



# diritto & religioni

**Semestrale**  
**Anno V - n. 2-2010**  
**luglio-dicembre**

ISSN 1970-5301

**10**



**LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE**

**Diritto e Religioni**  
Semestrale  
Anno V - n. 2-2010  
**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, P. Consorti, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero, A. Fuccillo, 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, A. Zanotti, 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  
P. Colella, A. Vincenzo  
M. Jasonni, 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  
L. Barbieri, 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 - 80133 Napoli  
E-mail: mariotedeschi@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. Possono ordinare estratti a pagamento.

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

## **Circolare Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, 23 aprile 2010, n. 21**

### **IRPEF – Risposte a quesiti relativi a deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta.**

*Omissis*

#### 4. DEDUZIONI E DETRAZIONI PER ONERI

##### 4.1. Erogazioni liberali

D: Ai fini del riconoscimento della deduzione dal reddito complessivo delle erogazioni liberali in denaro in favore della Tavola valdese, di cui all'art. 10, comma 1, lettera l), del TUIR, possono essere considerate valide le ricevute rilasciate dai responsabili di Chiese e Enti valdesi?

R: L'articolo 10, comma 1, lettera l), del TUIR consente di dedurre dal reddito complessivo, nel limite massimo di 1.032,91 euro, le erogazioni liberali in denaro effettuate, tra l'altro, a favore della Tavola valdese per i fini di culto, istruzione e beneficenza.

Le modalità per esercitare la deduzione sono stabilite dal decreto del Ministero delle Finanze dell'11 dicembre 1993, emanato previo accordo con la Tavola valdese.

L'articolo 1 del citato decreto prevede che le erogazioni liberali in denaro possono risultare oltre che dalla attestazione o ricevuta di versamento in conto corrente postale e, in caso di bonifico bancario, dalla ricevuta rilasciata dall'azienda di credito al cliente anche dalla attestazione o certificazione rilasciata dalla Tavola valdese, su appositi stampati da questa predisposti e numerati. Detti stampati devono contenere il numero progressivo dell'attestazione o certificazione; cognome, nome e comune di residenza del donante; l'importo dell'erogazione liberale; la causale dell'erogazione liberale. L'attestazione o certificazione può essere rilasciata e sottoscritta, oltre che dal legale rappresentante della Tavola valdese, anche da soggetti incaricati dalla Tavola valdese presso le chiese facenti parte dell'Unione delle Chiese metodiste e valdesi.

In considerazione di quanto previsto dal richiamato articolo 1, si deve ritenere che le ricevute rilasciate dai responsabili di Chiese e Enti valdesi che contengano i dati richiesti dalla norma siano idonee a consentire la deduzione delle erogazioni liberali previste dall'articolo 10, comma 1, lettera l), del TUIR.

*Omissis*

## **Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sez. XXX, 14 gennaio 2010, n. 14**

### **Ires (ex Irpeg) - Enti non commerciali - Associazione senza scopo di lucro - Qualificazione in funzione della specie e delle modalità di svolgimento dell'attività.**

*Un'associazione senza scopo di lucro è esclusa dalla disciplina commerciale se le attività svolte a favore degli associati sono esercitate in conformità alle finalità istituzionali ed in assenza di corrispettivo. Tuttavia, tale esclusione non vale quando per le prestazioni di servizi o per le cessioni di beni agli associati, questi siano tenuti al pagamento di specifici compensi. A maggior ragione acquista natura commerciale l'associazione quando le prestazioni siano effettuate nei rapporti con terzi estranei contro corrispettivo.*

#### *Omissis*

#### *Fatto e svolgimento del processo*

L'associazione culturale non riconosciuta "Athenaeum Musicale Fiorentino" ed il legale rappresentante della stessa, sig. Alessandro Peroni, impugnavano, davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con separati ricorsi, gli avvisi di accertamento loro notificati dall'Agenzia delle Entrate per Irpeg, Irap ed Iva inerenti gli anni di imposta 2000 e 2001 con riguardo all'attività di insegnamento musicale esercitata dall'associazione.

Gli accertamenti muovevano dal presupposto che sia l'attività, svolta a pagamento, con didattiche differenziate in base alle capacità dei corsisti, mediante lezioni singole o collettive, sia quella, sempre a pagamento, in favore degli alunni delle scuole materne, elementari e medie, rivestissero carattere commerciale, prescindendo dalla natura dell'associazione, senza scopo di lucro.

Ciò sarebbe emerso dagli elementi raccolti, nei confronti di quest'ultima, nel corso di operazioni di verifica effettuate dalla GDF, che avrebbero avvalorato la carenza delle condizioni previste dalla legge (art.111 comma 4 del DPR n.917/86) per considerare le prestazioni, – pur erogate nell'ambito della attuazione degli scopi istituzionali, – esenti dai requisiti della commercialità.

In particolare, – essendo i corsi organizzati dall'"Athenaeum Musicale Fiorentino" rivolti in via esclusiva a bambini e ragazzi di età inferiore agli anni 18, privi della capacità di agire per iscriversi all'associazione, e non risultando, a partire dal 1992, la formale adesione alla stessa da parte dei genitori, legali rappresentanti, - le prestazioni didattiche a fronte di corrispettivo esulavano dalle previsioni della norma sopra ricordata.

