



diritto & religioni

Semestrale
Anno XVII - n. 2-2022
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

34



LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE

Presentazione

In questo numero della Rivista vengono proposte al lettore due sentenze delle Commissioni Tributarie Regionali, del Friuli Venezia Giulia e della Calabria. Si tratta di decisioni riepilogative di consolidati orientamenti giurisprudenziali in ordine al nesso diretto tra esenzione impositiva e natura non commerciale dell'attività svolta. Nella prima decisione tale condizione risulta avvalorata dalla sussistenza per l'attività scolastica svolta dall'ente religioso non solo di una retta di natura simbolica, ma anche dalla mancanza di criteri discriminatori alla fruibilità del servizio scolastico per gli alunni. Nella sentenza della Corte tributaria calabrese, il medesimo criterio logico è utilizzato *a contrario*, rilevandosi una serie di condizioni oggettive, qualificanti l'esercizio da parte dell'ente sedicente onlus, di attività di natura prevalentemente commerciale, a scopo di lucro, che non esimono dalle debenze fiscali.

La terza decisione qui raccolta, ancora in materia di rette scolastiche applicate da istituti scolastici, riassume la posizione nota della giurisprudenza di Cassazione che, per il riconoscimento di esenzioni, prescrive, sulla scorta del regime Tuir, la ricorrenza di precisi requisiti oggettivi e soggettivi. Va qui segnalato il puntuale rinvio alle posizioni espresse dalla Commissione UE, ai fini interpretativi, delle nozioni di impresa e di attività didattica, e di cosa si intenda per «natura simbolica del corrispettivo», nonché della differenza tra ICI ed IMU.

Vengono, in ultimo, esposti tre pareri formulati in risposta ad altrettanti interpellanti dall'Agenzia delle Entrate, ciascuno dei quali presenta questioni assai articolate e ricche di implicazioni giuridiche. La prima soluzione riguarda una richiesta di esenzione fiscale o riduzione di aliquote avanzata da un ente fondazionale, in quanto soggetto passivo Ires, per alcune unità immobiliari sebbene non rientranti nella categoria catastale «E/7», per le attività del ramo Onlus/Ets, oltre che per quelle di religione o culto. Anche il secondo parere riguarda un ente fondazionale con sfumature di indubbio interesse legate alla peculiare natura dell'ente richiedente la deducibilità delle erogazioni. Si tratta di una fondazione che si dichiara ente non commerciale ma che assume le vesti di soggetto sponsorizzatore-erogatore di liberalità verso altri enti, effettivi attuatori degli scopi statutari, in tal modo rendendosi promotore di attività sociali ricadenti nella nozione giuridica, di non univoco inquadramento, di «attività di interesse generale».

Non meno interessante l'ultimo parere qui proposto, avente ad oggetto una Congregazione religiosa richiedente il riconoscimento, pur in regime di impresa, della complessa natura organizzativa, ed il conseguente *favor* fiscale, in ragione dell'incorporazione di altri enti ecclesiastici, pure appartenenti alla

medesima struttura organizzativa. L'Agenzia delle Entrate, nell'evidenziare le condizioni inderogabili per ottenere l'esenzione tributaria, ne sottolinea quella della continuità «per aggregazione» circa la destinazione dei beni all'attività istituzionale, anche successiva al processo di fusione.

Si segnala, infine, il contributo di Ludovica Decimo, a commento dell'orientamento assunto dal Giudice tributario napoletano attraverso una serie di pronunce attestanti la rielaborazione (o la riscoperta?) del concetto funzionale di edificio di culto, con le relative implicazioni fiscali in ordine al suo inquadramento catastale.

Commissione Tributaria Regionale per il Friuli Venezia Giulia – Sez. 1, Sentenza 12 settembre 2022, n. 199

Enti ecclesiastici – attività di culto – scuola d’infanzia – esenzione IMU – spetta

L’attività didattica, finalizzata all’adempimento di scopi sociali e erogata attraverso modalità di esercizio dell’attività non commerciali, beneficia dell’esenzione dell’assoggettamento a IMU dell’immobile che la ospita. Alla luce di tali considerazioni la Corte di giustizia tributaria di secondo grado friulana ha accolto l’appello dell’istituto religioso che gestiva l’attività didattica. Spiegano i giudici che tale istituto non ha natura societaria né commerciale, che l’immobile è di fatto adibito principalmente a residenza delle religiose e ad attività di culto, che vi è mancanza di discriminazione di qualsiasi tipo nell’accesso alla scuola da parte degli alunni, che la richiesta di rette simboliche, soprattutto per la refezione scolastica, è tale da coprire solo una parte del costo effettivo. La presenza di tali caratteristiche evidenzia, pertanto, che l’attività di esercizio della scuola materna paritetica sia orientata allo svolgimento di sole attività meritorie, prive del carattere commerciale che giustificerebbe l’assoggettamento dell’immobile a IMU.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza della CTP di Trieste n. 226/2018 del 26.6.2018, depositata il 12.9.2018 veniva rigettato il ricorso proposto da aaaaa, avverso l’avviso di accertamento n. 3284489/2015 dd 18.12.2015 notificato il 23.12.2015 con il quale il Comune di Trieste, aveva accertato in Euro 5.342,00 l’imposta dovuta oltre sanzioni e interessi per l’ICI relativa agli anni 2010/2011 per un totale di Euro 14.667,00 sul fabbricato sito in Trieste, Via “bbbb”, destinato a svolgimento dell’attività didattica di scuola dell’infanzia denominata «cccc».

La C.T.P. aveva ritenuto che la gestione di scuola dell’infanzia parificata comportava, nel caso di specie, il pagamento di rette scolastiche rivelatrici dell’esercizio di attività con modalità commerciali essendo irrilevante lo scopo di lucro e potendo escludersi il carattere imprenditoriale solo quando l’attività fosse stata svolta in modo del tutto gratuito.

Ciò comportava che la ricorrente non poteva chiedere l’esenzione di cui all’art. 7, comma 1 lett. i) D. lgs. 504/1992 anche in considerazione del fatto che i ricavi per le rette pagate dagli alunni ammontavano a cifre non meramente simboliche (110.714,50 per il 2010 e 114.375 per il 2011) e non vi era certezza sul fatto che la superficie dell’immobile fosse destinata anche ad attività di culto e residenza delle religiose.

Avverso tale sentenza proponeva appello aaaaa lamentando che erroneamente la C.T.P. di Trieste:

1) aveva ritenuto irrilevante la costituzione tardiva del resistente Comune;

7) aveva dichiarato erroneamente la legittimità delle sanzioni inflitte pur in presenza di una prassi del Comune di Trieste che mai sino al 2015 aveva contestato la debenza dell'imposta de qua.

Si è costituito in giudizio il Comune di Trieste contestando in fatto e in diritto le argomentazioni avversarie.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello proposto deve essere accolto e gli avvisi di accertamento per cui è causa devono essere annullati.

La presente causa può essere decisa secondo il c.d. criterio della ragione più liquida focalizzando l'attenzione sulla questione principale e cioè se rientri o meno nell'esenzione di cui all'art. 7 co 1 lett. i) D. lgs. n. 504/92 l'esercizio di attività didattica da parte di scuola materna paritetica che riceve sovvenzioni pubbliche.

In sostanza deve chiedersi se l'attività didattica in concreto esercitata rientri o meno nel concetto di attività esercitata con modalità commerciali e quindi non sia esente dall'imposta in quanto non ricadente nella esenzione.

Nel caso di specie l'attività didattica era finanziata dal Comune, dalla Regione, dal MIUR; le rette pagate dagli alunni erano simboliche (125,00 Euro nell'anno scolastico 2009/2010; 130,00 Euro nell'anno scolastico 2010/2011).

Tali rette, alla luce delle sovvenzioni pubbliche ricevute dall'Istituto Religioso, costituivano un contributo alle spese non solo didattiche ma anche di refezione scolastica (e quindi incidenti per una parte non indifferente sulla gestione). Ciò significa che il contributo apparentemente elevato, in realtà copriva soprattutto la refezione scolastica e diveniva di fatto simbolico in quanto non coprente, unitamente alle sovvenzioni pubbliche, i costi effettivi di gestione.

Dall'esame dei bilanci si evince altresì che l'attività non era in pareggio essendo in perdita nonostante le sovvenzioni statali e il contributo spese costituito dalle rette suddette.

La circostanza che l'Istituto religioso de quo non ha natura societaria né commerciale, la gestione in perdita, la circostanza che l'immobile è di fatto adibito principalmente a residenza delle religiose ed ad attività di culto – come noto nella città di Trieste –, la mancanza di discriminazione di qualsiasi tipo nell'accesso alla scuola da parte degli alunni, la richiesta di rette simboliche in relazione al complessivo servizio prestato (soprattutto la refezione scolastica) tali da coprire solo una parte del costo effettivo, evidenziano che l'attività di esercizio della scuola materna paritetica aveva finalità di adempimento di scopi sociali e che quindi le modalità di esercizio di tale attività erano non commerciali e come tali ricadenti nella esenzione prevista per legge.

La particolarità della vicenda processuale giustifica la compensazione tra le parti delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

in riforma della sentenza di primo grado accoglie l'appello della contribuente e per l'effetto, annulla gli avvisi di accertamento di cui è causa.

Compensa tra le parti le spese di lite di entrambi i gradi.

Commissione Tributaria Regionale per la Calabria – Sez. 1, Sentenza 28 marzo 2022, n. 1081

Enti ecclesiastici – associazioni – Onlus – esenzioni Ires/Irap – non spetta

L'ente, qualora eserciti prevalentemente attività commerciale, perde la qualifica di o.n.l.u.s., dovendosi così escludere il riconoscimento di agevolazioni tributarie, quando ricorrano i seguenti elementi: il ricorso a appalti e subappalti, tipici della attività commerciale; l'omessa indicazione da parte del legale rappresentante della destinazione dell'avanzo di gestione dell'anno di imposta; l'emissione di bonifici a favore di società «riconducibili a legali rappresentanti dell'Associazione»; la creazione di società fittizie con nomina di amministratori «teste di legno» che, dichiarata la non disponibilità del carnet degli assegni, vi appongono la firma di traenza; l'accredito a favore dell'ente di «somme con causali dubbie».

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 88/2019 del 24 novembre 2020 (pubblicata il 3 febbraio 2021) la Commissione Tributaria Provinciale di Crotone ha rigettato (colla condanna al pagamento delle spese processuali) il ricorso proposto il 20 febbraio 2019 dalla associazione Fraternità della Misericordia, in persona del legale rappresentante pro tempore, nei confronti della Agenzia delle Entrate, avverso l'avviso di accertamento n. 22433 del 17 dicembre 2018, notificato il 24 dicembre 2018, recante il complessivo importo di euro 4.897.493,62 a titolo di imposta sul reddito delle società, di imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive, dovute per l'anno 2013, interessi e spese pertinenti.

2. – La associazione ha proposto appello, con atto notificato a mezzo posta elettronica certificata il 31 agosto 2021 alla Agenzia delle Entrate.

3. – La Agenzia intimata ha resistito al gravame mediante controdeduzioni presentate il 2 novembre 2021 e mediante memoria presentata il 7 marzo 2022.

