



diritto & religioni

Semestrale
Anno VIII - n. 2-2013
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

16



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno VIII - n. 2-2013
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
M. d'Arienzo, V. Fronzoni,
A. Vincenzo
M. Jasonni, L. Musselli
G.J. Kaczyński, M. Pascali
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

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

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

RESPONSABILI

G. Bianco
P. Stefani
L. Barbieri, Raffaele Santoro,
Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali
S. Testa Bappenheim
V. Maiello
A. Guarino

Parte III

SETTORI

Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

F. Petroncelli Hübler, M. Tedeschi

Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fucillo - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Ivàn Ibàn - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura.

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: 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. 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

Presentazione

La tassazione del patrimonio immobiliare è oggetto attualmente di una significativa fase di riforma, accompagnata da un intenso dibattito, sul quale, almeno per gli enti non commerciali, dispiegano un influsso i pronunciamenti giurisprudenziali, che si susseguono, sui presupposti per godere dell'esenzione dall'Ici da parte degli enti ecclesiastici. In questo numero della rivista si pubblicano due sentenze del supremo organo di nomofilachia, entrambe negative per l'ente ricorrente, nelle quali, al di là dei motivi formali addotti dal decidente, si avverte una tendenza ermeneutica a limitare il più possibile il godimento dell'esenzione fiscale da parte degli enti, e degli enti ecclesiastici in particolare.

Particolarmente restrittiva nei confronti della possibilità di godere dell'agevolazione fiscale è anche un'altra sentenza, che qui viene pubblicata, nella quale si nega la riduzione alla metà dell'aliquota Irpeg in virtù della sola qualità soggettiva di ente ecclesiastico, sulla scia della giurisprudenza dei lustri più recenti e capovolgendo l'orientamento prevalente nella prassi degli anni 70' e 80'.

La rassegna si chiude con una sentenza che afferma l'incompatibilità della qualifica di impresa sociale con l'iscrizione nel registro delle onlus, data la natura ontologicamente commerciale della prima e la vocazione *non profit* delle seconde.

Come è facile notare, tutte le decisioni riportate sono negative per gli enti ricorrenti. Un elemento che, da una parte è condizionato dalla difficile congiuntura economica e dal conseguente rigore nel riconoscimento delle agevolazioni tributarie, dall'altra, forse, potrebbe anche essere letto come effetto dell'esigenza, diffusamente avvertita, di evitare gli abusi che, in più casi, affiorano nella gestione degli enti del terzo settore.

Corte di Cassazione Civile, Sezione VI, Ordinanza 11 Giugno 2013, n. 14625

Enti ecclesiastici – Esenzione Ici – Attività di religione o di culto – Tempus regit actum

In tema di ICI il D.L. 30 Settembre 2005 n. 203, art. 7, comma 2-bis, (introdotto dalla Legge di conversione 2 Dicembre 2005 n. 248), che ne ha esteso l'esenzione disposta dal D.Lgs. n. 504/1992, art. 7, comma 1, lett. i), alle attività indicate nella medesima lettera, a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse, ed il D.L. 4 Luglio 2006, n. 223, art. 39, convertito nella L. 4 Agosto 2006 n. 248, che ha sostituito il comma 2-bis dell'art. 7 cit., estendendo l'esenzione alle attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale, non si applicano retroattivamente, trattandosi di disposizioni che hanno carattere innovativo e non interpretativo. Ragion per cui non rientra, il caso in esame, nelle fattispecie di esenzione, applicabile soltanto agli immobili destinati, in via esclusiva, allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nell'art. 16 l. n. 222/1985.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La CTR di Napoli accoglieva l'appello del Comune di Visciano, appello proposto avverso la Sentenza n. 655/28/2009 della CTP di Napoli che aveva accolto il ricorso della "Congregazione delle Piccole Apostole della Redenzione" avverso avviso di accertamento del predetto, relativo ad ICI per l'anno 2004, il quale ultimo era stato impugnato sull'assunto che l'attività esercitata negli immobili, in relazione ai quali l'imposta è pretesa, fosse esente da ICI ai sensi del D.Lgs. n. 504/1992, art. 7.

