

## Giurisprudenza e legislazione tributaria Indice

- *Presentazione*
- *Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 13 maggio 2022, n. 15364*  
(IMU – enti ecclesiastici – L. 20 maggio 1985, n. 222 – attività di religione e di culto)
- *Corte di Cassazione, Sez. tributaria, sentenza 23 maggio 2022, n. 16641*  
(TARI - TARSU – artt. 62 e 70 del d.lgs. n. 507 del 1993 – edifici adibito al culto)
- *Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 7 novembre 2022, n. 32765*  
(ICI - art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - attività sanitaria - non compete)
- *Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 14 febbraio 2023, n. 4567*  
(ICI - art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - attività ricettiva - casa per ferie - non compete)
- *Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 18 aprile 2023, n. 10400*  
(D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 – IRES - agevolazioni - locazione – compete)
- *Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 16 aprile 2023, n. 9922*  
(IMU – enti ecclesiastici – scuola paritaria)
- *Corte di Cassazione, Sez. tributaria, ordinanza 17 aprile 2023, n. 10201*  
(Art. 67, comma 1, lett. b), t.u.i.r. - plusvalenza - trasferimenti immobiliari - istituto diocesano per il sostentamento del clero - soppressione enti ecclesiastici - non spetta)

## Fiscal Jurisprudence and Legislation Index

- *Presentation*
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 13 May 2022, no. 15364*  
(IMU - ecclesiastical bodies - Law 20 May 1985, n. 222 - religious and cult activities)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, sentence of 23 May 2022, no. 16641*  
(TARI - TARSU - Articles 62 and 70 of Legislative Decree No 507 of 1993 - buildings used for worship)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 7 November 2022, no. 32765*  
(ICI - Article 7(1)(i) of Legislative Decree No 504 of 1992 - ecclesiastical bodies - health activity - not applicable)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 14 February 2023, no. 4567*  
(ICI - art. 7, paragraph 1, letter i), of Legislative Decree no. 504 of 1992 - ecclesiastical bodies - hospitality business - holiday home - not competing)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 18 April 2023, no. 10400*  
(Presidential Decree No 601 of 1973, Article 6(1) - IRES - benefits - leasing - competes)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 16 April 2023, no. 9922*  
(IMU - ecclesiastical bodies - parochial school)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 17 April 2023, no. 10201*  
(Art. 67(1)(b) t.u.i.r. - capital gains - real estate transfers - diocesan institute for the support of the clergy - suppression of ecclesiastical bodies - not applicable)

## Giurisprudenza e legislazione tributaria

### Presentazione

In questo numero della Rivista viene proposto al lettore un corposo materiale giurisprudenziale, il cui spettro di indagine si focalizza soprattutto sulla natura dell'attività dell'ente, i suoi caratteri, requisiti e condizioni ai fini dell'ottenimento dell'esenzione tributaria. In coda alle prime decisioni, vengono riportate due ordinanze che tengono conto della ricorrenza nell'attività religiosa di circostanze di profitto, le quali pregiudicano il *favor* fiscale.

L'interesse della prima ordinanza qui proposta (2022, n. 15364) è rivestito dalla necessità di riformulazione del duplice requisito (oggettivo-soggettivo) dell'attività, per sostanziare di maggiore chiarezza la modalità non commerciale della stessa.

Piuttosto singolare appare la sent. Cass., n. 16641/2022, circa la valutazione di non idoneità a produrre rifiuti dei locali destinati al culto, rimessa alla previsione del regolamento comunale, in base al principio comunitario "*chi inquina paga*".

La terza decisione (sent. Cass. n. 32765/2022) attiene al caso di un ente morale-ONLUS per il quale vengono dedotte precisazioni sulla natura dell'attività svolta, considerato che l'attività sanitaria, quandanche esercitata in regime di SSN, non giustifica l'esenzione tributaria.

Di sicuro interesse è l'ordinanza di Cass., n. 4567/2023, che, sempre in tema di precisazione dell'attività, fa chiarezza sui soggetti destinatari effettivi della stessa, stabilendo la necessità dell'osservanza di un criterio selettivo per i soli destinatari istituzionali di complessi ricettivi complementari a carattere turistico-sociale.

A conclusione dell'analisi sulla natura dell'attività conforme alle condizioni di esenzione tributaria, si riporta una quinta decisione della Cass. (ordin. n. 10400/2023), con la quale si propone il caso di precisazione della differenza tra "attività istituzionali" ed "attività diverse", in base al criterio della "intrinseca natura diretta" al fine istituzionale. La decisione riferisce a quest'ultima categoria anche il caso di attività economiche (locazioni) che solo in via mediata, non diretta, si indirizzino allo scopo istituzionale di religione o culto (nello specifico, sostenere la remunerazione integrativa spettante al clero diocesano).

In ordine alla ricorrenza di fattori lucrativi, che escludono esenzioni tributarie, si riportano poi due ulteriori decisioni della Cass.: con ordin. n. 9922/2023, il Giudice riafferma la necessità che la retta scolastica di una scuola paritaria non soddisfi logiche di profitto. Considerevole è, nondimeno, l'ordin. n. 10201/2023, stante la contingente transizione del regime beneficiale interessante gli enti ecclesiastici in Italia. Il caso di plusvalenze per cessione a titolo oneroso di terreni, quandanche i trasferimenti siano realizzati nel quadro del riassetto patrimoniale derivante dall'aggiornamento del sistema economico-reddituale ecclesiastico (dal sistema beneficiale al modello integrato IDSC), non comporta esenzioni tributarie.

## Fiscal Jurisprudence and Legislation

### Presentation

In this issue of the Journal, the reader is presented with substantial jurisprudential material, the investigation spectrum of which focuses above all on the nature of the entity's activity, its characteristics, requisites and conditions for obtaining tax exemption. At the end of the first decisions, two ordinances are reported which take into account the recurrence of profit-making circumstances in religious activity, which affect the tax favour.

The interest of the first ordinance proposed here (2022, n. 15364) is covered by the need to reformulate the dual requirement (objective-subjective) of the activity, to substantiate the non-commercial mode of the same with greater clarity.

The second appears rather singular. Court of Cassation, no. 16641/2022, regarding the assessment of unsuitability to produce waste of premises intended for worship, referred to the provision of the municipal regulation, based on the community principle "the polluter pays".

The third decision (Cassation judgment no. 32765/2022) pertains to the case of a non-profit organization for which clarifications are deduced on the nature of the activity carried out, considering that the healthcare activity, even if exercised under the NHS regime, does not justify the tax exemption.

Certainly interesting is the order of the Supreme Court, n. 4567/2023, which, again on the subject of specifying the activity, clarifies the actual recipients of the same, establishing the need to observe a selective criterion only for the institutional recipients of complementary tourist-social accommodation complexes.

At the conclusion of the analysis on the nature of the activity compliant with the conditions of tax exemption, a fifth decision of the Cassation is reported. (ordinance no. 10400/2023), which proposes the case of clarifying the difference between "institutional activities" and "different activities", based on the criterion of the "direct intrinsic nature" for the institutional purpose. The decision refers to the latter category also the case of economic activities (leases) which only indirectly, not directly, are directed to the institutional purpose of religion or worship (specifically, to support the supplementary remuneration due to the diocesan clergy).

With regard to the recurrence of lucrative factors, which exclude tax exemptions, two further decisions of the Cassation are reported: with ordinance no. 9922/2023, the Judge reaffirms the need for the tuition fee of an equal school not to satisfy the logic of profit. Nonetheless, the order is considerable. no. 10201/2023, given the contingent transition of the beneficial regime involving ecclesiastical bodies in Italy. The case of capital gains for the sale of land for consideration, even if the transfers are made in the framework of the asset reorganization deriving from the updating of the ecclesiastical economic-income system (from the beneficial system to the integrated IDSC model), does not entail tax exemptions.

**1. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 13 maggio 2022, n. 15364**

**IMU – enti ecclesiastici – L. 20 maggio 1985, n. 222 – attività di religione e di culto**

*L'esenzione dal tributo comunale (IMU), prevista dall'ordinamento italiano, è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo. Ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo, devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e ivi svolgano, effettivamente con modalità non commerciali, attività "assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)". Con tale articolo, dunque, il legislatore ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'imposta IMU di nuova introduzione), ponendo ai fini del suo godimento l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità "non commerciali".*

**ORDINANZA**

sul ricorso 25616-2020 proposto da:

COMUNE DI CALENZANO, in persona del Sindaco pro tempore;

- ricorrenti –

contro

ISTITUTO DELLE POVERE FIGLIE DELLE SACRE STIMMATE, in persona del legale rappresentante pro tempore;

- controricorrente –

avverso la sentenza n. 175/2/2020 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della TOSCANA,