4. – Alla odierna adunanza in camera di consiglio, tenuta per la trattazione del gravame, col rito del passaggio in decisione sulla base degli atti, in luogo della pubblica udienza, ai sensi dell'art. 27, comma 2, del d. l. 28 ottobre 2020, n. 137, in esito alla relazione del Presidente, la Commissione ha assegnato la causa a sentenza sulle conclusioni in epigrafe riportate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. – La Commissione tributaria provinciale ha motivato il rigetto del ricorso osservando: la Agenzia delle Entrate, sulla base della verifica fiscale operata dalla Guardia di Finanza, ha accertato che la Associazione, nella gestione dei centri di accoglienza e di identificazione ed espulsione, siti in località Sant'Anna del comune di Isola di Capo Rizzato, svolgeva «attività commerciale a tutti gli effetti a scopo di lucro» e, pertanto, non avendo la contribuente diritto alle agevolazioni fiscali accordate alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (o.n.l.u.s.), ha recuperato alla imposizione le maggiori somme dovute per l'anno 2013 a titolo di imposta sul reddito delle società, di imposta sul valore aggiunto e di imposta regionale sulle attività produttive; a norma dell'art. 149, comma 1, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, l'ente perde la qualifica di o.n.l.u.s. qualora eserciti prevalentemente attività commerciale; la associazione ricorrente non ha contestato gli elementi, addotti dalla Agenzia delle Entrate, dai quali si evince l'esercizio dell'attività commerciale e, precisamente, a) il ricorso a appalti e subappalti, tipici della attività commerciale; b) la omessa indicazione da parte del legale rappresentante della destinazione dell'avanzo di gestione dell'anno di imposta, pari a euro 939.784,76; c) la emissione di bonifici a favore di società «riconducibili a legali rappresentanti della Associazione»; d) la creazione di società fittizie con nomina di amministratori «teste di legno», quali la M. ICR s.r.l., la cui amministratrice, signora L. S., ha dichiarato che non aveva la disponibilità del carnet degli assegni, sui quali apponeva la firma di traenza; d) l'accredito a favore della predetta società di «svariati milioni di euro con causali dubbie»; né, infine, la contribuente ha diritto all'esonero dalla imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 10 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per non essere superiore a trecento il numero dei posti del centro di accoglienza gestito; a tacere dal rilievo che la ricorrente non ha offerto la prova della capienza del centro, la agevolazione è comunque esclusa per la natura commerciale della impresa.

2. – La Associazione appellante ha sviluppato due motivi di gravame.

2.1 – Col primo sostiene che essa contribuente, ai sensi degli artt. 2 e 4 del proprio statuto, «è una associazione senza fini di lucro, di fede di laici della Chiesa Cattolica [...] un sodalizio di volontari, avente per scopo la costante affermazione della carità e della fraternità cristiana attraverso opere e interventi in soccorso dei singoli e delle collettività per calamità sia in sede nazionale che internazionale» la quale persegue esclusivamente «finalità di

solidarietà sociale» che la qualificano come o.n.l.u.s.; sicché è meritevole del «regime fiscale di assoluto favore».

2.2 – Col secondo motivo di gravame l'appellante insiste per l'esonero dall'imposta sul valore aggiunto, in quanto essa contribuente, gestore del centro di accoglienza, riveste la qualità di associazione di volontariato e le prestazioni «rientrano nelle finalità istituzionali», come peraltro spiegato dalla Amministrazione finanziaria colla risoluzione n. 74/E del 28 settembre 2018.

3. – Il gravame, al limite della ammissibilità, è destituito di fondamento.

3.1 – L'appellante, infatti, si è limitato a ribadire, in termini meramente assertivi, la vantata qualità di o.n.l.u.s., senza confutare gli specifici elementi di fatto dai quali la Commissione Tributaria Provinciale ha correttamente tratto la conclusione che l'associazione svolge attività commerciale a scopo di lucro.

3.2 – In difetto dei requisiti di legge, la contribuente non ha diritto alle agevolazioni e all'esonero pretesi; sicché è condivisibile la valutazione della Commissione Tributaria Provinciale circa la fondatezza dell'accertamento impugnato.

3.3 – Consegue la conferma della sentenza appellata.

4. – Le spese del presente grado del giudizio sono congruamente liquidate nel dispositivo, ai sensi dell'art. 15, commi 1, 2-ter, 2-sexies disp. proc. trib. e degli artt. 2, 4 e 5, comma 4, del D.M. 10 marzo 2014, n. 55, e seguono la soccombenza.

P. Q. M.

Conferma la sentenza appellata. Condanna la appellante al pagamento delle spese processuali che liquida in complessivi euro 7.300,00 per compensi oltre spese generali.

Così deciso in Catanzaro e da remoto, addì 25 marzo 2022.

3. Corte di Cassazione, Sezione V, Ordinanza 29 novembre 2022, n. 35123

Enti ecclesiastici – ICI/IMU – requisiti oggettivi e soggettivi – esenzione – non spetta

L'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), in relazione ai soggetti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1, lett. c), (TUIR), presuppone la ricorrenza cumulativa sia del requisito soggettivo della natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo della diretta destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività previste dal medesi-

mo art. 7, tra cui rientrano quelle volte alla didattica e all'educazione, mentre resta irrilevante la successiva destinazione degli utili, eventualmente ricavati, al perseguimento di fini sociali o religiosi, siccome riguardante un momento successivo alla loro produzione, tale da non far venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività. L'esenzione è compatibile con il divieto di aiuti di Stato, sancito dalla normativa unionale, soltanto qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, e l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico.

RILEVATO CHE:

L'Istituto educativo, titolare di una scuola paritaria, ha opposto gli avvisi di accertamento relativi all'ICI/IMU per gli anni 2010 -2015, invocando l'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 lett. i). Il ricorso è stato parzialmente accolto in primo grado escludendo le sanzioni. Hanno proposto appello tanto l'Istituto che il Comune di Carrara ed entrambi gli appelli sono stati rigettati dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, la quale ha osservato che manca il requisito (oggettivo) per l'applicazione della chiesta esenzione, posto che è necessario tal fine che le rette scolastiche siano di importo simbolico oppure idonee a coprire solo una frazione del costo effettivo del servizio scolastico; nel caso di specie la retta applicata agli studenti mediamente supera il 50% del costo del servizio, e quindi può dirsi che si tratti di attività commerciale non esente da imposta comunale. Il giudice d'appello ha inoltre confermato la statuizione del giudice di primo grado in punto di esclusione delle sanzioni, ritenendo sussistenti obiettive condizioni di incertezza tanto da parte del legislatore che da parte della giurisprudenza. Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso principale l'Istituto affidandosi a cinque motivi. Il Comune di Carrara ha proposto ricorso incidentale, affidandosi a due motivi. La causa è stata trattata all'udienza camerale non partecipata del 4 novembre 2022.

RITENUTO CHE:

1.- Con il primo motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, la nullità della sentenza impugnata per avere il giudice d'appello omesso di pronunciarsi su una eccezione proposta dalla parte ricorrente nel giudizio di primo grado ed espressamente riproposta in appello. (*Omissis*).

3.- Con il terzo motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione e falsa applicazione del D.M. 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 3, lett. c). La parte deduce che ha errato il giudice d'appello a valorizzare, ai fini del disconoscimento dell'esenzione per cui è causa, la circostanza che le rette applicate agli studenti mediamente superano il 50% del costo del servizio. Osserva che la norma in questione dispone che lo svolgimento di attività didattiche 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 tenendo conto anche dell'assenza di relazione con lo stesso. Secondo l'Istituto ciò significa che l'ente ben può percepire corrispettivi purché non superiori al costo del servizio, mentre nessun riferimento vi è alle percentuali più o meno elevate di copertura del servizio stesso.

4.- Con il quarto motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. i). La parte deduce che hanno errato i giudici di merito a ritenere la natura commerciale dell'attività svolta dall'Istituto sussistendo invece i requisiti soggettivi e oggettivi della esenzione: in particolare, quanto al requisito oggettivo osserva che gli immobili per i quali si pretende l'imposta sono esclusivamente utilizzati per l'esercizio dell'attività didattica svolta in regime di convenzione con l'ente pubblico e che i corrispettivi sono tali da non coprire neppure i costi sostenuti dall'Istituto per lo svolgimento delle attività poiché i contributi ricevuti dalle famiglie degli alunni sono largamente inferiori ai costi di produzione.

5.- Con il quinto motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 594 del 1992, art. 7, e del D.M. n. 200 del 2012, art. 4, in combinato disposto con il D.M. 26 giugno 2014. La parte osserva di essere in possesso del requisito oggettivo per l'applicazione della esenzione di cui all'art. 7 cit., lett. i), e in particolare osserva che il DM 26 giugno 2014, al fine di stabilire i criteri per l'individuazione dello svolgimento con modalità non commerciali delle attività didattiche, ha introdotto i concetti di corrispettivo medio (CM) e costo medio per studente (CMS) ed è stato stabilito che spetta l'esenzione ogni qualvolta i corrispettivi versati da parte degli utenti siano pari o inferiori alla spesa annua per studente come individuato dal MIUR, posto che in tal caso l'attività è svolta con modalità non commerciali.

6.- Questi motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono infondati. L'esenzione invocata dalla ricorrente è stata negata ritenendo insussistente il requisito oggettivo, pur nella pacifica ricorrenza del requisito soggettivo. Si tratta nella fattispecie, dell'ICI per gli anni 2010 e 2011 e dell'IMU per gli anni 2012-2015. Le due imposte presentano un regime normativo, quanto all'esenzione, formulato in termini leggermente differenti, il che tuttavia non ne ha impedito una uniforme interpretazione alla luce dei principi di diritto Eurounitario, e segnatamente del divieto di aiuti di Stato stabilito dall'art. 107 del TFUE, di cui appresso si dirà: la norma del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2 bis, come modificato dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, comma 1, dispone che l'esenzione dall'ICI si intende applicabile alle attività indicate che «non abbiano esclusivamente natura commerciale», mentre dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 1 del 2002, convertito con L. n. 27 del 2012, l'esenzione pre-

vista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con «modalità non commerciali». In materia, la giurisprudenza di questa Corte si è nel tempo consolidata nell'affermare che l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), in relazione ai soggetti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1, lett. c), (TUIR), presuppone la ricorrenza cumulativa sia del requisito soggettivo della natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo della diretta destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività previste dal medesimo art. 7, tra cui rientrano quelle volte alla didattica e all'educazione, mentre resta irrilevante la successiva destinazione degli utili, eventualmente ricavati, al perseguimento di fini sociali o religiosi, siccome riguardante un momento successivo alla loro produzione, tale da non far venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività. L'esenzione è compatibile con il divieto di aiuti di Stato, sancito dalla normativa unionale, soltanto qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, e l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass. 7415/2009; Cass. 22233/2019; Cass. 24044/2022; Cass. 6795/2020; Cass. 13970/2016; Cass. 24500/2009). Deve tenersi conto infatti della decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, che, nel valutare se tanto l'ICI che l'IMU costituiscano aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, e segnatamente dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, il quale dispone: «sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza», ha precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato. La Commissione ha osservato che anche laddove un'attività abbia una finalità sociale, questa non basta da sola a escluderne la classificazione di attività economica. È necessario, quindi, al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico. Con la predetta decisione la Commissione dell'Unione Europea ha valutato la compatibilità delle disposizioni legislative italiane nel tempo susseguites e ha osservato che, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo *status* giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (v. CGUE, 1 luglio 2008, procedimento C-49/07, MOTOE, punti 27 e 28; CGUE, 10 gennaio 2006, procedimento C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, punti 107, 108, 122, 123; CGUE, 12 settembre 2000, procedimenti riuniti da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, punti 74 e 75): pertanto, anche un soggetto che in

base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può essere considerato come un'impresa ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica. Inoltre, osserva la Commissione, l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato. Rese queste premesse la Commissione ha concluso nel senso che mentre l'esenzione ICI costituisce aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, non lo è invece l'analoga esenzione IMU, considerando sia la maggiore chiarezza della norma IMU (che parla di attività non commerciali anziché di attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale) che la norma regolamentare, la quale precisa, da un lato, che per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio, e dall'altro, che il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicano le parole «in ogni caso») e non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite. Inoltre, la Commissione UE, con specifico riferimento alla attività didattica, rimarca che l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso. Da qui poi lo svilupparsi della giurisprudenza nazionale, nei termini sopra indicati. Si è peraltro precisato che non ha rilievo il fatto che la gestione operi in perdita poiché la nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 c.c., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata ricollegabile ad un dato obiettivo, inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo gratuito (Cass. 14225/2015). In altri termini, la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi è irrilevante se l'attività si connota economicamente e cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici, essendo sufficiente che vi sia l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio.