La predetta CTR ha motivato la decisione ritenendo che la esenzione in parola si applichi soltanto agli immobili destinati, in via esclusiva, allo svolgimento di una delle attività di religione e di culto indicate nella L. n. 22/1985, art. 16, senza che rilevi il D.L. n. 203/2005, art. 7, comma 2-bis (dal carattere innovativo e non interpretativo). La Congregazione contribuente ha interposto ricorso per Cassazione affidato ad un unico motivo. L'Amministrazione comunale non si è difesa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c, va definito ai sensi dell'art. 375 c.p.c. Infatti, con il primo motivo di censura, (rubricato come "Violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504/1992, art. 7, nella formulazione sopravvenuta D.L. n. 223/2006, ex art. 39 e dell'art. 3 Cost"), la parte ricorrente si duole della mancata applicazione, da parte del giudice di merito, del principio "*tempus regit actum*", con riferimento alla data di adozione dell'avviso di accertamento (14.12.2006; e perciò ad un momento successivo a quello di entrata in vigore del D.L. n. 223/2006), da considerarsi "momento genetico dell'accertamento dell'imposta", per quanto si trattasse di lei relativa al periodo d'imposta, anno 2004. Il motivo di gravame appare inammissibilmente formulato ai sensi dell'art. 360 bis c.p.c., in quanto il provvedimento impugnato ha

deciso la questione di diritto in maniera conforme alla giurisprudenza di legittimità, senza che l'esame del motivo di ricorso offra materia per rimeditare detto indirizzo (Cfr. *ex multis* Cass. Sez. V, Sentenza n. 14530 del 16.06.2010).

“In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), il D.L. 30 Settembre 2005 n. 203, art. 7, comma 2-bis, (introdotto dalla Legge di conversione 2 Dicembre 2005 n. 248), che ne ha esteso l'esenzione disposta dal D.Lgs. n. 504/1992, art. 7, comma 1, lett. i), alle attività indicate nella medesima lettera, a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse, ed il D.L. 4 Luglio 2006, n. 223, art. 39, convertito nella L. 4 Agosto 2006 n. 248, che ha sostituito il comma 2-bis dell'art. 7 cit., estendendo l'esenzione alle attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale, non si applicano retroattivamente, trattandosi di disposizioni che hanno carattere innovativo e non interpretativo”.

PQM

Si ritiene che il ricorso possa essere deciso, in camera di consiglio, per inammissibilità, con condanna della parte ricorrente a rifondere le spese oltre accessori di legge ed esborsi.

Corte di Cassazione Civile, Sezione VI, Ordinanza 11 Giugno 2013, n. 14621

Principio di autosufficienza del ricorso - Enti ecclesiastici – Esenzione Ici– Attività di religione o di culto – Necessità di prova rigorosa.