A conferma di ciò stava il carattere temporaneo del rapporto che si costituiva tra associazione e partecipanti ai corsi, finalizzato alla realizzazione dell'interesse dei loro genitori che i figli coltivassero lo studio di uno strumento musicale, senza che ciò implicasse alcuna possibilità di intervento sulle decisioni dell'associazione.

Inoltre, dagli atti trascritti nel libro dei verbali delle riunioni degli associati,

l'indicazione dei presenti, nella maggior parte dei casi omessa, quando eseguita, riguardava soltanto i soci fondatori, mentre la carica di Presidente del Consiglio di amministrazione era stata rivestita, dall'anno di costituzione dell'associazione al 2005, dalla medesima persona.

I ricorrenti, contestavano la validità dell'accertamento eccependone la nullità:

A. per apparente non riconducibilità della firma apposta in calce all'atto al nome del funzionario indicato come delegato del Capo dell'Ufficio.

B. per decadenza dal potere impositivo derivante da tardività della notifica avvenuta oltre il termine quinquennale originariamente previsto dall'art. 43 del DPR n. 600/1973, dovendosi considerare inoperante, perché in contrasto con l'art. 3 dello Statuto del contribuente, la proroga di due anni disposta dalla legge n. 289 del 2002, nei confronti dei contribuenti che non si fossero avvalsi delle agevolazioni fiscali previste dalla medesima legge;

C. per difetto di motivazione in violazione dell'art.7 dello Statuto del contribuente, essendo le valutazioni dell'Ufficio, fondate sulle risultanze del PVC della Guardia di Finanza, consegnato ai contribuenti, ma non notificato agli stessi;

ne contestavano inoltre la fondatezza nel merito:

- per l'erronea qualificazione dell'attività svolta dall'associazione come attività commerciale, presumendosi una organizzazione in forma di impresa, con la conseguente decadenza alle agevolazioni previste dalla legge n. 398/1991 per le associazioni senza scopo di lucro.

L'Ufficio resisteva ai ricorsi, rilevando l'inconsistenza delle eccezioni preliminari: osservava in proposito:

- che la firma apposta in calce all'accertamento corrispondeva al nominativo del dirigente delegato, Capo Area di Controllo e che non esistevano elementi a suffragio dell'ipotesi formulata dai ricorrenti circa la non riferibilità dell'atto all'organo competente;

- che neppure poteva sostenersi l'inefficacia della proroga del termine per la notifica degli accertamenti disposta dalla legge n.289 del 2002, resa necessaria a tutela dell'efficacia dell'azione amministrativa, in conseguenza della possibilità offerta ai contribuenti di avvalersi del condono

- che l'Amministrazione era sollevata dall'obbligo di allegazione del PVC qualora il contribuente fosse già a conoscenza dell'atto per averne ricevuto consegna, come era avvenuto nel caso di specie.

Nel merito ribadiva le valutazioni esposte nell'accertamento, valorizzando l'assunto secondo il quale la natura non commerciale di un ente non determina, per questo solo fatto, sempre e comunque la natura non commerciale della specifica attività svolta.

La Commissione Provinciale, con sentenza depositata il 20 novembre 2007, disattese le eccezioni preliminari dei ricorrenti, respingeva i ricorsi, osservando, nel merito, che per le organizzazioni di tipo associativo, come l'Atheneum Musicale, era determinante il rispetto delle condizioni previste dall'art. 148, comma 4 quinquies, del TUIR, per non considerare commerciale l'attività didattica in questione; mentre non esisteva alcuna prova che fossero iscritti alla associazione i giovani partecipanti ai corsi (o i loro genitori), e la loro posizione di meri frequentatori a pagamento delle lezioni impartite singolarmente o collettivamente era avvalorata dalle dichiarazioni a verbale di una socia fondatrice.

Appariva perciò evidente come l'associazione si fosse posta fuori del quadro normativo riguardante le associazioni senza scopo di lucro e che, dunque, i corrispettivi specificatamente percepiti per l'attività didattica concorressero alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa.

La sentenza è stata appellata dalla associazione Atheneum che oltre a proporre nuovamente le eccezioni pregiudiziali mosse in primo grado, insiste nel dedurre l'infondatezza dell'accertamento e censura la sentenza assumendo che i giudici avrebbero erroneamente considerato gli enti non commerciali e gli enti di tipo associativo considerandoli categorie eterogenee, senza considerare che i secondi costituiscono un subinsieme della più ampia categoria degli "enti non commerciali residenti", tutti accomunati in linea di principio, quanto alle regole per la determinazione del reddito, alla disposizione dell'art. 143 del TUIR.

E secondo quelle disposizioni, per tali enti "non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile, rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione". Ciò che, appunto, sarebbe avvenuto per l'Atheneum Musicale.

L'appellante puntualizza che, pur nella convinzione che le somme corrisposte dai partecipanti ai corsi non fossero proventi commerciali tassabili, per mera cautela, ritenendo che tale configurazione potesse comunque essere data agli stessi, aveva optato, per il regime fiscale agevolativo (forfetizzazione del reddito di impresa e dell'Iva detraibile) di cui alla legge n.398 del 1991 (artt. 1 e 2), e lamenta che la sentenza appellata abbia ritenuto giustificata la misura della disapplicazione del beneficio, sul presupposto del perseguimento dello scopo di lucro.