FATTO e DIRITTO

Considerato che: L'Istituto Povere figlie Sacre Stimate proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Firenze avverso gli avviso di accertamento con il quale veniva richiesto alla contribuente dal Comune di Calenzano il pagamento della somma di Euro 15.367,00, per le imposte relative alle imposte Ici-Imu per gli anni di imposta 2010/2014 , per il possesso del complesso immobiliare destinati allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali e didattiche La Commissione Tributaria Provinciale accoglieva il ricorso Il Comune proponeva appello che veniva rigettato dalla CTR della Toscana con la sentenza meglio indicata in epigrafe rilevando che la contribuente possedeva i requisiti soggettivi che giustificano l'esenzione ai sensi dell'art.7 lett i) del dlgs 504/1992 nonché quelli oggettivi percependo una retta di misura tale da non poter essere considerata una remunerazione del servizio fornito. Avverso la sentenza della CTR il Comune ha proposto ricorso per Cassazione affidandosi ad un unico motivo. L'Ente religioso si è costituito depositando controricorso. Il Comune denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art 7 lett i del dlgs nr 504/1992 nonché dell'art. 9, comma ottavo del d.lgs. nr 23/2011 in relazione all'art 360 primo comma nr 3 c.p.c. per avere la CTR escluso la natura commerciale senza fare riferimento ai criteri indicati dalla giurisprudenza di legittimità. Giova ricordare che secondo il costante orientamento di questa Corte (vedasi, in motivazione: Cass., Sez. 5, 27 giugno 2019, n. 17256; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2020, n. 6795; Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578), il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, nel testo vigente dall'1. gennaio 2003 al 3 ottobre 2005, disponeva l'esenzione dall'I.C.I. per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui al testo unico delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 87, comma 1, lett. c) e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive". Tale disposizione è stata, in seguito, integrata e modificata dal D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2-bis, convertito, con modificazioni, nella L. 2 dicembre 2005, n. 281, che ha esteso l'esenzione alle attività indicate dalla medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse. Un'ulteriore modifica è, poi, intervenuta con il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, convertito, con modificazioni, nella L. 4 agosto 2006, n. 248, che, sostituendo il D.L. 30 settembre 2005, n. 203, cit. art. 7, comma 2-bis, convertito, con modificazioni,

nella L. 2 dicembre 2005, n. 281, ha stabilito che l'esenzione disposta dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale". Occorre precisare, inoltre, che le condizioni dell'esenzione sono cumulative, nel senso che è richiesta 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 dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i; Sotto il profilo della distribuzione degli oneri probatori è stato affermato, ed è un principio del tutto condiviso da questo collegio, che "il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale" (Cass., Sez. 5, 2 aprile 2015, n. 6711). Secondo la giurisprudenza di questa Corte, le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione da I.M.U. sono le seguenti: 1) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (medesimo requisito soggettivo); 2) devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto); 3) le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali (novità) (Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2020, n. 28578 - a quest'ultima pronunzia, comunque, si rinvia per la precisa e dettagliata enunciazione dei principi sul quadro normativo). Il regolamento redatto da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze è il D.M. 19 novembre 2012, n. 200, ed ivi sono state stabilite le modalità e le procedure relative alla dichiarazione IMU, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività previste dal novellato D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), (decreto ICI) come svolte "con modalità non commerciali". Le modalità non commerciali sono definite dall'art. 1, lett. p), come "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà". Il successivo art. 3, elenca i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, che sono: "a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente; b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale; c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge". Il successivo art. 4 prevede ulteriori requisiti (speciali). In particolare, si afferma che lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se: a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni; b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio; c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso. Ebbene, anche con riguardo alla debenza IMU, la CTR della Toscana ha motivato sulla sussistenza dei requisiti idonei a giustificare l'esenzione la misura esigua della retta significativamente più esigua rispetto a quella prevista da parte del Miur. Criterio questo che, non può ritenersi idoneo ad escludere la natura economica delle attività svolte nell'immobile destinato all'esercizio dell'attività didattica, essendo altresì necessario verificare la gratuità di tali attività ovvero che gli eventuali importi versati dagli siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione. Tale ulteriore e puntuale accertamento di fatto, da condurre in modo rigoroso ed anno per anno non è stato svolto nella sentenza impugnata, un'alterazione del regime di libera concorrenza, soprattutto, in considerazione del fatto che

detto accertamento va effettuato in concreto anno per anno. La CTR avrebbe dovuto verificare che la retta pagata dagli alunni della struttura non costituisse un contributo inidoneo a coprire, per una parte significativa, i costi effettivi di gestione (Cass., sez. 5, 2173/2012, n. 4502), non potendo assumere rilievo la mera circostanza che la retta coprisse solo una parte dei costi (Cass. n. 14226/2015). Sulla base delle considerazioni svolte, i criteri che la CTR ha ritenuto soddisfatti nel caso in esame, per quanto sopra evidenziato, non possono ritenersi idonei ad escludere la natura economica delle attività svolta nell'immobile destinato all'esercizio dell'attività didattica, essendo altresì necessario verificare la gratuità di tali attività ovvero che gli eventuali importi versati siano, per la loro entità, simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione. Tale ulteriore e puntuale accertamento di fatto, da condurre in modo rigoroso, non è stato svolto nella sentenza impugnata, la quale si è limitata a richiamare quale elemento di prova della concreta non distribuzione degli utili e del rapporto retta-costi, il solo regolamento approvato dall'ente. Sul diverso versante della compatibilità della norma in esame con il diritto dell'Unione Europea, da tempo si è affermato un orientamento di legittimità secondo cui l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: cioè, quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass., Sez. 5, 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5, 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6, 10 settembre 2020, n. 18831). Sul punto, questa Corte ha verificato se il D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, in tema di esenzione I.C.I., nelle sue diverse formulazioni succedutesi nel tempo, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione Europea, in particolare con il Trattato, art. 107, paragrafo 1, secondo il quale: "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". E' stato, poi, precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato. La finalità sociale dell'attività svolta non è, dunque, di per sé sufficiente ad escluderne la classificazione in termini di attività economica. Per escludere la natura economica dell'attività è necessario che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico. Nè può tenersi conto della circolare emessa dalla Direzione Federalismo Fiscale presso il Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze 26 gennaio 2009, n. 2/F, nella parte esplicativa dei criteri utili per stabilire quando le attività di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, debbano essere considerate di natura "non esclusivamente commerciale". La Commissione dell'Unione Europea ha ritenuto, infatti, che l'applicazione dei criteri di cui alla citata circolare non vale ad escludere la natura economica delle attività interessate ed ha concluso nel senso che l'esenzione di cui al D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, costituisce aiuto di Stato. In quella ipotesi, tuttavia, non è stato ritenuto possibile ordinare il recupero delle somme. Tale ultimo aspetto è stato di recente affrontato e risolto dalla sentenza resa dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea il 6 novembre 2018, cause riunite C622/16 P - C-623/16 P, C624/16. E' stato chiarito, infatti, che l'ordine di recupero di un aiuto illegale è la logica e normale conseguenza dell'accertamento della sua illegalità e che diversamente si farebbero perdurare gli effetti anticoncorrenziali della misura. In questo senso è stato precisato che le decisioni della Commissione dell'Unione Europea volte ad autorizzare o vietare un regime nazionale hanno portata generale. Se ne è concluso, quindi, dando seguito al più recente orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cass., Sez. 5", 12 febbraio 2019, n. 4066; Cass., Sez. 5", 12 aprile 2019, n. 10288; Cass., Sez. 6", 10 settembre 2020, n. 18831), che l'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i, è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica nei termini sopra precisati: cioè, quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico. L'esenzione dal tributo comunale (IMU), prevista dall'ordinamento italiano, è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo. Ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo, devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto

esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e ivi svolgano, effettivamente con modalità non commerciali, attività "assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)". Con tale articolo, dunque, il legislatore ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'imposta IMU di nuova introduzione), ponendo ai fini del suo godimento l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità "non commerciali". Pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si affianca ora il riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi. Il decreto attuativo approvato dal Governo ha a sua volta chiarito che tali modalità sono quelle "prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà". Il ricorso va accolto con riferimento alla terza censura, respinta la prima e l'ultima e assorbita la seconda; cassa la decisione impugnata e rinvia alla CTR della Toscana, in altra composizione, anche per la regolamentazione delle spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte: accoglie il terzo motivo di ricorso; respinto il primo ed assorbito il secondo; cassa la decisione impugnata e rinvia alla CTR della Toscana...

## **2. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza 23 maggio 2022, n. 16641**

### **TARI - TARSU – artt. 62 e 70 del D.lgs. n. 507/ 1993 – edifici adibito al culto**

*È facoltà dei singoli Comuni prevedere nel regolamento comunale che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti da Tari e Tarsu purché la norma venga applicata in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" e con le disposizioni degli artt. 62 e 70 del D.lgs. n. 507/1993.*

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA  
Ha pronunciato la seguente  
SENTENZA

sul ricorso R.G. 22571/2017 proposto da:

ASSOCIAZIONE DEI TESTIMONI DI GEOVA DI SULMONA, in persona del legale rappresentante pro tempore,

-ricorrente-  
contro

COMUNE DI SULMONA, in persona del Sindaco pro tempore

-intimato-

AGENZIA DELLE ENTRATE RISCOSSIONE, già Equitalia Centro s.p.a., in persona del suo legale rappresentante pro tempore

-intimata-

avverso la sentenza Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n.133/I/17, depositata in data 24/02/2017;

;

#### FATTI DI CAUSA

L'Associazione ha impugnato la cartella di pagamento relativa alla Tarsu dell'anno 2008, pretesa dal Comune, deducendo che i locali oggetto di tassazione sono adibiti al culto, ed in quanto tali beneficiano della esenzione prevista dal Regolamento comunale in materia di Tarsu. Il ricorso è stato respinto in primo grado. La contribuente ha proposto appello, che la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo ha respinto, sul rilievo che la Testimoni di Geova non hanno ancora stipulato con lo Stato italiano una intesa ai sensi del comma 3 dell'art.8 della Costituzione, e pertanto manca il riconoscimento

del carattere di confessione religiosa. La contribuente ha quindi proposto ricorso per cassazione affidandosi a quattro motivi. Non si è costituito il Comune, né Agenzia delle entrate – riscossione. L'Associazione ha depositato una memoria e alla pubblica udienza del 26 aprile 2022 ha discusso la causa. Il Procuratore generale ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1.- Con il primo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art 360 n. 3 c.p.c la violazione e falsa applicazione degli artt. 6,9,11 e 14 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo, nonché degli artt. 8, 19,20 della Costituzione. La ricorrente deduce che non sono consentiti trattamenti discriminatori nei confronti delle religioni diverse da quella cattolica e pertanto sono vietate speciali limitazioni o speciali gravami fiscali per le confessioni religiose e ciò a prescindere dalla circostanza che abbiano o meno stipulato un'intesa.