I motivi di impugnazione adottati da una parte, quantunque afferenti unicamente a violazioni di legge, devono soggiacere al principio dell'autosufficienza del ricorso, essendo precluso al giudice di legittimità un approfondito esame sul fatto di cui si chiede una rivalutazione giuridica. Infatti, poiché l'interesse ad impugnare con il ricorso in Cassazione discende dalla possibilità di conseguire, attraverso il richiesto annullamento della sentenza impugnata, una utilità pratica, è necessario, anche nel caso di denuncia di errore di diritto ex art. 360 c.p.c. n. 3, che la parte indichi, in maniera adeguata, la situazione di fatto. Asserire che un immobile sia stato utilizzato direttamente dalla parte ricorrente come propria sede operativa, limitandosi ad affermare di aver fornito una prova “ad abundantiam” di ciò nei precedenti gradi di giudizio; asserire, inoltre, di essere un ente ecclesiastico, rinviando meramente ad un documento prodotto inammissibilmente per la prima volta nel giudizio di legittimità e, dunque, in palese violazione dell'art. 372 c.p.c.; assumere, infine, di beneficiare di una presunzione assoluta desumibile da non specificate norme concordatarie, rende il ricorso inammissibile prima facie, in quanto correlato di allegazioni del tutto prive di specificità, oltre che non supportate dalla identificazione della disciplina di legge sulla quale gli assunti di diritto connessi a quelli di fatto sarebbero da ritenersi fondati.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La CTR Lombardia respingeva l'appello dell'Istituto "Fraternità di Comunione e Liberazione", proposto contro la sentenza n. 343/21/2008 della CTP di Milano che aveva rigettato il ricorso dell'ente predetto avverso avviso di accertamento del Comune di Milano, relativo ad ICI per l'anno 2002, il quale ultimo era stato impugnato sull'assunto che l'attività esercitata negli immobili, in relazione ai quali l'imposta è pretesa, fosse esente da ICI ai sensi del D.Lgs. n. 504/1992, art. 7 (siccome immobile direttamente utilizzato per lo svolgimento di attività istituzionale da parte di ente ecclesiastico dedito all'esercizio del culto) e perciò con esonero della dichiarazione prevista dalla legge, che non era stata presentata.

La predetta CTR motivava la decisione ritenendo che nella specie di causa non era stata data "la prova puntuale e rigorosa dei requisiti per l'applicazione della dedotta esenzione, non apparendo a tal fine sufficiente allegare che gli immobili venivano utilizzati per le segreterie di coordinamento dell'attività dell'ente, nonché come sale riunioni, incontri e conferenze; nonché ritenendo che – quanto all'istanza di disapplicazione delle sanzioni per obiettive condizioni di incertezza sull'applicabilità della norma – non fosse ravvisabile alcun motivo di confusione, dovendosi semplicemente documentare la reale natura e portata dell'attività svolta dall'ente negli immobili in questione. L'Ente contribuente interponeva ricorso per Cassazione affidato a due motivi; l'Amministrazione comunale si difendeva tramite controricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso, ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c. può essere definito ai sensi dell'art. 375 c.p.c.

Infatti, con il primo motivo di censura (rubricato come "Violazione della disposizione di cui al D.Lgs. n.504/1992, art. 7, comma 1, lett. i), la parte ricorrente assume che l'immobile di cui trattasi era stato utilizzato direttamente da essa "Associazione", come propria sede operativa (e comunque per lo svolgimento, in via esclusiva, delle attività di cui alla L. n. 222/1985, art. 16, lett. a), con prova "fornita *in abundantiam* dal contribuente nei precedenti gradi di giudizio", ed evidenza di avere la forma giuridica di "ente ecclesiastico", siccome eretto con "decreto del Pontificium Consilium pro Laicis in data 11.02.1982" (secondo quanto risultava documentato con l'allegato sub 3 al ricorso introduttivo del presente grado di giudizio): ciò si sarebbe dovuto considerare sufficiente sia sotto il profilo della ricomprensione dell'ente nel novero degli "enti non commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) del TUIR", sia sotto il profilo della connessa presunzione (prevista dalla L. n. 222/1985, art. 2, comma 1) che l'attività esercitata sia un'attività di religione o di culto, siccome anche stabilita in modo "assoluto", per quegli enti che "appartengono alla costituzione gerarchica della Chiesa", dalle norme concordatarie".

Doveva poi considerarsi evidente che "l'impiego di un immobile da parte di un ente ecclesiastico quale sede amministrativa, operativa e logistica per lo svolgimento della sua effettiva attività, non può in alcun modo classificarsi tra le attività commerciali, in quanto chiaramente carente di qualunque elemento formale e sostanziale idoneo a configurare un inquadramento lucrativo.