L'Ufficio resiste in appello.

#### *Motivi della decisione*

In ordine alle eccezioni preliminari, ancora proposte dall'appellante, appaiono condivisibili i rilievi della Commissione Provinciale che le ha ritenute infondate: in particolare deve osservarsi che:

- l'incertezza che il contribuente lamenta circa la effettiva corrispondenza della firma apposta in calce all'accertamento con il nome del dirigente indicato nel timbro a stampa dell'Ufficio, non incide sulla validità dell'atto; solo nell'ipotesi di impossibilità oggettiva d'individuare l'identità del firmatario, l'atto potrebbe ritenersi nullo. In tal caso spetterebbe "al contribuente, superando la presunzione che il sottoscrittore – qualificatosi nell'atto come titolare di un pubblico ufficio – aveva il potere di apporre la firma, dimostrare la non autenticità di tale sottoscrizione, o l'insussistenza della qualità indicata", (Corte di Cassazione, Sezione tributaria, Sentenza n. 16407/2003);

- la disposizione contenuta nell'art.10 della legge 289/2002 – che ha prorogato di due anni, nei confronti dei contribuenti che non si sono avvalsi del condono, i termini per la notifica degli accertamenti, per Iva, ed imposte dirette, – appare senza dubbio correlata ad esigenze operative dell'Amministrazione Finanziaria, e tale da non creare nessuna ingiustificata disparità di trattamento tra contribuenti; la norma è riconducibile alla esigenza di agevolare, – nella situazione di particolare carico di lavoro, determinatasi tra gli Uffici con il condono, ed in conformità dell'interesse generale, – l'ordinata definizione delle pendenze tributarie; del resto già in riferimento ad una disposizione analoga (art.57 della Legge 30 dicembre 1991, n. 413 riguardante il precedente condono), tanto la Corte di Cassazione (sentenza n.25727 del 10 dicembre 2007), che la Corte Costituzionale (sentenza n. 375 del 23

luglio 2002) hanno considerato legittima la sospensione dei termini di prescrizione e di decadenza disposta, appunto, con la finalità di ovviare al mal funzionamento ed ai disservizi, che altrimenti, si avrebbero negli uffici finanziari, a causa del maggior impegno derivante dal disbrigo delle pratiche per la verifica delle dichiarazioni integrative dei contribuenti che si avvalgono del condono; più recentemente, con specifico riguardo alla norma che qui interessa, e sotto il medesimo profilo, la Corte Costituzionale (sentenza n. 356/2008) ha confermato la legittimità della contestata proroga, in quanto “*diretta a tutelare il preminente interesse dell’amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte nei confronti del contribuente che non si avvalga dell’agevolazione indipendentemente dalla circostanza che quest’ultimo non si sia avvalso, per qualche ragione, (giuridica o di fatto), cui si vengono a trovare gli uffici per l’applicazione delle agevolazioni fiscali di cui agli articoli da 7 a 9 della Legge n.289 del 2000 e la precisa determinazione temporale della proroga giustificano, perciò, una transitoria disciplina dei termini di notificazione, degli accertamenti tributari, che ben può divergere da quella a regime*” (per tale principio *ex plurimis*: sentenze n.11 del 200; n.21 del 2005, n.413 del 2002 e n.217 del 1998; ordinanze n.66 del 1994 e n. 131 del 1988);

- non può ritenersi carente di motivazione, ex art. 7 della legge 27/7/200 n.212, l’avviso di accertamento, contenente richiami al PVC della Guardia di Finanza, in ragione della mancata contestuale notifica di tale atto; l’art.1 del D. Lgs. n.32/2001 (che, ai fini dell’attuazione dello Statuto del contribuente, ha modificato l’art.42 del D.P.R. n. 600/1973) solleva, infatti, espressamente l’Amministrazione Finanziaria dall’obbligo di allegazione, nelle ipotesi in cui il contribuente, sia a conoscenza o abbia già ricevuto (come nel caso di specie) l’atto cui si rinvia;

- prive di pregio appaiono le deduzioni circa la mancata esplicitazione dei motivi per cui l’Amministrazione ha ritenuto irrilevanti le osservazioni, di cui si dà atto negli atti impugnati, formulate ex art.12 della legge n.212/2000 dal contribuente, sugli esiti della verifica, nei 60 giorni dalla consegna del PVC: la censura muove, infatti, dall’inesistente presupposto di un obbligo di motivazione che, distinguendosi da quello relativo agli accertamenti, si riferisca specificamente ai rilievi anteriori alla loro emissione, mossi sulla verifica del contribuente.

Quanto alla natura dell’attività avente ad oggetto l’organizzazione e lo svolgimento dei corsi musicali in questione, occorre chiarire, in primo luogo, che dalla natura non commerciale di un ente o di una associazione non discende necessariamente, in ogni caso, la natura non commerciale della specifica attività svolta, la cui qualificazione dipende al contrario, dal concreto accertamento, ai sensi degli articoli 108 e 111 del D.P.R. 22 dicembre 1986 n.917, della specie e delle modalità di svolgimento.

