



diritto & religioni

Semestrale
Anno XIII - n. 2-2018
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

26



LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno XIII – n. 2-2018
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttori
Mario Tedeschi – Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Albisetti, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, A. Fuccillo, M. Jasonni, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, G.B. Varnier, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale
Diritto canonico
Diritti confessionali

Diritto ecclesiastico
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,
M. Pascali
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

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

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale
e comunitaria*

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

RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli
M. Ferrante, P. Stefani
L. Barbieri, Raffaele Santoro,
Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali, C.M. Pettinato
S. Testa Bappenheim
V. Maiello
A. Guarino, F. Vecchi

Parte III

SETTORI

*Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

M. Tedeschi

Comitato dei referees

Prof. Angelo Abignente – Prof. Andrea Bettetini – Prof.ssa Geraldina Boni – Prof. Salvatore Bordonali – Prof. Mario Caterini – Prof. Antonio Giuseppe Maria Chizzoniti – Prof. Orazio Condorelli – Prof. Pierluigi Consorti – Prof. Raffaele Coppola – Prof. Giuseppe D’Angelo – Prof. Pasquale De Sena – Prof. Saverio Di Bella – Prof. Francesco Di Donato – Prof. Olivier Echappè – Prof. Nicola Fiorita – Prof. Antonio Fuccillo – Prof.ssa Chiara Ghedini – Prof. Federico Aznar Gil – Prof. Ivàn Ibàn – Prof. Pietro Lo Iacono – Prof. Carlo Longobardo – Prof. Dario Luongo – Prof. Ferdinando Menga – Prof.ssa Chiara Minelli – Prof. Agustín Motilla – Prof. Vincenzo Pacillo – Prof. Salvatore Prisco – Prof. Federico Maria Putaturo Donati – Prof. Francesco Rossi – Prof.ssa Annamaria Salomone – Prof. Pier Francesco Savona – Prof. Lorenzo Sinisi – Prof. Patrick Valdrini – Prof. Gian Battista Varnier – Prof.ssa Carmela Ventrella – Prof. Marco Ventura – Prof. Ilaria Zuanazzi.

Presentazione

La rassegna della giurisprudenza concernente il diritto ecclesiastico tributario si apre con due sentenze in materia di esenzione dall'Ici e dall'Imu.

Nella prima il beneficio dell'esenzione dall'Ici viene negato sull'assunto che l'attività svolta dall'ente ecclesiastico nell'immobile, alberghiera e di assistenza ai pellegrini, non rientrerebbe tra le attività elencate nel d.lgs. n. 504/92, art. 7, comma primo, lett. i. La motivazione dei giudici abruzzesi è alquanto criticabile, poiché, tra le attività esentate dall'Ici nella disposizione richiamata, compare l'attività ricettiva, nella quale sembrano poter rientrare anche le attività di assistenza ai pellegrini (soprattutto se dirette, come nel caso in questione, ad anziani e disabili). Tutt'al più i giudici avrebbero dovuto accertare se l'attività fosse svolta con modalità commerciali o meno.

L'accertamento delle modalità di svolgimento delle attività è, invece, al centro della sentenza della Commissione tributaria regionale Lazio, nella quale la non commercialità dell'attività viene riconosciuta sulla base della considerazione che le rette pagate dagli alunni della scuola paritaria coprono il 40% dei costi di gestione complessivi. La conclusione della sentenza appare ovvia, ma più interessante è il *modus procedendi* dei giudici, laddove, ai fini della verifica della commercialità, prendono in considerazione i risultati di bilancio riferiti a una pluralità di anni. Infatti, di fronte al Comune, ente impositore, il quale contesta come un esercizio in perdita non escluda la commercialità, i giudici ribattono che ciò può essere ben vero per un imprenditore, il quale per *“una annualità può lavorare in perdita, ma sempre con una possibilità almeno teorica di ottenere dei profitti”*; tuttavia, ciò non può valere per l'ente *de quo* *“considerato che gli introiti della scuola sono sempre fissi, e pari a circa il 40% delle spese totali, e quanto sopra per ogni anno”*.

Si tratta di un approccio alla questione pienamente condivisibile, che, peraltro, ispira anche un recentissimo intervento legislativo a modifica del d.lgs. n. 117 del 2017, il cosiddetto “codice del terzo settore”. Ci si riferisce al comma 2 *bis*, introdotto nell'art. 79 del citato d.lgs. 117/2017, dall'art. 24 *ter*, n. 3, del d.l. n. 119 del 23 ottobre 2018, convertito mediante legge n. 136 del 17 dicembre 2018, a termini del quale le attività di interesse generale *“si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi”*. Al di là della portata concreta della disposizione, la novella apre la strada anche a una nuova definizione dell'area della non commercialità, più sostanziale e realistica, liberandola da incrostazioni ideologiche che avevano prodotto, talora, sofismi giurisprudenziali.

Nella rassegna seguono due sentenze della Commissione tributaria regionale Umbria. La prima si pone nella scia di una giurisprudenza, che va consolidandosi, la quale interpreta in senso restrittivo la riduzione del 50% dell'aliquota IRES, di cui godono anche gli enti ecclesiastici per effetto dell'art. 6, comma primo, lettera c, del d.p.r. n. 601 del 1973. Nello specifico i giudici hanno ritenuto che l'agevolazione spetti agli enti ecclesiastici solo per i redditi derivanti dall'esercizio delle attività istituzionali: un'interpretazione probabilmente più coerente con il più complessivo orientamento attuale in tema di agevolazioni fiscali per gli enti *non profit*, ma che si allontana dal tenore letterale e dallo spirito della norma che introdusse la riduzione nel 1973.

La seconda sentenza umbra torna sulle controversie catastali relative agli immobili utilizzati per finalità religiosa. Oggetto di giudizio era un immobile utilizzato per l'esercizio del culto, ma non caratterizzato da elementi strutturali che lo connotassero in modo univoco come luogo di culto. L'ente contribuente reclamava l'attribuzione all'immobile della categoria catastale E/7 (edifici di culto). All'opposto, l'Ufficio insisteva nell'attribuzione della categoria A/10 (uffici). L'organo giudicante accoglie la tesi dell'Ufficio, in base alla giusta considerazione che nel classamento catastale le caratteristiche strutturali intrinseche del cespite hanno un rilievo preponderante rispetto all'uso dello stesso, che, per sua natura, ha una nota di transitorietà. La Commissione tributaria si sarebbe potuta fermare qui; invece, è andata oltre, giungendo a sostenere che *“la rendita catastale non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta”*. Un'affermazione seccamente smentita dai fatti, poiché nell'ordinamento tributario più volte il trattamento fiscale degli immobili è subordinato al classamento catastale, di cui l'attribuzione della rendita rappresenta il risultato: si pensi, ad esempio, al ben noto regime fiscale della cosiddetta “cedolare secca”, al quale fino al 2018 potevano accedere solo gli immobili accatastati con le categorie dalla A1 alla A/9 e A/11 (abitazioni); dal 2019 anche gli immobili accatastati in categoria C/1 (negozi e botteghe).

In particolare, poi, per quanto riguarda l'accatastamento nella categoria E/7 le conseguenze in campo fiscale non sono affatto di poco conto. Infatti, questa classificazione comporta la non attribuzione della rendita catastale e il riconoscimento dell'assoluta irrilevanza reddituale del cespite, concretizzandosi, così, in senso tecnico, non un'esenzione, bensì un'ipotesi di esclusione, con inevitabili e sostanziali ricadute sulla disciplina tributaria applicabile.

La rassegna si chiude con una pronuncia della Cassazione, avente a oggetto la sottoposizione o meno di un immobile, adibito a sede di seminario vescovile, alla tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Con un accostamento (e anche con una sorprendente confusione!) tra l'art. 16 della nota legge 222/85 sugli enti ecclesiastici e l'art. 16 del Trattato lateranense, la Cassazione conclude che le più generali norme in materia di esenzioni tributarie rivestano natura programmatica e non precettiva, e, nel caso *de quo*, non troverebbero alcuna specifica attuazione.

Prescindendo dal discutibile e tortuoso percorso argomentativo della Corte, in materia di agevolazioni tributarie TARSU per gli immobili adibiti a finalità religiosa, indubbiamente, è rilevabile un vuoto normativo, che lascia spazio a consistenti dubbi ermeneutici. Sotto questo profilo, il contributo di Giuseppe Rivetti, a nota di questa decisione, è pienamente da condividere nella parte in cui auspica l'istituzione di una commissione bilaterale, che affronti *“la questione tributaria dei rapporti tra Stato e Chiesa in termini chiari, complessivi e concordati”*.

ANTONIO GUARINO

Commissione tributaria regionale Abruzzo, Sez. VII, 21 settembre 2018, n. 871

ICI – Ente ecclesiastico – Immobile destinato ad attività alberghiera o di assistenza ai pellegrini – Esenzione – Non compete.

Un immobile di ente ecclesiastico destinato ad attività alberghiera o di assistenza ai pellegrini non gode dell'esenzione dall'Ici poiché le suddette attività non rientrano tra quelle elencate nella lett. i) dell'art. 7, comma primo, del d.lgs. n. 504 del 1992.

Svolgimento del processo

Con rituale ricorso la Provincia religiosa dei Santi Apostoli Pietro e Paolo ricorrevava avverso l'avviso di accertamento con cui il Comune di Pescara aveva chiesto il pagamento dell'ICI per l'anno 2010, per 39.146, 00, in relazione ad immobili siti nel Comune di Pescara. La ricorrente eccepeva che: – per gli immobili, ricadenti nelle categorie B/1, B/2 e D/8, non era dovuto alcun tributo in quanto l'Ente andava esente dall'imposta ex art. 7, lett. i) d.lgs. 504/92, trattandosi di ente ecclesiastico riconosciuto; – gli immobili erano utilizzati per gli scopi istituzionali dell'Ente, di culto e religiosi, senza fini di lucro; – gli enti ecclesiastici riconosciuti, con finalità di culto, non potevano essere assoggettati all'ICI in quanto, anche ove svolgessero una collaterale attività commerciale, agli stessi non poteva applicarsi la normativa sugli enti commerciali.

