



diritto & religioni

Semestrale
Anno XIV - n. 1-2019
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

27



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno XIV – n. 1-2019
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttori
Mario Tedeschi – Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Albisetti, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, A. 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

G.B. Varnier

M. Jasonni, G.B. Varnier

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. Stefanì

L. Barbieri, Raffaele Santoro,

Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali, C.M. Pettinato

S. Testa Bappenheim

V. Maiello

A. Guarino, F. Vecchi

Parte III

SETTORI

*Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

M. Tedeschi

AREA DIGITALE

Fabio Balsamo, Caterina Gagliardi

Direzione:

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

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

Redazione:

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

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

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 8,00 al seguente link: www.pellegrinieditore.com/node/360

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c – 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

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

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

– carta di credito sul sito www.pellegrinieditore.com/node/361

Gli abbonamenti decorrono dal gennaio di ciascun anno. Chi si abbona durante l'anno riceve i numeri arretrati. Gli abbonamenti non disdetti entro il 31 dicembre si intendono rinnovati per l'anno successivo. Decorso tale termine, si spediscono solo contro rimessa dell'importo.

Per cambio di indirizzo allegare alla comunicazione la targhetta-indirizzo dell'ultimo numero ricevuto.

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

La collaborazione è aperta a tutti gli studiosi, ma la Direzione si riserva a suo insindacabile giudizio la pubblicazione degli articoli inviati.

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Possono ordinare estratti a pagamento.

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

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

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

ISSN 1970-5301

Presentazione

La rassegna di giurisprudenza tributaria di rilevanza ecclesiasticistica, in questo numero della Rivista, contiene quattro decisioni della Corte di Cassazione, tutte, sostanzialmente, riguardanti la qualificazione giuridica, commerciale o meno, ai fini fiscali delle attività svolte da enti religiosi.

Le prime due si occupano della valutazione di attività sanitarie esercitate da enti ecclesiastici, ai fini dell'esenzione rispettivamente dall'imposizione sui redditi e dall'Ici, e si caratterizzano per essere marcatamente restrittive. In una, infatti, all'Ordine Mauriziano viene negata l'agevolazione contemplata dall'art. 88 del Testo unico per le imposte sui redditi, per il quale "*non costituiscono esercizio di attività commerciali ... b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine*". Per la negazione dell'esenzione all'ente in questione viene contestata la non esclusività dello svolgimento di attività "*previdenziali, assistenziali e sanitarie*", dal momento che, istituzionalmente, l'Ordine Mauriziano persegue anche fini di beneficenza, istruzione e culto.

Si tratta di una posizione che appare formalistica, poiché le ulteriori attività contestate all'ente si profilano, con evidenza, quali connotazioni complementari e, vista la sua identità religiosa, performative dell'attività sanitaria, esercitata in via primaria e prevalente.

Veramente sorprendente è, poi, l'altra pronuncia della Cassazione, nella quale l'esenzione dall'Ici viene negata all'Istituto Minime Suore del Sacro Cuore, sull'assunto della qualificazione come commerciali di attività, all'opposto espressamente qualificate come non commerciali ai fini Ici, addirittura da una circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze! Nella specie, la Cassazione ha qualificato come commerciali le attività sanitarie svolte dall'ente ecclesiastico in regime convenzionato, nonostante che la circolare n. 2/DF del 26 gennaio 2009 chiarisca che, ai fini dell'esenzione dall'Ici, "*devono considerarsi svolte con modalità non esclusivamente commerciali le attività accreditate o contrattualizzate o convenzionate dalla regione e che, pertanto, si svolgono, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico*".

Il supremo organo di nomofilachia ritiene che la circolare *de qua* abbia valenza interna, restando demandata al giudice la qualificazione giuridica dell'attività svolta dall'ente. In altri termini, la Cassazione, come suol dirsi, vuole essere più lealista del re, giungendo a disconoscere l'esenzione fiscale, riconosciuta, invece, espressamente dall'Amministrazione finanziaria!