Il motivo di impugnazione appare inammissibilmente formulato, per difetto del requisito di autosufficienza del ricorso, onere che non può non essere assolto anche quando sia denunciato un vizio di violazione di legge. Ed infatti: "Poiché l'interesse ad impugnare con il ricorso per Cassazione discende dalla possibilità di conseguire, attraverso il richiesto annullamento della sentenza impugnata, un risultato pratico

favorevole, è necessario, anche in caso di denuncia di un errore di diritto a norma dell'art. 360 c.p.c., n. 3, che la parte ottemperi al principio di autosufficienza del ricorso (correlato all'estraneità del giudizio di legittimità all'accertamento del fatto), indicando in maniera adeguata la situazione di fatto della quale chiede una determinata valutazione giuridica, diversa da quella compiuta dal giudice *a quo*, asseritamente erronea". (Cass. Sezione Lav., Sent. n. 9777 del 19.07.2001).

Nella specie di causa, la parte ricorrente assume, da un canto, che l'immobile di cui qui trattasi era stato utilizzato direttamente da essa ricorrente come propria sede operativa (ma sul punto si limita ad affermare di averne fornito prova "*in abundantiam*"...nei precedenti gradi di giudizio); d'altro canto assume, alternativamente e sempre ai fini di allegare la pacifica sussistenza del requisito oggettivo nell'ottica dell'esenzione dal tributo, di essere un Ente ecclesiastico (ma sul punto si limita al rinvio ad un documento inammissibilmente prodotto per la prima volta nel presente grado di giudizio, e perciò, in violazione dell'art. 372 c.p.c.) ed infine assume di beneficiare, perciò, della "presunzione assoluta" sopra meglio descritta, asseritamente desumibile non solo dalla L. n. 222/1985, art. 2, ma anche da non meglio precisate norme concordatarie. Si tratta di allegazioni del tutto prive della necessaria specificità, oltre che non supportate dalla identificazione, essa pure necessariamente specifica, della disciplina di legge sulla quale gli assunti di diritto, connessi a quelli di fatto, sarebbero da ritenersi fondati.

Con il secondo motivo di ricorso (centrato sul vizio di insufficiente e contraddittoria motivazione, relativo a "più punti" decisivi della controversia), la parte ricorrente si duole di una contraddittorietà non adeguatamente evidenziata, sì che non si può intendere il senso della censura, a proposito del capo che concerne il lamentato difetto di motivazione del provvedimento impositivo; si duole (in riferimento al capo che concerne le sanzioni) per avere i giudici di merito erroneamente fatto applicazione del menzionato art. 7 e, perciò, con prospettazione di motivo inammissibile, alla luce dell'archetipo del vizio qui considerato; si duole di omessa applicazione dell'istituto del cumulo giuridico, motivo pure discordante rispetto alla tipologia del vizio valorizzato. Anche il motivo ora in esame, pertanto, va considerato viziato di inammissibilità.

PQM

Si ritiene che il ricorso possa essere deciso in camera di consiglio per inammissibilità e si condanna la parte ricorrente a rifondere le spese di lite di questo grado, oltre ad accessori di legge ed esborsi.

Corte di Cassazione civile, Sezione V, Sentenza 2 Ottobre 2013, n. 22493

Enti ecclesiastici – Irpeg -Indeducibilità dei canoni di leasing relativi a beni strumentali – Riduzione dell’aliquota – Criteri distintivi tra attività di religione e di culto ed attività diverse – Attività di assistenza materiale e spirituale – Enti di beneficenza o istruzione