2.- Con il secondo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 n. 3 c.p.c. la violazione e falsa applicazione degli artt. 62 e 67 del D.lgs. 507 del 1993 nonché dell'articolo 10 del regolamento Tarsu del Comune di Sulmona. Deduce che il Comune di Sulmona nel suo regolamento Tarsu prevede l'esenzione dalla tassa per gli edifici adibiti al culto. La ricorrente deduce che ha errato il giudice d'appello a ritenere necessaria la stipula con lo Stato una intesa ex art. 8, comma 3, Cost., in quanto la norma regolamentare prevede soltanto che l'edificio sia adibito al culto e non specifica che a tal fine è necessaria una intesa con lo Stato, intesa che peraltro non ha alcuna valenza ai fini del riconoscimento quale confessione religiosa.

3.- Con il terzo motivo del ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 1 commi 161 e 162 della legge n. 296 del 2006 e dell'art, 6 comma 5 della legge n. 212 del 2000, per nullità della cartella in quanto non preceduta da avviso di accertamento nonché la violazione dell'art. 41 della Carta fondamentale dei diritti dell'uomo per avere la commissione tributaria avallato la illegittima condotta del Comune di Sulmona.

4.- Con il quarto motivo del ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c. e degli artt. 32, 72, 24 e 23 del D.lgs. n. 546 del 1992 nonché dell'art. 24 della Costituzione e la omissione di pronuncia da parte del collegio giudicante in relazione alla tardiva costituzione in giudizio del Comune di Sulmona e dell'irrituale deposito delle controdeduzioni via pec, in relazione all'art. 360 n. 5 c pc. 4.- I primi due motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono fondati nei limiti di cui appresso si dirà. IL Regolamento del Comune di Sulmona prevede l'esenzione dalla Tarsu per gli edifici adibiti al culto. L'esenzione dalla imposta è stata negata interpretando la norma nel senso che si applica solo alle comunità religiose hanno stipulato un'intesa ai sensi dell'art. 8 comma 3 della Costituzione; diversamente, come nel caso della Congregazione dei testimoni di Geova, mancherebbe il "riconoscimento del carattere di confessione religiosa". Si tratta tuttavia di un'interpretazione che non può condividersi, perché non conforme alla lettera della norma, né alla sua finalità. Il giudice d'appello non coglie il senso e la portata della norma regolamentare poiché la confessione religiosa non ha necessità di un riconoscimento per qualificarsi tale, né di stipulare una intesa con lo Stato; inoltre non considera il rango di norma secondaria del regolamento, che deve interpretarsi in armonia con la norma primaria, i suoi scopi e le sue finalità, nonché con la normativa sovranazionale e la Costituzione italiana.

5.- La norma regolamentare in esame è una norma attuativa dell'art. 62 comma 2 del D.lgs. 507/1993 il quale dispone che: "Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione". Si tratta quindi di una norma che specifica ed esemplifica quali locali, per l'uso cui sono destinati, sono esenti dalla Tarsu. La norma primaria a sua volta deve essere interpretata in armonia con il principio eurounitario "*chi inquinava paga*" espresso nell'art. 15 della direttiva 2006/12/CE e nell'art. 14 della direttiva 2008/98/CE, cui si ispira l'art. 62 del D.lgs. 507/1993, sicché non potrebbe trovare spazio una norma regolamentare che esenti dal pagamento della Tarsu locali che sono invece idonei alla produzione dei rifiuti. La finalità della norma regolamentare in esame non è quella distinguere i culti e le confessioni religiose a seconda se abbiano stipulato o meno intese con lo Stato, quanto piuttosto quella di individuare con un certo margine di precisione quali sono i locali che, in ragione della loro destinazione d'uso, si esonerano dal tributo. Ciò in quanto la norma presuppone, a monte, la valutazione

sulla non idoneità a produrre rifiuti dei locali destinati all'esercizio del culto. Per potersi parlare di locali destinati ad esercizio del culto è necessario, in primo luogo, accertare che la comunità che ivi si riunisce sia una confessione religiosa e non un altro tipo di associazione, ed inoltre che detta comunità si riunisca in quel determinato luogo per l'esercizio del culto e non per altre, sia pur lecite, finalità. Il che comporta, come meglio appresso si dirà, non solo il dovere dell'ente di individuare le comunità religiose secondo criteri appropriati e compatibili con la nostra Costituzione e senza operare trattamenti discriminatori, ma anche un onere dichiarativo da parte della comunità che aspiri al riconoscimento del beneficio fiscale.

6.- In primo luogo viene in rilievo la definizione di culto e di confessione religiosa. Contrariamente a quanto ritenuto dal giudice d'appello, non è la stipulazione di un'intesa nei termini previsti dall'art. 8 della Costituzione che consente di qualificare una determinata pratica come culto e una determinata formazione sociale come confessione religiosa. Allo stato della vigente legislazione nazionale, il riconoscimento della confessione religiosa è cosa diversa dalla stipulazione dell'intesa e né l'uno né l'altra hanno alcuna rilevanza ai fini del libero esercizio del culto, in forma individuale o associata, diritto protetto dagli artt. 8 e 19 della Costituzione. Il riconoscimento e l'intesa, infatti, operano su piani diversi da quello dell'esercizio della libertà di culto. L'art. 8 della Costituzione stabilisce in primo luogo che tutte le confessioni religiose sono egualmente libere davanti alla legge, e che anche le confessioni religiose diverse dalla cattolica hanno diritto di organizzarsi secondo i propri statuti in quanto non contrastanti con l'ordinamento giuridico italiano, correlandosi all'art. 19, a mente del quale tutti hanno il diritto di professare liberamente la propria fede religiosa in qualsiasi forma individuale o associata e di esercitarne in privato o in pubblico il culto, purché non si tratti di riti contrari al buon costume. Il libero esercizio del culto, anche in forma associata, è quindi un diritto fondamentale dell'individuo, preesistente al riconoscimento da parte dello Stato, il quale esercita un controllo esterno; si limita cioè a verificare che l'esercizio del culto sia compatibile con i principi di ordine pubblico e buon costume. Il riconoscimento opera sul piano della configurazione giuridica di una confessione religiosa nell'ordinamento italiano, affinché si possa dotare di propri statuti e se ne possa così verificare la compatibilità con i principi dell'ordinamento giuridico italiano, in conformità a quanto previsto dal comma secondo dell'art. 8 Cost. Tramite le intese, invece, si riconoscono le esigenze specifiche di ciascuna delle confessioni religiose (Cote Cost. n. 235 del 1997), ovvero si concedono loro particolari vantaggi o eventualmente si impongono particolari limitazioni (Cote Cost. n. 59 del 1958), ovvero si conferisce rilevanza, nell'ordinamento, a specifici atti propri della confessione religiosa (Cote Cost. n. 52 del 2016). L'intesa, finalizzata al riconoscimento di esigenze peculiari del gruppo religioso, non costituisce una condizione imposta dai pubblici poteri allo scopo di consentire alle confessioni religiose di usufruire della libertà di organizzazione e di azione, o di giovare dell'applicazione delle norme, loro destinate, nei diversi settori dell'ordinamento. La confessione religiosa non necessariamente deve stipulare l'intesa, potendosi limitare a chiedere il riconoscimento civile secondo lo schema previsto dall'ordinamento: presentazione di un'istanza al Ministero dell'Interno, con allegata copia autentica dello Statuto, oltre ai documenti che l'istante ritenga idonei per far conoscere la propria natura. La Direzione degli affari dei culti del Ministero verifica lo Statuto e i documenti, controlla la non contrarietà del primo con l'ordinamento giuridico e, eventualmente, concede la personalità giuridica civile ai sensi della legge n. 1159/1929.

7.- La qualificazione di una comunità come confessione religiosa non dipende tuttavia dal riconoscimento, atto con il quale lo Stato italiano verifica la natura della associazione e la non contrarietà all'ordine pubblico dello Statuto, né dalla stipulazione dell'intesa. Nel nostro ordinamento non esiste una legislazione generale e complessiva sul fenomeno religioso, né una specifica definizione normativa della nozione di culto. Analogamente non esiste una definizione normativa di confessione religiosa, se non nei termini generali di cui all'art. 19 della Costituzione il quale fa riferimento alle forme associate tramite le quali la persona professa la propria fede religiosa. La Cote costituzionale, con plurimi interventi, ha chiarito che, in assenza nell'ordinamento di criteri legali precisi che definiscano le "confessioni religiose", non è l'esistenza dell'intesa di cui all'art 8 Cost. l'elemento oggettivo di qualificazione delle organizzazioni richiedenti, atto a distinguere le confessioni religiose da diversi fenomeni di organizzazione sociale (Cote Cost. 346/2002; Cote Cost. 52/2016). Ha altresì affermato che il problema di qualificazione si pone sia in sede di applicazione dell'art. 8 terzo comma della Costituzione, ai fini di identificare i soggetti che possono chiedere di stipulare le intese, sia in sede di applicazione, amministrativa o giurisprudenziale, di

ogni altra norma che abbia come destinatarie le confessioni religiose. Ma ciò non significa che si possa confondere tale problema qualificatorio - che può essere, in concreto, di più o meno difficile soluzione - con un requisito, quello della stipulazione di intese, che presuppone bensì la qualità di confessione religiosa, ma non si identifica con essa. Le confessioni religiose, a prescindere dalla circostanza che abbiano concluso un'intesa, sono destinatarie di una serie complessa di regole, in vari settori. La giurisprudenza della Corte Costituzionale afferma che, in assenza di una legge che definisca la nozione di "confessione religiosa", e non essendo sufficiente l'autoqualificazione, «la natura di confessione potrà risultare anche da precedenti riconoscimenti pubblici, dallo statuto che ne esprima chiaramente i caratteri, o comunque dalla comune considerazione», criteri che, nell'esperienza giuridica, vengono utilizzati per distinguere le confessioni religiose da altre organizzazioni sociali (Corte Cost. n. 195/1993; in termini analoghi, Corte Cost. n. 467/ 1992). (...)