Delle altre due pronunce riportate in rassegna, la prima riconosce l'esenzione dall'Ici a un immobile, posseduto dalla Congregazione italiana Testimoni di Geova, utilizzato come foresteria per i ministri di culto e i loro familiari, laddove l'aspetto problematico dell'ordinanza della Cassazione risiede nella caratteristica estremamente "estensiva" della nozione di "ministro di culto" propria dei Testimoni di Geova.

Nell'ultima decisione, ai fini dell'esenzione dall'Ici di un immobile di proprietà del Pontificio Collegio Maronita del Patriarcato Antiocheno, la Cassazione ha ritenuto non sufficiente, per la prova della destinazione a finalità di culto, un attestato della Congregazione per le Chiese Orientali, classificato come un atto di parte, inidoneo a fornire validamente prove.

Indubbiamente, la Cassazione ha ragione quando afferma che, ai fini fiscali agevolativi, l'attività svolta dagli enti deve essere valutata in concreto e non attraverso attestazioni aprioristiche, tuttavia, nel caso in questione, in assenza di risultanze fattuali di segno contrario, avrebbe potuto (dovuto?) attribuire un peso probatorio all'attestazione, prodotta in giudizio, proveniente da un ente centrale della Chiesa cattolica, con la quale lo Stato italiano intrattiene solidi rapporti istituzionali mediante la tradizione concordataria.

Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 27 marzo 2019, n. 8520

Irpeg e Ilor – Esenzione ex art. 88 d.p.r. n. 917/86 – Ente ecclesiastico ospedaliero con compiti anche di beneficenza, istruzione e culto – Non compete.

L'esenzione, prevista dall'art. 88 del d.p.r. n. 917/86 per l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, è di stretta interpretazione. Pertanto, non può essere invocata da un ente ecclesiastico ospedaliero istituito anche per fini di beneficenza, istruzione e culto.

Svolgimento del processo

L'Ordine Mauriziano ricorreva alla Commissione tributaria di primo grado di Torino avverso il silenzio rifiuto formatosi a seguito dell'istanza di rimborso delle somme versate a titolo di imposte IRPEG e ILOR, deducendo essere l'Ordine Mauriziano ente ospedaliero sottratto all'imposizione fiscale, in relazione a quanto previsto dal d.p.r. n. 917 del 1986, art. 88, lett. b).

La Commissione tributaria di primo grado accoglieva il ricorso; avverso tale pronuncia proponeva appello l'Agenzia, nonché appello incidentale l'Ordine Mauriziano.

La Commissione tributaria di secondo grado di Torino, con sentenza n. 5330 del 1995, accoglieva l'appello dell'Amministrazione ritenendo che l'Ordine Mauriziano avesse natura di ente commerciale così come l'attività sanitaria che offriva che, quindi, doveva essere sottoposta al regime fiscale degli enti commerciali. Contro la decisione di secondo grado proponeva ricorso alla Commissione tributaria centrale la Fondazione Ordine Mauriziano, già Ordine Mauriziano in virtù del D.L. 9 novembre 2004, n. 277. La Commissione tributaria centrale, con la sentenza n. 2181 del 2012, depositata il 26 novembre 2012, respingeva il ricorso della Fondazione Ordine Mauriziano.

Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la Fondazione Ordine Mauriziano affidandosi a due motivi.

L'Agenzia si costituisce con controricorso e presenta memorie ex art. 378 c.p.c.

Motivi della decisione

(Omissis...)

2. Con il primo motivo di ricorso, la Fondazione Ordine Mauriziano deduce la violazione e falsa applicazione del d.p.r. 30 dicembre 1986, n. 917, art. 88, comma 2, della L. 5 novembre 1962 n. 1396 e della L. 23 dicembre 1978, n. 833, art. 41, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver la Commissione tributaria centrale ritenuto che le citate disposizioni si applicano agli enti pubblici non commerciali che svolgono esclusivamente attività previdenziali, assistenziali e sanitarie e non pure attività collaterali senza fine di lucro.

2.1. Con il secondo motivo di censura denuncia la violazione e la falsa applicazione del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, art. 6, per aver ritenuto che l'applicabilità di tale regime escludesse quello più favorevole di cui al citato art. 88.