La disposizione di cui all’art. 6, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 601/1973, che prevede la riduzione alla metà dell’aliquota IRPEG, non risulta applicabile all’ente ecclesiastico in quanto tale, ma occorre avere riguardo all’effettiva attività da quest’ultimo posta in essere, dovendosi distinguere, ex L. n. 222/1985, tra “attività di religione e di culto”, rientranti nell’agevolazione, ed “attività diverse”, tra le quali vanno annoverate quelle commerciali, non soggette ad agevolazione. In particolare, può rientrare nell’agevolazione anche un ente che eserciti una attività commerciale, la quale si riveli, però, strumentale in via diretta ed immediata rispetto al fine di religione e di culto di cui sopra, non risolvendosi in un mero procacciamento di mezzi economici da impiegare in un’ulteriore attività, fosse anche, quest’ultima, direttamente finalizzata al culto e alla religione.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con due avvisi di accertamento relativi agli anni 1999 e 2000, l’Agenzia delle Entrate di Milano (OMISSIS) contestava all’Ente “Provincia Lombardo Veneta dell’Ordine Religioso dei Chierici Regolari Ministri degli Infermi” sia l’indeducibilità dei canoni di leasing relativi ad alcuni beni strumentali utilizzati dall’ente, sia l’inapplicabilità a quest’ultimo della riduzione alla metà dell’IRPEG, prevista dal D.P.R. n. 601/1973, art. 6, comma 1, lett. c); con particolare riguardo al secondo dei due rilievi, assumeva l’Ufficio che la gestione di case di cura da parte dell’Ente, costituiva attività commerciale, come tale non agevolabile fiscalmente.

Avverso detti avvisi l’Ente proponeva distinti ricorsi dinanzi alla CTP di Milano, decisi da quest’ultima con due distinte sentenze; con la prima, relativa all’anno 1999, la CTP accoglieva il ricorso, annullando l’avviso impugnato; con la seconda, relativa all’anno 2002, rigettava il ricorso. La CTR Lombardia, riuniti gli appelli proposti avverso le due sentenze, dichiarava la deducibilità dei canoni leasing ripresi a tassazione, annullando sul punto gli avvisi impugnati, e rigettava la richiesta di applicazione della ridotta aliquota IRPEG; in particolare, la CTR, per quanto ancora interessa (secondo rilievo), rilevava che la riduzione IRPEG non spettava all’ente ecclesiastico in quanto tale, ma che doveva aversi riguardo all’attività esercitata dall’ente stesso, dovendosi infatti distinguere, ex L. n. 222/1985, art. 16, tra “attività di religione e di culto” (rientranti nell’agevolazione) ed “attività diverse” (e, tra queste, attività commerciali o a scopo di lucro), invece non rientranti; nella specie, l’Ente gestiva plurime case di cura con modalità, organizzazione ed interessi sottostanti tali da far ritenere che la stessa esercitasse un’attività commerciale non in rapporto di strumentalità diretta ed

immediata né con il fine di religione e di culto di cui alla citata l. 222/1985, né con il fine istituzionale proprio dell'Ente (perseguire la gloria di Dio e la santificazione dei suoi membri).

A tale ultimo proposito precisava che non poteva ritenersi strumentale al fine perseguito, “un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività, fosse anche quest'ultima direttamente finalizzata al culto o alla religione”.

Avverso detta sentenza proponeva ricorso per Cassazione l'Ente, affidato ad un motivo; l'Agenzia si costituiva al solo fine dell'eventuale partecipazione all'udienza di discussione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con unico motivo di ricorso l'Ente, deducendo – ex art. 360 c.p.c. comma 1, n. 3 – violazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. c), nonché art. 7, comma 3, Accorso del 18.02.1984 tra Santa Sede e Repubblica Italiana, e l. n. 222/1985, art. 16, rilevava che la gestione delle case di cura (comunque svolta in maniera non esclusiva né prevalente) era in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e di culto proprio dell'Ente; quest'ultimo, infatti, come risultava anche dallo Statuto (art. 4), si proponeva di realizzare la gloria di Dio e la santificazione dei suoi membri attraverso “l'assistenza corporale e spirituale dei suoi membri”. Irrilevante era, a tal proposito, il luogo (ospedale, casa di cura, missioni) ove veniva congiuntamente svolta l'assistenza materiale e spirituale; di conseguenza, l'attività di cura degli infermi esercitata dall'Ente nelle case di cura doveva essere collocata tra le attività dirette allo scopo di religione o di culto e, come tale, ai sensi dell'art. 7, comma 3, primo periodo dell'Accordo del 1984 e del D.P.R. n. 601/1973, art. 6, lett. c), soggetta alla ivi prevista riduzione dell'IRPEG. Il motivo è infondato.