Si costituiva in giudizio il Comune di Pescara che ribadiva la legittimità del proprio operato e chiedeva il rigetto del ricorso. Precisava che: – gli immobili oggetto di giudizio erano una palestra, dove si svolgevano attività a pagamento, ed uno stabilimento balneare che non avevano natura religiosa ma tipicamente commerciale.

La Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza n. 675 del 7 giugno 2017, depositata il 29 giugno 2017, rigettava il ricorso. Osservava che: – la ricorrente aveva l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per godere dell'esenzione dal pagamento dell'imposta ma, nel ricorso, si era limitata a dedurre circa l'impossibilità in generale dei beni ecclesiastici di essere assoggettati al tributo, nulla precisando in ordine alla tipologia di immobili né alle attività in essi espletate; – la Cassazione aveva già precisato che l'esenzione spettava esclusivamente per gli immobili concretamente utilizzati per le attività di culto; – in sede di discussione la difesa dell'Ente aveva prodotto le autorizzazioni allo svolgimento dell'attività sanitaria concessa all'Istituto Don Orione ed una precedente sentenza emessa dalla CTP ma senza fornire alcuna prova concreta dell'attività espletata effettivamente negli immobili oggetto di causa.

Avverso detta decisione proponeva appello l'Ente ecclesiastico chiedendo la riforma della sentenza impugnata. Deduceva che: – la sentenza era errata nella parte in cui aveva ritenuto non provata la natura e l'uso degli immobili di proprietà dell'Ente; – gli immobili erano classificati quali B/1 e B/2 per cui, notoriamente, si trattava di casa di cura e convento; – detti dati erano riportati sullo stesso avviso di

accertamento; – in sede di discussione si era discusso dell'utilizzo degli immobili con produzione di tutta la documentazione relativa alle autorizzazioni allo svolgimento dell'attività sanitaria; – era stata prodotta anche sentenza della CTP del 2009 che aveva accolto il ricorso e, da allora, nulla era cambiato nell'uso degli immobili; – l'immobile indicato in catasto come B/1 era un convento, usato per le attività istituzionali religiose e di culto; quello indicato come B/2 veniva usato per l'esercizio dell'attività sanitaria in regime di convenzione con la P.A.; – l'immobile accatastato come D/8, per il quale l'ente era concessionario precario dell'area di proprietà del demanio, era usato come deposito di sdraio e ombrelloni usati nel periodo estivo da anziani e disabili dei vari centri Don Orione di tutta Italia; – per tale attività non veniva incassato alcun corrispettivo né il c.d. stabilimento balneare risultava aperto al pubblico. Ripercorreva tutta la normativa che disciplinava gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e qualificati. ex lege, “non commerciali”.

Si costituiva in giudizio il Comune di Pescara chiedendo la conferma della sentenza di primo grado. Osservava che: – l'esenzione non spettava se l'immobile perdeva il carattere della strumentalità all'esercizio delle attività considerate oppure se usciva dalla sfera di disponibilità del soggetto; – non vi era connessione tra l'attività di culto e quella sanitaria; – le sentenze richiamate dall'appellante erano inconferenti; – l'UE aveva chiarito che anche le attività senza scopo di lucro potevano essere considerate imprese se si ponevano in concorrenza con le altre; – il diritto all'esenzione spettava esclusivamente agli enti non commerciali per immobili posseduti dall'ente utilizzatore ed utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle attività indicate dall'art. 7, e. 1, lett. i); – l'esenzione non poteva essere riconosciuta nel caso in cui nell'immobile, oltre all'attività istituzionale, fosse svolta anche altra attività, anche se non prevalente; – relativamente agli immobili oggetto di causa, il comprensorio Don Orione veniva destinato anche ad attività sportive per le quali si pagava un corrispettivo che faceva venir meno il requisito oggettivo dell'esclusiva destinazione alle attività religiose e di culto; – per le unità site in Via Primovere (stabilimento balneare), in base a quanto dichiarato dallo stesso appellante, non erano chiare le modalità di svolgimento delle attività assistenziali, previdenziali etc.

Questo Collegio ritiene di dover respingere l'appello del contribuente e confermare la decisione impugnata. Preliminarmente, va ricordato che in tema di ICL, l'esenzione dall'imposizione fiscale riconosciuta ai soggetti indicati nell'art. 7, comma primo, lett. i) del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili stessi siano “destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività contemplate dalla medesima norma, tra le quali, nel caso di enti ecclesiastici, quelle di religione e/o di culto, cioè 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 etc.

In base al dettato del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 cit., l'esenzione dall'imposta è subordinata sia al requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, sia di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Quindi, il beneficio fiscale non spetta per quegli immobili che, pur appartenenti ad un ente ecclesiastico, siano concretamente ed oggettivamente destinati allo svolgimento di attività commerciali.

Chiaramente, mentre il requisito soggettivo risulta di facile valutazione, la sussistenza del requisito oggettivo – che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare – non può essere desunto esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l’immobile è destinato, ma occorre invece verificare se tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, sia svolta, in concreto, con le modalità di un’attività commerciale.

Infatti, *“l’esenzione è riconosciuta solo per gli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di una attività di religione o di culto mentre non si applica per i fabbricati che, seppur di proprietà di enti ecclesiastici, vengono normalmente utilizzati per lo svolgimento di attività recettiva non rilevando in contrario né la destinazione degli utili eventualmente ricavati al perseguimento di fini sociali o religiosi, che costituisce un momento successivo alla loro produzione e non fa venire meno il carattere commerciale dell’attività, né il principio della libertà di svolgimento di attività commerciale da parte di un ente ecclesiastico”* (Cass. n. 12821 del 22 luglio 2017).

Ne consegue che il Giudice, chiamato a valutare l’assoggettabilità ad ICI di un immobile appartenente ad un ente ecclesiastico, deve concretamente e sulla base degli elementi di prova forniti dalla parte, valutare la “natura commerciale” sulla base delle modalità concrete di svolgimento delle attività suddette.

Ne consegue che, in base ai principi generali, resta onere del contribuente dimostrare l’esistenza in concreto dei requisiti di esenzione a mezzo della prova che le attività cui l’immobile è destinato non siano svolte con le modalità di attività commerciale (Cass. n. 4502 del 2012). La Cassazione, nella già citata sentenza n. 18821/2017 ha anche precisato che *“il requisito di un’attività commerciale corrisponde a un dato oggettivo, e va riferito a specifiche modalità di esercizio, tali, da un lato, da escludere gli elementi tipici dell’economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza,) e da affermare presenti, invece, dall’altro, le finalità solidaristiche insite nella “ratio” della fattispecie di esenzione. In questo senso la combinazione del requisito oggettivo e soggettivo comporta che le attività svolte negli immobili siano di fatto sottratte, anche in base al reimpiego dei proventi, alla logica pura di realizzazione del profitto che è propria del mercato, e siano svolte, quindi, per rispondere ai bisogni socialmente rilevanti non sempre suscettibili di essere soddisfatti dalle strutture pubbliche”*.

Inoltre, giova precisare che la Cassazione, con specifico riferimento all’attività di assistenza di pellegrini – equiparabile di fatto a quella di sostegno e assistenza a disabili ed anziani nel periodo estivo – ha escluso l’esenzione, stabilendo che: *“In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l’esenzione di cui all’art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è prevista a condizione che gli immobili, appartenenti ai soggetti di cui all’art. 87 (ora 73), comma 1, lett. c), del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, siano destinati esclusivamente allo svolgimento di una delle attività ivi contemplate, tra le quali quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè 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, pertanto, non spetta in relazione ad un immobile, appartenente ad un ente religioso, destinato ad attività alberghiera o ad assistenza di pellegrini”* (Cass. n. 5041 del 2015, conf. n. 16722 del 2010, n. 23584 del 2011).

Nella fattispecie in esame, con riferimento alle censure del contribuente nell’odierno giudizio, va osservato che l’Ente si è limitato a produrre autorizzazioni all’esercizio di attività sanitaria concesse all’Istituto Don Orione e ad addurre argomentazioni prive di adeguato sostegno probatorio.

Infine, la sentenza del 2009 con cui era stato accolto il ricorso del contribuente non può essere considerato come giudicato esterno in quanto la vertenza non riguarda lo status non modificabile, bensì la situazione in concreto con il conseguente onere probatorio a carico del contribuente che permane annualmente secondo i vari periodi di imposta.

Pertanto, l'appello non può essere accolto.

Il contrasto originario ed il recente consolidamento della giurisprudenza di legittimità sull'argomento, giustifica la compensazione tra le parti delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

Rigetta l'appello. Spese compensate.

Commissione tributaria regionale Lazio, Sez. XVI, 8 gennaio 2019, n. 16

ICI e IMU – Ente ecclesiastico – Immobile destinato alla comunità delle religiose – Esenzione – Compete – Svolgimento di attività didattica con modalità non commerciali – Rette pari al 40% dei costi totali – Esenzione – Compete.

Un immobile di ente ecclesiastico gode dell'esenzione dall'Ici e dall'imu sia per la parte adibita a residenza delle suore, sia per la parte adibita a scuola paritaria qualora l'attività sia svolta con modalità non commerciali. È da considerarsi tale l'attività didattica svolta a fronte del pagamento di rette che coprono circa il 40% dei costi di gestione della scuola.