3. L'Agenzia delle Entrate chiede il rigetto del ricorso.

4. I motivi sono entrambi infondati.

5. È bene evidenziare che, nel caso di specie, non è messa in discussione la natura pubblica della Fondazione, la cui qualificazione come "ente pubblico con prevalenti attività sanitarie, sia pure con caratteristiche speciali", è stata ampiamente ricostruita normativamente dalla decisione della CTC, che ha confermato, in parte qua, la decisione della Commissione tributaria di primo grado, nonché affermata dalla Fondazione ricorrente e non contestata dall'Agenzia controricorrente.

6. Ciò che è in discussione è se il citato art. 88 debba applicarsi solo allorquando l'attività sanitaria, previdenziale e assistenziale siano esclusive o, invece, anche laddove a tali attività se ne affianchino altre come, nel caso, attività di culto e di istruzione.

7. La CTC, infatti, ribadisce che ai sensi di legge ed in particolare ai sensi della L. 3 novembre 1962, n. 1396 e della L. 12 febbraio 1968, n. 132, in materia di riforma sanitaria, la Fondazione è stata istituita per svolgere non solo attività ospedaliera ma anche altri compiti in materia di beneficenza istruzione e culto che, sebbene non prevalenti rispetto alle attività sanitarie, escludono l'applicabilità della normativa di favore di cui al citato d.p.r., art. 88.

8. Orbene, come da orientamento costante di questa Corte, ai fini dell'assoggettabilità ad imposta di un ente non commerciale, in virtù del d.p.r. n. 917 del 1986, previgente art. 88, lett. b), applicabile alla fattispecie "*ratione temporis*" (il quale prevede che "non costituiscono esercizio di attività commerciali (...) b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le unità sanitarie locali."), deve tenersi conto dell'interpretazione di stretto diritto delle norme agevolative di esenzione e delle necessità di verificare quale attività sia in concreto svolta dall'ente, gravando comunque l'onere di provare la sussistenza dei requisiti dell'esenzione a carico del contribuente che richiede il

rimborso dell'imposta asseritamente non dovuta.

(*Omissis...*)

10. Alla luce di detti principi (interpretazione di stretto diritto delle norme agevolative e verifica in concreto delle attività svolte), tenuto conto che è la stessa legge istitutiva a stabilire che l'Ordine Mauriziano (poi Fondazione) è stato istituito per finalità non esclusivamente sanitarie, previdenziali e di assistenza ma anche per altri compiti – (v. legge cit. n. 1396 del 1962 che istituisce l'Ordine Mauriziano quale: “ente ospedaliero, con gli altri suoi compiti in materia di beneficenza, istruzione e culto”) – tenuto conto, altresì, che la Fondazione contribuente si limita a dedurre, senza provare, che tali ulteriori attività potrebbero rientrare nella più ampia finalità di assistenza, non sussiste il dedotto vizio di legge, posto che la disposizione agevolativa in esame, data la sua specialità, è applicabile soltanto agli enti istituiti esclusivamente per l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie e non può essere estesa laddove l'ente è stato istituito anche per lo svolgimento di altre attività.

11. Il secondo motivo è infondato.

12. La C.T.C., dopo aver escluso l'applicabilità dell'esenzione di cui al citato d.p.r., art. 88, argomenta pure che le peculiari caratteristiche della Fondazione non escluderebbero, invece, l'ulteriore normativa agevolativa di cui al d.p.r. n. 601 del 1973, art. 6.

13. Il riferimento al d.p.r. n. 601 del 1973, art. 6, appare calzante volendo con esso argomentarsi in senso contrario a quanto invece ritenuto dalla Commissione di secondo grado circa l'applicazione alla Fondazione della disciplina degli enti commerciali. La C.T.C., infatti, rettamente ha richiamato la norma evidenziando che, pur non sussistendo i presupposti per l'applicabilità alla Fondazione ricorrente dell'art. 88 lett. b), sussisterebbero, invece, quelli di cui al citato d.p.r., art. 6, in quanto la Fondazione è “ente non commerciale che svolge attività di prestazione di servizi in campo sanitario resa in conformità ai propri fini istituzionali e senza fini di lucro”.