Va invero condiviso il principio già espresso dalla Cassazione, secondo cui “al fine del riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota IRPEG, ai sensi del D.P.R. n. 601/1973, art. 6, lett. H, in favore degli enti equiparati a quelli di beneficenza od istruzione, come gli enti ecclesiastici con fine di religione o di culto, non è sufficiente che detti enti siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare, alla stregua del coordinamento della citata norma con il D.P.R. n. 598/1973, artt. 1 e 2, istitutivo dell'IRPEG, che l'attività in concreto esercitata dagli enti medesimi (come descritta nell'atto costitutivo, con precisa indicazione dell'oggetto, ovvero, in difetto, come effettivamente svolta) non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale e, inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente (. . .), che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione o di culto e, dunque, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti, dovendo altrimenti essere classificata come attività “diversa”, soggetta all'ordinaria tassazione” (Cass. 1633/1995; conf. 2573/1990). In particolare, è stato precisato che “anche i soggetti che non svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale, ma sono identificati e qualificati in base al fine che istituzionalmente perseguono, hanno diritto all'agevolazione di cui al più volte richiamato art. 6, qualora l'attività commerciale sia in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine stesso, con la conseguenza che non è tale un'attività volta al procacciamento di mezzi economici quando, per l'intrinseca natura di esso o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferente e utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine;

quando, cioè, si tratti di una attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione". (Cass. 1633/1995).

La CTR ha fatto uso di tale principio, ritenendo l'attività commerciale di gestione case di cura, svolta dall'Ente, non in rapporto di strumentalità diretta con il fine di religione e culto; al riguardo invero, in particolare, la CTR ha evidenziato, con accertamento in fatto non denunziato sul piano del vizio motivazionale e quindi incensurabile in questa sede, che, nella specie (gestione di plurime case), "le modalità di svolgimento dell'attività, la sua articolata organizzazione e gli interessi economici sottostanti depongono ampiamente per un'attività commerciale, che non appare in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e culto delineato nella citata l. n. 222/1985, e con quello istituzionale proprio della Provincia Lombardo Veneta di perseguire la gloria di Dio e la santificazione dei suoi membri attraverso opere di misericordia evangeliche, praticando l'assistenza spirituale e corporale degli infermi; e tutto ciò ricordando che "non può comunque ritenersi strumentale al fine perseguito un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività, fosse anche quest'ultima direttamente finalizzata al culto o alla religione"

PQM

Il ricorso viene rigettato e le spese di lite relative al giudizio di legittimità, liquidate come in dispositivo, seguono la soccombenza.

Commissione Tributaria Regionale Toscana, Sezione XXIV, Sentenza 18 Febbraio 2013 n. 20

Ires – Enti non commerciali – Provvedimento inibitorio di iscrizione nel Registro delle Onlus – Impresa sociale ed Onlus – Criteri differenziatori e presupposti.

La qualifica di impresa sociale e quella di Onlus, a prescindere dal diverso perseguimento di utilità sociale proprio della Onlus, appartengono a due distinte e diversamente strutturate categorie, posto che la prima rientra nell'ambito della disciplina civilistica, mentre la seconda ha connotazione tributaristica e, dunque, soggetta a questa disciplina. Pertanto, legittimamente l'Ufficio nega a un'impresa sociale l'iscrizione nel registro delle onlus.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia ha ad oggetto un ricorso presentato dall'Associazione Ciao Impresa sociale avverso un provvedimento, notificatole in data 03/07/2009, con il quale l'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale della Toscana – aveva negato l'iscrizione, presentata dall'Ente, nel registro delle Onlus.