Svolgimento del processo

Con ricorso in appello depositato il 30 maggio 2018, il comune di Rieti ha appellato la sentenza numero 204/01/2017 della Commissione tributaria provinciale di Rieti con la quale era stato accolto solo parzialmente il ricorso dell'ente religioso provincia italiana della congregazione delle Suore Maestre Pie Venerini. Con tale sentenza la Commissione esentava dal tributo IMU per l'anno 2015, una parte dell'immobile, mentre dichiarava assoggettata ad IMU l'altra parte dell'immobile, adibita a scuola materna parificata. Si costituiva l'ente religioso e nelle proprie controdeduzioni con appello incidentale, insisteva per l'esenzione dall'IMU di tutto l'immobile, ivi compresa la parte destinata a scuola materna. Alla causa veniva attribuito il numero di RGA 4288/18. Con successivo ricorso in appello depositato il 18 luglio 2018, la provincia italiana delle congregazioni delle Suore Maestre Pie Venerini ha appellato la sentenza della commissione tributaria provinciale di Rieti con la quale era stato respinto il ricorso presentato avverso un avviso di accertamento TASI sempre per l'anno 2015, relativo allo stesso immobile di proprietà, sito in Rieti via XXXX. La contribuente chiedeva contestualmente la riunione della causa dalla stessa promossa, e cioè RGA 5714/18, con la precedente causa iniziata dal comune di Rieti RGA 4288/18.

La contribuente in tutti i propri scritti difensivi osserva che l'immobile oggetto di accertamento è destinato ad accogliere in parte una scuola materna paritaria e la restante parte accoglie una comunità di religiose. La Provincia afferma che in data 26/11/2014 ha inoltrato al Comune una comunicazione dichiarando per l'immobile oggetto di accertamento la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per il riconoscimento dell'esenzione rispetto al tributo IMU e TASI con riguardo a tutto l'immobile. E questo nella ferma convinzione che, non solo la parte destinata alle comunità delle religiose, ma anche quella occupata dalla scuola materna, debba godere dell'agevolazione di cui all'articolo 7, lettera i, del decreto legislativo 504/92. Quanto sopra smentirebbe la dichiarazione del comune di Rieti secondo cui non

vi sarebbe stata alcuna comunicazione in tal senso. Secondo la sentenza impugnata (RGA 5714/18) tutte le religiose residenti nella struttura sarebbero dedite alla gestione della scuola, ma in realtà soltanto due religiose che compongono la comunità si dedicano a tempo parziale alla scuola, in quanto le altre religiose sono nate in un periodo tra il 1918 e il 1933, con un'età media evidentemente incompatibile con le prestazioni di attività nell'ambito scolastico. Trattasi dunque di una comunità di religiose completamente indipendente rispetto alla scuola materna che occupa una porzione dell'immobile oggetto di accertamento totalmente autonoma rispetto a quella occupata dall'adiacente attività scolastica. Pertanto sicuramente la porzione di immobile che accoglie la comunità delle religiose deve essere riconosciuta in esenzione rispetto all'IMU, in quanto detta presenza concretizza una delle previsioni di cui all'articolo 16, lettera a, nella legge 222/85, nel quale si legge che l'esenzione spetta a quegli immobili destinati alle attività di religione o di culto intese quali "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" principio affermato anche dalla Corte di Cassazione con sentenza numero 26657 del 18 dicembre 2009.

Secondo la Cassazione nel concetto di formazione del clero e dei religiosi è inserita altresì l'attività ricettiva prevista dall'articolo 7 comma 1 lettera i decreto legislativo 504 del 1992. In conformità a quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 91 bis del d.l. 24 gennaio 2012 la lettera i dell'articolo 7 del decreto legislativo 504 del 1992, la TASI ha assunto il contenuto vigente in materia di IMU, ossia il riconoscimento dell'esenzione qualora le attività accolte nell'immobile tra cui quelle didattiche siano gestite da enti di natura non commerciale, con modalità non commerciali. L'articolo 4 del d.m. n 200 del 2012 precisa che lo svolgimento di dette attività si ritiene effettuato con modalità non commerciali se l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico, tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio. I genitori degli alunni pagano una retta pari a euro 1220, la quale come importo complessivo corrisponde ad euro 84.309, 50 che non copre neppure il costo totale del personale dipendente pari ad euro 98.100, 99. Il consuntivo economico totale per l'anno di riferimento per la gestione della scuola è pari a euro 199.349, 42 e pertanto la somma di iscrizioni non copre neppure la metà del costo totale di gestione per il mantenimento della scuola, come da documentazione contabile prodotta. Trattasi pertanto di un contributo modesto e quindi simbolico rispetto al costo reale del servizio. La contribuente chiede pertanto la riforma delle sentenze di primo grado e la dichiarazione di esenzione rispetto alla IMU e alla TASI.

Il comune di Rieti al contrario sostiene che il frazionamento proposto il 21 ottobre 2016 non può certo "*ratione temporis*" essere ritenuto idoneo ad interferire circa l'imposizione tributaria nel periodo di imposta evidenziato. Rileva poi che la retta è sicuramente suscettibile di aumento nel caso di prolungamento della permanenza per le attività di studio pomeridiano, di somministrazione di vitto, ovvero nel caso di partecipazione ad attività complementari offerte dalla scuola. Tali attività sarebbero molteplici come risulta dalla documentazione prodotta relativa alla scuola WWW gestita dalla provincia italiana della congregazione XXX. Per di più rileva che la documentazione depositata presso l'agenzia del territorio con la variazione catastale comunicata ha effetto soltanto dal 24 novembre 2017. Prima di tale data la contribuente non ha mai presentato al comune di Rieti alcuna dichiarazione che potesse mettere in condizione l'ente locale di accertare i requisiti soggettivi e oggettivi. Per quanto concerne la gestione della scuola la stessa deve essere svolta con modalità non

commerciali in base all'intervento operato con i commi 1 e 4 dell'articolo 91 bis del d.l. 24 gennaio 2012. Anche se l'attività della scuola era gestita in perdita, si rileva che la Cassazione afferma che anche un imprenditore può operare in perdita e pertanto l'attività della scuola anche se in perdita, risultava attività commerciale. Ribadisce che l'applicazione dei precetti contenuti nell'articolo 91 bis del d.l. n. 1 del 2012 non possono trovare applicazione, in quanto l'ente religioso non ha mai prodotto una dichiarazione in tal senso prima dell'anno 2015 e cioè quello di imposizione tributaria. Insiste per il rigetto dell'appello della contribuente e per l'accoglimento del proprio, chiedendo pertanto la dichiarazione di assoggettamento ad IMU e TASI su tutto l'immobile.

Motivi della decisione

La commissione riunisce la causa RGA 5714/18 con la precedente RGA 4288/18, vista la connessione soggettiva ed altresì la connessione oggettiva trattandosi di due tributi complementari relativi allo stesso anno di imposta 2015. La Commissione poi ritiene di accogliere tutte le domande della contribuente, per le seguenti considerazioni. In primo luogo occorre osservare che, come risulta dall'allegato numero 4 prodotto dalla contribuente, la stessa ha inviato in data 26 novembre 2014, con protocollo di ricezione, una dichiarazione al Comune indicando la sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi per il riconoscimento dell'esenzione rispetto al tributo con riguardo a tutto l'immobile. Non corrisponde pertanto a verità l'affermazione del Comune, riportata a pagina 13 delle controdeduzioni, secondo cui la contribuente non avrebbe mai presentato alcuna dichiarazione o comunicazione che potesse mettere in condizione l'ente locale di accertare i requisiti soggettivi ed oggettivi che avrebbero consentito di concedere il diritto all'esenzione dall'imposta. Non corrisponde neppure a verità quanto affermato dal Comune, a pagina 10 delle proprie controdeduzioni, secondo cui la scuola dell'infanzia paritaria di cui in oggetto offre ai propri alunni ulteriori servizi a pagamento. Infatti la scuola indicata dal Comune di cui si allega il volantino pubblicitario è la scuola WWW che ha sede in Oriolo Romano, come risulta dal volantino stesso, e pertanto nulla ha a che fare con la scuola di cui in oggetto che ha sede in Rieti, via jfff. Pertanto non offrendo altri particolari servizi la tassa di iscrizione per ogni alunno risulta soltanto quella di euro 1220, 00 annui, come affermato dalla contribuente e non contestato dalla controparte. Si rileva inoltre che tutta la parte dell'immobile destinata ad abitazione delle suore deve essere considerata esente dalle imposte in conformità a quanto previsto dall'articolo 7, lettera I, d.lgs. 504/92, previsto in materia di ICI, e riconfermato in materia di IMU dal comma 8, art. 9, d.lgs. 23/2011, e in materia di TASI dal terzo comma art.1, d.l. 16/2014, modificato dall'art. 91 bis del d.l. n. 1 del 24 gennaio 2012, secondo cui sono esenti dall'imposta gli immobili utilizzati dagli enti di natura non commerciale destinati allo svolgimento “...con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16 lettera a della legge 20 maggio 1985 n. 222”. Nella fattispecie una parte dell'immobile è destinato a ricezione e abitazione di personale religioso e per di più tale ultima norma (l. 222/85) fa riferimento agli immobili destinati all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione dei religiosi e all'educazione cristiana.

Risulta poi circostanza pacifica che delle suore nate tra il 1918 e il 1933 hanno

un'età evidentemente incompatibile con le prestazioni di attività in ambito scolastico, e conseguentemente le stesse, tranne due di età più giovane, non sono sicuramente in grado di svolgere attività didattiche. Per quanto poi concerne l'attività di scuola paritaria si osserva che la medesima è gestita con modalità non commerciali, in conformità a quanto previsto dall'articolo 4 del decreto ministeriale n. 200 del 2012. Tale decreto prevede l'esenzione dall'imposta quando l'attività è svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio. In proposito la contribuente ha prodotto documentazione contabile, non contestata da controparte, secondo cui la somma totale corrisposta a titolo di iscrizione e retta è pari a euro 84.309,50 annue, e pertanto tale somma non copre neppure il costo per il personale dipendente pari ad euro 98.125,99. La somma totale per la gestione della scuola risulta pari ad euro 199.349,42 e pertanto la somma a titolo di iscrizione e retta è una frazione pari a circa il 40% di tutto il costo del servizio. L'attività pertanto deve essere considerata svolta con modalità non commerciali. Di nessun pregio poi è l'affermazione del Comune secondo cui la gestione, anche se effettuata in perdita, può essere considerata di tipo commercial. È vero che un imprenditore può lavorare anche in perdita, ma nel caso di specie, considerato che gli introiti della scuola sono sempre fissi, e pari a circa il 40% delle spese totali, e quanto sopra per ogni anno, l'attività non può essere certo considerata di tipo commerciale, in quanto vi è l'impossibilità anche teorica di procurare utili, come al contrario può succedere per un imprenditore, che anche per una annualità può lavorare in perdita, ma sempre con una possibilità almeno teorica di ottenere dei profitti. Le domande della contribuente vengono pertanto accolte e in considerazione della particolarità della materia, relativa alla tassazione degli enti ecclesiastici, appare equa la compensazione delle spese.