Nel nostro ordinamento, invece, caratterizzato dal principio di laicità e, quindi, di imparzialità ed equidistanza rispetto a ciascuna confessione religiosa (Corte Cost. n. 508 del 2000 e n. 329 del 1997), non è in sé stessa la stipulazione dell'intesa a consentire la realizzazione dell'eguaglianza tra le confessioni: quest'ultima risulta invece complessivamente tutelata dagli artt. 3 e 8, primo e secondo comma, Cost., dall'art. 19 Cost., ove è garantito il diritto di tutti di professare liberamente la propria fede religiosa, in forma individuale o associata, nonché dall'art. 20 Cost. 8.-Le intese non sono pertanto una condizione imposta dai pubblici poteri allo scopo di consentire alle confessioni religiose di usufruire della libertà di organizzazione e di azione, o di giovare dall'applicazione delle norme, loro destinate, nei diversi settori dell'ordinamento. La giurisprudenza della Corte Costituzionale è costante nell'affermare che il legislatore non può operare discriminazioni tra confessioni religiose in base alla sola circostanza che esse abbiano o non abbiano regolato i loro rapporti con lo Stato tramite accordi o intese (Corte Cost. n. 346 del 2002 e n. 195 del 1993). Ciò in quanto la scelta relativa all'avvio delle trattative per stipulare l'intesa presenta i tratti tipici della discrezionalità valutativa come ponderazione di interessi: da un lato, quello dell'associazione istante ad addivenire all'intesa, che ha una mera facoltà, e non un obbligo, di chiedere di stipulare un'intesa con lo Stato, dall'altro, l'interesse pubblico alla selezione dei soggetti con cui avviare le trattative che comporta l'accertamento preliminare se l'organizzazione richiedente sia o meno riconducibile alla categoria delle "confessioni religiose" (Consiglio di Stato n. 6038/2011). In sintesi, può dirsi che poiché la libertà di culto è riconosciuta e protetta dalla Costituzione, quale diritto fondamentale dell'individuo, qualsiasi atto proveniente dallo Stato e diretto a regolare rapporti tra la comunità religiosa e i pubblici poteri, ovvero a riconoscere effetti giuridici ai suoi atti, non è costitutivo dello status della comunità quale confessione religiosa, ma semmai ricognitivo di esso e di accertamento della non contrarietà all'ordinamento delle sue regole. 9.- Tornando quindi al problema che ci riguarda e cioè l'interpretazione del Regolamento del Comune di Sulmona, sulla scorta di principi sopra precisati, si può osservare che una interpretazione armonica e coerente con la normativa primaria, le Direttive UE e la Costituzione, impone di considerare per locali adibiti all'esercizio del culto quei locali che nei quali in concreto si esercita una pratica che può definirsi culto, nell'ambito di una confessione religiosa in cui fini non contrastano con i principi fondamentali dell'ordinamento nazionale. La Associazione Cristiana dei Testimoni di Geova risponde invero a queste caratteristiche, poiché, come si riferisce in ricorso, è aderente per statuto alla Congregazione cristiana dei testimoni di Geova, ente confessionale riconosciuto dallo Stato con D.P.R. n. 783 del 1986 reso ai sensi dell'art. 2 della legge 1159/1992; la Congregazione ha anche richiesto la stipula di una intesa con lo Stato, intesa che è stata anche predisposta e firmata, ma che non è ancora stata approvata dal Parlamento. Questi elementi depongo per la qualificabilità della comunità denominata Testimoni di Geova come una confessione religiosa, posto che, come sopra si diceva, detta qualificazione non discende dalla stipula dell'intesa ma è il (preesistente) requisito per richiederla.

9.2.- Ciò tuttavia non è sufficiente ai fini della esenzione Tarsu, poiché occorre anche accertare che nei locali per i quali è richiesta l'esenzione la comunità si riunisca per esercitare il culto e non ad altri fini. Detta verifica deve eseguirsi in concreto e non in astratto e pertanto non è sufficiente la classificazione catastale dei locali come edifici destinati al culto. La norma regolamentare deve essere interpretata in termini coerenti con la norma primaria, nonché con i principi posti dalla Direttive UE. E' allora necessario che si accerti se effettivamente la parte contribuente abbia dichiarato che i locali sono destinati al culto

nella denuncia originaria o in quella di variazione e che tale effettiva destinazione sia stata debitamente riscontrata in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione; con la precisazione che la mancanza del primo di questi requisiti e cioè la denuncia o la variazione non è emendabile in giudizio, mentre in caso di contestazione lo è il secondo requisito e cioè la prova della effettiva destinazione dei locali. Le deroghe indicate dal comma 2 dell'art 62 del D.lgs. 507/1993, di cui la norma regolamentare in esame è attuativa, non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti (Cass. n. 18054/2016), poiché sull'interessato grava, in uno con l'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 70 del D.lgs. n. 507/1993, un onere d'informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree indicate dalla superficie tassabile (Cass. 2125/2017; Cass. 21011/2021). Se la parte non assolve a detto onere di preventiva informazione, la relativa circostanza non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo (Cass. 14037/2019; Cass. 31460/2019). La denuncia (o variazione) assolve infatti alla finalità di portare a conoscenza dell'ente impositore quali sono i locali occupati o detenuti e quelli per i quali sussistono- secondo il contribuente- i requisiti della esenzione, così da consentire all'ente di avere un quadro completo della produzione di rifiuti sul territorio, del soggetto responsabile, e di avviare gli opportuni controlli nonché di organizzare la gestione del servizio; al tempo stesso essa integra la dichiarazione della volontà di avvalersi del beneficio per i locali indicati come superficie non tassabile. Per queste ragioni, la sua carenza non è emendabile se non per il futuro, e cioè con riferimento agli anni di imposta non ancora scaduti, tramite la presentazione, nei termini previsti dall'art 70 del D.lgs. 507/1993, della denuncia o della variazione. Solo se il contribuente ha presentato la denuncia o la variazione, potrà integrare, in caso di contestazione, in via stragiudiziale ovvero anche in giudizio, la prova della effettiva destinazione dei locali. 10.- In sintesi, deve rilevarsi l'errore del giudice d'appello che ha escluso il beneficio fiscale solo in base alla circostanza che la Associazione o la Congregazione alla quale essa aderisce, non abbia stipulato intese (approvate dal Parlamento) con lo Stato italiano ai sensi dell'art. 8 della Costituzione e ha omesso di verificare, in termini specifici, se la Associazione aveva debitamente denunciato e provato la destinazione a culto dei locali. Ne consegue, in accoglimento per quanto di ragione dei primi due motivi del ricorso, assorbiti gli altri, la cassazione della sentenza impugnata e il rinvio alla Commissione regionale tributaria dell'Abruzzo per un nuovo esame, attenendosi ai seguenti principi di diritto:

a) E' facoltà dei singoli Comuni prevedere nel regolamento comunale che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti da Tari e Tarsu purché la norma venga applicata in armonia con il principio comunitario "*chi inquina paga*" e con le disposizioni degli artt. 62 e 70 del D.lgs. n. 507/ 1993; pertanto, possono essere esentati da Tari e Tarsu soltanto gli edifici effettivamente destinati all'esercizio del culto e come tali specificamente indicati nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente a tal fine la mera classificazione catastale. Se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo. b) Le norme regolamentari di cui sopra devono essere interpretate in termini coerenti ed armonici non solo con la norma primaria ma anche con la Costituzione. Pertanto non è consentito escludere dal beneficio fiscale previsto per locali destinati a culto religioso quelle confessioni religiose che pur potendosi qualificare tali non hanno ancora stipulato le intese di cui all'art. 8 comma 3 della Costituzione; nell'accertare se una determinata comunità sociale può qualificarsi come confessione religiosa il giudice può avvalersi di alcuni indici presuntivi quali, esemplificativamente, la sussistenza di un riconoscimento ai sensi dell'art. 2 della legge n. 1159/1929 ovvero la circostanza che sia in fase di perfezionamento l'intesa di cui all'art. 8 della Costituzione, oppure operare detto accertamento tramite l'esame dello statuto, che ne esprima chiaramente i caratteri.

Il giudice del rinvio provvederà anche sulla liquidazione delle spese.

P.Q.M.

Accoglie per quanto di ragione i primi due motivi del ricorso, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo...