14. Tali argomentazioni, peraltro, alcuna incidenza hanno avuto sulle ragioni di rigetto del ricorso, tanto da non costituire un'autonoma *ratio decidendi*, trovando, invece, la loro ragione nelle norme, di stretta interpretazione, che prevedono l'esenzione invocata.

15. Il ricorso va dunque rigettato.

(*Omissis...*)

P.Q.M.

(*Omissis*) Rigettaba il ricorso proposto nei confronti dell'Agenzia delle Entrate. Condanna La Fondazione Ordine Mauriziano al rimborso delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle Entrate, liquidate in complessivi € 10.000, oltre spese prenotate a debito.

Cassazione civile, Sez. V, sentenza 11 aprile 2019, n. 10124

Esenzione Ici – Ente ecclesiastico – Qualificazione giuridica dell’attività mediante circolare amministrativa – Insufficienza ai fini della spettanza dell’esenzione.

Il riconoscimento del diritto all’esenzione prevista dal d.lgs. n. 504/92, art. 7, comma 1, è condizionato alla verifica di due requisiti, che devono necessariamente coesistere: uno soggettivo, costituito dal possesso dell’immobile da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali; l’altro oggettivo, consistente nello svolgimento esclusivo nell’immobile di un’attività indicata dalla norma.

A tal proposito, rientra nella nozione di attività svolta con modalità commerciali una qualunque attività organizzata per la prestazione di servizi a terzi dietro pagamento, da parte dell’utente o di altri, compresi lo Stato, le regioni o altre pubbliche amministrazioni, di un corrispettivo funzionale e adeguato alla copertura dei costi e alla remunerazione dei fattori della produzione (ivi compresi i capitali investiti). Tali principi devono essere applicati anche con riferimento all’attività sanitaria convenzionata, esercitata da un ente ecclesiastico, dovendosi ritenere che le tariffe convenzionali siano, comunque, dirette a coprire i costi e a remunerare i fattori della produzione. Pertanto, non può avere effetto vincolante la contraria qualificazione enunciata nella circolare ministeriale 2/DF del 26 gennaio 2009, trattandosi di una circolare amministrativa che ha una valenza interna e non può influire sulla qualificazione giuridica dell’attività, che è invece demandata al giudice.

Cassazione civile, Sez. V, ordinanza 27 giugno 2019, n. 17250

Esenzione Ici – Congregazione italiana Testimoni di Geova – Immobili destinati a foresteria dei ministri di culto – Spetta.

La destinazione di un immobile a foresteria dei ministri di culto, da parte di un ente religioso (nella specie, la Congregazione italiana Testimoni di Geova) integra il requisito dello svolgimento di attività con fine di religione o di culto, ai fini del riconoscimento del diritto all’esenzione dall’Ici, prevista dal d.lgs. n. 504/92, art. 7, comma 1.

Cassazione civile, Sez. V, sentenza 28 giugno 2019, n. 17509

Esenzione Ici – Ente ecclesiastico – Qualificazione giuridica dell’attività mediante attestazione di organizzazione dello Stato della Città del Vaticano – Insufficienza ai fini della spettanza dell’esenzione.

Ai fini del riconoscimento del diritto all’esenzione prevista dal d.lgs. n. 504/92, art. 7, comma 1, è necessario che l’immobile sia utilizzato per le finalità indicate dalla norma.

Tale circostanza non può essere provata attraverso un’attestazione promanante dallo Stato della Città del Vaticano, trattandosi di atto proveniente da una delle parti del giudizio.

Fatti di causa

Con sentenza n. 392/05/12 la CTP di Roma accoglieva, limitatamente ad alcuni degli immobili, il ricorso proposto dal Pontificio Collegio Maronita del Patriarcato Antiocheno avverso gli avvisi di accertamento n. 1062436675 e n. 105243675 aventi ad oggetto l’Ici non versata per gli anni 2005 e 2006, riconoscendo la sussistenza dei requisiti legali richiesti, ai fini dell’esenzione, dall’art. 7, comma 1, lettera i, del d.lgs. n. 504 del 1992.