P.Q.M.

la Commissione accoglie l'appello incidentale della contribuente nella causa 4288/18 e accoglie l'appello principale della stessa nella causa 5714/18 e compensa le spese.

Commissione tributaria regionale Umbria, Sez. I, 10 dicembre 2018, n. 475

IRES – Ente ecclesiastico – Attività diverse da quelle di religione o di culto – Riduzione aliquota al 50 % – Non compete.

Un ente ecclesiastico gode dell'agevolazione tributaria, di cui all'art. 6, comma primo, lettera c del d.p.r. n. 601 del 1973, consistente nella riduzione al 50 % dell'imponibile ai fini IRES, per la sola parte del reddito prodotta nell'ambito dello svolgimento delle attività istituzionali con fine di religione o di culto.

Svolgimento del processo

Con sentenza n. 629/2016 del 26 ottobre 2016 la Sez. I della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia accoglieva il ricorso dell'xxxxx con sede in Perugia, avverso l'avviso di accertamento n. xxxxx per l'anno d'imposta 2011 di recupero a tassazione di maggiori redditi diversi derivanti dalle plusvalenze realizzate da cessioni di terreni edificabili e il 50% dell'aliquota IRES su tutto il reddito imponibile (dichiarato e accertato) dato che l'Ente, avvalendosi dell'agevolazione prevista dall'art. 6, co. I, lett. c) del d.p.r. n. 601/73, aveva assoggettato il reddito imponibile ad aliquota IRES ridotta al 50%.

Ha proposto appello avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate la quale, con doviziosi richiami normativi e giurisprudenziali ha chiesto l'accoglimento del gravame, posto che, nello specifico dell'attività in questione, l'Ente ecclesiastico non esercitava attività rientrante in quella istituzionale di culto e cura delle anime, bensì attività puramente commerciale al pari di qualunque privato cittadino che, per ciò solo, meritava di essere assoggettata all'ordinaria tassazione. Nello specifico, l'attività cui si fa riferimento – sinteticamente riconducibile ad una imponente attività di gestione e manutenzione dei terreni e fabbricati di cui l'ente è proprietario – si sostanziava in gestione dei proventi da locazioni e vendite di immobili, nell'organizzazione di mezzi e persone addette a tale attività, affitto di locali a studenti, studi professionali e posti macchina; appartamenti vacanze e residenze per anziani, acquisto di un locale nel centro storico destinato a ristorante-pizzeria. Solo per citarne alcuni. In una parola attività prettamente commerciale, non già istituzionale di cura e sostentamento del clero, quantomeno in via immediata e diretta, come vuole la normativa e, a seguire, la giurisprudenza in merito. Ha controdedotto l'Istituto a mezzo patrocinio dell'avv. Cipolla che ha chiesto, dopo aver confutato puntualmente tutte le doglianze dell'appellante, in via principale, di dichiarare inammissibile e comunque di respingere l'appello proposto dall'ufficio finanziario, confermando tutti i capi della sentenza di prime cure; in via subordinata di dichiarare non dovute le sanzioni amministrative irrogate; in via ulteriormente gradata, di ridurre le sanzioni amministrative irrogate in applicazione dello jus superveniens. La causa è stata trattenuta in decisione.

Diritto

L'appello deve ritenersi fondato. Per dirimere l'odierno contenzioso, consistente nella spettanza ad un istituto religioso – nello specifico, l'xxxxx dell'aliquota agevolata del 50% prevista ai fini IRES dall'art. 6, co. 1, lett. c) del d.p.r. n. 601/1973, bisogna valutare la sussistenza degli elementi legittimanti di carattere sia soggettivo che oggettivo. Ciò significa che l'ente ecclesiastico interessato, oltre a presentare la natura tipica, deve anche svolgere l'attività di cui si discute, come effettivamente rientrante tra quelle di culto e di religione. Affinché si possa riconoscere la pretesa agevolazione, allora, devono sussistere entrambe le condizioni. In tal senso la giurisprudenza prevalente, ma soprattutto maggiormente recente (*ex plurimis*, Cass. ord. n. 25586 del 13 dicembre 2016). E, nel caso odierno, seppur l'aspetto soggettivo non sia revocabile in dubbio, atteso che esso notoriamente come scopo principale persegue il sostentamento del clero, a deficere è quello oggettivo, configurandosi quale attività prettamente commerciale per la quale non può valere la riduzione agevolata che, invece l'Istituto risulta essersi applicato, nella convinzione di avervi diritto. Detto ente, infatti, nell'esercizio dei propri ed incompressibili diritti di proprietario di immobili, ha esercitato una chiara attività di amministrazione e gestione del complesso immobiliare di pertinenza, costituita dalla locazione dei fabbricati, affitto di terreni, nonché dagli interessi per dilazioni di pagamento delle vendite immobiliari. Ciò assimila l'attività commerciale esercitata allo scopo di lucro che non realizza, almeno immediatamente, il fine di culto e di religione propri dell'ente che soggettivamente gli riconosce l'agevolazione fiscale de qua. Quindi, in applicazione dell'Accordo del 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e lo Stato Italiano (art. 7, punto 3) secondo il quale “le attività diverse da quelle di religione e di culto svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette alle leggi dello Stato ed al regime tributario previsto per le medesime”, deve ritenersi legittimo l'impugnato avviso di accertamento con il quale sono stati recuperati a tassazione maggiori redditi diversi derivanti dalle plusvalenze realizzate da cessioni di terreni edificabili e il 50% dell'aliquota IRES su tutto il reddito imponibile che l'Ente ha assoggettato ad aliquota così ridotta in applicazione dell'art. 6, co. 1, lett. c) del d.p.r. n. 601/73. Una tale attività non può non ritenersi ricompresa tra quelle pienamente commerciali ed avulse dal fine, propriamente, di cura delle anime e del sostentamento dei religiosi.

Non soltanto il legislatore, ma anche la giurisprudenza (già nel lontano 1995, la Cassazione con sentenza n. 1633/1995), ha convenuto che l'attività degli enti che non si limiti al procacciamento di mezzi economici occorrenti per lo svolgimento dell'attività di religione o di culto, deve essere classificata come “attività diversa” soggetta all'ordinaria tassazione. Ancora recentemente la Suprema Corte ha ribadito il concetto con ordinanza n. 25586 del 13 dicembre 2016 dichiarando che la riduzione al 50% dell'aliquota IRES, dalla legge prevista in favore degli Enti ecclesiastici, richiede non soltanto il criterio meramente soggettivo, quale la qualifica dell'ente, ma anche il requisito oggettivo della natura dell'attività svolta in concreto dall'ente medesimo. E, l'eccezione sollevata dall'ente interessato – peraltro, accolta con eccessiva enfasi dalla sentenza di prime cure – deve ritenersi non meritevole di accoglimento, atteso che nessuna duplicazione di imposizione è ravvisabile in presenza di differente tributo, posto che nel presente caso si verte in materia di IRES, mentre con riferimento ai singoli sacerdoti che sarebbero tassati “a valle”, di pagamento dell'IRPEF.

Omissis...

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso e condanna parte soccombente al pagamento delle spese in favore dell'appellante nella misura di euro 2.500.

Commissione tributaria regionale Umbria, Sez. I, 24 ottobre 2018, n. 397

Immobile adibito al culto pubblico – Caratteristiche oggettive dell’immobile non specifiche del luogo di culto – Accatastamento in categoria A/10 (uffici) – Legittimo.

È legittimo l'accertamento catastale che classifichi in categoria A/10 (uffici) e non in categoria E/7 (immobili destinati all'esercizio pubblico del culto) un immobile destinato al culto pubblico, ma privo di caratteristiche intrinseche, specifiche e univoche, che lo possano caratterizzare come luogo di culto.

Svolgimento del processo

La presente controversia ha per oggetto l'avviso di accertamento in epigrafe emesso dalla Agenzia del Territorio di Perugia nei confronti della xxxxx, relativo alla nuova determinazione di classamento e rendita catastale di un immobile sito ivi in xxxxx, con l'attribuzione della categoria A/10 (Uffici) in luogo della categoria E/7 (luogo di culto), indicata dalla contribuente con DOCFA del 23 gennaio 2015.

L'Associazione ha presentato ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Perugia. Ha chiesto l'annullamento del citato avviso di accertamento per: 1) assoluta carenza di motivazione; 2) difetto di sottoscrizione del soggetto delegato alla firma dell'atto, nonché carenza di potere dirigenziale del Direttore Provinciale dell'Agenzia del Territorio; 3) errato classamento, poiché l'immobile è destinato al culto; 4) violazione degli artt. 3, 19, 20 Cost. e 9, 11, 14 della CEDU. Ha prodotto documentazione, anche fotografica.

L'Agenzia delle entrate si è costituita in giudizio depositando controdeduzioni, contestando la fondatezza di quanto richiesto dalla ricorrente. Ha concluso per il rigetto. La ricorrente ha depositato poi una memoria.

La Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, con sentenza n. 285/17, depositata il 17 maggio 2017, ha accolto il ricorso ritenendo illegittima la attribuzione della categoria A/10, perché l'atto di accertamento non ha tenuto in considerazione il fatto che l'immobile fosse destinato al culto, come emerge da quanto dichiarato nella variazione DOCFA del 12 giugno 2015.