7.- Le superiori considerazioni consentono anche di definire il significato e la portata dei criteri stabiliti dal D.M. 19 novembre 2012, n. 200, e dal D.M. 26 giugno 2014, che devono essere applicati in armonia con quanto stabilito dalla Commissione UE con decisione 19.12.2012, e secondo i principi posti dalla giurisprudenza nazionale. Il testo di entrambi i decreti è chiaro nel ricordare che

per beneficiare della esenzione in parola le attività devono essere svolte gratuitamente o dietro versamento di corrispettivo di importo simbolico. In particolare, il D.M. 26 giugno 2014, e il relativo allegato, ribadendo la regola del corrispettivo simbolico, richiamano la decisione della Commissione Europea, laddove si stabilisce che per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio e che il limite della metà del prezzo medio può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione, ma non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite. Pertanto la circostanza che la parte possa avere dichiarato un CM (corrispettivo medio) inferiore al CMS (costo medio per studente sopportato dallo Stato) non dà automaticamente diritto alla esenzione perché non incide sul potere del Comune di eseguire un controllo e una valutazione (nei termini di cui sopra si è detto) né sul potere del giudice di merito di operare un accertamento – che costituisce giudizio di fatto e quindi sottratto al controllo di legittimità- sulla effettiva sussistenza delle modalità non commerciali. Tanto è chiarito nello stesso allegato al DM 26.6.2014 laddove si precisa «sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione Europea spetta quindi al comune in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente commerciale non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico perché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione». La parte cade dunque in errore quando afferma che «nel DM in questione è stato previsto che l'esenzione in questione spetti ogni qualvolta i corrispettivi versati per il servizio da parte degli utenti siano pari o inferiori alla spesa annua per studente come individuato dal MIUR» poiché nessun automatismo – se non quello di escludere la applicabilità della esenzione- è legato al rapporto tra corrispettivo e costo medio. Vero è che le istruzioni allegate al decreto del 2014 tendono a semplificare – come è per certi versi insito nella natura di istruzioni per la compilazione di un modello – la questione, ma in ogni caso, deve qui affermarsi la natura non vincolante delle predette istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni IMU, posto che esse non possono derogare né alla normativa primaria, da interpretarsi in senso conforme alla citata decisione della Commissione UE, né alla stessa normativa secondaria alla quale accedono, laddove si ribadisce il criterio del corrispettivo simbolico.

8.- Ciò premesso si osserva che nella fattispecie la Commissione tributaria regionale, pur con una motivazione connotata da qualche incertezza stilistica e concettuale, poiché ha utilizzato i termini «induttiva» e «plausibile» in modo non del tutto coerente con le modalità dell'accertamento eseguito, ha tuttavia ha reso un giudizio in fatto, non rivedibile in questa sede, rilevando che le rette applicate negli studenti superano gli il 50% del costo del servizio sicché si tratta

di una attività commerciale non esente da imposta comunale. Ne consegue il rigetto del ricorso principale.

9. – Con il primo motivo del ricorso incidentale il Comune lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6. (*Omissis*).

P.Q.M.

Rigetta il ricorso principale. Accoglie il ricorso incidentale cassa sul punto la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso del contribuente. Condanna la parte ricorrente alle spese del giudizio di legittimità che liquida in Euro 6.000,00 per compensi Euro 200,00 per spese non documentabili oltre spese forfetarie ed accessori di legge. Compensa le spese del doppio grado di merito. Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 4 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 29 novembre 2022

4. Agenzia delle Entrate – Divisione Contribuenti – Direzione centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 439 del 29 agosto 2022

Oggetto:

Ambito applicativo del regime agevolativo previsto dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 e dell'articolo 36 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 a favore di un ente religioso civilmente riconosciuto.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante (Fondazione) è l'ente patrimoniale della Chiesa Apostolica in Italia, così come previsto dall'art. 15 della legge 30 luglio 2012, n. 128 «Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e la Chiesa apostolica in Italia, in

attuazione dell'art. 8, terzo comma, della Costituzione». La stessa è un ente religioso civilmente riconosciuto iscritto nel Registro delle Persone Giuridiche e riconosciuto con decreto del Presidente della Repubblica del 21 febbraio 1989, che persegue in via principale attività «di religione e di culto» e, in via secondaria, può svolgere attività di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura. In particolare, come rappresentato, scopo della Fondazione è l'esercizio prevalente di opere di culto e, senza fine di lucro, opere di istruzione, educazione, assistenza in tutte le sue varie forme, nonché opere di beneficenza, ai sensi dell'art. 4 del vigente Statuto.

La Fondazione fa presente di aver adottato, ai sensi dell'art. 10, comma 9 del d.lgs. n. 460 del 1997, in data 8 gennaio 2016, il regolamento di attuazione ONLUS, di essere iscritta all'anagrafe delle ONLUS relativamente all'esercizio delle proprie attività di utilità sociale e, infine, di aver adeguato nel 2020 il proprio regolamento ONLUS alle disposizioni introdotte dal Codice del Terzo settore (CTS), di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, relativamente alla disciplina degli «enti religiosi civilmente riconosciuti» per l'esercizio delle attività di interesse generale. Come riportato nel regolamento, pur perseguendo, in via principale, finalità di religione e di culto inerenti la confessione religiosa, la Fondazione svolge anche attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ai sensi dell'art. 5 del CTS. Inoltre, l'Istante fa presente di essere titolare del diritto di proprietà su beni immobili destinati alle attività di interesse generale del ramo ONLUS/enti del terzo settore per i quali, così come previsto dall'art. 4, comma 3, del CTS, è stato costituito un patrimonio destinato e sono tenute separatamente le scritture contabili. L'Istante afferma, altresì, di essere proprietaria di immobili che pur essendo censiti, in alcuni casi, in una categoria catastale diversa da quella «E/7», sono destinati esclusivamente all'esercizio delle attività di culto e di religione, inoltre, è titolare di un immobile per il quale è stato stipulato regolare contratto di locazione con le Chiese Cristiane Evangeliche «...», il cui canone di locazione annuo è pari ad euro 3.600; tale immobile è destinato alle attività di religione e di culto della predetta Comunità religiosa. L'Istante essendo un soggetto passivo IRES di cui all'art. 73, comma 2, lett. c) del TUIR, chiede, pertanto, se: a) rientrano tra i redditi fondiari, le rendite catastali delle unità immobiliari e delle loro pertinenze destinate esclusivamente all'esercizio delle attività di culto, pur non avendo le suddette unità immobiliare la categoria catastale «E/7» attribuita agli edifici di culto; b) per le attività istituzionali «di religione e di culto» dalla stessa svolte, sia prevista l'applicazione della riduzione dell'aliquota IRES, ai sensi dell'art. 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601; c) per le attività del ramo ONLUS/Ets si applichi la medesima riduzione dell'aliquota IRES.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE (OMISSIS)

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che il seguente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Resta impregiudicato ogni potere dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se l'attività svolta in concreto dall'istante soddisfi i presupposti applicativi delle disposizioni agevolative oggetto di esame nella presente istanza di interpello. Nel caso di specie, la Fondazione istante è un ente «religioso civilmente riconosciuto» con fine «di religione o di culto» appartenente alla Chiesa Apostolica in Italia, ai sensi dell'art. 15 della legge 30 luglio 2012, n. 128 recante «Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e la Chiesa apostolica in Italia, in attuazione dell'art. 8, terzo comma, della Costituzione». L'art. 17 della predetta legge n. 128 del 2012, rubricato «Regime tributario degli enti della confessione», dispone: – al comma 1 che «Agli effetti tributari gli enti della Chiesa apostolica in Italia, civilmente riconosciuti 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»; – al comma 2 che «Gli enti della Chiesa apostolica in Italia civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto», le quali, secondo quanto disposto dal comma 3, «sono soggette, nel rispetto dell'autonomia e delle finalità degli enti stessi, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario». Inoltre, l'art. 16 della medesima legge, nel disciplinare le attività di religione o di culto e diverse, al comma 1 dispone che «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto, quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura pastorale, alla formazione dei ministri di culto, a scopi missionari e di evangelizzazione, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto, quelle di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro». Sul piano fiscale, dunque, in virtù dell'equiparazione agli «enti di beneficenza o istruzione» disposta dal predetto art. 17, l'Istante rientra tra i soggetti di cui all'art. 6, comma 1, lettera c) del d.P.R. n. 601 del 1973. La Fondazione, inoltre, risulta iscritta all'Anagrafe delle ONLUS in ordine all'esercizio delle attività di utilità sociale e ha dichiarato di aver adeguato nel 2020 il relativo regolamento alle disposizioni introdotte dal CTS relativamente alla disciplina degli enti religiosi civilmente riconosciuti (tale ultimo aspetto non è oggetto del presente interpello). In relazione alla fattispecie in esame, con riferimento agli immobili utilizzati per le finalità di religione e di culto, l'art. 36 del Testo unico delle imposte dirette, approvato con d.P.R. 22 di-

cembre 1986 n. 917 (di seguito TUIR) prevede che: – «Il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana»; – «Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura, purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione e le loro pertinenze» (comma 3). Dal tenore letterale della citata disposizione emerge che il regime di favore richiede espressamente la condizione che l'immobile sia «destinato esclusivamente all'esercizio del culto». Al riguardo, appare opportuno richiamare anche quanto affermato dalla Corte di Cassazione (Sez. V, Sent. del 12 ottobre 2016, n. 20537) secondo cui «non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta a un edificio per la sua specifica destinazione d'uso, in quanto, come questa Corte ha già 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)». Non appare incompatibile con il quadro normativo e giurisprudenziale sopra richiamato che un immobile sia destinato all'esercizio del culto pur avendo caratteristiche costruttive e tipologiche tali da comportare, secondo la disciplina catastale, l'attribuzione di una categoria differente da quella «E/7-Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti attribuita agli edifici di culto», purché abbia le caratteristiche proprie all'uso specifico cui è destinato e il relativo utilizzo avvenga nel rispetto delle normative vigenti nonché delle eventuali autorizzazioni previste. Con riferimento ai quesiti b) e c), si fa presente che l'art. 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 prevede una riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società, pari alla metà di quella ordinariamente prevista (attualmente 24 per cento), applicabile sul reddito conseguito da determinati soggetti individuati dalla norma stessa in relazione ad attività caratterizzate da una marcata utilità sociale. In relazione all'ambito applicativo di tale disposizione sono stati forniti chiarimenti con la recente circolare del 17 maggio 2022, n. 15/E, al cui contenuto si rinvia per la puntuale applicazione della disciplina al caso di specie. Come chiarito nella predetta circolare, tale disposizione è stata oggetto di recenti interventi da parte del legislatore. In particolare, l'art. 1, comma 51, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 ne prevede l'abrogazione con effetto, ai sensi del successivo comma 52 [come modificato dall'art. 1, comma 8-bis, lettera b), del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12], «a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis», il quale a sua volta stabilisce che «Con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordi-