### 3. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 7 novembre 2022, n. 32765

#### ICI - art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - attività sanitaria - non compete

*L'esenzione dal pagamento del tributo ICI di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, è limitata all'ipotesi in cui gli immobili siano destinati in via esclusiva allo svolgimento di una delle attività di religione o di culto indicate nell'art. 16, lett. a), della l. n. 222 del 1985, e, pertanto, non si applica ai fabbricati di proprietà di enti ecclesiastici nei quali si svolge attività sanitaria, anche se in regime di accreditamento con il Servizio Sanitario Nazionale.*

#### LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

#### SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

#### ORDINANZA

sul ricorso n. 6069-2020 proposto da:

FONDAZIONE FILIPPO TURATI ENTE MORALE ONLUS ASSOCIATA ALLE NAZIONI UNITE, in persona del legale rappresentante pro tempore;

- ricorrente -

contro

COMUNE DI PISTOIA, in persona del Sindaco pro tempore;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 1082/8/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della TOSCANA, depositata il 3/7/2019;

#### RILEVATO IN FATTO

#### CHE:

la Fondazione Filippo Turati Ente Morale Onlus Associata alle Nazioni Unite propone ricorso, affidato a tre motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana aveva accolto l'appello del Comune di Pistoia avverso la sentenza n. 241/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Pistoia in accoglimento del ricorso proposto avverso avviso di accertamento ICI annualità 2009;

il Comune resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato ad unico motivo, depositando infine memoria difensiva.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

#### CHE:

1.1. con il primo motivo di ricorso principale la ricorrente denuncia violazione di norme di diritto (D.L. n. 203 del 2005, art. 7, comma 2 bis, conv., D.L. n. 223 del 2006, art. 39, conv., artt. 2697, 2727 e 2729 c.c.) e lamenta che la Commissione Tributaria Regionale abbia erroneamente escluso la sussistenza dei presupposti per l'applicazione dell'esenzione ICI di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i, sul presupposto del mancato utilizzo diretto dell'immobile da parte dell'ente possessore per l'esercizio delle attività ivi indicate;

1.2. con il secondo motivo principale la ricorrente denuncia violazione dell'art. 2909 c.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale fatto riferimento alla pronuncia già emessa da questa Corte, tra le medesime parti, in relazione a diversa annualità, per escludere il requisito soggettivo, al fine della concessione dell'esenzione, relativa all'utilizzazione diretta del bene da parte dell'ente non commerciale;

1.3. con il terzo motivo di ricorso principale la ricorrente denuncia violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i, per avere la Commissione Tributaria Regionale escluso la ricorrenza dell'elemento

soggettivo dell'utilizzazione diretta dell'immobile nonostante il fatto che l'attività assistenziale e sanitaria venisse esercitata, al suo interno, dalla Fondazione attraverso proprio personale dipendente;

1.4. con unico motivo di ricorso incidentale il Comune lamenta violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i e dell'art. 115 c.p.c., per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente disatteso le argomentazioni difensive dell'ente locale circa la mancanza dell'elemento oggettivo per il riconoscimento dell'esenzione stante lo svolgimento di attività commerciale all'interno dell'immobile sottoposto a tassazione;

2.1. ritiene il Collegio che debba essere trattato preliminarmente il ricorso incidentale, per la sua potenziale capacità di assorbire quello principale, avente ad oggetto eccezione della difesa dell'ente locale non accolta dal Giudice del gravame (non ricorrendo il requisito della soccombenza, ai fini dell'ammissibilità del ricorso incidentale, solo se le questioni, sollevate dalla parte nel giudizio di appello e riproposte con il ricorso incidentale, lungi dall'essere state esaminate e risolte in senso ad essa sfavorevole, siano rimaste assorbite per avere il giudice di merito attinto la ratio decidendi da altre questioni di carattere decisivo; cfr. Cass. nn. 4050/2002, 14382/2002, 6542/2004, 17291/2004);

2.2. il ricorso incidentale è fondato, nei termini che seguono;

2.3. il Comune ha ribadito la natura commerciale dell'attività sanitaria svolta all'interno della casa di cura (di proprietà della Fondazione) in quanto diretta alla produzione di beni e servizi, che doveva essere quindi inquadrata nell'ambito di quelle che rivestono carattere commerciale;

2.4. il riconoscimento del diritto all'esenzione prevista dal Decreto n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), (che nella fattispecie va applicato, *ratione temporis*, nella sua formulazione originaria: cfr. Cass. nn. 14795/2015, 14530/2010, 24500/2009) secondo l'orientamento ormai consolidato di questa Corte (cfr. Cass. nn. 13970/2016, 14226/2015) 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 lett. c), cui il citato art. 7 rinvia) ed un requisito soggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di una o più delle attività indicate dalla norma (immobili destinati esclusivamente allo svolgimento 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));

2.5. di dette attività deve essere operato un accertamento in concreto, verificando rigorosamente che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale (cfr. Cass. nn. 14226/2015, 13970/2016);

2.6. occorre inoltre tenere nel debito conto la decisione adottata dalla Commissione dell'Unione Europea del 19.12.2012 la quale, nel valutare se il D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i, in tema di esenzione ICI, concretizzasse una forma di aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, ha precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato;

2.7. la Commissione ha infatti osservato che anche laddove un'attività abbia finalità sociale questa non è sufficiente ad escluderne la classificazione di attività economica, e l'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica sottolineando che 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;

2.8. rientra dunque nella nozione di attività svolta con modalità commerciali -ovvero nella nozione di attività economica, secondo il linguaggio della Commissione- qualunque attività organizzata per la prestazione di servizi a terzi dietro pagamento -da parte dell'utente o di altri, compresi lo Stato, le regioni o altre pubbliche amministrazioni- di un corrispettivo funzionale ed adeguato alla copertura dei costi e alla remunerazione dei fattori della produzione (ivi compresi i capitali investiti);

2.9. di converso non è commerciale l'attività di prestazione di servizi che vengano offerti gratuitamente, ovvero dietro pagamento di corrispettivi o contributi meramente simbolici o comunque radicalmente inferiori ai costi di produzione;

- 2.10. tali principi devono essere applicati anche con riferimento all'attività sanitaria convenzionata, che, secondo quanto affermato nella sentenza impugnata (attività sanitaria, e segnatamente riabilitativa, convenzionata con il SSN), risulta esercitata nell'immobile tassato;
- 2.11. come già affermato da questa Corte (cfr. Cass. nn. 10123 e 10124 del 2019), anche in questo settore, infatti, non vi è alcun profilo che consenta di affermare che l'attività sia svolta in forma gratuita o semigratuita, dovendosi ritenere che le tariffe convenzionali siano comunque dirette a coprire i costi e a remunerare i fattori della produzione, salvo che in ragione di specifiche circostanze fattuali possa dirsi che l'immobile viene destinato ad attività sanitaria svolta con modalità non commerciali escludendo la logica del profitto e del mercato, circostanze nel caso di specie assenti avendo la stessa Fondazione dedotto unicamente la natura non commerciale dell'attività sanitaria sulla scorta dell'accreditamento con il Servizio Sanitario;
- 2.12. neppure assume rilievo ai fini in questione che la prestazione sanitaria possa essere svolta in un mercato non concorrenziale dal momento che la qualifica dell'attività non dipende dal suo essere esercitata in regime di libero mercato, né è dirimente il fatto che l'attività sanitaria svolta in regime di convenzionamento si inserisca nel servizio pubblico (Servizio Sanitario Nazionale) gestito direttamente da un'Istituzione pubblica;
- 2.13. il Servizio Sanitario, infatti, è attività pubblica ed eventualmente gratuita per quanto riguarda la Pubblica Amministrazione ed i suoi rapporti con il cittadino utente ma nel caso in cui la P.A. si avvalga dell'opera di privati l'attività svolta da questi ultimi è attività commerciale ove sia prestata dietro corrispettivi pattuiti o stabiliti in funzione dei costi e dell'adeguata remunerazione dei fattori di produzione dei servizi demandati al privato stesso;
- 2.14. non può avere effetto vincolante la contraria qualificazione enunciata nella circolare 26.1.2009 secondo cui "lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse (...) sono accreditate, e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato le Regioni e gli enti locali e sono svolte (...) in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico", trattandosi di una circolare amministrativa che ha una valenza interna e non può influire sulla qualificazione giuridica dell'attività che è invece demandata al giudice;
- 2.15. peraltro, neppure potrebbe essere valorizzato un'eventuale chiusura di esercizio di bilancio in termini negativi essendo di tutta evidenza che questo non è elemento che consente di escludere la natura commerciale dell'attività, che rimane tale anche se non produce, per qualche contingenza, utili;
3. sulla base di quanto sin qui illustrato va accolto il ricorso incidentale;
4. l'accoglimento del ricorso incidentale non comporta la cassazione della sentenza impugnata, che va unicamente corretta, essendo il dispositivo conforme a diritto ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 4, (cfr. Cass. n. 21469/2018 in motiv.), e comporta invece il rigetto del ricorso principale;
5. la correzione della motivazione, che non si differenzia dal rigetto dell'impugnazione per l'assoluta coincidenza delle statuizioni pratiche che ne derivano, si concreta, infatti, in un accoglimento del ricorso (in questo caso incidentale), con contemporanea decisione della causa di merito, e dà luogo a una "cassazione sostitutiva" del tutto analoga a quella disciplinata dall'art. 384 c.p.c., comma 2, (cfr. Cass. n. 41008/2021);
6. le spese delle precedenti fasi di merito vanno compensate in ragione del progressivo consolidarsi della giurisprudenza richiamata, mentre le spese di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso incidentale, correggendo la motivazione della sentenza impugnata così come indicato in motivazione; rigetta il ricorso principale; condanna la Fondazione ricorrente al pagamento delle spese di questo giudizio in favore del Comune controricorrente...