L'Ufficio ha proposto appello e ha censurato la sentenza della Commissione Provinciale, deducendo che i lavori effettuati nell'immobile (installazione di un palco, di file di sedie, di un impianto acustico e ristrutturazione dei bagni) non sono idonei a caratterizzarlo di per sé come luogo di culto alla luce delle norme ritenute applicabili (artt. 6 e 8 del d.p.r. 1142/49, la Massima 59 della Circolare n. 134/1941 del Ministero delle Finanze). Ha chiesto pertanto di riformare la sentenza emessa dai Giudici di prime cure e di confermare l'atto amministrativo impugnato.

L'Associazione contribuente si è costituita in appello. Ha eccepito la inammissi-

bilità del gravame di controparte per difetto di specificità dei motivi e ha concluso in senso adesivo alla sentenza impugnata, sviluppando ulteriormente le argomentazioni a sostegno di quanto deciso dai primi giudici.

Motivi della decisione.

Preliminarmente, la Commissione osserva che l'appello è ammissibile, in quanto diretto inequivocabilmente avverso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Perugia, della quale censura la motivazione con specifiche argomentazioni. L'appello merita accoglimento. La decisione di primo grado deve essere perciò riformata, con conferma dell'avviso di accertamento impugnato.

Le parti concordano in punto di fatto sulla descrizione dell'immobile, come risulta dalla documentazione amministrativa e fotografica versata in atti. È pacifico e incontestato altresì che il locale sia utilizzato per le riunioni religiose della xxxxx. In questo senso, un ulteriore sopralluogo da parte dell'Agenzia – la cui mancanza è stata censurata dalla contribuente – è superfluo, posto che lo stesso Ufficio ha preso atto senza contestazioni di quanto dichiarato dalla contribuente circa lo stato materiale dei luoghi: con la conseguenza che l'operato dell'Agenzia in proposito è del tutto legittimo.

La questione sottoposta al vaglio di questo Giudice è di puro diritto. L'Amministrazione contesta, sulla base della denunciata violazione di una serie di norme, la corrispondenza a diritto dell'affermazione che all'edificio destinato al culto non debba attribuirsi alcuna rendita catastale, a quest'ultimo essendo riconosciuta dalla legge una esenzione dall'imposizione. Il motivo è fondato ed ha valore assorbente. Infatti non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta ad un edificio per la sua specifica destinazione d'uso, in quanto, come la Corte di Cassazione ha avuto modo di chiarire, la rendita catastale non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta (v. Cass. n. 13319 del 2006; n. 3354 del 2015; n. 20537 del 12 ottobre 2016). Correttamente l'Ufficio ha fatto applicazione dell'art. 6 del d.p.r. 1141/49, tenendo giusto conto delle caratteristiche intrinseche che determinano la destinazione ordinaria e permanente della unità immobiliare.

L'art. 8 del D.P.R. 1141/49 statuisce che: *“Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali ... fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto...”*. La Massima 59 della Circolare n. 134/1941 del Ministero delle Finanze in tema di “accertamento di locali di proprietà di privati adibiti all'esercizio pubblico dei culti”, che essi sono assoggettati alla categoria E/7 solo *“quando hanno le caratteristiche proprie all'uso specifico cui sono destinati”* (comma 1), mentre *“si assegnano invece alla categoria che ad essi compete per le loro caratteristiche costruttive e per il loro uso appropriato quelli di tali locali che sono adibiti all'esercizio pubblico dei culti senza particolari adattamenti o trasformazioni, anche se sono dati in uso gratuito”*.

Nel caso che ci occupa, la sentenza di primo grado è erronea, poichè non considera che l'atto di accertamento è congruamente motivato nell'attribuire all'immobile la categoria A/10 in luogo della E/7, in quanto esso è privo di caratteristiche intrinseche, specifiche e univoche che lo possano caratterizzare per sua natura come luogo di culto. Invero, la installazione di un palco, di file di sedie e di un impianto acustico costituisce una modifica di natura non essenziale e permanente ai fini della attribuzione della categoria catastale, così come la ristrutturazione dei bagni. A nulla pertanto rileva la dichiarazione della Associazione contribuente relativa all'attività di natura religiosa che viene praticata nel locale, allorchè questo sia privo di conno-

tazioni specifiche e caratteristiche che lo contraddistinguano univocamente come luogo di culto.

Occorre valutare infine gli ulteriori motivi di censura all'atto amministrativo impugnato, introdotti con il ricorso di primo grado. Essi sono infondati.

I – Sono infondate le censure relative sia al difetto di sottoscrizione del soggetto delegato alla firma dell'atto, sia alla carenza di potere dirigenziale del Direttore Provinciale dell'Agenzia del Territorio. L'Agenzia del Territorio ha prodotto documentazione idonea a contrastare le eccezioni della contribuente: la delega di firma del Direttore Provinciale alla funzionaria di ruolo xxxxx (disposizione di servizio 10/2016) e l'atto di inquadramento in ruolo della Dr.ssa xxxxx quale vincitrice di concorso pubblico per dirigente di seconda fascia.

II – Circa la motivazione dell'atto di classamento, che non è un atto di imposizione fiscale, questo trova riferimento, ai fini della propria sufficienza, nella peculiare normativa in esso citata, puntualmente richiamata dall'Ufficio e nella indicazione degli estremi dell'immobile. In tal senso, milita anche la più recente e maggioritaria giurisprudenza di legittimità. Si evidenzia dunque la correttezza del procedimento decisionale e la congruità della motivazione dell'atto di accertamento. Nello specifico, circa la censura della contribuente relativa alla attribuzione della nuova categoria catastale e della relativa rendita, si osserva che essa è stata eseguita attraverso il raffronto con altri due immobili di categoria A/10 sulla base di metodologia comparativa, come indicato nella motivazione dell'atto impugnato. Sono state debitamente tenute in conto le caratteristiche edilizie dei fabbricati – sia quello oggetto di causa, che quelli presi a comparazione (“trattasi di porzione immobiliare all'interno di un condominio”) – circostanze che, in concreto, hanno inciso sulla attribuzione della diversa categoria catastale. In conclusione, l'atto di accertamento è adeguatamente motivato ed immune da vizi.

Non si ravvisa poi alcuna violazione delle norme costituzionali e convenzionali richiamate, in quanto l'esercizio del culto dei xxxxx non è in alcun modo precluso o discriminato, essendo pienamente garantita la libertà religiosa, sulla quale non incide l'atto impugnato.

Spese compensate, in ragione della particolarità del procedimento catastale che ha interessato l'immobile oggetto di causa, nonché per la singolarità della questione giuridica.

P.Q.M.

accoglie l'appello dell'Ufficio e, per l'effetto, conferma l'avviso di accertamento impugnato. Spese compensate.

Cassazione civile, Sez. VI, 19 dicembre 2018, ordinanza n. 32789

Tarsu – Enti ecclesiastici – Immobile adibito a sede di seminario – Esenzione – Non spetta.

In tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di un seminario, atteso che l'art. 16 della l. n. 222 del 1985 (cd. Trattato lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella di culto e religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta.

(Omissis...)

Ragioni della decisione

La Corte, costituito il contraddittorio camerale ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., come integralmente sostituito dal comma 1, lett. e), dell'art. 1 – bis del di. n. 168/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 197/2016, osserva quanto segue: con sentenza n. 20/2/2017, depositata il 20 gennaio 2017, notificata il 28 febbraio 2017, la Commissione tributaria regionale della Calabria rigettò l'appello proposto dalla concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dei tributi comunali (di seguito società) nei confronti del Seminario Arcivescovile (Seminario) avverso la sentenza di primo grado resa tra le parti dalla CTP di Cosenza, che aveva accolto il ricorso proposto dall'ente ecclesiastico avverso avviso di accertamento per Tarsu relativo agli anni dal 2007 al 2011.

Avverso la pronuncia della CTR la società ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi. Il Seminario resiste con controricorso.

1. – Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli art. 62, commi 1 e 2 e 65, comma 1, del D.lgs. n. 507/1993, dell'art. 16 della L. n. 222/1985, dell'art. 10 del Regolamento Tarsu del Comune, nonché dell'art. 324 c.p.c. e dell'art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

La ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione delle succitate norme di diritto, avendo la pronuncia impugnata ritenuto che l'esenzione del Seminario dal pagamento della Tarsu dovesse essere affermata per gli anni 2010 e 2011, così come la stessa CTR della Calabria, con sentenza n. 873/1/2015, peraltro oggetto di ricorso per cassazione, l'aveva riconosciuta in relazione all'anno 2006, sulla base del disposto dell'art. 10, comma 1, lett. b) del regolamento comunale in relazione all'art. 16 della l. n. 20 maggio 1985, n. 222, che equipara la formazione del clero ad attività di culto e religione. Né il fatto che lo stesso ente impositore, con provvedimento in data 28 giugno 2016 in sede di riesame di atti in autotutela, aveva disposto lo sgravio della cartella di pagamento emessa per Tarsu relativa all'anno 2012, assicurando lo sgravio anche per gli anni successivi e la cancellazione dei ruoli con decorrenza dal primo gennaio 2016, poteva intendersi come rinuncia far valere la propria pretesa impositiva per le annualità in oggetto.

2. – Con il secondo motivo la ricorrente denuncia nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione dell'art. 111 Cost., degli art. 112 e 115 c.p.c. e dell'art. 36 del d. lgs. n. 546/1992, degli art. 62, commi 1 e 2 e 65, comma 1, del d. lgs. n. 507/1993, dell'art. 16 della l. n. 222/1985, dell'art. 10 del Regolamento Tarsu del Comune, nonché dell'art. 324 c.p.c. e dell'art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per avere la pronuncia impugnata omesso di pronunciare in ordine alla tassabilità degli immobili di cui all'avviso di accertamento impugnato, con riferimento alle annualità 2007, 2008 e 2009, anch'esse oggetto di contestazione con l'atto impositivo impugnato.