namento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117». In assenza dei predetti provvedimenti legislativi, come chiarito anche dalla citata circolare, la norma agevolativa risulta, pertanto, ancora in vigore. Tra i destinatari della riduzione dell'aliquota IRES, l'art. 6, comma 1, lettera c) del d.P.R. n. 601 del 1973 menziona gli «enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione». In tale categoria rientrano gli enti religiosi che abbiano ottenuto normativamente l'equiparazione agli «enti con finalità di beneficenza o di istruzione» e che possiedano personalità giuridica agli effetti civili. Tra gli enti di cui alla predetta lettera c) figurano, accanto agli enti «ecclesiastici aventi fini «di religione o di culto», equiparati agli enti con «finalità di beneficenza o di istruzione» in forza dell'art. 7, n. 3, della legge 25 marzo 1985, n. 121 (di ratifica dell'Accordo firmato il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato Lateranense dell'11 febbraio 1929 tra lo Stato italiano e la Santa Sede), anche gli altri enti religiosi civilmente riconosciuti, con «fine di religione o di culto» appartenenti a confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica, i quali abbiano ottenuto l'equiparazione agli «enti con finalità di beneficenza o di istruzione» in forza di apposite norme contenute nelle intese con lo Stato italiano (cfr. paragrafo 5.4 della circolare n. 15/E del 2022). Come sottolineato nella citata circolare n. 15/E del 2022, l'agevolazione in esame non ha natura «meramente» soggettiva, in quanto non spetta solo in ragione della qualità del soggetto che la invoca, ma trova giustificazione anche nella natura dell'attività svolta ritenuta dal legislatore meritevole. Più precisamente come chiarito dalla predetta circolare: – le «attività dirette» ai fini «di religione o di culto» (nella fattispecie in esame quelle «dirette all'esercizio del culto e alla cura pastorale, alla formazione dei ministri di culto, a scopi missionari e di evangelizzazione, all'educazione cristiana» – lett. a dell'art. 16 della legge n. 128 del 2012) possono beneficiare dell'agevolazione in quanto attività «tipiche» degli enti religiosi civilmente riconosciuti; – le «attività diverse» [nella fattispecie in esame quelle di «assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro»-lett. b) del sopra citato art. 16] scontano l'imposta in misura ordinaria. Al riguardo, la circolare n. 15/E ha, tuttavia, chiarito che il beneficio spetta, in via eccezionale e a determinate condizioni, anche per i redditi derivanti da attività «diverse», incluse quelle commerciali o a scopo di lucro, esercitate in maniera non prevalente o esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di «strumentalità immediata e diretta» con i fini di religione o di culto (cfr., sul punto, il paragrafo 5.2 della circolare 15/E del 2022). La medesima circolare, inoltre, fornisce specifiche indicazioni relativamente alla modalità di applicazione della riduzione IRES in relazione ai redditi derivanti dal patrimonio immobiliare dei predetti enti religiosi al paragrafo 5.3. Con riferimento alle disposizioni contenute nel CTS, come chiarito dalla predet-

ta circolare n. 15/E al par. 1.1, nell'ottica di un coordinamento con le relative disposizioni, l'art. 89, comma 5, del CTS ha inserito nell'art. 6, il comma 3 secondo cui: – «La riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore» (primo periodo); – «Ai soggetti di cui all'art. 4, comma 3, codice del Terzo settore di cui all'art. 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106 [cioè, gli enti religiosi civilmente riconosciuti], iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'art. 5 del medesimo decreto legislativo» (secondo periodo). Il predetto comma 3 dell'art. 6 si applica – secondo quanto stabilito dal successivo art. 104, comma 2, del medesimo CTS – «agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro». Con riferimento agli enti religiosi civilmente riconosciuti, le norme del CTS si applicano, ai sensi dell'art. 4, comma 3, «limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'art. 5 [c.d. «attività di interesse generale»], nonché delle eventuali attività diverse [da quelle di «interesse generale»] di cui all'art. 6, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore». Si fa presente che il decreto del 26 ottobre 2021, n. 561 del Direttore generale della Direzione Generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese presso il Ministero del Lavoro ha previsto l'avvio del RUNTS a far data dal 23 novembre 2021, mentre ancora non è stata rilasciata la prevista autorizzazione dalla Commissione europea. L'art. 10, comma 9, del decreto legislativo n. 460 del 1997, inoltre, prevede che «Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese (...), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno, sono considerate ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1, fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili (...)». Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle ONLUS dagli art. 12 e seguenti del d.lgs. n.460 del 1997, limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett. a), dell'art. 10 sopra citato e quelle ad esse direttamente connesse, a condizione che: – per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'art. 20-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'art. 25, comma 1, del d.lgs. n. 460 del 1997; – siano rispettati i requisiti statutari e i vincoli imposti dall'art. 10

del d.lgs. n. 460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso art. 10; – adempiano all’onere della comunicazione di cui all’art. 11 del d.lgs. n. 460 del 1997, per l’iscrizione nell’anagrafe delle ONLUS. Tra le disposizioni di favore, la più significativa è la «decommercializzazione» delle attività istituzionali e connesse contenuta nell’art. 150 del TUIR (rubricato «Organizzazioni non lucrative di utilità sociale»), secondo cui per le ONLUS «non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. I proventi derivanti dall’esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile». Tale regime risulterà abrogato solo a decorrere dal termine di cui all’art. 104, comma 2 del CTS, ovvero «a decorrere dal periodo di imposta successivo all’autorizzazione della Commissione europea di cui all’art. 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro» [cfr., art. 102, comma 2, lett. c), del CTS]. Alla luce di quanto illustrato, pertanto, si ritiene che: a) alle rendite catastali delle unità immobiliari e delle loro pertinenze destinate esclusivamente all’esercizio delle attività di culto, non identificate dalla categoria catastale «E/7 – Fabbricati destinati all’esercizio pubblico dei culti attribuita agli edifici di culto», si applica il regime di cui all’art. 36, comma 3, del TUIR, purché tali immobili abbiano le caratteristiche proprie all’uso specifico cui sono destinati e il relativo utilizzo avvenga nel rispetto delle normative ed autorizzazioni previste; b) alle attività istituzionali «di religione e di culto» dalla stessa svolte, si applica la riduzione dell’aliquota IRES, ai sensi dell’art. 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, nei limiti e alle condizioni come da ultimo chiarite dalla citata circolare 1/E del 2022, fermo restando l’accertamento in concreto delle attività svolte dall’Istante; c) per le attività del ramo ONLUS continuerà ad applicarsi la disciplina vigente di cui all’art. 150 del TUIR, tenuto conto che l’Istante risulta ancora iscritto all’Anagrafe delle ONLUS. La presente risposta viene fornita sulla base dei dati e fatti come rappresentati nell’istanza di interpello, fermo restando impregiudicato il potere di controllo da parte dell’Amministrazione finanziaria circa la corretta spettanza delle disposizioni agevolative in esame, la cui valutazione attiene ad una verifica fattuale che non rientra nell’ambito applicativo dell’istituto dell’interpello di cui all’art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

5. Agenzia delle Entrate – Divisione Contribuenti – Direzione centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 510 del 13 ottobre 2022

Oggetto:

Fondazione, qualificazione come ente non commerciale ex articolo 73, comma 1, lettera c), del TUIR – Deducibilità per il Fondatore degli oneri di utilità sociale ex articolo 100, comma 2, lettera a), del TUIR – Trattamento IRAP in relazione al personale distaccato presso la Fondazione, articolo 10, comma 1, del d.lgs. n. 446 del 1997

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Fondazione istante è stata costituita da Alfa S.p.A. (di seguito «Fondatore»), società controllata da Beta e partecipata da quest'ultimo per l'XX,XX per cento e per la restante parte da una pluralità di enti. La Fondazione, costituita (in data 11 giugno 2020) ai sensi degli artt. 14 e seguenti del codice civile, si qualifica come «fondazione riconosciuta» di diritto privato, in forza del riconoscimento, ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, conseguito in data 6 luglio 2020. [...] In base all'atto costitutivo (cfr. art. 4) e allo Statuto (cfr. art. 5), la Fondazione non ha fini di lucro e persegue esclusivamente scopi di pubblica utilità, sociale, culturale e di promozione dello sviluppo in ogni ambito. Con riguardo all'attività svolta, l'istante ha chiarito, con documentazione integrativa, che essa si sostanzia in tre principali settori di intervento: (i) «assistenza e ricerca scientifica»; (ii) «educazione» e (iii) «istruzione». In ciascuno di detti settori, la Fondazione prevede di svolgere le attività e le iniziative di interesse generale, descritte all'art. 5 dello Statuto. Il medesimo art. 5, inoltre, prevede che la Fondazione possa svolgere attività accessorie, strumentali e/o connesse a quelle sopra indicate, tra cui le attività di sponsorizzazione e di erogazione di liberalità finalizzate a perseguire obiettivi di rafforzamento della propria mission, anche al fine di promuovere i valori del gruppo presso l'opinione pubblica e gli stakeholder del Fondatore. [...] In tale ambito, la Fondazione, mediante apposito stanziamento di fondi, sostiene iniziative nei diversi settori di interesse. In particolare, come descritto nell'istanza e, dettagliato nella documentazione integrativa, oltre a realizzare iniziative in via diretta, svolge anche una funzione erogativa verso altri soggetti, con i quali

le iniziative possono, o meno, essere cogestite. A tal fine, la Fondazione eroga i propri fondi attraverso le seguenti modalità: (i) donazione modale nei riguardi di altri enti; (ii) sponsorizzazione di iniziative realizzate da altri enti; (iii) acquisto diretto di beni o servizi per la realizzazione di attività, direttamente o in *partnership* con altri enti. A titolo esemplificativo, con la documentazione integrativa, sono state chiarite le modalità di effettuazione delle attività erogative realizzate mediante donazione modale e mediante sponsorizzazione. In particolare, rispetto alle sponsorizzazioni, è stato chiarito che esse consistono unicamente nell'erogazione di denaro da parte della Fondazione ad altri selezionati e qualificati soggetti *non profit* che si impegnano a svolgere attività sociali in linea con quelle della Fondazione medesima. In altri termini, non è mai la Fondazione a impegnarsi verso qualche sponsor in ragione di detti contratti, ma al contrario sono le controparti contrattuali a promuovere la Fondazione. Quando eroga fondi nei riguardi di altri enti, la Fondazione svolge il ruolo di catalizzatore di risorse, raccolte presso il Fondatore, che vengono erogate a sostegno di progetti coerenti con scopi statutari. In tal senso, l'erogazione avviene nei riguardi dei non profit partner, tenuti anche a una rendicontazione, nei riguardi della Fondazione, dell'utilizzo dei fondi ricevuti. (*Omissis*).

Ciò posto, si chiede: a) se la Fondazione possa qualificarsi, ai fini fiscali, quale «ente non commerciale» ex art. 73, comma 1, lettera c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 («Tuir»); b) se i contributi erogati dal Fondatore alla Fondazione (quelli iniziali e quelli eventualmente successivi) siano deducibili quali erogazioni liberali in capo al Fondatore ex art. 100, comma 2, lettera a), del Tuir, e se la deducibilità riguardi sia le erogazioni rivolte a sostenere attività poste in essere direttamente dalla Fondazione (anche attraverso contratti di servizio con terzi), in quanto ente con personalità giuridica, non lucrativo e costituito per il perseguimento delle finalità di cui all'art. 100 del Tuir, sia quelle rivolte a costituire contributi erogati dalla stessa Fondazione a soggetti terzi che siano dotati di personalità giuridica senza scopo lucrativo e per attività svolte in diretta attuazione delle medesime finalità di cui all'art.100, a esclusione, quindi, degli importi erogati in favore di Beta; c) se i contributi erogati dal Fondatore, a partire dal 2021, attingendo direttamente ad una quota del suo utile, siano deducibili dal reddito della Fondazione ex art. 100, comma 2, lettera a), del Tuir, anche se non imputati al conto economico; d) se il valore corrispondente al canone di locazione per i locali di sua proprietà, non addebitato dal Fondatore alla Fondazione per effetto del comodato gratuito, e il valore corrispondente alla quota di canone di locazione sostenuto dal Fondatore per i locali, condotti in locazione, nei quali opera la Fondazione, possano essere qualificati come erogazioni liberali in natura e, per questo, possano essere dedotti dalla base imponibile IRES del Fondatore ai sensi e nei limiti dell'art. 100, comma 2, lettera a), del Tuir; e) conferma che le retri-

buzioni relative al personale in servizio presso la Fondazione in forza di distacco dal Fondatore concorrano al valore della produzione netta, ai fini IRAP della Fondazione, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del d.lgs. 15 novembre 1997, n. 446.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE (OMISSIS)

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

[...] La natura non lucrativa della fondazione non preclude, tuttavia, che questa svolga attività imprenditoriale se questa risulta essere strumentale allo scopo istituzionale per il quale è stata costituita. In tale ipotesi, anche alla fondazione si applicano, in linea generale, le disposizioni che regolano l'attività dell'imprenditore commerciale. Sul piano fiscale, alle fondazioni si applicano le disposizioni normative di cui al Titolo II del Tuir concernente l'imposta sul reddito delle società. (*Omissis*). Pertanto, per gli enti non commerciali, i redditi di impresa si configurano come una delle categorie reddituali che concorrono a formare il reddito complessivo da assoggettare ad imposta. Ai sensi del comma 4 dell'art. 73 sopra richiamato, l'«oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto». Ai fini della qualificazione tributaria di un ente come commerciale o non commerciale, rilevano, quindi, i criteri dettati dall'art. 73 del Tuir, in base ai quali un ente si considera come «ente non commerciale» quando, a prescindere dalle finalità perseguite e dall'assenza del fine di lucro, non ha come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale, intendendo per oggetto esclusivo o principale l'attività essenziale svolta per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente così come indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. [...] Al riguardo, va precisato che la commercialità o meno di un'attività è determinata in base a parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere. Tali parametri sono enunciati dalle disposizioni recate, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'art. 55 del Tuir che disciplina i redditi che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. (*Omissis*).