#### 4. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 14 febbraio 2023, n. 4567

**ICI - art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - attività ricettiva - casa per ferie - non compete**

*In materia di ICI, il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione prevista del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), costituito dallo svolgimento esclusivo nell'immobile (nella specie, casa per ferie di proprietà di ente ecclesiastico) di attività di natura ricettiva senza le modalità di un'attività commerciale deve essere accertato in concreto, con onere probatorio a carico del contribuente, e dunque verificando, secondo la disciplina dei complessi ricettivi complementari a carattere turistico-sociale e le disposizioni regionali sulla ricettività complementare o secondaria, l'accessibilità limitata della struttura, che non deve essere rivolta ad un pubblico indifferenziato ma ai soli destinatari delle attività istituzionali (alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni, ecc.), nonché la discontinuità nell'apertura, in quanto l'attività ricettiva non può essere svolta per l'intero anno solare.*

#### LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

#### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 15752/2021 R.G. proposto da:

Provincia Italiana della Società del Sacro Cuore, con sede in Omissis), in persona del legale rappresentante pro tempore;

- parte ricorrente -  
contro

Roma Capitale, in persona del legale rappresentante pro tempore;

- parte controricorrente -

Ricorso avverso sentenza Commissione Tributaria Regionale del Lazio n. 3887 del 7.12.2020;

#### FATTI RILEVANTI E RAGIONI DELLA DECISIONE

p. 1. La Provincia Italiana della Società del Sacro Cuore propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento notificato da Roma Capitale, per Imu 2012 e sanzioni, sul compendio immobiliare sito in (Omissis), di proprietà dell'ente religioso, in parte adibito (fg.(Omissis)) a 'casa per ferie', in parte a convento ed in parte ad attività religiosa e di preghiera (fg. 489, n. 6, cat. A/10; n. 7, sub. 502, cat. A/2; n. 7, sub. 503, cat. A/2; n. 14, sub 502, cat. A/10; n. 141, cat. A/10; n. 154 sub 502, cat.A/10).

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- pur essendo pacificamente la Provincia ente di natura non commerciale ai sensi del Tuir, alla integrazione della fattispecie esonerativa D.Lgs. n. 504 del 1992, ex art. 7, comma 1, lett. i), ostava nella specie il difetto del concorrente requisito oggettivo, non avendo l'ente soddisfatto l'onere probatorio posto a suo carico circa l'utilizzo concreto della struttura immobiliare in via esclusiva per finalità non commerciali;

- in fatto, l'attività recettiva descritta in giudizio non poteva ricondursi esclusivamente ad un'attività diversa da quella commerciale, non avendo l'ente addotto in tal senso alcun elemento dimostrativo;

- il requisito della non commercialità doveva ritenersi insussistente anche tutte le volte in cui, all'interno della struttura, emergesse un uso promiscuo tra una destinazione esclusivamente religiosa o di culto ed un utilizzo invece improntato ai suddetti caratteri di commercialità.

Resiste con controricorso Roma Capitale.

La ricorrente ha depositato memoria insistendo sulla destinazione esente degli immobili e richiamando anche alcune sentenze della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio che l'esenzione hanno riconosciuto ad altri enti religiosi in contesti simili.

p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso la Provincia lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), - violazione e falsa applicazione D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), oltre che D.L. n. 1 del 2012, art. 91 bis, comma 3, conv. L. n. 27 del 2012, artt. 3 e 4 D.M. MEF n. 200 del 2012.

Premesso che si verteva di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto ed iscritto al registro delle persone giuridiche presso la Prefettura di Roma previo accertamento dei requisiti tutti di cui agli accordi tra Italia e Santa Sede L. n. 121 del 1985, ex art. 7, la commissione tributaria regionale aveva erroneamente disconosciuto l'esenzione, dal momento che quella della 'casa per ferie' di via San Francesco di Sales (aperta nel 2011 dopo lavori di ristrutturazione) costituiva un'attività recettiva: - non prevalente, perché svolta solo su circa 450 dei circa 9000 m2 dell'intero complesso immobiliare; - strumentale ed accessoria ai fini primari di religione e di culto, trattandosi di ospitalità rivolta principalmente ai pellegrini ed ai viaggiatori per turismo religioso; - disciplinata dalla legge sulle attività extra-alberghiere e dal relativo regolamento ex L.R. Lazio n. 13 del 2007; - esercitata in una porzione immobiliare accatastata in categoria B/1 (convento, convitto, educando) di per sé fondante quantomeno una presunzione di non commercialità dell'immobile.

La decisione della Commissione Tributaria Regionale si poneva dunque in contrasto con i diversi parametri di cui D.L. n. 1 del 2012, art. 91 bis, comma 3, convertito in L. n. 27 del 2012 cit., così come dettagliati del D.M. Mef n. 200 del 2012, art. 5, comma 5.

Inoltre la conferma da parte della Commissione Tributaria Regionale dell'avviso di accertamento opposto era illegittima anche per quanto riguardava, oltre la casa per ferie (particella 48), anche le altre porzioni del compendio immobiliare le quali, pur essendo accatastate in categorie A/2 ed A/10, erano destinate esclusivamente ad attività di preghiera, formazione religiosa, apostolato, ritiro e meditazione spirituale.

p. 2.2.1 Il motivo non può trovare accoglimento.

Per quanto concerne l'immobile di ubicazione dei locali adibiti a 'casa per ferie' (particella n. (Omissis)), indicata sub lett. e) a pag.3 del ricorso) la tesi della Provincia è stata correttamente disattesa dalla Commissione Tributaria Regionale.

Si controverte qui dell'esenzione prevista del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), in tema di ICI, applicabile anche all'imposta IMU per l'anno 2012, oggetto di causa, in virtù del rinvio operato del D.Lgs. n. 23 del 2011, art. 9, comma 8, in combinato disposto con il D.L. n. 201 del 2011, art. 13 conv. con modif. dalla L. n. 214 del 2011. Tale esenzione, nella versione modificata ad opera del D.L. n. 1 del 2012, art. 91 bis conv. dalla L. n. 27 del 12 opera per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. 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 con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)".

Come è evidente, si è in presenza di una norma che, prevedendo una agevolazione fiscale, ha natura speciale e derogatoria della norma generale che istituisce l'obbligo tributario e perciò, essendo di stretta interpretazione, non può essere applicata al di fuori delle ipotesi tipiche e tassative indicate, stante il divieto non solo di applicazione analogica, ma anche di interpretazione estensiva, in conformità a quanto stabilito dall'art. 14 preleggi. (v. con riferimento ad altra fattispecie, ma sempre in materia di ICI, Cass. n. 15407 del 2017 ed innumerevoli altre).

L'esenzione in oggetto muove dal concorso di un presupposto soggettivo riguardante la natura non commerciale dell'ente (art. 87, ora 73, comma 1) lett. c) Tuir), e di un presupposto oggettivo dato dallo svolgimento nell'immobile, secondo modalità non commerciali, di una delle attività indicate dall'art. 7, comma 1, lett. i) in esame (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui, della L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a).

Come innumerevoli volte affermato da questa Corte, una lettura dell'evoluzione normativa in materia - indotta dalla decisione della Commissione UE 2013/286 - impone di escludere che possa riconoscersi l'esenzione allorché quest'ultima, venendo ad incidere su un settore produttivo operante alle condizioni di mercato, finisca con l'alterare le regole della libera concorrenza mediante la pratica

configurazione di un vero e proprio aiuto di Stato, come tale inammissibile ex art. 107, paragrafo 1 TUE, sicché solo l'attività svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico rende compatibile, quanto a requisito obiettivo, l'esenzione in parola (altrimenti disapplicabile dal giudice nazionale) con il diritto UE (Cass. nn. 13970/16; 4066/19; 6795/20; 18831/20; 28578/20; 15364/22 e molte altre).

Ciò sul presupposto che né il requisito soggettivo (natura non commerciale dell'ente) né quello oggettivo (natura dell'attività svolta) - per quanto necessari - possono essere sufficienti ad escludere l'incidenza delle modalità di concreto svolgimento dell'attività sulle condizioni di libero mercato, nel senso indicato. Infatti, anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato, mentre la finalità sociale dell'attività svolta non è di per sé incompatibile con il suo carattere anche economico-produttivo, la cui esclusione vuole appunto che essa sia svolta a titolo gratuito o dietro il versamento di un importo simbolico.