3. – Con il terzo motivo, infine, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., 65, commi 1 e 2 e 70 del d. lgs. n. 507/1993, dell'art. 16 della l. n. 222/1985, nonché dell'art. 10 del Regolamento Tarsu del Comune e dell'art. 324 c.p.c., degli art. 2697 e dell'art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto giustificata l'esenzione per gli anni 2010 e 2011 in relazione alla succitata pronuncia della CTR della Calabria n. 873/1/2015 riferita ad altra annualità e non passata in giudicato ed in forza del succitato provvedimento di sgravio del Comune riferito pure a diversa annualità, omettendo di rilevare che l'atto impositivo aveva determinato le superfici tassabili distinguendo tra aree effettivamente destinate al culto e superfici destinati agli ordinari servizi per i convittori.

4. – Il primo ed il terzo motivo, tra loro strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente.

4.1. – Essi sono manifestamente fondati. Questa Corte (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 21 giugno 2017, n. 15407) ha cassato la succitata sentenza della CTR della Calabria n. 873/1/2015, alla quale, in pendenza del ricorso per cassazione, non poteva certo essere riconosciuta autorità ed efficacia di giudicato esterno riguardo alle annualità oggetto di contestazione nel presente giudizio.

Fermo restando che, peraltro, il provvedimento di sgravio del Comune al quale ha fatto riferimento la sentenza in questa sede impugnata è riferito a diversa annualità, non può qui che ribadirsi quanto già osservato nella succitata ordinanza n. 15407/17 resa *inter partes* riguardo al fatto che «L'interpretazione, fatta propria dalla CTR, che ipotizza quale sostrato normativo idoneo a giustificare l'esenzione la norma regolamentare Tarsu del Comune (10, comma 1, lett. b), che decreta l'esenzione da Tarsu dei locali destinati al culto, quale attuazione in materia dell'art. 16 della l. n. 222/1985, compie dunque un vero e proprio salto logico nell'estendere al possesso di un fabbricato idoneo a produrre rifiuti, giusta il generale principio posto dall'art. 62, comma 2, del D.lgs. n. 507/1993, l'esenzione indiscriminata dal tributo sulla base di un'equiparazione, da parte del menzionato art. 16 della l. n. 222/1985, ai soli effetti delle leggi civili, alle "attività" di religione e di culto, di quelle, per quanto qui interessa, dirette alla formazione del clero».

5. – Ugualmente è fondato il secondo motivo. Sussiste, infatti, il denunciato vizio di omessa pronuncia, riguardo al quale la Corte è giudice del fatto del dedotto vizio di attività del giudice (cfr., tra le molte, Cass. sez. 1, 30 luglio 2015, n. 16164; Cass. sez. lav. 21 aprile 2016, n. 8069), atteso che indipendentemente dalla sufficienza e/o logicità della motivazione adottata al riguardo, la CTR ha del tutto omesso di pronunciare sulla debenza o meno del tributo in relazione a tre (anni 2007, 2008 e 2009) delle cinque annualità oggetto di accertamento.

6. – Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio alla CTR della Calabria in diversa composizione, che si uniformerà al principio di diritto

secondo cui “In tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di un seminario, atteso che l'art. 16 della l. n. 222 del 1985 (cd. Trattato lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella di culto e religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta”.

6.1. – Il giudice di merito in sede di rinvio dovrà quindi distinguere tra le aree specificamente destinate al culto, esenti da tassazione, e quelle destinate ad alloggi e servizi per i seminaristi, soggetti a tassazione.

7. – Il giudice di rinvio provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Calabria in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Tributi locali e Trattato del Laterano. Il valore programmatico delle esenzioni tributarie.

GIUSEPPE RIVETTI

1. Premessa

L'eterogeneità delle attività svolte negli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici solleva questioni di grande rilevanza sistematica, in quanto sottende delicati profili interordinamentali. Non a caso le corrispondenti applicazioni giuridiche oscillano tra assoggettamento al diritto comune e riconoscimento di aree di specialità, in rapporto alla originaria appartenenza confessionale¹.

In tale contesto, appare opportuno inquadrare la recente questione in vaglio della Corte di Cassazione² che ha accolto il ricorso di una società concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dei tributi, per violazione e falsa applicazione del regime delle esenzioni in materia di Tarsu, di unità immobiliari di proprietà di un ente ecclesiastico, destinate allo svolgimento di attività seminariali (Cass. sez. 6,

¹ Nell'attuale sistema di rapporti tributari tra Stato e Chiesa cattolica, le soluzioni giuridiche si fondano sul corretto e coerente coordinamento della normativa di riferimento degli enti in esame (di derivazione concordataria) con specifiche disposizioni statuali. Sulle tematiche economiche, ADRIANO DI PIETRO, *Profili finanziari e tributari del nuovo Concordato*, in AA.VV., *Il Codice di Diritto canonico e il nuovo Concordato vent'anni dopo*, Minerva edizioni, Bologna, 2006, vol. I, 215-228. Tra i primi interventi sistematici, successivi l'Accordo del 1984, v. PAOLO PICOZZA, *L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Giuffrè, Milano, 1992; PIETRO SELICATO, *Enti religiosi. Profili civilistici e tributari*, ed. Pirola, Milano, 1992.

² Per un corretto inquadramento delle differenti questioni giuridiche, appare utile evidenziare come la complessa e articolata problematica origini dal rigetto dell'appello (sentenza n. 20/2/2017, depositata il 20 gennaio 2017) della sentenza di primo grado della CTP che aveva accolto il ricorso proposto dall'ente ecclesiastico avverso l'avviso di accertamento (*Tarsu*) relativo agli anni dal 2007 al 2011, proposto da una concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dei tributi, nei confronti di un Seminario Arcivescovile.

³ Nel giudizio che ha dato origine alla pronuncia in esame era stata dedotta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 62 e 65 del D.lgs. n. 507/1993 e D.lgs. n. 507, 15 novembre 1993, recante Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale, in combinato disposto con l'art. 10 del corrispondente Regolamento comunale in materia Tarsu e con l'art.16 della legge 20 maggio 1985, n. 222, *Disposizioni sugli Enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*. V. *infra*, par. 3.

ord. n. 32789, 19 dicembre 2018)³.

In proposito, i giudici di legittimità hanno espresso il principio di diritto secondo cui: *“in tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di un Seminario, atteso che l'art. 16 della l. n. 222 del 1985 (cd. Trattato lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella di culto e religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta”*⁴.

Il collegamento, poi, tra fatto e diritto ha condotto la Corte a ritenere come la CTR abbia realizzato un vero e proprio «salto logico» nell'estendere al possesso di un fabbricato idoneo a produrre rifiuti l'esenzione indiscriminata dal tributo, sulla base di una diretta equiparazione alle attività di religione e di culto.

2. Enti ecclesiastici ed esenzioni tributarie alla luce della recente pronuncia della Cassazione

Per risolvere la complessa questione la Corte ha, quindi, ricondotto le disposizioni concordatarie di esenzione nell'ambito della categoria delle «norme programmatiche» che, come noto, non sono di immediata applicazione⁵.

Si tratta, infatti, di disposizioni che per loro natura indicano obiettivi o principi generali, riservando alla successiva attività del legislatore la completa determinazione dell'ambito applicativo.

Con riferimento all'imposta in esame, i giudici rilevano come tale attuazione, sul piano giuridico, non sia stata realizzata⁶. Pertanto, in assenza di una specifica legge

³ Nello specifico, si fa riferimento ai seguenti disposti normativi: art. 115 c.p.c.; art. 65, commi 1 e 2 e art. 70, D.lgs. n. 507/1993; art. 16, legge n. 222/1985; art. 10, Regolamento Tarsu del Comune; infine, agli artt. 24 c.p.c., 2697 c.c. e 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, c.p.c.), in quanto la sentenza di secondo grado stabiliva l'esenzione, a favore dell'ente ecclesiastico, dal pagamento della Tarsu per gli anni 2010 e 2011. Sul tema, GIUSEPPE RIVETTI, *Enti ecclesiastici e regime delle esenzioni tributarie nell'evoluzione della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 1-8.

⁴ Cfr. Cass., sez. 6, 19 dicembre 2018, ord. n. 32789.

⁵ Nell'ordinanza si sovrappone l'art. 16 della citata legge n. 222 del 1985 con l'art. 16 del Trattato del Laterano. Evidente la volontà dei giudici di richiamarsi al precedente e più articolato orientamento giurisprudenziale (Cass. sent. n. 4027 del 14 marzo 2012), seppur non espressamente citato.

⁶ Al riguardo, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso proposto dal Comune di Roma, sulla base di una non corretta applicazione degli artt. 62, 68 e 73, D.lgs. n. 507 del 1993, in combinato disposto con gli artt. 3 e 4, comma 4, del corrispondente Regolamento comunale (adottato con delibera n. 143 del 2001). In particolare, per non aver il giudice di merito correttamente interpretato l'art. 16 del Trattato lateranense, facendone derivare, *tout court*, una esenzione in materia di Tarsu, non prevista nel nostro ordinamento giuridico.

⁶ Cfr. Cass. n. 4027/2012, cit. *“...convalidando l'ipotesi che l'esenzione di cui trattasi concerne, ed è ragionevole che concerna, esclusivamente le imposte che gravano sui redditi degli immobili”* per le quali, invece, sul piano normativo, sono stati realizzati specifici interventi: *imposta sui redditi* (art. 2, D.P.R. n. 601 del 1973); *dichiarazione e accertamento catastale* (art. 38, D.P.R. n. 1142 del 1949) e *imposta comunale sugli immobili* (D.lgs. n. 504 del 1992 e succ. mod.) In materia di agevolazioni tributarie (Ici), v. Cass., 20 luglio 2016, n. 14912; Cass., 8 luglio 2015, n. 14225; Cass., 8 luglio 2015,

statale, non può essere sufficiente ai fini dell'esenzione dalla «tassa dei rifiuti», la condizione soggettiva considerata nella richiamata (e sotto questo profilo inattuata) norma del Trattato lateranense⁷. Per altro verso, è stata rilevata una carenza riconducibile all'inerzia bilaterale di Stato e Chiesa cattolica che avrebbero dovuto trasferire le disposizioni del Trattato⁸ in puntuali norme di esenzione⁹.