Nessun rilievo assume, invece, ai fini della qualificazione dell'ente non commerciale, la natura (pubblica o privata) del soggetto, la rilevanza sociale delle finalità perseguite, l'assenza del fine di lucro o la destinazione dei risultati (cfr. circolare n. 124/E del 12 maggio 1998). Nell'ambito delle norme

relative alla determinazione del reddito degli enti non commerciali, l'art. 143, comma 1, secondo periodo, del Tuir stabilisce che per gli enti non commerciali «non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 del codice civile rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione». [...] La qualifica di ente non commerciale, impressa dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto, che consente all'ente di fruire della disciplina degli enti non commerciali su base dichiarativa, va verificata, pertanto, prendendo comunque in esame l'attività effettivamente svolta. La qualifica della natura dell'ente da parte dell'Amministrazione finanziaria comporta valutazioni di fatto, non valutabili in sede di interpello, che si basano sia sull'esame delle disposizioni contenute nello statuto che sulle concrete modalità organizzative e gestionali di svolgimento delle singole attività da parte dell'ente. Pertanto, in relazione al caso di specie con riferimento al quesito sub a), la presente risposta si basa sui dati ed elementi così come rappresentati nella istanza e in sede di documentazione integrativa e con riguardo alla attività fino ad oggi svolta. Nel caso di specie, sulla base di quanto rappresentato, la costituzione della Fondazione è avvenuta a giugno 2020 ed alcune attività sono ancora in fase di avvio. Da quanto previsto dall'art. 5 dello Statuto, l'attività essenziale svolta dalla Fondazione per la realizzazione dei propri scopi primari rivestirebbe natura non commerciale in quanto consisterebbe, in via principale, nell'erogazione o nella donazione modale di fondi destinati a enti terzi, al fine di sostenerne progetti specifici in ambiti di interesse della Fondazione stessa. Inoltre, il medesimo art. 5 prevede che la Fondazione possa effettuare, in via non principale, tutte le attività consentite dalla legge, ivi compresa, a titolo esemplificativo, ogni attività di carattere economico, finanziario, patrimoniale, commerciale, immobiliare, mobiliare e culturale, ovvero attività che, in base alla norma fiscale, sono in linea generale da qualificare come attività commerciali rientranti tra le attività di cui all'art. 2195 del codice civile. In relazione alla detenzione di partecipazioni nella società commerciale Gamma S.r.l., si osserva, in linea con quanto già affermato dall'Amministrazione finanziaria (cfr. risposta n. 481 del 19 ottobre 2020, risoluzione del 30 giugno 2005, n. 83/E e circolare 31 ottobre 2007, n. 59/E, par. 2), che un ente non commerciale può, in via generale, detenere una partecipazione, anche totalitaria, in società di capitali, a condizione che la detenzione della partecipazione societaria venga gestita con modalità operative e gestionali diverse da quelle tipiche dell'attività commerciale. In altri termini il ruolo effettivamente svolto dall'ente non commerciale deve sostanziarsi in una gestione statico-conservativa delle partecipazioni, in cui l'impiego delle risorse patrimoniali deve essere finalizzato alla percezione di utili da destinare

al raggiungimento degli scopi istituzionali. In tale ultimo caso la detenzione di partecipazioni, acquisite anche tramite donazione, non configura l'esercizio di attività di impresa ed i dividendi percepiti costituiscono redditi di capitale. Diversamente nell'ipotesi in cui la detenzione di partecipazioni societarie venga effettuata nell'ambito di un'attività gestita con i connotati tipici dell'attività commerciale (professionalità, sistematicità e abitualità), la stessa, produrrà reddito d'impresa. (*Omissis*).

Alla luce di quanto rappresentato, stante la dichiarata impossibilità per la Fondazione di condizionare direttamente e in via esclusiva l'attività di impresa di Gamma S.r.l., la cui partecipazione al capitale sociale sia «effettivamente» limitata ad una mera gestione statica nei termini sopra riportati, si ritiene sussistente la natura non commerciale di tale particolare attività da parte della Fondazione. Più precisamente, alla luce di quanto rappresentato e dichiarato, la Fondazione sembra esercitare in via «preponderante» un'attività «erogativa» di natura non commerciale per la realizzazione di iniziative nei settori di interesse o per il sostegno finanziario a iniziative e/o progetto di interesse generale e/o di utilità sociali promossi ed organizzati da soggetti terzi e, pertanto, si ritiene che possa qualificarsi come «ente non commerciale», ai sensi dell'art. 73, comma 1, lettera c) del Tuir. Resta fermo che qualsiasi giudizio sulle effettive modalità di gestione delle attività da parte della Fondazione presuppone l'esercizio di accertamenti di fatto, e che in materia rimangono fermi i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria, anche in ordine alla verifica di fatto delle concrete modalità di gestione delle partecipazioni in argomento. Con riguardo al quesito sub b), l'art. 100, comma 2, lett. a), del Tuir disciplina la deducibilità delle «erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica (...) per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato». Le finalità previste dal comma 1 della disposizione in esame sono quelle di «educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto». Si tratta di un'elencazione tassativa, che non consente un'estensione generalizzata dell'agevolazione in esame in relazione a finalità diverse da quelle espressamente indicate. La risoluzione n. 234/E del 17 luglio 2002 ha, altresì, precisato che la disposizione in esame privilegia l'aspetto «finalistico dell'erogazione», delimitando i beneficiari delle erogazioni stesse in relazione alle finalità perseguite in via esclusiva. In sostanza, le erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lett. a), del Tuir sono deducibili se il beneficiario dell'erogazione: 1) ha personalità giuridica; 2) persegue «esclusivamente» una o più finalità fra quelle di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria, culto e ricerca scientifica. La deduzione è ammessa per le imprese che effettuano erogazioni a soggetti con finalità di

interesse pubblico che il Legislatore ha valutato meritevoli di sostegno, mentre non può trovare applicazione qualora il soggetto beneficiario svolga attività lucrativa. La deduzione non spetta, pertanto, nel caso in cui le erogazioni siano effettuate in favore di società commerciali. Le finalità perseguite dai soggetti beneficiari, inoltre, devono essere verificate in forza delle norme primarie e regolamentari del settore di competenza e/o in base alle previsioni recate dagli statuti o atti costitutivi dei medesimi beneficiari, nonché in relazione alle concrete modalità di esplicazione delle suddette finalità. La delimitazione dei destinatari delle erogazioni liberali sulla base delle finalità perseguite non preclude che l'ente beneficiario possa porre in essere attività che si qualificano, sotto il profilo fiscale, come attività commerciali, sempre che le stesse siano svolte in diretta attuazione delle finalità indicate dalla medesima disposizione agevolativa e con finalità e modalità non lucrative. In particolare, l'assenza del fine di lucro che, come più volte chiarito, non coincide necessariamente con la «non commercialità» dell'ente, deve risultare da un'espressa previsione statutaria ed esplicitarsi nella concreta attività svolta, anche attraverso la destinazione del patrimonio e degli utili, di cui deve essere esclusa la ripartizione, alle stesse finalità sociali perseguite dall'ente. Nel caso di specie, sulla base delle dichiarazioni rese, assunte acriticamente in questa sede, risulta che la Fondazione è stata costituita per promuovere progetti di pubblica utilità, di promozione dello sviluppo socio-culturale e di interesse sociale, potendo svolgere anche attività di sponsorizzazione e di erogazione di liberalità in favore di soggetti terzi, in coerenza con la natura e le finalità perseguite dall'ente. Nell'ambito delle proprie funzioni, la Fondazione assume dunque il ruolo di «catalizzatore» delle risorse erogate dal Fondatore per il raggiungimento degli scopi perseguiti. La Fondazione destinataria delle erogazioni liberali effettuate dal Fondatore, può dunque in alcuni casi erogare a sua volta le somme ricevute a favore di soggetti terzi che si occupano direttamente di realizzare specifici progetti di utilità sociale. Come già avuto modo di chiarire in sede di prassi, la circostanza che la Fondazione persegua, tra l'altro, le proprie finalità intervenendo a sostegno di progetti realizzati da terzi, non preclude l'applicabilità della norma agevolativa in esame, sempre che questi ultimi: 1) abbiano gli stessi requisiti dei soggetti destinatari delle erogazioni liberali previste dall'art. 100, comma 2, lettera a) del Tuir (personalità giuridica, finalità «non lucrative» e perseguimento «esclusivo» delle finalità previste dalla norma); 2) realizzino «direttamente» i progetti in questione (cfr. ris. n. 411/E del 30 ottobre 2008). Non è consentito, infatti, il fenomeno delle erogazioni a catena attraverso molteplici passaggi di denaro tra enti diversi (cfr. circolare n. 12/E del 9 aprile 2009, paragrafo 2.2). In coerenza con quanto già chiarito nella risoluzione n. 74/E del 2014, giova ricordare inoltre che la specifica destinazione delle erogazioni fatte dal Fondatore alla Fondazione e da questa ultima a sog-

getti terzi rende necessaria, da una parte, la tracciabilità della donazione nelle diverse fasi attraverso strumenti bancari e postali che evidenzino la particolare causa del versamento, dall'altra, l'esistenza di un progetto già definito (e non di un programma generico) prima dell'effettuazione dell'erogazione da parte della Fondazione medesima, nell'ambito di una o più delle finalità espressamente previste dall'art. 100, comma 2, lettera a) del Tuir. Ciò in coerenza: i) con il dato letterale della norma, secondo cui la deducibilità è ammessa in applicazione del principio di cassa (in luogo dell'ordinario principio di competenza); ii) con la ratio stessa della previsione in esame, in considerazione della natura tassativa delle finalità ritenute meritevoli di tutela e, come tali, «agevolabili». Nel rispetto delle condizioni legislativamente previste e in conformità agli indirizzi interpretativi forniti in sede di prassi, si ritiene in definitiva che il Fondatore possa, in via di principio, beneficiare della previsione di cui all'art. 100, comma 2, lettera a), del Tuir. Con riguardo al quesito sub c), (*Omissis*).