Convergente è la casistica giurisprudenziale di legittimità nella specifica materia dell'imponibilità Ici-Imu di immobili destinati da enti ecclesiastici e religiosi a ricettività, essendosi così affermato che: "In tema di ICI, il requisito oggettivo necessario ai fini dell'esenzione prevista del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), costituito dallo svolgimento esclusivo nell'immobile (nella specie, casa per ferie di proprietà di ente ecclesiastico) di attività di natura ricettiva senza le modalità di un'attività commerciale - va accertato in concreto, con onere probatorio a carico del contribuente, e dunque verificando, secondo la disciplina dei complessi ricettivi complementari a carattere turistico-sociale e le disposizioni regionali sulla ricettività complementare o secondaria, l'accessibilità limitata della struttura, che non deve essere rivolta ad un pubblico indifferenziato ma ai soli destinatari delle attività istituzionali (alunni e famiglie di istituti scolastici, iscritti a catechismo, appartenenti alla parrocchia, membri di associazioni, ecc.), nonché la discontinuità nell'apertura, in quanto l'attività ricettiva non può essere svolta per l'intero anno solare" (Cass.n. 19072/19); e, inoltre, che: "In materia di ICI, l'esenzione di cui del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), come modificato del D.L. n. 223 del 2006, art. 39 conv. in L. n. 248 del 2006, presuppone l'esistenza sia di un requisito soggettivo, costituito dalla natura non commerciale dell'ente, sia di un requisito oggettivo, ovvero che l'attività svolta nell'immobile rientri tra quelle previste dal medesimo art. 7, non assumendo rilevanza la successiva destinazione degli utili al perseguimento di fini sociali o religiose, che non fa venire meno il carattere commerciale dell'attività. (In applicazione del principio, la S.C. ha escluso che l'attività ricettiva svolta da un istituto religioso, attraverso una casa per ferie, dia diritto ad un'esenzione dall'ICI, ove non sia offerta gratuitamente o ad un prezzo simbolico)" (Cass. n. 7415/19; v. anche Cass. n. 17300/21).

Resta fermo che, pur mantenendo l'ente impositore veste di attore in senso sostanziale, è onere del contribuente fornire la prova in giudizio dei presupposti dell'esenzione invocata, ponendosi quest'ultima quale fatto impeditivo della pretesa di prelievo. Di ciò si è fatta applicazione anche nella specifica materia qui trattata, essendosi infatti affermato che "il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale" (Cass. n. 6711/15 ed altre).

p. 2.2.2 Orbene, nella concretezza del caso il giudice regionale si è fatto carico di questo complesso quadro normativo e, applicandolo alla fattispecie, ha rilevato come la Provincia non avesse soddisfatto questo onere probatorio, certo non assolvibile con il richiamo alla sola tipologia, meramente indicativa, della categoria catastale B/1-Convento. Ha segnatamente ritenuto la Commissione Tributaria Regionale che la Provincia non avesse dimostrato che nei locali in oggetto si svolgesse esclusivamente attività diversa da quella commerciale, né che la 'casa per ferie' fosse in effetti gestita con l'introito di corrispettivi di ospitalità a tal punto bassi da non rientrare nella logica e nei parametri del mercato alberghiero così da risultare, in sostanza, simbolici secondo i principi poc'anzi indicati.

Lo stesso motivo di ricorso qui in esame si propone (palesandosi in ciò finanche inammissibile) di ottenere una rivisitazione delle conclusioni alle quali è giunta la Commissione Tributaria Regionale, riproponendo relazioni prettamente fattuali in ordine alla prevalenza dell'attività ricettiva; alla sua accessorietà rispetto all'attività prettamente religiosa e di culto; al suo asserito asservimento al solo turismo religioso o pellegrinaggio.

Elementi, comunque, non decisivi ai fini voluti, dal momento che essi non colgono l'essenza strettamente economica del problema che è costituita dall'entità dei ricavi sia in sé, sia in rapporto ai servizi forniti ed ai costi di gestione.

Quanto poi alla circostanza che la casa per ferie occupi solo una porzione del più ampio immobile adibito a convento (pur esso ricompreso nella medesima particella catastale), basta osservare come il requisito esonerativo muova appunto dalla destinazione dell'immobile ad attività esclusiva di natura non commerciale, cosa che nella specie non è. Né ricorrevano, per l'annualità Imu 2012, i presupposti di ripartizione proporzionale che, in caso di mancato frazionamento catastale delle porzioni, sarebbero poi stati stabiliti, "a partire dal 1 gennaio 2013", dal D.L. 1 del 2012 cit., art. 91 bis, comma 3 con riguardo all'ipotesi di destinazione mista.

p. 2.2.3 Venendo, infine, alla parte di doglianza relativa alle ulteriori particelle classificate in categoria catastale (Omissis) ed (Omissis) (indicate alle lett. b), c), d) f) e g) a pag. 3 ric.), se ne rileva la inammissibilità.

Con essa (v. ric. p.p. 34-35pag.19) si lamenta ora la violazione della normativa di esenzione, ora l'omessa decisione, ora l'omesso esame delle condizioni giustificanti l'esenzione.

Non è chiaro quindi a quale specifica ipotesi, tra quelle tassativamente previste ex art. 360 c.p.c., comma 1, la parte intenda richiamarsi ma, in ogni caso, la doglianza così coacervata (astrattamente riferibile, al contempo, ai nn. 3), 4 e 5) della norma citata) difetta di specificità:

- sia nel ricostruire la vicenda processuale segnatamente riferibile alle particelle in questione, così quanto ad una succinta ma completa ed esauriente indicazione degli specifici argomenti posti a supporto della contestazione sul punto, così come dei loro esiti processuali in primo e secondo grado (carezza riscontrabile tanto nello svolgimento del motivo di ricorso in esame, in massima parte dedicato alla particella (Omissis) 'casa per ferie', quanto nella pur prescritta rievocazione degli essenziali fatti di causa ex art. 366 c.p.c., n. 3);

- sia nel riportare lo specifico motivo di appello che la Provincia avrebbe rivolto avverso la pronuncia di primo grado, anch'essa reiettiva sul punto in questione; il che sarebbe stato tanto più necessario in considerazione del fatto che nella sentenza impugnata non si riferisce di uno specifico motivo di gravame su questo aspetto, limitandosi il giudice regionale ad osservare (sent.pag.2) che il comune aveva riferito in corso di causa "di aver già preso in considerazione la presenza, all'interno del complesso immobiliare, della sede dell'ente religioso e dell'abitazione delle religiose, provvedendo a riconoscere su una porzione del medesimo l'esenzione da imposta", salvo poi aggiungere che "in riferimento ad altre unità immobiliari", si trattava di beni accatastati come uffici e studi privati, ovvero abitazioni di tipo civile, ma comunque non destinati "in via probatoria allo svolgimento esclusivo dell'attività di culto".

In assenza di ciò non è dunque neppure escludibile con la dovuta certezza che sul punto in questione si possa essere formato un giudicato interno da mancata specifica impugnazione in appello.

Va in proposito osservato che questa Corte, nel verificare se una statuizione contenuta nella sentenza di primo grado sia stata o no impugnata, ha il potere-dovere di valutare direttamente gli atti processuali, al fine di stabilire se, rispetto alla specifica questione, la funzione giurisdizionale si sia esaurita per effetto della mancata devoluzione nel giudizio di appello, con conseguente preclusione di ogni esame della stessa (Cass. 21/7/2003 n. 11322). La Corte di Cassazione, allorché sia denunciato un error in procedendo (nella specie, in ipotesi, omessa pronuncia e violazione dell'art. 112 c.p.c.) è sì anche giudice del fatto processuale ed ha quindi il potere di esaminare direttamente gli atti di causa al fine di valutare la fondatezza del vizio denunciato, purché però lo stesso sia stato ritualmente indicato ed allegato nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c., comma 2, n. 4.

E' quindi necessario, non essendo tale vizio rilevabile ex officio, che la parte ricorrente indichi gli elementi individuanti e caratterizzanti il fatto processuale di cui richiede il riesame e, quindi, che il corrispondente motivo sia ammissibile e contenga, per il principio di specificità del ricorso, tutte le precisazioni ed i riferimenti necessari a individuare la dedotta violazione processuale (si vedano in questo senso, fra molte, Cass. 2/2/2017 n. 2771, Cass. 30/09/2015 n. 19410).

Questo principio deve valere anche in relazione ai motivi di appello rispetto ai quali si denunciino errori procedurali da parte del giudice di merito. Da ciò "consegue che, ove il ricorrente denunci la violazione e falsa applicazione degli artt. 342 e 112 c.p.c. (nel caso di specie per il mancato esame di un motivo di

appello proposto), egli deve riportare nel ricorso, nel loro impianto specifico, i predetti motivi formulati all'interno dell'atto di gravame (si vedano in questo senso Cass. 23/3/2018 n. 7371, Cass. 10/1/2012 n. 86 e Cass. 21/5/2004 n. 9734). Occorreva pertanto che l'odierno ricorrente accompagnasse la denuncia del vizio con la riproduzione, diretta o indiretta, del contenuto dell'atto che sorreggeva la censura, dato che questa Corte non è legittimata a procedere a una autonoma ricerca degli atti denunciati come viziati ma solo a una verifica del contenuto degli stessi" (così, tra le molte, Cass. n. 7499/19).

p. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso la Provincia deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 5), 'omessa ed insufficiente motivazione circa una prova decisiva per il giudizio. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale considerato la particolare efficacia probatoria ('prova vincolata) che doveva essere attribuita alla segnalazione certificata di inizio attività (SCIA) di 'casa per ferie' presentata a Roma Capitale dalla legale rappresentante dell'ente, ex L. n. 241 del 1990, in occasione dei lavori di ristrutturazione, appunto attestante la reale natura dell'attività ricettiva in essa svolta.

p. 3.2 Il motivo è per più versi inammissibile.

Sotto un primo e dirimente aspetto si osserva che il vizio di 'omessa o insufficiente motivazione non rientra più, dopo la riforma dell'art. 360 cit. di cui al decreto L. 83 del 2012 convertito in L. n. 134 del 2012, (qui applicabile *ratione temporis*), nel tassativo catalogo delle doglianze proponibili avanti alla Corte di essendo oggi quest'ultima chiamata al ben diverso vaglio dell'omesso esame di fatto controverso e decisivo per il giudizio.