Appare evidente come tutto non sia così semplice, perché bisogna tener presente da una parte, il legittimo affidamento della Chiesa cattolica rispetto a una disposizione di rango internazionale come il Trattato¹⁰; dall'altra, l'attività del legislatore statale obbligato a predisporre normative non in contrasto con principi di effettività e non discriminazione, nell'ambito di uno *scenario giuridico che non è più quello degli anni Trenta, ma per certi versi più confuso*.

3. Carenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per il riconoscimento dell'esenzione Tarsu

Lo sviluppo della problematica induce i giudici a sottolineare come “l'interpretazione, fatta propria dalla CTR (...) compie un vero e proprio salto logico nell'estendere al possesso di un fabbricato idoneo a produrre rifiuti, l'esenzione indiscriminata dal tributo sulla base di un'equiparazione, da parte del menzionato art. 16 della l. n. 222/1985, ai soli effetti delle leggi civili, alle attività di religione e di culto, di quelle dirette alla formazione del clero”¹¹.

n. 14226; Cass., 29 aprile 2015, n. 8649; Cass., 13 febbraio 2013, n. 3591; Cass., 12 febbraio 2013, n. 3360; Cass., 21 marzo 2012, n. 4502; Cass., 9 novembre 2011, n. 23314; Cass., 29 febbraio 2008, n. 5485; Cass., 26 ottobre 2005, n. 20776.

⁷ Cfr. art. 16 del Trattato lateranense tra la Santa Sede e l'Italia sottoscritto in data 11 febbraio 1929 (pubblicato negli *Acta Apostolicae Sedis* n. 6 del 7 giugno 1929); legge 27 maggio 1929, n. 810 – esecuzione del Trattato, dei quattro allegati annessi e del Concordato.

⁸ Cfr. Legge 7 luglio 2016, n. 137, Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale, Città del Vaticano 1° aprile 2015, con relativo Scambio di Note verbali del 20 luglio 2007.

La Convenzione stabilisce l'esenzione dai tributi, senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni, con estensione anche alle questioni ancora pendenti e non definite con sentenza passata in giudicato (art. 6.1, Convenzione, cit.).

Si richiamano espressamente nel Preambolo (e nel successivo art. 6, norma cit.) le disposizioni del Trattato lateranense, come formula di salvaguardia e di conferma delle prerogative riconosciute in favore degli Enti centrali della Chiesa. In particolare, le richiamate disposizioni si riferiscono agli immobili indicati nel Trattato, i quali non possono essere assoggettati a vincoli oppure a espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede e sono esenti da tributi sia ordinari che straordinari, presenti e futuri, tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente, senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione. V. sub nota 7.

⁹ Norme da trasferire nei Regolamenti applicativi e istitutivi dell'imposta in esame, come per gli edifici di culto. V. sub. nota 6.

¹⁰ Difatti, pur comprendendo le ragioni alla base della decisione, si potrebbe obiettare che con l'adozione del Trattato lateranense le Parti volessero «produrre diritto», vale a dire vere e proprie norme giuridiche dotate di efficacia precettiva e non semplici documenti cui attribuire un mero valore programmatico (nel caso in esame giuridicamente inutili).

¹¹ La CTR, con sentenza n. 873/1/2015, peraltro oggetto di ricorso per Cassazione, aveva riconosciuto

D'altronde, la produzione e il conferimento di rifiuti¹² rappresentano la *ratio* dell'imposizione e delle relative agevolazioni¹³. In linea, quindi, con precedenti orientamenti giurisprudenziali¹⁴, l'esclusione degli immobili destinati al culto viene prevista solo perché sono considerati «incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti»¹⁵.

Nel caso di specie, non viene rappresentata alcuna condizione oggettiva di esenzione dell'immobile. Lo stesso, infatti, produce rifiuti come gli altri edifici alla stessa funzione destinati.

Inoltre, non si può trascurare come circostanza rilevante che l'atto impositivo avesse con precisione determinato le superfici tassabili, distinguendo tra aree effettivamente destinate al culto e quelle destinate agli ordinari servizi per i convittori¹⁶.

Peraltro, la stessa normativa concordataria prevede come principio generale di riferimento che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti¹⁷ possano svolgere at-

l'esenzione anche in relazione all'anno 2006, sempre sulla base del disposto dell'art. 10, comma 1, lett. b) del Regolamento comunale in relazione all'art. 16 della l. 20 maggio 1985, n. 222, cit.: «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».

¹² In ordine alla natura giuridica del tributo, precisa la Corte di Cassazione che la tassa sui rifiuti – nonostante le alterne vicende per effetto delle quali è passata da tributo a tariffa e da tariffa a tributo nell'evoluzione normativa della disciplina (D.P.R. n. 507 del 1993; D.lgs. n. 22 del 1997; D.lgs. n. 152 del 2006; art. 15 del D.l. n. 201 del 2011, convertito con L. n. 214 del 2011) – ha avuto sempre, e in particolare a partire dalla disciplina dettata con il c.d. “decreto Ronchi”, una valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo. In tal modo, articolandosi in una “quota fissa”, commisurata alle necessità pubbliche di erogazione del servizio ed in una “quota variabile”, commisurata ai rifiuti prodotti (Cass., n. 4027/2012, cit.).

¹⁶ giurisprudenza, Cass. 13 giugno 2012, n. 9631; Cass. 14 gennaio 2011 n. 775; Cass. 9 novembre 2011, n. 23314; Cass. 11 novembre 2011, n. 23584; Cass. 12 maggio 2010, n. 11437; Cass. 11 marzo 2010, n. 5929; Cass. 5 marzo 2009, n. 5297; Cass. 5 marzo 2009, n. 5298; Cass. 5 marzo 2009, n. 5299; Cass. 27 febbraio 2009, n. 4766; Cass. 29 luglio 2009, n. 17601; Cass. 12 giugno 2009, n. 13711; Cass. 29 febbraio 2008, n. 5485; Cass. 10 ottobre 2008, n. 24922; Cass. 9 agosto 2007, n. 17526; Cass. 15 febbraio 2006, n. 3274; Cass. 23 ottobre 2006, n. 22804; Cass. 17 ottobre 2005, n. 20033; Cass. 5 marzo 2004, n. 4573; Cass. 23 marzo 2005, n. 6316; Cass. 8 marzo 2003, n. 4645; Cass. 17 novembre 2003, n. 17356.

¹³ Cfr. art. 62, comma 2, del D.lgs. n. 507/1993, cit. Si richiama il generale principio secondo cui non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.

¹⁴ Cfr. Cass., n. 4027/2012, cit.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Con il terzo motivo, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione delle richiamate disposizioni di legge nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto giustificata l'esenzione per gli anni 2010 e 2011 “...omettendo di rilevare che l'atto impositivo aveva determinato le superfici tassabili distinguendo tra aree effettivamente destinate al culto e superfici destinati agli ordinari servizi per i convittori”.

¹⁷ La qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, come noto, indica una categoria propria dell'ordinamento statale e non dell'ordinamento canonico. Sul tema, FAUSTINO DE GREGORIO, *Brevi*

tività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'art. 7, n. 3, secondo comma, dell'Accordo del 18 febbraio 1984, in relazione al quale le richiamate attività diverse sono soggette¹⁸ alle leggi dello Stato concernenti il regime tributario previsto per le medesime attività¹⁹.

Su tali presupposti funzionali, la Corte ritiene fondati i motivi di ricorso proposti dalla società, ravvisando vizio di omessa pronuncia della CTR in riferimento alla legittimità dell'applicazione del tributo in relazione alle annualità oggetto di accertamento. Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR competente in diversa composizione²⁰.

Di conseguenza, il giudice di merito in sede di rinvio avrà l'onere di operare una specifica distinzione tra le porzioni di immobile destinate al culto, esenti da tassazione e quelle destinate ad alloggi e servizi per i seminaristi, soggetti invece a tassazione.

4. Rapporti tra attività commerciale e non commerciale. Nuove (e preoccupanti) prospettive

Strettamente collegate con la tematica in esame risultano le recenti innovazioni²¹

note in materia di esenzioni Imu per gli istituti religiosi. Attualità e orientamenti interpretativi, in *Dir. Prat. Trib.*, 4, 2017, p. 1713 ss.; SETTIMIO CARMIGNANI CARIDI, *Il regime tributario dell'ente ecclesiastico*, in JUAN IGNACIO ARRIETA (a cura di), *L'attività degli enti ecclesiastici e il controllo dello Stato*, Marcianum Press, Venezia, 2007, pp. 211-240; PAOLO PICOZZA, *Gli enti ecclesiastici: dinamiche concordatarie tra innovazioni normative e disarmonie di sistema*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2004, 1, p. 173; RAFFAELE BOTTA, *Enti centrali della Chiesa e immunità dalla giurisdizione dello Stato: ambiguità pattizie e ripensamenti della Cassazione*, in *Corr. giur.*, 2003, 10, p. 1293 ss.; PAOLO CAVANA, *Enti ecclesiastici e controlli confessionali*, Torino, 2002; ANTONIO FUCCILLO, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti*, Napoli, 1999; MARIO TEDESCHI, *Associazioni ecclesiastiche e autonomia negoziale*, in ANTONIO FUCCILLO (a cura di), *Fenomeno associativo e attività notarile*, Jovene, Napoli, 1995, p. 84 ss.

¹⁸ Tali attività devono essere, comunque, svolte nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti. In dottrina, MARIA D'ARIENZO, *Chiesa ed economia*, in questa *Rivista*, 8, 2, 2009, pp. 214-224.