Con riguardo al quesito sub d), la risoluzione n. 234/E del 2002 ha chiarito che la previsione di cui all'art. 100, comma 2, lettera a), del Tuir è eminentemente incentrata sull'aspetto oggettivo e finalistico dell'erogazione: si vuole, infatti, favorire ed incentivare le liberalità a favore di soggetti che svolgono un'attività caratterizzata da un elevato e profondo contenuto etico. Pertanto, la deducibilità dell'erogazione effettuata è subordinata esclusivamente alla ricorrenza che il beneficiario i) sia una persona giuridica; ii) persegua esclusivamente una o più finalità tra quelle tassativamente indicate dalla legge. La disposizione riguardante la rilevanza fiscale delle erogazioni liberali costituisce lo strumento utilizzato dal legislatore fiscale per stimolare le imprese a svolgere una funzione sociale, sia interna che esterna al loro sistema, limitandone, tuttavia, la deducibilità ad un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato. Per tale ragione, non vi è motivo di escludere dall'ambito applicativo dell'art. 100, comma 2, lettera a) del Tuir le erogazioni in natura, anche in considerazione del tenore letterale della norma che, a differenza di altre disposizioni normative che prevedono espressamente l'erogazione di somme di denaro, fa riferimento alle erogazioni liberali tout court. Il documento di prassi ha, altresì, precisato che le erogazioni liberali non costituiscono, agli effetti fiscali, spese rilevanti per la produzione del reddito ma una utilizzazione del reddito prodotto e, come tali, sono ammesse in deduzione, nei limiti di legge previsti, se destinate esclusivamente a finalità meritevoli di tutela. Nelle erogazioni liberali in denaro, tuttavia, sussiste sempre la coincidenza di valori tra liberalità in capo al donante e liberalità ricevuta dal soggetto beneficiario. Tale coincidenza deve essere garantita, per coerenza sistematica, anche nell'ipotesi di erogazione liberale in natura, in cui si può verificare una differenza, positiva o negativa, tra il valore contabile del bene donato ed il suo valore effettivo. [...] (*Omissis*)

6. Agenzia delle Entrate – Divisione Contribuenti – Direzione centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 555 del 8 novembre 2022

Oggetto:

Fusione riorganizzativa per incorporazione di enti religiosi

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, iscritto al Registro delle Persone Giuridiche tenuto presso la Prefettura, rappresenta di far parte di una complessa struttura religiosa (di seguito, «Congregazione»), ente ecclesiastico di diritto pontificio civilmente riconosciuto. L'istante precisa che detta «Congregazione», al cui vertice è il «Rettor Maggiore» con il Consiglio, è suddivisa in «circoscrizioni giuridiche» (tra le quali si annovera l'ente istante medesimo) «che riuniscono le diverse comunità locali in un'unica comunità più vasta» (ad esempio, Nord Est) e che ciascuna comunità locale è composta da confratelli che abitano in una «Casa (religiosa) legittimamente eretta e fanno in essa vita comune in unità di spirito». In particolare, in ordine alla configurazione della struttura della «Congregazione sul territorio della Repubblica Italiana», l'istante evidenzia che «ogni Casa religiosa ... è un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, che ... dipende da un altro ente ecclesiastico civilmente riconosciuto [la circoscrizione giuridica] che, a sua volta, dipende gerarchicamente dall'ente ecclesiastico di diritto pontificio civilisticamente riconosciuto [ovvero la “Congregazione”]». Inoltre, «Ciascun ente ecclesiastico civilmente riconosciuto è un soggetto giuridico speciale ed unico poiché – nel medesimo tempo – è pienamente inserito sia nell'ordinamento canonico che in quello civile, conservando però le proprie prerogative canoniche». La scelta di erigere o sopprimere le «circoscrizioni giuridiche» spetta al «Rettor Maggiore» con il consenso del Consiglio, così come l'apertura o la chiusura di Case religiose. Ciò posto, l'istante rappresenta che «la crescente minor presenza di ... professi – perpetui e/o temporanei – richiede sempre più di frequente una riorganizzazione degli enti in cui si svolge il loro servizio educativo e pastorale» e, per tale ragione, si trova a dover incorporare due enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che operano nel territorio di competenza. L'istante precisa, inoltre, che negli enti ecclesiastici interessati dalla operazione di fusione sono rinvenibili sia «attività

di religione e di culto», sia «attività diverse» e che i beni, come accade in caso di estinzione di un soggetto giuridico canonico, rimangano comunque destinati ad una delle attività di cui al paragrafo 2 del can. 1254, riservando al Vescovo o al Superiore degli istituti di vita consacrata (nel caso in esame, al Rettor Maggiore) la scelta puntuale del soggetto che li deve ricevere. Inoltre, l'istante precisa di qualificarsi ente non commerciale ai sensi degli artt. 73, comma 1, lettera c) e 149 del TUIR. Chiede, quindi, di conoscere il trattamento riservato dalla legislazione fiscale italiana all'ipotesi della «fusione per incorporazione» dei due enti ecclesiastici da parte dell'istante, ai fini delle imposte sul reddito, dell'IVA e dell'imposta di registro.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE (OMISSIS)

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si precisa che non costituisce oggetto di interpellò l'esame ed il riscontro dei profili civilistici correlati all'operazione descritta nella presente istanza. Ciò posto, si osserva quanto segue. L'Accordo tra Repubblica italiana e Santa Sede del 17 febbraio 1984, ratificato con la legge del 25 marzo 1985, n. 121 (di seguito «Accordo»), all'art. 7 prevede che «Ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell'autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi». La successiva legge del 20 maggio 1985, n. 222 stabilisce che «Gli enti costituiti o approvati dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato» (cfr. art. 4). Inoltre, «Gli enti ecclesiastici che hanno la personalità giuridica nell'ordinamento dello Stato assumono la qualifica di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti». Per quanto riguarda gli aspetti tributari occorre far riferimento al comma 3 dell'art. 7 del citato Accordo secondo cui «Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime». Da un punto di vista fiscale, l'operazione di fusione è disciplinata dall'art. 172

del TUIR il cui comma 1 prevede che «La fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento». Il successivo art. 174, inoltre, stabilisce che «le disposizioni degli artt. 172 e 173 valgono, in quanto applicabili, anche nei casi di fusione e scissione di enti diversi dalle società». In relazione all'operazione di fusione che coinvolga enti ecclesiastici sono stati forniti chiarimenti con la risoluzione 15 aprile 2008, n. 152/E. In tale sede, è stato precisato, in via generale, che la disciplina delle operazioni straordinarie contenuta nelle richiamate disposizioni del TUIR «è basata sul presupposto che le società o gli enti interessati dall'operazione producano reddito d'impresa derivante dall'esercizio di imprese commerciali, disciplinato dal capo VI del titolo I del TUIR per le società personali commerciali e dalle disposizioni del titolo II per le società e gli enti soggetti ad IRES». In altri termini, il principio di neutralità delle fusioni e delle scissioni, in base al quale il passaggio dei beni dalle società o dagli enti preesistenti al soggetto risultante dalla suddetta operazione non dà luogo a fenomeni realizzativi, «implica un sistema di rilevazione dei valori che è tipico della tassazione dell'imponibile fiscale in base al bilancio e che è proprio delle società che svolgono attività commerciale». Con particolare riguardo all'operazione di fusione che coinvolge enti ecclesiastici, nel documento di prassi è stato chiarito che ai fini una valutazione degli effetti fiscali occorre distinguere se i beni che «passano» da un ente all'altro siano o meno relativi ad un'attività d'impresa. In concreto, una tale operazione di fusione non è da considerare «realizzativa» e può, quindi, beneficiare della neutralità fiscale ai sensi dell'art. 172, comma 1, del TUIR, limitatamente ai beni gestiti dall'ente incorporato in regime di impresa (e, pertanto, indicati nell'inventario, ai sensi dell'art. 144, comma 3, del TUIR) che, dopo la fusione, confluiscono nell'attività d'impresa dell'ente incorporante. Qualora, invece, detti beni non confluiscono in un'attività d'impresa dell'ente incorporante, gli stessi si considerano realizzati a valore normale – in analogia a quanto disposto dall'art. 171, comma 1 del TUIR in materia di trasformazione eterogenea – generando plusvalenze imponibili a causa della loro destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. La citata risoluzione n. 152/E del 2008 ha chiarito, altresì, che anche per i beni relativi all'attività istituzionale dell'ente incorporato occorre distinguere a seconda dell'attività in cui gli stessi confluiscono in conseguenza dell'operazione di fusione. In relazione ai beni non relativi ad impresa che confluiscono nell'impresa, trova applicazione in via analogica l'art. 171, comma 2 del TUIR che, in caso di trasformazione da ente non commerciale in società commerciale, rinvia alla disciplina del conferimento per i beni non ricompresi nell'azienda o nel complesso aziendale dell'ente stesso. Come evidenziato nel documento di prassi, l'assimilazione del conferimento alla cessione a titolo oneroso, rilevante ai fini delle im-

ste sui redditi ai sensi dell'art. 9 del TUIR, «comporta che i beni in ipotesi, qualora confluiscono nella sfera “commerciale” dell'ente incorporante, devono intendersi realizzati in base al valore normale, generando in capo all'ente incorporato, sempre che ne sussistano i presupposti, una plusvalenza imponibile ai sensi degli artt. 67 e 68 del Tuir». La medesima risoluzione precisa, infine, nella diversa «ipotesi di beni non relativi all'impresa che confluiscono nell'attività istituzionale dell'incorporante, l'operazione sarà fuori dal regime d'impresa». Nel caso di specie, l'istante, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, rappresenta che procederà ad incorporare due enti ecclesiastici civilmente riconosciuti appartenenti alla medesima struttura religiosa («Congregazione») e che detta fusione verrà realizzata mantenendo in capo all'ente incorporante la destinazione originaria dei beni all'attività istituzionale o commerciale, come già rinvenibile in capo agli enti incorporati, in sostanza «aggregando» rispettivamente, le attività istituzionali con i relativi patrimoni e le attività commerciali con i relativi patrimoni. Alla luce di quanto sopra esposto, pertanto, si ritiene che relativamente ai beni in regime di impresa che confluiranno nel novero dei beni dell'ente incorporante in regime d'impresa, la fusione potrà avvenire in neutralità fiscale, ai sensi degli artt. 172 e 174 del TUIR. Con riguardo, invece, ai beni non rientrati nel regime di impresa che permarranno nel contesto dell'attività istituzionale, occorre esaminare se con l'operazione di fusione in esame si realizzano le ipotesi di tassazione delle plusvalenze a titolo di redditi diversi, ai sensi dell'art. 67 del TUIR. Al riguardo, visti gli effetti evolutivo-modificativi ed estintivo-successori propri dell'operazione di fusione (cfr. Cass. Sez. Un. 8 febbraio 2006 n. 2637; Cass. Sez. Un. 30 luglio 2021 n. 21970; Cass. ordinanza 27 settembre 2022, n. 28269), si ritiene che l'operazione di fusione prospettata determini un passaggio di beni dagli enti incorporati all'ente incorporante che non produce l'emersione di fattispecie «realizzative» ai sensi del richiamato art. 67 del TUIR. Per quanto riguarda le imposte indirette, i passaggi di beni nell'ambito dell'operazione rappresentata non sono soggetti ad IVA, ai sensi dell'art. 2, terzo comma, lettera f), del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui non costituiscono cessioni di beni «i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti». Ne consegue che, in virtù del principio di alternatività IVA/registro recato dall'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, trova applicazione l'imposta di registro. Al riguardo, si ritiene applicabile l'art. 1, comma 737, della citata legge n. 147 del 2013, secondo cui «Agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna». Con

circolare 2 febbraio 2014, n. 2/E (par. 9.5) è stato precisato che «la disposizione in commento introduce un regime agevolativo, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale per gli atti di trasferimento di beni a titolo gratuito di qualsiasi natura (beni immobili, titoli, ecc.), posti in essere nell'ambito di operazioni di riorganizzazione di enti appartenenti per legge alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale. Tali atti sono soggetti all'imposta di registro nella misura fissa di euro 200 e, qualora rechino il trasferimento a titolo gratuito di beni immobili, scontano le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200». Come chiarito nella risposta ad interpello pubblicata n. 279 del 27 luglio 2020, ai fini dell'applicabilità della citata norma di favore è necessario che il trasferimento dei beni: – avvenga a titolo gratuito; – venga effettuato nell'ambito di una operazione di riorganizzazione; – si realizzi tra enti che appartengono per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale. Le predette condizioni sussistono anche nel caso di specie, tenuto conto che il trasferimento dei beni avviene nell'ambito della descritta operazione di fusione tra enti religiosi appartenenti alla medesima struttura organizzativa («Congregazione»), secondo quanto stabilito dalle disposizioni contenute nelle norme dell'ordinamento di riferimento. Non è applicabile al caso di specie, invece, la disposizione di cui all'art. 4, comma 1, lettera b) della Tariffa, Parte prima, allegata al d.P.R. n. 131 del 1986, essendo detta previsione, subordinata alla condizione che le operazioni di fusione avvengano tra società od enti «aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola» (cfr. risoluzione n. 152/E del 2008).