A tal proposito, per gli enti non commerciali di tipo associativo, quali l’“Athenaeum Musicale Fiorentino”, la legge prevede, che possono essere escluse dalla disciplina commerciale le attività svolte in favore degli associati, purché esercitate alle finalità istituzionali ed in assenza di corrispettività; ma che tale esclusione non valga, - sempre con riguardo alle prestazioni di servizi ed alle cessioni di beni ai soci, associati o partecipanti, - quando, in relazione alle stesse, questi siano tenuti al pagamento di specifici compensi. A maggior ragione, non si sottraggono al regime della commercialità le stesse cessioni nell’ipotesi (che qui interessa), in cui siano operate nei rapporti con terzi estranei all’associazione.

Non si vede poi perché debba escludersi che servizi didattici per l’insegnamento della musica possano costituire oggetto di attività commerciale. La stessa associazione, del resto, li considerava tali, fatturando i compensi provenienti dall’attività svolta in

favore degli studenti di scuole medie superiori, medie od elementari. Che le prestazioni di tali servizi non riguardassero associati è pacifico, ed in tal caso, è lo stesso art.148 TUIR a stabilirne l'assoggettamento alla disciplina dell'attività commerciale, in cui lo scopo di lucro, di regola, è implicito e non abbisogna di dimostrazioni da parte dell'Ufficio accertatore.

Ma pur prescindendo da tale ultima notazione, - che giustifica anche la disapplicazione del regime agevolativo, di cui alla legge n.398/1991 (artt. 1 e 2 ), riguardante la forfetizzazione del reddito d'impresa e dell'Iva detraibile - e tenendo presente che gli enti di tipo associativo in questione non godono di uno status di "extrafiscalità", che li esenta, per finzione, da ogni prelievo fiscale, dovrebbe sempre ricordarsi, che, comunque, il principio della finalità di lucro non è determinante per riconoscere il carattere commerciale e l'applicabilità della disciplina che ne consegue, all'attività di tipo imprenditoriale quando, di fatto, sia svolta da tali enti, come si evince dall'art.111, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 (nel testo applicabile nella specie, *ratione temporis*).

Secondo un condivisibile orientamento giurisprudenziale, a tale effetto, è sufficiente, la produzione di nuova utilità economica, o di un servizio avente a oggetto una nuova utilità economica, ottenuta anche mediante l'utilizzazione o l'elaborazione di fattori sia materiali che di diversa natura, (Cass. 5 marzo 2001 n.3215, 3 novembre 2003, n.16435 e 26 gennaio 2004 n. 1367), mentre è decisiva, in al senso, la "finalità di lucro" (Cass n.7725/2004; n. 1367/2004).

L'appello è dunque infondato.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello del contribuente.

Condanna l'appellante al pagamento delle spese processuali di questo grado del giudizio che liquida in complessivi euro 1.200,00.

*Omissis*

## Corte di Cassazione civile, Sezione Tributaria, 17 febbraio 2010, n. 3733

### Tributi locali - Imposta comunale immobili (Ici) - Immobili del Fondo edifici di culto concessi in locazione a terzi - Esenzione ex art. 7, comma 1, lett. a) ed i) del D.Lgs. n. 504 del 1992 - Spettanza - Esclusione - Ragioni

*In tema di ICI, le esenzioni previste dall'art. 7, comma 1, lett. a) ed i), D.Lgs. n. 504 del 1992 non si applicano agli immobili di proprietà del Fondo edifici di culto, locati a terzi, in quanto, ai fini in esame, non ha alcuna rilevanza la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione ma il fatto che, in concreto, l'utilizzo degli immobili "de quibus" non risponda alle condizioni previste dalla legge per l'operatività delle esenzioni medesime, risultando, di conseguenza, irrilevante anche che i proventi della locazione siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente.*

*Omissis*

#### *Svolgimento del processo*

La controversia concerne l'impugnazione da parte del Fondo edifici di culto di tre avvisi di accertamento con i quali veniva richiesto dal Comune di Como l'ICI per gli anni 1999, 2000 e 2001 relativamente a dieci appartamenti di proprietà del Fondo e che quest'ultimo riteneva esenti da imposta ai sensi del D. Lgs. n.504 del 1992, art. 7 comma 1.

La Commissione adita rigettava il ricorso e la decisione era confermata in appello, con la sentenza in epigrafe, avverso la quale il Fondo edifici di culto propone ricorso per Cassazione con unico motivo, illustrato anche con memoria. Resiste il Comune di Como con controricorso.

Diritto

#### *Motivazione*

Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione di inammissibilità di parte controricorrente, emergendo con chiarezza dalla sentenza impugnata che nel giudizio si è discusso dell'esenzione tanto sotto il profilo della lett. a), quanto sotto il profilo del D. Lgs. n. 504 del 1992, lett. i), dell'art. 7; peraltro la parte ricorrente censura la sentenza impugnata sotto il profilo della violazione e falsa applicazione di detto art. 7 senza distinzione tra l'una e l'altra delle disposizioni di cui alle lettere richiamate.