¹⁹ Cfr. art. 15, L. n. 222/1985, cit. Con riferimento ai principi costituzionali, v. ANDREA BETTETINI, *Art. 20*, in *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, vol. I, p. 445 ss.; PAOLO DI MARZIO, *L'art. 20 della Costituzione. Interpretazione analitica e sistematica*, Torino, 1999; MARIO RICCA, *Morte della "manomorta"? Abrogazione dell'autorizzazione agli acquisti delle persone giuridiche e rilevanza costituzionale della normativa concordataria*, in *Il Diritto Ecclesiastico*, 1997, vol. I, p. 1066 ss.

²⁰ La CTR si uniformerà al principio di diritto espresso in tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu). V. *sub par.* 1.

²¹ In realtà il problema si era già posto con lo schema di Regolamento ministeriale predisposto al fine di risolvere i problemi di equilibrio (virtuoso) tra attività *no profit* e *for profit*. V. Consiglio di Stato, Sezione Consultiva per gli Atti Normativi – Adunanza di Sezione del 27 settembre 2012, Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, recante *Regolamento avente ad oggetto la determinazione delle modalità e delle procedure per stabilire il rapporto proporzionale tra le attività svolte con modalità commerciali e le attività complessivamente svolte dagli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del Tuir*.

²¹ L'interno del citato Regolamento, l'Amministrazione ha compiuto alcune scelte applicative che non solo esulano dall'oggetto del potere regolamentare attribuito, ma sono state effettuate in assenza di criteri o altre indicazione normative atte a specificare la natura non commerciale di una attività.

in ordine al corretto rapporto tra le attività commerciali e quelle complessivamente svolte dagli enti non commerciali (compresi gli enti ecclesiastici). Per tali enti, infatti, la collocazione formale non può che essere all'interno della categoria degli enti non commerciali/di Terzo settore²² dei quali ne costituiscono un sottoinsieme, risultando legati da un rapporto di *species a genus*²³.

Sul punto, il legislatore interviene con una disciplina di dettaglio il cui obiettivo è quello di allinearsi alla corrispondente normativa dell'Unione europea²⁴. In

²² Con riferimento al tema delle attività degli enti non commerciali, v. FABRIZIO AMATUCCI, *La identificazione degli enti non commerciali ai fini fiscali tra requisiti formali e sostanziali nel panorama europeo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2012, II, pp. 77, 89; MARIDA ANSELMO, *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del terzo settore*, in GIUSEPPE ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2011, 203-300; GIUSEPPE ZIZZO, *I tratti caratterizzanti dell'IRES*, in AA.VV., *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, Ed. Boll. Trib., Milano, 2009, pp. 149-155; THOMAS TASSANI, *Il regime fiscale degli enti non commerciali e delle Onlus: questioni attuali*, CNN Studio, 80, 2009; GIAN MARIO COLOMBO, *Associazioni: enti commerciali o enti non commerciali?*, in *Corr. Trib.*, 2009, 28, p. 2265; MAURO BEGHIN (a cura di), *Saggi sulla riforma dell'IRES*, Giuffrè, Milano, 2008; LAURA CASTALDI, *Enti non commerciali (Dir. trib.)*, in *Enciclopedia giuridica*, Milano, 2008, 547 ss.; ANGELA MARIA PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, Torino, 2003, 242; MICHELE CANTILLO, *Enti non lucrativi (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del diritto*, IV agg., Milano, 2000, 531 ss.; GIOVANNI BIANCHI, *I paradossi della commercialità: le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, in *Il Fisco*, 2000, p. 13418; GIULIANO TABET, *Nuova disciplina tributaria degli enti non profit*, in *Boll. Trib.*, 1999, 2, pp. 103-107; VALERIO FICARI, *La disciplina fiscale degli enti non commerciali nel D.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460*, in MARCO MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1999, p. 685; ID., *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni*, in ANDREA FEDELE (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Cedam, Padova, 1998, p. 5; LORIS TOSI, *Gli enti di tipo associativo*, in *Giurisprudenza sistematica di Diritto tributario*, Torino, 1996, p. 261; FRANCESCO TUNDO, *L'esercizio di attività commerciali da parte degli enti di tipo associativo nella disciplina dell'imposizione diretta*, in ROBERTO ARTONI (a cura di), *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, Cedam, Padova, 1996, pp. 239-262; GIUSEPPE MELIS, *La riforma della disciplina degli enti non commerciali*, in AA.VV., *L'opera di Franco Gallo come Ministro delle Finanze*, Quasar, Roma, 1995, pp. 99-107; ENRICO NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. Trib.*, 1995, I, p. 107; CLAUDIO SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico*, in *Le circolari del Corriere Tributario*, 1988, p. 8.

²³ Gli enti ecclesiastici non hanno, infatti, per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Inoltre, il collegamento con la categoria generale degli enti non profit è dato dalla mancanza di lucro soggettivo. Agli effetti tributari gli enti 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.

²⁴ In un contesto inteso a valorizzare il concetto di attività economica in senso comunitario, va ricordato che il diritto dell'Unione europea ha da tempo affrontato la questione dei presupposti necessari per escludere la natura commerciale di una attività, non tanto facendo riferimento al concetto dell'assenza dello scopo di lucro, ritenuto non determinante (Cfr. *Corte Giust. UE*, 1 luglio 2008, C-49/07, punti 27 e 28, con riferimento alla nozione di impresa), ma piuttosto richiamando il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale.

²⁵ Costituisce principio ormai pacifico, quello secondo cui la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che eserciti una attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento, in tal senso v. *Corte Giust. UE*, 23 aprile 1991, C-41/90, Hofner; 17 febbraio 1993, C-159-160/91. Principi ribaditi anche da *Corte Giust.*, 3 marzo 2011, C-437/09 e 12 luglio 2012, C-138/11. Per chiarire la distinzione tra attività economiche e non economiche, la giurisprudenza ha costantemente affermato che qualsiasi attività, consistente nell'offrire beni e servizi in un ambito commerciale, realizza una attività economica. Cfr. *Corte Giust. UE*, 27 giugno 2017, n.

particolare, l'art. 79 del D.lgs. n. 117/2017²⁵ riconosce la natura non commerciale esclusivamente alle attività “svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi”²⁶.

Di conseguenza, la disposizione seppur finalizzata a contrastare fenomeni elusivi, suscita non poche perplessità. Attribuire soltanto alla “gratuità” oppure alla “quasi gratuità” del servizio una rilevanza prevalente ai fini della determinazione della qualifica di ente non commerciale, ci porta (*paradossalmente*) a considerare che solo gli enti in perdita o destinati a gestioni fallimentari, potranno continuare a rivestire la qualifica tributaria di enti non commerciali/di Terzo settore²⁷.

In conclusione, le criticità e le incertezze evidenziate non sono, comunque, riconducibili a un ripensamento delle disposizioni di sistema, le quali riflettono anche un valore giuridico della storia (dei rapporti tra Stato e Chiesa cattolica) che non può essere messo in discussione da questioni economiche.

Tuttavia, nelle modalità di applicazione qualcosa deve essere rivisto. Non credo si possa continuare di sentenzia in sentenzia a definire problematiche così importanti

C-74/16; 26 marzo 2009, causa C-113/07; 11 luglio 2006, C-205/03; 16 giugno 1987, C-118/85; 18 giugno 1998, C-35/96; 12 settembre 2000, C-180-184/98.

Per riferimenti sistematici, PIETRO BORIA, *European Tax Law*, Giuffrè, Milano, 2014; FABRIZIO AMATUCCI, *L'influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sulla individuazione dei soggetti passivi Ires*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, LXXXIV, 5, 1079-1093; FRANCESCO D'AYALA VALVA, *Il giudice tributario Europeo (Atti del convegno di studio – Palazzo di Giustizia, 14 ottobre 2005)*, in *Magistratura Tributaria*, numero unico, 2006.

²⁵ Con riferimento all'evoluzione normativa, v. Linee guida per una Riforma del Terzo Settore, 12 maggio 2014; L. 6 giugno 2016, n. 106, Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

^v, inoltre, i decreti attuativi della citata legge delega: D.lgs. n. 6 marzo 2017, n. 40, Istituzione e disciplina del servizio civile universale, a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016, n. 106; D.lgs. 3 luglio 2017, n. 111, Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106; D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106; D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.

^{si} segnalano, inoltre, i decreti correttivi: D.lgs. 20 luglio 2018, n. 95, Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della legge 6 giugno 2016, n. 106; D.lgs. 03 agosto 2018, n. 105, Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante: «Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106».

²⁶ Cfr. art. 79, comma 2, norma cit. In riferimento all'inquadramento dell'ente ecclesiastico nella recente riforma del Terzo settore, v. FRANCESCA MORONI, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore. Profili tributari*, Aracne, Roma, 2019.

²⁷ La «non commercialità» e «assenza di scopo di lucro» sono concetti differenti, spesso confusi, rispetto ai quali non risulta agevole, sul piano giuridico, individuare un corretto punto di equilibrio. L'utile di gestione costituisce non il fine dell'associazione, ma il mezzo per il conseguimento delle finalità istituzionali dell'ente, complessivamente considerato. La presenza di utili evidenzia una variabile economica e non commerciale (*no-distribution constraint*), rappresentativa del buon andamento gestionale dell'ente. A differenza del comune imprenditore, il quale è libero di destinare i profitti della sua attività economica a propria discrezione, l'ente non lucrativo risulta obbligato ad impiegare tali «profitti» gestionali alla realizzazione delle finalità istituzionali.

e legate alle attività degli enti in esame.

A tal fine potrebbe essere utile l'istituzione di una Commissione bilaterale²⁸, come accaduto in passato per altre controversie, nella prospettiva di ricercare soluzioni sistematiche, affrontando la questione tributaria dei rapporti tra Stato e Chiesa in termini chiari, complessivi e concordati.

In tal modo sarebbe possibile evitare che i rappresentanti legali degli enti ecclesiastici interessati, si trovino a sostenere responsabilità economico-patrimoniali (e non solo), rispetto a opere realizzate nell'ambito di quelle legittime attività diverse, necessarie per il funzionamento degli stessi enti religiosi.

²⁸ Ai sensi dell'art. 14, del citato Accordo tra la Repubblica italiana e la Santa Sede (1984).