7. Esenzione dal pagamento dei tributi ICI/IMU e TASI, Edilizia di culto, Destinazione al culto, Attività di religione e di culto

Per luogo destinato al culto si intende lo spazio, nel quale i fedeli di una determinata confessione esercitano le loro funzioni di culto, secondo le relative norme religiose.

La qualificazione giuridica di un immobile quale edificio di culto viene data non dalla categoria catastale o dalla destinazione d'uso urbanistica, ma dall'attività delle funzioni religiose in esso svolte. Ne consegue che, [ove si dimostri l'effettiva destinazione culturale] l'immobile è suscettibile di esenzione dal pagamento del tributo I.C.I./IMU, ai sensi della disciplina normativa in materia di I.C.I., che prevede l'esenzione dal pagamento del tributo di fabbri-

cati e loro pertinenze destinati esclusivamente all'esercizio del culto (art. 7, comma 1, lett. d) 3 del D.Lgs. n. 504/1992), a condizione che esso sia compatibile con gli artt. 8 e 19 della Carta costituzionale.

L'art. 7, comma 1, lett. i) prevede inoltre la medesima esenzione per gli edifici destinati ad attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonché alle attività di religione di cui all'art. 16, lett. a) della L.n. 222/1985.

La disciplina è applicabile pacificamente a tutte le attività di religione e di culto delle confessioni religiose acattoliche.

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Napoli – Sez. 12, 20 settembre 2022, n. 8762

Omissis (...)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

(...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*], esponente che, in data 01 Dicembre 2021, le veniva notificato avviso di accertamento da parte della società (...), avente ad oggetto il mancato pagamento dell'imposta I.C.I., per l'anno 2017, relativamente ad un immobile sito nel Comune di (...), identificato nel Catasto fabbricati di detto comune (...). A sostegno del ricorso eccepeva la nullità dell'avviso di accertamento poiché il predetto immobile era utilizzato dai fedeli della "Chiesa Apostolica in Italia" esclusivamente per le attività di religione e di culto. Si costituiva la (...), eccependo preliminarmente l'Improcedibilità del ricorso per violazione dei termini di costituzione in giudizio del ricorrente, per violazione del diritto di difesa del resistente ex artt. 17 bis e 22 del D.lgs 546/92 e per mancanza di attestazione di conformità; eccepeva la carenza di legittimazione passiva in quanto la società convenuta era tenuta a rispondere esclusivamente dei vizi propri dell'atto di riscossione. Nel merito contestava i motivi di ricorso.

Omissis (...)

MOTIVI DELLA DECISIONE

Omissis (...)

Nel merito, deve premettersi che per luogo destinato al culto si intende lo spazio, nel quale i fedeli di una determinata confessione esercitano le loro funzioni di culto, secondo le relative norme religiose.

La qualificazione giuridica di un immobile quale edificio di culto viene

data non dalla categoria catastale o dalla destinazione d'uso urbanistica, ma dall'attività delle funzioni religiose in esso svolte.

Dalla documentazione, anche fotografica, allegata da parte ricorrente emerge chiaramente che l'edificio è destinato ad attività di culto apostolico-evangelico, aperto al pubblico ed afferisce alla confessione religiosa della "Chiesa Apostolica in Italia"; risulta inoltre provato che, nell'edificio non viene esercitata attività commerciale.

Ne consegue che l'immobile è suscettibile di esenzione dal pagamento del tributo I.C.I./IMU, ai sensi della disciplina normativa in materia di I.C.I., che prevede l'esenzione dal pagamento del tributo di fabbricati e loro pertinenze destinati esclusivamente all'esercizio del culto (art. 7, comma 1, lett. d) 3 del D.Lgs. n. 504/1992), a condizione che esso sia compatibile con gli artt. 8 e 19 della Carta costituzionale.

L'art. 7, comma 1, lett. i) prevede inoltre la medesima esenzione per gli edifici destinati ad attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonché alle attività di religione di cui all'art. 16, lett. a) della L.n. 222/1985.

La disciplina è applicabile pacificamente a tutte le attività di religione e di culto delle confessioni religiose acattoliche.

In proposito, il Comune di (...), all'interno del regolamento comunale all'art. 7, rubricato "Esenzioni", comma 2, n. III, del Regolamento del 2014 approvato con Delibera di Consiglio Comunale n.68 del 16.07.2014 successivamente modificato con Delibera di Consiglio Comunale n.81 del 07.08.2014 stabilisce: che "Sono, altresì, esenti i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;" all'interno del Regolamento per la disciplina della nuova imposta municipale propria sul territorio Comunale di (...) 2019, l'art. 18 comma, rubricato "Altre esenzioni" 1, lett. d) L. 160/2019, stabilisce "Sono altresì esenti dall'imposta, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione."

Le argomentazioni che precedono sono suffragate dalla S.C., la quale ha ribadito che «la sussistenza del requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione» deve «essere accertata mediante la verifica in concreto del tipo di attività che si svolge nell'immobile, mentre non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato (Cass. n. 5485 del 29 febbraio 2008; n. 20776 del 26 ottobre 2005) e la situazione di fatto prevale rispetto all'accatastamento del bene [Cass. n. 20033 del 17 ottobre 2005; Cass. n.17035/2004, 5755/2005]».

È affermato il principio di diritto secondo cui, l'esenzione dal pagamento del tributo "IMU" (già I.C.I.), spetta in relazione agli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione e di culto nonché agli immobili qualificabili come edifici di culto, anche se tale utilizzazione concreta sia in contrasto con la destinazione catastale, spettando al contribuente l'onere di dare la prova di tale utilizzazione esclusiva.

La ricorrente ha provato tale circostanza con la documentazione, anche fotografica, prodotta.

Il ricorso va dunque accolto con compensazione delle spese.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso ed annulla l'atto impugnato. Compensa le spese di lite.

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Napoli – Sez. 24, 6 ottobre 2022, n. 9248

Omissis (...)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

In data 01 Dicembre 2021 veniva notificato alla (...) [*ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] avviso di accertamento n. (...) avente ad oggetto il pagamento I.C.I. anno di riferimento 2019 da parte della società (...) per l'importo complessivo pari ad euro 1.699,00 avente ad oggetto il mancato pagamento dell'imposta I.C.I. emesso dal Comune di (...).

Secondo l'ente ricorrente l'avviso di accertamento avente ad oggetto l'imposta l'I.C.I., anno di riferimento 2019, è stato emesso in violazione e/o erronea applicazione della legge. Difatti, la pretesa tributaria verte sull'immobile di proprietà della (...) [*ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] sito nel territorio del comune di (...), identificato nel Catasto fabbricati di detto comune al (...). Tale immobile è destinato ed utilizzato dai fedeli della "Chiesa Apostolica in Italia" esclusivamente per le attività di religione e di culto per cui l'ente può beneficiare, come previsto dalla normativa vigente nazionale, dell'esenzione totale visto che totalmente sono adibite per gli utilizzi indicati.

Infatti La lettera d prevede che sono esenti dall'IMU i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibili con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze, mentre la lettera i prevede che sono esenti gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma

1, lett. c), del TUIR, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle 3 attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (cioè nella nozione di attività di religione o di culto si considerano quelle dirette all'esercizio delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, alla catechesi, all'educazione cristiana).

Non si è costituito per i convenuti il Comune di (...) mentre si è costituita la (...).

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Infatti, premesso che per luogo destinato al culto si intende lo spazio, che assuma o meno le caratteristiche di edificio, nel quale i fedeli di una determinata confessione, sia singolarmente che collettivamente, esercitano le loro funzioni di culto, secondo le relative norme religiose, secondo Sez. 5, Sentenza n. 16728 del 16/07/2010 in fattispecie analoga la Suprema Corte ha affermato che: *“In tema d'imposta comunale sugli immobili, deve essere escluso dall'esenzione un fabbricato nel quale un ente religioso svolga un'attività a dimensione imprenditoriale anche se non prevalente essendo la predetta esenzione prevista in via generale solo per gli immobili destinati direttamente ed in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana mentre per gli immobili in cui si svolgono attività diverse dalla religione e dal culto è necessario verificare se tali attività, ancorché esercitate da enti religiosi siano svolte per lo scopo istituzionale protetto ai sensi dell'art. 7 primo comma lett. c) del d.lgs. n. 504 del 1992 nella formulazione anteriore alle modificazioni introdotte dalla l. n. 248 del 2005.*

Lo stesso orientamento risulta confermato da numerose altre pronunce tra cui, più recentemente, sez. 5, Ordinanza n. 23584 del 11/11/2011: *“In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, spetta a condizione che gli immobili – appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma primo, 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, nel caso degli enti ecclesiastici, anche quelle indicate nel richiamato art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 (attività di religione o di culto, cioè dirette alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana). Ne consegue che il predetto beneficio non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico – come pure agli enti di istruzione e beneficenza, ai quali quelli ecclesiastici aventi fine di religione o di culto sono, ai fini tributari, equiparati ex art. 7 della legge 25 marzo 1985, n.121 -, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente com-*

merciali.” (vedi anche Cass. Sez. 5 nr. 7415 del 15/3/2019).

Per quanto sopra, non essendo contestata la destinazione dell’immobile a scopi di culto deve essere accolto il ricorso (stante la mancata contestazione da parte della convenuta che non si è costituita) stante le attività di tipo religioso e di culto svolte negli immobili, con condanna alle spese di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e, per l’effetto, annulla l’atto impugnato.

Omissis (...)

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Napoli – Sez. 3, 17 ottobre 2022, n. 9586

Omissis (...)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso contenente istanza ex art. 17 bis D.Lgs. 546/1992, regolarmente notificato al Comune di (...) e alla (...) in data 31.1.2022, la (...) [*L’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] della Chiesa Apostolica in Italia – impugnava l’avviso di accertamento n. (...) avente ad oggetto il pagamento T.A.S.I. anno di riferimento 2018. Eccepiva il ricorrente l’illegittimità del gravato avviso per violazione di legge, atteso che la pretesa tributaria aveva ad oggetto un immobile di proprietà della (...) [*L’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*], sito nel territorio del comune di (...), identificato nel Catasto fabbricati di detto comune al (...), e destinato ed utilizzato dai fedeli della “Chiesa Apostolica in Italia” esclusivamente per le attività di religione e di culto, né svolgendosi al Suo interno alcuna attività di tipo commerciale. In particolare, rilevava la ricorrente che secondo l’art. 7, comma 1, lett. d) del D.Lgs. n. 504/1992, trovava applicazione l’esenzione dal pagamento del tributo per quei fabbricati e loro pertinenze, destinati esclusivamente all’esercizio del culto, come nel caso di specie. Inoltre, al medesimo art. 7 comma 1 lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992, si prevedeva la medesima esenzione per gli edifici destinati ad attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonché alle attività di religione di cui all’art. 16, lett. a) della L.n. 222/1985. Tale richiamo normativo doveva ritenersi applicabile a tutte le attività di religione e di culto delle confessioni religiose acattoliche, con e senza intesa con lo Stato italiano ai sensi dell’art. 8, comma 3 Cost., incorrendosi, altrimenti nella violazione del principio di pluralismo confessionale previsto dall’art. 8, comma 1 della Costituzione, nonché del principio di laicità nella accezione formulata dalla Corte costituzionale nella

sentenza n. 203/1989. Rilevava, altresì, che il D.L. n. 16/2014 (convertito in L.n. 68/2014) istitutivo del tributo TASI, all'art. 1 comma 3, espressamente richiamava le esenzioni previste per il pagamento dell'IMU e dunque, anche quelle previste per gli edifici destinati al culto, esentati, pertanto, dal pagamento del tributo per i servizi indivisibili (TASI). Tale tipo di orientamento legislativo era stato recepito dal Comune di (...) all'interno del Regolamento Comunale 2014, art. 7, rubricato "Esenzioni". In ragione della normativa, anche regolamentare testé indicata, chiedeva l'accoglimento del ricorso, con annullamento dell'impugnato avviso di pagamento.