Con l'unico motivo di ricorso, il Fondo edifici di culto denuncia violazione e falsa applicazione del D. Lgs. n.504 del 1992, art.7, L. n.222 del 1985, art.58, D.P.R. n. 33 del 1987, artt. 31 e 32, e del D.P.R. N.267 del 2007, in ordine al mancato riconoscimento dell'esenzione relativamente ai dieci immobili che, incontestatamente, il Fondo concede in locazione a privati, sulla base della ritenuta attività commerciale che con il predetto uso degli stessi, non utilizzati direttamente dall'ente, si realizzerebbe e sulla base della ritenuta irrilevanza della destinazione dei proventi della locazione

alla manutenzione degli edifici di culto appartenenti al Fondo. L'errore commesso dal giudice di merito consisterebbe, in primo luogo, nell'aver ritenuto necessario ai fini dell'esenzione l'utilizzo diretto dell'immobile da parte dell'ente, mentre quel che conta sarebbe solo la destinazione esclusiva a compiti istituzionali; in secondo luogo, nel non avere considerato che lo scopo degli immobili del Fondo non destinati al culto "è proprio quello di produrre frutti, sprigionando così risorse che consentano di far fronte all'impegno di provvedere alla conservazione, al restauro, alla tutela e alla valorizzazione degli edifici di culto"; in terzo luogo, nell'aver ritenuto la natura commerciale della gestione degli immobili per il fatto che i canoni di locazione siano "tutt'altro che simbolici", laddove proprio disposizioni normative obbligano l'ente a locare gli immobili di cui dispone ad un canone commisurato ai prezzi praticati in regime di libero mercato.

Il motivo non è fondato, né per quanto riguarda l'esenzione stabilita dal D. Lgs. n.504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a), a favore degli "immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo dell'art. 4, comma 1, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui alla L. 23 dicembre 1978, n. 833, art. 41, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali"; né per quanto riguarda l'esenzione stabilita dall'art. 7, comma 1, lett. i), del medesimo decreto a favore degli "immobili utilizzati dai soggetti di cui al 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)". Sotto il primo profilo, l'orientamento espresso da questa Corte in ordine all'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a), che il Collegio condivide e conferma, è nel senso che l'esenzione prevista dalla richiamata disposizione "spetta soltanto se l'immobile è direttamente e immediatamente destinato allo svolgimento di tali compiti: ipotesi che non si configura quando il bene venga utilizzato per attività di carattere privato, come avviene, in linea di massima, in tutti i casi in cui il godimento del bene stesso sia concesso a terzi verso il pagamento di un canone" (Cfr. Cass. n. 20577 del 2005; v. anche Cass. nn. 22156 del 2006; 14703 del 2008). Sotto il secondo profilo, l'orientamento espresso da questa Corte in ordine all'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), che il Collegio condivide e conferma, è nel senso che la predetta esenzione per essere riconosciuta "esige la duplice condizione ... dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito" (Cass. S.U. n. 28160 del 2008; v. anche Cass. n. 10827 del 2005, la quale precisa che "l'esenzione dall'imposta che il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), prevede per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), (enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio d'attività commerciali), purché destinati esclusivamente – fra l'altro – allo "svolgimento d'attività assistenziali", esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito", senza che possa aver rilievo una utilizzazione indiretta, come la locazione a terzi, anche nel caso in cui la locazione, regolata da criteri di economicità, sia assistita da una finalità di pubblico interesse).

Sicché sotto entrambi i profili non viene in discussione la natura giuridica dell'ente e la sua qualità di soggetto passivo di imposizione astrattamente possibile destinatario dell'una o dell'altra esenzione, natura e qualità che non appare contestata, bensì il fatto che concretamente l'utilizzo degli immobili de quibus non risponde alle condizioni previste dalla legge per la operatività della esenzione. Nella specie l'ente utilizza indirettamente gli immobili di cui è causa (locandoli a terzi a prezzo di mercato), a nulla rilevando che i proventi siano poi destinati alle attività istituzionali dell'ente.

Pertanto, il ricorso deve essere rigettato. La specialità dell'ente e la circostanza che per la prima volta si discuta dell'applicabilità allo stesso delle esenzioni previste dalla normativa ICI giustificano la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

*Omissis*

## **Corte di Cassazione civile, Sezione Tributaria, 16 luglio 2010, n. 16728**

### **Casa religiosa di ospitalità - Esenzione ICI – Non compete - Incompatibilità esenzione ICI attività commerciali svolte da enti ecclesiastici con disciplina comunitaria aiuti di Stato**

Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i), nella formulazione anteriore alle modificazioni introdotte dalla L. n. 203 del 2005, prevede la esenzione dall'ICI dell'immobile appartenente ad uno dei soggetti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c) (enti residenti nello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) a condizione che l'ente lo utilizzi direttamente ed in via esclusiva per una delle attività istituzionali indicate nella disposizione. Fra le attività istituzionali degli enti ecclesiastici sono riconosciute meritevoli del beneficio quelle "di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a" (e cioè "di religione e di culto, quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi ed all'educazione cristiana"). Quelle, viceversa, indicate alla L. n. 222 del 1985, lett. b) ("diverse da quelle di religione e di culto"), in quanto escluse dal richiamo, possono rientrare nella previsione agevolativa soltanto in quanto siano riconducibili a quelle, specificamente indicate dalla disposizione, che sono protette per tutti gli enti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), e – come per gli enti non religiosi – a condizione che siano svolte esclusivamente allo scopo istituzionale protetto. (Nel caso di specie, la attività esercitata in una "casa di ospitalità" non veniva ritenuta riconducibile alla "attività di religione", come definita dalla L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. a), ma nelle "attività diverse" quali devono considerarsi "le attività commerciali o a scopo di lucro" a norma della L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. b).