In particolare, in data 25/03/2009, si costituiva l'associazione senza fini di lucro denominata "Ciao Impresa Sociale" ONLUS, recependo il contenuto del D.Lgs. n. 155/2006 istitutivo delle imprese sociali, oltre a quanto previsto dal D.Lgs. n. 460/1997 recante la disciplina tributaria degli Enti non Commerciali e delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Successivamente, in data 17/06/2009, veniva presentata dall'associazione una richiesta di iscrizione nel registro delle ONLUS, tenuto dalla Direzione Regionale, allegando modelli di domanda, copia dello statuto e dell'atto costitutivo.

In data 03/07/2009 l'Ufficio notificava all'Associazione il provvedimento di diniego, motivando lo stesso su tre aspetti: in primo luogo, facendo riferimento alla circolare 59/E del 2007, nella parte in cui l'Agenzia delle Entrate considera inconciliabile con la natura di ONLUS la determinazione di partecipazione in cui la ONLUS stessa eserciti funzioni di coordinamento e direzione; in secondo luogo, in base all'aspetto soggettivo, ritenendo difficile inquadrare lo *status* di ente non commerciali per le imprese sociali, a maggior ragione società di persone o di capitali, che potranno ottenere sempre e solo la qualifica di impresa sociale e non di ONLUS; in terzo luogo, per la non coincidenza tra le attività elencate nell'art. 2 del D.Lgs. n. 155/2006, che possono essere svolte da una impresa sociale, con le attività che tassativamente possono essere svolte dalle ONLUS, ed elencate nell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997.

Conclude l'ufficio affermando che, allo stato attuale della normativa, le due qualifiche non paiono cumulabili.

L'Associazione, invece, in relazione all'eccezione di determinazione di partecipazione, evidenziava che essa non solo non detiene alcuna partecipazione, ma non risulta neppure controllata da alcuna società commerciale o Ente Pubblico. Inoltre i soci

che avevano partecipato alla costituzione dell'associazione sono tutte persone fisiche.

In merito all'aspetto soggettivo – *status* di impresa sociale – non trattavasi di società, né di persone né di capitali, ma la forma giuridica era quella dell'associazione.

Infine, in merito all'attività svolta, si precisava che il provvedimento evidenziava la non coincidenza tra le attività elencate all'art. 2 del D.Lgs. n. 155/2006, che possono essere svolte da un'impresa sociale, con le attività che tassativamente possono essere svolte dalle ONLUS elencate all'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997. A tal proposito, la ricorrente ricordava che il Consiglio Nazionale del Notariato, nell'esaminare il decreto, prevedeva che, a seguito di tale normativa, saranno circa 165.000 gli enti non profit potenzialmente interessati da tale nuova disciplina e, sebbene non ci sia perfetta coincidenza, si può constatare come molte delle attività previste dalle due normative siano identiche.

Conclude chiedendo che sia dichiarata la nullità dell'atto, con accoglimento della domanda di iscrizione per effetto della sussistenza di tutti i requisiti.

La Commissione Tributaria Provinciale di Firenze, con decisione n. 44 del 25.02.2011, rigettava il ricorso, ritenendo sostanzialmente che la qualifica di impresa sociale e quella di ONLUS attengono a due branche giuridiche diverse tra loro, essendo la prima categoria propria del diritto Civile e la seconda una qualifica tributaria.