In data 16.6.2022, la (...) depositava proprie controdeduzioni, contestando nel merito la domanda di cui al ricorso, chiedendone il rigetto. In via preliminare, eccepiva l'inammissibilità dello stesso per violazione del termine di giorni sessanta di cui all'art. 21 D.Lgs. 546/1992. Ne eccepiva, altresì, l'improcedibilità per violazione dell'art. 22 D.Lgs. 546/1992, difettando in atti l'attestazione di conformità ivi prescritta. Eccepiva, inoltre, il proprio difetto di legittimazione passiva in merito alla debenza o meno del tributo, rispondendo il Concessionario per la Riscossione unicamente per vizi propri dell'atto impugnato. Quanto al merito, contestava la sussistenza, in favore della ricorrente, delle condizioni per poter beneficiare della esenzione, non trovando quest'ultima alcun riscontro in atti, richiamando, in proposito, il regolamento ministeriale 19.11.2012 n. 200, al cui art. 3 erano indicati i requisiti necessari per qualificare le attività "no profit" come svolte con modalità non commerciali, assenti nel caso di specie, anche con riguardo al requisito soggettivo (utilizzo dell'immobile da parte di un svolgimento di attività da parte di un ente non commerciale) e oggettivo (svolgimento di attività tra quelle tassativamente qualificate come non commerciali). Concludeva, pertanto, per il rigetto del ricorso.

Benché ritualmente citato (31.1.2021 a mezzo pec), il Comune di (...) ometteva di depositare proprie controdeduzioni nel termine stabilito dall'art. 23 D.Lgs. 546/1992.

In data 15.9.2022, la (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*], depositava memoria integrativa, con la quale replicava alle eccezioni di inammissibilità e/o improcedibilità del ricorso, ribadendo, altresì, i motivi di merito posti alla base della propria impugnazione.

In data 19.9.2022, la (...) depositava propria memoria difensiva, ribadendo la fondatezza della propria linea difensiva.

Alla pubblica udienza del 7.10.2022, le parti si riportavano alle conclusioni rassegnate nei rispettivi scritti difensivi ed il Collegio decideva la causa.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Preliminarmente va disattesa l'eccepita inammissibilità del ricorso, per pretesa violazione del termine di giorni sessanta di cui all'art. 21 D.Lgs. 546/1992,

restando la stessa smentita dalla documentazione in atti. Risulta, infatti, che l'avviso di accertamento TASI n. (...), veniva ricevuto dalla (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] in data 1.12.2021, a fronte della notifica dell'odierno ricorso in data 31.1.2022 e, dunque, allo scadere del sessantesimo giorno previsto dalla citata norma.

Parimenti infondata si manifesta l'ulteriore preliminare eccezione di improcedibilità/inammissibilità del ricorso, per asserita carenza della necessaria "attestazione di conformità" degli atti depositati da parte della ricorrente (...). È appena il caso di rilevare, al riguardo, che in data 15.9.2022 veniva ritualmente versata nel fascicolo telematico la predetta attestazione, sicché, anche sul punto, l'eccezione della resistente si rivela priva di pregio.

Tanto premesso, e venendo all'esame del merito della presente controversia, rileva questa Corte che, con l'odierno ricorso (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*], ha inteso impugnare l'avviso di accertamento TASI, anno d'imposta 2017, sostenendo la non debenza del tributo richiesto, beneficiando essa ricorrente dell'esenzione prevista dal combinato-disposto degli artt. 7 comma 1, lett d) ed i) D.Lgs. 504/1992 e 16 lett a) l. 222/85, essendo l'edificio interessato dal preteso tributo destinato all'esclusivo esercizio del culto, né avendo alcuna destinazione commerciale. A sostegno dell'invocato beneficio, la (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] produceva in atti una molteplicità di documenti e, segnatamente: a) certificato rilasciato dalla Prefettura di (...), in data 2.7.2019, attestante l'iscrizione della (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] nel registro delle persone giuridiche sin dall'anno 2011, nonché la regolamentazione dei rapporti tra Stato Italiano e Chiesa Apostolica d'Italia regolati da intesa ex lege 128/2012, in applicazione dell'art. 8 comma 3 della Costituzione; produceva, inoltre, lo Statuto della (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*], attestante l'esercizio dell'attività di culto. Risulta, altresì, documentata l'iscrizione della (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] all'Anagrafe Unica delle ONLUS in data 15.2.2016, ricavandosi dalla lettura del regolamento della (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] Onlus l'esclusione del fine di lucro da qualsiasi delle attività esercitate. Infine, la sussistenza dei requisiti normativamente prescritti ai fini dell'esenzione dal tributo in questione, trova ulteriore elemento di conforto nel parere *pro veritate* reso in data 10.11.2021 dalla Prof.ssa (...) dell'Università degli Studi Luigi Vanvitelli.

A fronte delle emergenze probatorie fornite dalla ricorrente a sostegno del richiesto beneficio fiscale, la resistente (...) si è unicamente limitata al richiamo della normativa applicabile alla fattispecie in questione, asserendo, ma in alcun modo provando, la carenza dei requisiti e delle condizioni previste ai fini del godimento del beneficio da parte della ricorrente (...).

Ciò posto, ritiene la Corte che in tema di I.C.I. ed IMU, cui è senz'altro equiparabile l'imposta oggi in questione per effetto dell'art. 1 comma 3 DL 16/2014 istitutivo del tributo, le condizioni ai fini della esenzione, come prescritte dalle norme sopra citate, devono ritenersi cumulative, richiedendosi la coesistenza sia del requisito soggettivo, riguardante la natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo, in forza del quale l'attività svolta nell'immobile deve rientrare tra quelle previste dall'art. 7 D. Lgs. n. 546 del 1992. In particolare, deve trattarsi di immobili destinati direttamente ed in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività, tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione religiosa. Si è così affermato in giurisprudenza che *“In tema di imposta comunale sugli immobili (i.c.i.), il riconoscimento del diritto all'esenzione prevista dal d. lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), è condizionato alla verifica di due requisiti che debbono 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 (d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 87, comma 1, lett. c), cui rinvia il citato art. 7), ed un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di una o più delle attività indicate dalla norma (immobili destinati esclusivamente 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 alla l. 20 maggio 1985 n. 222, art. 16, lett. a)”*. (Cass. civ. 25.2.2021 n. 7502; conf, ex multis, Cass. civ. 8.7.2015 n. 3.5.2017 n. 14226; CTR Lazio sez. VI 20.7.2021 n. 3654; 15.2.2022, sez. XVI n. 641).

In applicazione dei principi tutti, normativi e giurisprudenziali testé enunciati, nonché in ragione della documentazione versata in atti dalla ricorrente, per come sopra analiticamente descritta, comprovante la attuale sussistenza di entrambi i requisiti richiesti ed in assenza di qualsivoglia elemento di segno contrario, non può che derivarne l'accoglimento del proposto ricorso, con conseguente annullamento del grato avviso di accertamento.

Omissis (...)

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, definitivamente pronunciando sulla domanda proposta dalla (...), nei confronti del Comune di (...) e della (...), con ricorso ritualmente notificato in data 31.1.2022, ogni altra domanda, eccezione e/o deduzione disattesa, così provvede:

a) accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'avviso di accertamento n. (...);

Omissis (...)

Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Napoli – Sez. 36, 15 dicembre 2022, n. 12070

Omissis (...)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con l'atto di ricorso riportato nell'intestazione, (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*], si opponeva ad avviso di accertamento notificato in data 1 dicembre 2021 dalla (...) di complessivi euro 1.276,00, a titolo di mancato pagamento dell'I.C.I. per l'annualità 2017 in favore del Comune di (...).

Eccepeva la nullità dell'atto opposto in quanto la pretesa tributaria verteva sull'immobile ubicato nel comune di (...), riportato nel Catasto fabbricati al fg. 3, p.lla 1960, destinato esclusivamente ad attività di religione e di culto per cui, sulla base della normativa vigente e del regolamento del comune di (...), doveva essere esentato dall'imposta.

Concludeva, pertanto, previa sospensione dell'atto opposto per il suo annullamento con vittoria di spese.

Si costituiva la (...) che eccepeva l'improcedibilità del ricorso, la mancata attestazione di conformità della documentazione prodotta, la carenza di legittimazione passiva e nel merito rilevava che non era stata fornita la prova della destinazione dell'immobile agli scopi dell'Ente essendo insufficiente la mera dichiarazione prodotta circa la sua destinazione.

Concludeva, pertanto, per il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

(Omissis...)

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato.

L'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, prevedeva l'esenzione dall'ICI per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, e delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della l. 20 maggio 1985, n. 222".

Ai fini del riconoscimento della rivendicata esenzione di imposta è necessaria la presenza di un requisito oggettivo, dovendo l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale, ai sensi dell'art. 73 (ex art. 87), comma 1, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il Testo unico delle

imposte sui redditi (TUIR) ed un requisito oggettivo, in quanto gli immobili devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate che non devono avere esclusivamente natura commerciale.

Tale disciplina è, poi, estesa a tutte le attività di religione e di culto delle confessioni religiose acattoliche, con e senza intesa con lo Stato italiano.

In conformità a tale disciplina l'art. 7 comma 2, III del regolamento del comune di (...), approvato con Delibera di Consiglio Comunale n.68 del 16.07.2014 successivamente modificato con Delibera di Consiglio Comunale n.81 del 07.08.2014, ha previsto l'esenzione dall'imposta per "i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze".

Nel successivo Regolamento IMU del 2019, all'art. 18 comma è prevista alla lett. d) l'esenzione di imposta per "i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione".

Nella fattispecie in esame non costituisce oggetto di contestazione la sussistenza del requisito soggettivo necessario per la fruizione dell'esenzione, essendo pacifico che (...) [*L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*] rientra nel novero degli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Contestata è, invece, l'effettiva destinazione dell'immobile ubicato nel comune di (...), riportato nel Catasto fabbricati al fg. 3, p.lla 1960.

Nella nota del 9 febbraio 2022, sottoscritta dal Presidente del Consiglio Nazionale e legale rappresentante della Chiesa Apostolica in Italia, è dichiarato che, a partire dal 16/01/2013, nell'immobile in questione sono regolarmente celebrate le funzioni religiose della Chiesa Apostolica in Italia e sono svolte esclusivamente attività religiose e di culto.

Tale destinazione appare confermata dalle obiettive caratteristiche strutturali dell'immobile, del tutto compatibili con lo svolgimento di attività di religione o di culto e, al contrario, scarsamente conciliabili con altre destinazioni, quali quelle recettive cui fa riferimento la difesa della (...).

In particolare, dalla planimetria in atti si evince che l'immobile, ubicato a piano terra, è composto da un ampio locale di circa 100 mq, da tre piccoli locali di circa 9 mq ciascuno e da servizi igienici.

Nel certificato di ispezione ipotecaria del 19\4\2022 è riportato che l'immobile è composto da un "ampio locale di riunione oltre accessori". La struttura dell'immobile lascia, quindi desumere che la sua destinazione sia imperniata sulla utilizzazione di questo locale principale che, per la sua ampiezza, è idoneo ad ospitare una pluralità persone, dovendosi ritenere che i restanti locali per le loro ridottissime dimensioni abbiano solo una funzione di supporto ri-

spetto al locale principale, e non siano adatte per attività ricettive. La funzione di aggregazione sociale, cui il locale principale è destinato, è suffragata dalla documentazione fotografica in atti, la cui conformità allo stato dei luoghi non è contestata, da cui si evince la presenza di numerosi posti a sedere evidentemente utilizzati per ospitare una pluralità di persone. La finalità di culto e di pratica religiosa cui sono rivolte le riunioni che si svolgono in tale ambiente sono desumibili dalle stesse caratteristiche dell'immobile e dei suoi accessori. Difatti, nel locale principale è ubicata una struttura simile ad un altare, ed è incisa su una parete la frase "Noi predichiamo Cristo" mentre all'esterno dell'edificio sono presenti alcune targhe in cui è riportata la dicitura "Chiesa Apostolica in Italia".

Tutti questi elementi costituiscono elementi precisi e concordanti da cui desumere la destinazione dell'immobile in oggetto a finalità di culto, rispetto ai quali la difesa della (...) non ha fornito alcun elemento, neanche indiziaro, di segno contrario.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

(*Omissis...*)