Omissis

#### *Svolgimento del processo*

La P.F.F.S.E. impugnava gli avvisi di accertamento emessi dal Comune di Assisi per omessa denuncia ICI per gli anni 1996 e 1997 relativamente ad un fabbricato nel quale gestiva, secondo le previsioni della L.R. Umbria n. 8 del 1994, una "Casa religiosa di ospitalità". L'ente ecclesiastico invocava la esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i) mentre il Comune, costituitosi in giudizio, negava che ne ricorressero i presupposti. Le Commissioni Tributarie di merito, in primo ed in secondo grado, hanno respinto la tesi della contribuente, che ricorre per la cassazione della decisione d'appello con un motivo. Il Comune di Assisi resiste con controricorso.

#### *Motivi della decisione*

La CTR ha considerato che l'attività ricettiva esercitata dalla ricorrente "appartiene alle attività di natura commerciale e rientra, quindi, tra quelle di cui alla L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. b, per le quali non è prevista l'esenzione ICI di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i) atteso che tale norma agevolativa

dell'ICI richiama soltanto le attività di cui alla lett. a) e non anche quelle di cui alla lett. b) della citata L. n. 222 del 1985, art. 16 svolte dagli Enti Ecclesiastici”.

Col ricorso si deduce violazione di legge (D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i, L.R. Umbria n. 8 del 1994, art. 7, L. n. 121 del 1985, art. 19) e vizio di motivazione su punto decisivo (ex art. 360 c.p.c., nn. 3 e 5). Si assume, in particolare: A) che il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i nella formulazione applicabile *ratione temporis*, esenta dall'ICI tutti gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c) destinati in via esclusiva allo svolgimento delle attività istituzionali ivi indicate (fra le quali quella “ricettiva” della Casa Religiosa di ospitalità), anche se adibiti ad attività di natura commerciale. A sostegno della tesi si invoca la L. n. 121 del 1985, art. 19 di ratifica ed esecuzione degli accordi stipulati fra lo Stato italiano e la Chiesa Cattolica il (OMISSIS);

B) che l'attività della Casa Religiosa, poiché gestita “nel rispetto del carattere religioso dell'ospitalità stessa e con accettazione delle conseguenti regole di comportamento e di limitazione di servizio” (come prescritto dalla L.R. Umbria n. 8 del 1994, art. 7), oltretutto col determinante apporto di mezzi non acquisiti a titolo oneroso ma messi gratuitamente a disposizione dall'ente ecclesiastico, non potrebbe qualificarsi come “esclusivamente commerciale”.

Il ricorso sviluppa tesi che questa corte ha ripetutamente esaminato e respinto, con pronunce che il ricorrente dimostra di conoscere, ma rispetto alle quali non spiega argomenti che inducano a discostarsene (Cass. 4645/2004, 6316/05, 18838/06, 25674/08, 24500/09).

Il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i) nella formulazione (qui applicabile *ratione temporis*) anteriore alle modificazioni introdotte dalla L. n. 203 del 2005, prevede la esenzione dall'ICI dell'immobile appartenente ad uno dei soggetti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c) (enti residenti nello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) a condizione che l'ente lo utilizzi direttamente ed in via esclusiva per una delle attività istituzionali indicate nella disposizione. Fra le attività istituzionali degli enti ecclesiastici sono riconosciute meritevoli del beneficio quelle “di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. b)” (e cioè “di religione e di culto, quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi ed all'educazione cristiana”). Quelle, viceversa, indicate alla L. n. 222 del 1985, lett. b) (“diverse da quelle di religione e di culto”), in quanto escluse dal richiamo, possono rientrare nella previsione agevolativa soltanto in quanto siano riconducibili a quelle, specificamente indicate dalla disposizione, che sono protette per tutti gli enti di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), e – come per gli enti non religiosi – a condizione che siano svolte esclusivamente allo scopo istituzionale protetto. La dimensione imprenditoriale, anche non prevalente, dell'attività in essi esercitata esclude la condizione cui è subordinata l'esenzione ICI, così per gli enti laici come per quelli ecclesiastici (salvo, per questi ultimi, che si tratti di attività “di religione e di culto”).