In particolare la CTP riconosceva valenza probatoria alla produzione della dichiarazione emessa dalla Congregazione delle Chiesa Orientali in data 29 dicembre 2009 attestante le finalità di culto della attività di formazione dei giovani sacerdoti svolta negli immobili in questione, in assenza di contestazione di detto documento da parte dell’Amministrazione pur in difetto di indicazioni, sia pure generiche, circa l’eventuale svolgimento di attività commerciali nelle predette unità immobiliari.

Avverso detta decisione proponeva appello il Comune di Roma lamentando una insufficiente motivazione con riferimento agli atti comprovanti il diritto all’esenzione Ici e al contenuto del certificato della Congregazione del 29/12/2009, rilevando altresì come non fosse stata considerata l’esclusività delle attività svolte, né la categoria catastale degli immobili in questione, classificati come C/1 (negozi e botteghe). Lamentava, infine, la mancanza di prova da parte dell’ente ecclesiastico circa lo svolgimento esclusivo dell’attività di culto.

Il Pontificio Collegio proponeva appello incidentale precisando la categoria catastale degli immobili (D/2 e non C/1), e la piena valenza probatoria, alla luce della normativa disciplinante i rapporti tra Stato e Chiesa, della dichiarazione 29/12/2009, attestante la destinazione al culto delle Chiese Cristiane orientali.

La CTR del Lazio con sentenza n. 5454/38/14 del 9/9/2014 accoglieva parzialmente sia l’appello dell’Ente comunale che l’appello incidentale.

Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione il Pontificio Collegio Maronita del Patriarcato Antiocheno affidato a due motivi.

Roma Capitale (già Comune di Roma) non ha svolto difese.

Il Procuratore generale ha concluso come da verbale.

Ragioni della decisione

Con il primo motivo (“omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell’art. 360 n. 5 c.p.c.”), il Patriarcato ricorrente ha indicato quale fatto decisivo non esaminato la circostanza che il documento della Congregazione *Pro Ecclesia Orientalibus*, valutato quale “atto di parte”, dovesse essere invece considerato “documento promanante da Organizzazione dello Stato del Vaticano, competente alla luce degli accordi tra Stato e Chiesa ad attestare circostanze di fatto quali la destinazione al culto o finalità di culto dei beni immobili in questione”.

Il motivo è infondato.

Va osservato che la questione, come prospettata, riguarda all’evidenza il requisito soggettivo necessario per beneficiare dell’esenzione dal tributo la dimostrazione della cui sussistenza, in base ai principi generali, costituisce un onere per il contribuente. Va ancora precisato, come del resto ha fatto la CTR, che tale requisito non può essere desunto esclusivamente sulla base di documenti attestanti “*a priori*” il tipo di attività cui l’immobile è destinato, occorrendo, invece, verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta in concreto con le modalità di un’attività commerciale (Cass. 20776/2005).

Orbene, premesso che esula nella presente sede la disamina della regolamentazione dei rapporti tra Stato e Chiesa di cui al Concordato e alla successiva riforma *ex lege* 222/1985, va affermata la insussistenza della lamentata omissione ove si consideri che la CTR ha dimostrato di aver correttamente esaminato l’atto in questione, in uno con il decreto del Ministro dell’Interno attributivo di personalità giuridica al Patriarcato ricorrente, qualificandolo correttamente come *atto di parte*, ovvero *atto proveniente da una delle parti del giudizio*, pur se “formato da un organo dello Stato del Vaticano, nei confronti del quale, *in subiecta materia*, la Repubblica Italiana dà piena libertà e riconoscimento legale” e ritenendolo idoneo a provare esclusivamente la natura di ente religioso del Patriarcato, non senza considerare che la dichiarazione circa l’assenza di fine di lucro dell’attività svolta negli immobili in questione risulta da una classica attestazione “*a priori*”, come tale priva di valore probatorio.

(*Omissis...*)

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e condanna il ricorrente al pagamento del doppio del contributo unificato.