Avverso la suddetta decisione propone appello l'associazione chiedendo la riforma totale della sentenza per nullità dell'atto impugnato con richiesta di accoglimento della domanda di iscrizione presentata, ritenendo che sussistono i requisiti previsti dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, stante la possibile cumulabilità prevista dallo stesso D.Lgs. n. 155/2006 dello *status* di impresa sociale con la qualifica di ONLUS. Chiede, infine, la condanna dell'Ufficio alle spese di giudizio. Si costituisce l'Ufficio chiedendo la conferma della Sentenza di primo grado e, per l'effetto, la dichiarazione di legittimità dell'atto di diniego della Direzione Regionale della Toscana, rigettando nel merito l'appello, con vittoria di spese ed onorari.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Commissione, in merito al tema oggetto del presente contenzioso, è del parere di ritenere fondato quanto affermato dai giudici di prime cure, in quanto, la qualifica di impresa sociale e quella di ONLUS attengono a due branche giuridiche separate, civile l'una e tributaria l'altra. Differenza, quest'ultima, da cui consegue la non necessaria coincidenza tra le due fattispecie, l'impossibilità di una loro totale sovrapposizione e, quindi, la necessità di individuare i caratteri precisi e le relative differenze.

Prendendo le mosse dal disposto legislativo, una prima definizione normativa dell'impresa sociale si trova nell'art. 1, comma 1, del D.Lgs. n. 155/2006, secondo cui, testualmente: *“Possono acquistare la qualifica di impresa sociale tutte le organizzazioni private, ivi compresi gli enti di cui al libro V del Codice Civile, che esercitano, in via stabile e principale, un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni e servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale che hanno i requisiti di cui agli artt. 2, 3 e 4”*.

Ai fini civilistici, si definisce, quindi, impresa sociale quell'organizzazione il cui carattere essenziale ed il cui requisito principale sia l'esercizio, in via stabile e principale, di un'attività economica; dunque si evidenzia ancor di più l'estraneità delle due fattispecie l'una dall'altra, proprio perché attinenti a due branche giuridiche diverse. Tali due figure risultano, quindi, difficilmente paragonabili tra loro, proprio a causa della diversa finalità per la quale sono riconosciute e disciplinate.

Inoltre, l'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, fissando i requisiti affinché un ente

possa definirsi ONLUS, prevede l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale (Art. 10, comma 1, lett. b) che mal si concilia con quanto stabilito dall'art. 1 del D.Lgs. n. 155/2006, secondo cui possono assumere la qualifica di impresa sociale quelle organizzazioni private che esercitano, come detto, in via stabile e principale un'attività a carattere economico, diretta alla produzione ed allo scambio di beni e servizi di utilità sociale. Pertanto, anche se per le imprese sociali la legge prevede quale finalità quella di perseguire un interesse generale, la diversità strutturale tra le due figure è evidente, dal momento che lo scopo effettivamente perseguito dall'ente è un aspetto successivo e secondario rispetto alla struttura adeguata che lo stesso deve presentare. Le ONLUS, pertanto, per loro natura, non possono svolgere attività economica, mentre un'impresa sociale, per definizione, è un'impresa che svolge attività economica.

Alla luce di tutto ciò non può essere condivisa neanche l'argomentazione della società appellante circa la natura di attività di solidarismo immanente, in quanto ci troviamo fuori dalla categoria tributaria delle ONLUS, esercitando il soggetto un'attività commerciale prevalente; né vale il richiamo all'art. 17 del D.Lgs. n. 155, in considerazione dell'attività effettivamente svolta (così come indicata nello statuto "l'attività commerciale in via prevalente e continuativa"). Non può parlarsi, difatti, di ente rientrante sotto la disciplina delle ONLUS.

Da ultimo, la Commissione è del parere di respingere l'appello, dal momento che le ONLUS possono anche detenere partecipazioni in imprese sociali, di cui al D.Lgs. n. 155/2006, senza che ciò muti la loro natura. Non ritiene, inoltre, la Commissione, che spetti loro alcuna agevolazione fiscale.

Pertanto l'Organo adito, stante la complessità della materia trattata, nonché lo specifico oggetto del contendere, ritiene che sussistano giustificati motivi per compensare le spese di lite e

PQM

Rigetta l'appello e, nel confermare l'impugnata sentenza, dichiara compensate le spese del presente grado di giudizio.