Nella specie, pertanto, la CTR ha correttamente applicato la norma invocata, avendo accertato che la attività esercitata nella “casa di ospitalità” non è riconducibile alla “attività di religione” come definita dalla L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. a) ma rientra nelle “attività diverse” quali devono considerarsi “le attività commerciali o a scopo di lucro” a norma della L. n. 222 del 1985, art. 16, lett. b). Al contrario di quanto immotivatamente sostenuto dalla ricorrente, tale interpretazione della disciplina normativa è bene in linea con la previsione della L. n. 121 del 1985, art. 19 di ratifica

del Concordato fra lo Stato italiano e la Chiesa Cattolica (“Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione e di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza e di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e nel regime tributario previsto per le medesime”) perchè non contrasta - sibbene costituisce puntuale applicazione del principio che le attività degli enti ecclesiastici diverse da quelle di religione restano soggette al medesimo regime tributario stabilito in linea generale per le analoghe attività svolte dagli enti non religiosi.

La considerazione secondo la quale l'attività ricettiva svolta nella Casa religiosa di ospitalità non potrebbe considerarsi di natura “esclusivamente commerciale” perchè espletata con mezzi e criteri diversi da quelli dell'ordinaria attività imprenditoriale è pertanto irrilevante, giacché nella logica normativa il beneficio è escluso anche se la natura commerciale dell'attività espletata nell'immobile non abbia carattere esclusivo o prevalente. L'argomento difensivo si fonda del resto su elementi di fatto che non risultano dedotti e provati nei gradi di merito, il cui accertamento non avrebbe in ogni caso consentito di equiparare l'attività extralberghiera a quella di religione, come definita dalla L. n. 222 del 1985, art. 16.

È appena il caso di osservare che la interpretazione prospettata dal ricorrente, giusta la quale l'esenzione dall'ICI prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i), sarebbe applicabile agli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici indipendentemente dalla natura commerciale o meno delle attività in essi esercitate, porrebbe il problema della compatibilità della disposizione con l'art. 87 n. 1 del trattato CE, che vieta gli aiuti di Stato che favoriscono talune imprese rispetto ad altre che si trovino in una situazione fattuale o giuridica analoga. Attesa la latitudine della nozione di impresa assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di concorrenza (che comprende qualsiasi entità che esercita una attività economica, a prescindere dallo *status* giuridico di detta entità e delle modalità del suo finanziamento cfr. sentenze 12 settembre 2000, cause riunite C-184/90 - C-180/98, punto 74); ed atteso che, secondo la medesima giurisprudenza, costituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato (*ibidem*, punto 75); non potrebbe invero escludersi che l'esenzione dall'ICI concessa alle aziende di proprietà ecclesiastica riduca per esse soltanto gli oneri normalmente gravanti sul bilancio delle imprese che offrono nel medesimo mercato servizi analoghi, conferendo un vantaggio idoneo ad incidere sulla concorrenza. Né la natura di aiuto di Stato sarebbe esclusa dalla incidenza diretta sui bilanci dei Comuni della riduzione del gettito dipendente dalla esenzione, essendo l'ICI una imposta istituita dallo Stato e gestita dai Comuni senza autonomia, e senza indipendenza da trasferimenti di risorse finanziarie a carico del bilancio statale (Corte di Giustizia CE, causa C-88/2003, punti 67, 68). Sicché la normativa di esenzione non potrebbe non considerarsi illegale, in relazione alla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato, non essendo stata sottoposta al necessario giudizio preventivo di compatibilità da parte della Commissione CE. Va dunque respinto il ricorso, e condannata la ricorrente al rimborso delle spese processuali.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente al rimborso delle spese del giudizio, liquidate in Euro 2.200,00, di cui 2000,00 per onorari, oltre spese generali ed accessori di legge.

Omissis

## **Commissione Tributaria Provinciale Enna, Sez. I, 27 marzo 2009, n. 236**

**Esenzione ICI prevista dall'art. 7 comma 1 lett. d) D.Lgs n. 504/1992 a favore della Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova - Presupposti soggettivi ed oggettivi - Ente Ecclesiastico acattolico riconosciuto dallo Stato svolgente attività di culto - Fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto – Fabbricato in stato di abbandono – Esenzione ICI non compete**

*Sono esenti dall'ICI i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e loro pertinenze, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione. La Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova ha ottenuto con DPR 31/10/1986 n. 783 il riconoscimento di Ente Ecclesiastico per lo svolgimento di attività di culto ed in quanto tale è in possesso dei requisiti soggettivi previsti per l'esenzione ICI, non può però usufruire dell'esenzione in mancanza dei requisiti oggettivi, dal momento che l'immobile per cui si chiede l'esenzione si trova allo stato grezzo e di abbandono e, come tale, non idoneo ad essere destinato a sala di culto e tra l'altro, anche sprovvisto di apposita insegna.*

## **Commissione Tributaria Provinciale Arezzo, Sez. I, 16 ottobre 2009, n. 120**

**ICI - Esenzioni - Strutture edilizie di Enti ecclesiastici utilizzate per attività didattiche - Esenzione dall'imposta - Sussiste.**

*Sono soggetti all'imposta comunale sugli immobili le strutture edilizie di proprietà di Enti ecclesiastici utilizzati per scopi commerciali, mentre sono esenti quelle adibite ad attività didattiche.*

## **Commissione Tributaria Provinciale Verbania, Sez. II, 28 giugno 2010, n. 41**

### **Esenzione ICI immobile ente ecclesiastico non utilizzato per le finalità istituzionali dell'ente - Esclusione – Esenzione destinazione potenziale dell'immobile – Esclusione.**

Non spetta l'esenzione ICI all'immobile di proprietà di un ente ecclesiastico che astrattamente potrebbe essere utilizzato per i fini istituzionali, ma di fatto ciò non avviene più da diverso tempo. Nel caso di specie, le suore non pagavano l'ICI su un immobile destinato a scuola, la cui attività era cessata nel 1995 e nel quale non risiedeva alcuna consorella dal 2005. Se l'attività di istruzione fosse stata realizzata in concreto si sarebbe avuta l'applicazione dell'esenzione dal pagamento dell'ICI, atteso che essa è connessa al profilo soggettivo dello svolgimento di un'attività agevolativa dell'imposta.

#### *Omissis*

#### *Svolgimento del giudizio*

Il Monastero (...) tempestivamente ricorreva avverso gli avvisi di accertamento emessi dal comune di Cannobio per parziale versamento ICI relativamente agli anni 2005, 2006, 2007 e 2008 su immobile di cat. B1 adibito a convitto-convento.

Deduceva carenza di motivazione per mancanza dei presupposti di fatto e di diritto che giustificano l'accertamento. Deduceva altresì il diritto all'esenzione ICI prevista dall'art. 7, D.Lgs. 504/92.

Chiedeva l'annullamento degli impugnati avvisi di accertamento con vittoria delle spese di giudizio.

Il comune di Cannobio, costituendosi, ribadiva la legittimità degli accertamenti, sia in ordine alla supposta carenza di motivazione ritenendola infondata e pretestuosa, sia riguardo all'invocata esenzione, poiché dal 2005 risulta inutilizzato e quindi non più ravvisabile, in mancanza del requisito oggettivo, alcuna delle destinazioni d'uso agevolate previste dall'art. 7, c. 1, lett. i), D.Lgs. 504/92.

Chiedeva il rigetto dei ricorsi con condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite.

All'odierna pubblica udienza le parti ribadiscono le loro rispettive tesi difensive.

I ricorsi vengono riuniti ai sensi dell'art. 29, D.Lgs. 546/92.

#### *Motivi della decisione*

In relazione al supposto difetto di motivazione va rilevato che in tema di accertamento, per giurisprudenza ormai costante e consolidata, l'obbligo della motivazione mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'ufficio impositore nell'eventuale successiva fase contenziosa, ed altresì a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, con la conseguenza che, al fine indicato, è necessario e sufficiente che l'avviso enunci il criterio astratto in base al quale è stato determinato il maggior valore, salvo poi restando in sede contenziosa, l'onere dell'ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del *quantum* accertato, e la facoltà del contribuente, di dimostrare

l'infondatezza della pretesa tributaria. È di tutta evidenza che il diritto di difesa, nel caso di specie, sia stato posto in essere con un'analitica contestazione degli addebiti contenuti nell'impugnato avviso.

Nel merito va rilevato che, la lettera della norma di riferimento, contenuta nell'art. 7, c. 1, lett. i), D.Lgs. 504/92, il quale sancisce che l'agevolazione spetta al contribuente che, trovandosi nella condizione soggettiva indicata, abbia "utilizzato" l'immobile, destinandolo ad una delle attività esenti, non consente la diversa esegesi proposta dal contribuente, che valorizza la destinazione statutaria, riferendola in tal guisa ad un requisito astratto.

L'esenzione pertanto è giustificata solo se correlata all'esercizio, effettivo e concreto, nell'immobile di una delle attività indicate, sia esso immobile destinato o non, in astratto anche ad altro e diverso scopo (Cfr. Corte Cass. Civ. n. 10646/2005).

Nel caso di specie risulta agli atti che già dal 1995 la scuola è chiusa e dal 2005 nessuna consorella vi risiede.

Ne discende che, laddove sia risultato accertato in fatto che, benché la destinazione sociale dell'ente soggettivamente esente rientri nel paradigma della norma agevolativa, ma in concreto non si svolga nessuna delle attività previste, l'esenzione non possa essere riconosciuta.

Ne consegue la conferma degli avvisi di accertamento qui impugnati.

Le spese di giudizio, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Commissione respinge i ricorsi riuniti e condanna il ricorrente al pagamento delle spese di giudizio in favore del comune di Cannobio liquidate in Euro 365,00 (trecentosessantacinque).

Omissis

**Commissione Tributaria Provinciale Verbania, Sezione II,  
28 giugno 2010, n. 42**

**Immobile destinato a casa ferie – Attività “ricettiva-assistenziale” -  
Qualificazione dell’attività come commerciale –Esenzione ICI – Non  
competete.**

*Non spetta l'esenzione ICI se l'immobile di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto viene utilizzato per “casa ferie”, poiché l'attività svolta è un'attività di tipo “ricettiva-assistenziale” caratterizzata dal pagamento di quote giornaliere non irrilevanti da cui discende la sua qualifica oggettiva di attività commerciale e la relativa esclusione dall'esenzione ICI. A nulla è valsa la deduzione in ricorso che l'attività svolta, istituzionale dell'ente religioso, fosse di finalità sociale e senza prevedere la copertura dei costi di gestione con i ricavi percepiti.*