Sotto un secondo aspetto, e quand'anche si voglia conservativamente riquilibrare in quest'ultimo senso il motivo in esame, depone chiaramente per la sua inammissibilità la circostanza che con esso si intende veicolare non già l'omesso esame del fatto decisivo costituito dalla natura non commerciale dell'attività della casa per ferie (aspetto, come detto, tutt'altro che pretermesso dalla Commissione Tributaria Regionale), bensì l'omessa valutazione di una determinata prova documentale (presentazione della SCIA in occasione dei consistenti lavori di ristrutturazione dei locali poi destinati ad ospitalità alberghiera), e ciò nonostante che la nuova ipotesi di cui al n. 5) dell'art. 360 cit. faccia riferimento appunto ad un elemento della fattispecie materiale, e non ad un singolo elemento di prova che lo possa direttamente ovvero indirettamente investire.

Sotto un terzo aspetto, in ogni caso, neppure si tratterebbe di un elemento probatorio 'decisivo' in quanto in grado, se assunto, di determinare un esito certamente diverso della lite (Cass. nn. 16812/18, 19150/16 ed altre), se solo si consideri che si discuterebbe pur sempre della efficacia dimostrativa attribuibile ad una dichiarazione di parte (la legale rappresentante della Provincia) i cui effetti autocertificativi rilevarebbero esclusivamente in sede amministrativa non anche in quella giurisdizionale (Cass. n. 32568/19 ed altre), ed infine comunque riguardante i lavori di ristrutturazione edilizia eseguiti, ma non le concrete modalità di esercizio non commerciale dell'attività ricettiva di fatto svolta nell'annualità 2012 (l'unica qui rilevante.)

p. 4.1 La ricorrente formula altresì questione rilevante e non manifestamente infondata di legittimità costituzionale D.L. n. 1 del 2012 91 bis, comma 3 convertito in L. n. 27 del 2012, nonché del D.M. Mef n. 200 del 2012, art. 4. Ciò perché il subordinare l'esenzione tributaria (ispirata al particolare rilievo attribuito dall'Ordinamento all'attività istituzionale) allo svolgimento di attività non commerciale precludeva all'ente ecclesiastico di agire come operatore commerciale, ponendolo per ciò solo fuori mercato; così come accadrebbe qualora si dovesse dare attuazione alle disposizioni regolamentari che condizionano l'esenzione allo svolgimento di prestazioni 'a titolo gratuito o con versamenti di importo simbolico. Il che si porrebbe in contrasto con gli artt. 4 e 35 (diritto e tutela del lavoro), nonché art. 41 Cost. (libertà di iniziativa economica privata).

p. 4.2 Si tratta di dubbi di legittimità costituzionale manifestamente infondati se solo si consideri che il beneficio viene accordato dal legislatore solo se, ed in quanto, l'attività (pur ritenuta astrattamente meritevole di tutela) esuli dalle leggi di mercato, altrimenti sottoposte a libera concorrenza secondo quanto già si è detto con richiamo anche al diritto UE. Né l'esclusione della agevolazione in presenza di modalità commerciali di svolgimento dell'attività economica preclude di per sé lo svolgimento effettivo (in ipotesi, anche da parte di un ente non imprenditore o con finalità sociali, religiose e solidaristiche) di una simile attività, salvo che in tal caso essa risulta assoggettabile per intero alla regola generale secondo

cui l'obbligo di contribuzione alla spesa pubblica grava su tutti i soggetti e con riguardo a tutte le fattispecie in capo alle quali venga dall'Ordinamento individuata una capacità contributiva ex art. 53 Cost.. Del resto, già più volte il Giudice delle Leggi ha affermato la piena discrezionalità del legislatore nel disegnare le fattispecie impositive, con il solo limite dell'arbitrio e della irragionevolezza (di certo qui non superati); e questo indirizzo è stato, per quello che qui più conta, ribadito anche con specifico riguardo al tema delle agevolazioni fiscali, essendosi in proposito stabilito che: "Rientra nel potere discrezionale del legislatore decidere non solo in ordine all'an, ma anche in ordine al quantum e ad ogni altra modalità e condizione afferente alla determinazione di agevolazioni e benefici fiscali" (C.Cost. sent. 72/2018 ed altre).

p. 5. Ne segue in definitiva il rigetto del ricorso, con condanna della parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite liquidate come in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte:

- rigetta il ricorso;
- condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese del presente giudizio di legittimità...

## 5. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 18 aprile 2023, n. 10400

### D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 – IRES - agevolazioni - locazione - compete

*La riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 spetta agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati per legge, come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto (elemento soggettivo) e per le attività non commerciali o per le attività commerciali non prevalenti che siano in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini di beneficenza e istruzione o, nel caso di specie, religione o culto (elemento oggettivo). L'attività può considerarsi "direttamente strumentale" ove con essa l'ente si limiti a procacciare i mezzi economici occorrenti al fine istituzionale e non può essere "un'attività volta al procacciamento di mezzi economici", quando, per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione. Nel caso in cui l'ente svolga solo attività di "religione o di culto", il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l'unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare. Qualora, invece, l'ente svolga anche altre "attività diverse", la destinazione dei proventi alle attività istituzionali dovrà risultare da apposita documentazione.*

*Con particolare riferimento al caso de quo, l'Istituto diocesano per il sostentamento del clero possa svolgere, accanto ad attività di religione o di culto, anche ulteriori compiti, ed in particolare anche attività di natura e rilevanza economica e commerciale, finalizzate alla produzione di quei redditi del proprio patrimonio attraverso i quali provvedere ad integrare, se necessario, la remunerazione spettante al clero che svolge servizio in favore della diocesi, per assicurare il congruo e dignitoso sostentamento di ogni sacerdote. In tal caso è necessario dunque accertare, quanto ai redditi di locazione, in primo luogo che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, e in secondo luogo, ove venga in rilievo un mero godimento degli immobili, che i proventi siano destinati direttamente alle attività istituzionali.*

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 11781/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore;

- ricorrente e controricorrente incidentale -

contro

ISTITUTO DIOCESANO PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO DELL'ARCIDIOCESI DI GENOVA, in persona del Presidente pro tempore;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 1488/1/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LIGURIA, depositata in data 24 ottobre 2017, non notificata;

RILEVATO IN FATTO

che:

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Genova, con avviso di accertamento recuperava a tassazione maggiore Ires per l'anno di imposta 2009 nei confronti dell'Istituto diocesano per il sostentamento del clero dell'Arcidiocesi di Genova, disconoscendo l'agevolazione di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. c).

2. L'ente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Genova che lo accoglieva, affermando che, pur avendo natura meramente soggettiva l'agevolazione in parola, l'attività dell'ente era volta ad una conservazione del patrimonio necessaria a sostenere l'attività dei ministri di culto.

3. La Commissione tributaria regionale della Liguria, con la sentenza n. 1488/1/2017 pubblicata in data 24 ottobre 2017, rigettava l'appello dell'ufficio.

In particolare, i giudici d'appello, dopo aver ricostruito il quadro normativo e ritenuto in linea di principio che l'agevolazione in parola richiedesse non solo l'inquadramento dell'ente tra quelli con fine di religione o culto ma anche che dovesse accertarsi la natura dell'attività svolta dal medesimo, evidenziavano che l'attività di sostentamento del clero fosse strumentale al fine di religione o culto e che l'attività di locazione di immobili, prevalentemente svolta, avesse funzione strumentale e diretta rispetto al fine di sostentamento a sua volta strumentale al fine di religione o culto, e non fosse caratterizzata da alcun dinamismo, richiamando anche l'analoga decisione n. 886/3/2015.

4. L'Agenzia ricorrente propone ricorso affidato a un unico motivo.

L'Istituto diocesano per il sostentamento del clero dell'Arcidiocesi di Genova resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a un motivo.

L'Agenzia ha depositato controricorso incidentale.

CONSIDERATO IN DIRITTO

che:

1. Con unico motivo l'Agenzia deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6 dell'art. 7 n. 3 dell'accordo tra Stato italiano e Santa Sede del 1984, ratificato dalla L. n. 121 del 1985, della L. n. 122 del 1985, artt. 15 e 16 dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; evidenzia in particolare che l'agevolazione in esame richiede non solo la qualifica dell'ente, ma anche la valutazione della natura dell'attività svolta, criterio oggettivo, attività che deve essere infatti coerente con il fine istituzionale perseguito o deve essere ad esso connessa da un rapporto di strumentalità diretta ed immediata; deduce ancora che del resto è lo stesso art. 7, comma 3, dell'accordo tra Stato italiano e Santa Sede di cui alla L. n. 121 del 1985 a prevedere che gli enti ecclesiastici possano svolgere attività diversa da quella di religione o culto e che in questo caso tali attività siano assoggettate al regime tributario previsto per le medesime; che la natura dell'attività non può essere presunta né si può ritenere presuntivamente accertato che i proventi della riscossione dei canoni di locazione siano destinati in ogni caso a integrare il compenso percepito dei sacerdoti senza che l'ente abbia mai dimostrato l'effettiva destinazione dei proventi; l'errore commesso è individuato nell'aver la C.T.R. ritenuto che l'attività di locazione degli immobili costituirebbe di per sé attività strumentale meritevole dell'esenzione, finendo per attribuire a quest'ultima, nel caso di specie, natura di agevolazione soggettiva, peraltro in contrasto con i principi comunitari.

L'Istituto propone un motivo di ricorso incidentale con cui deduce la violazione dell'art. 101 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4 per aver la C.T.R. erratamente disatteso l'eccezione di inammissibilità dell'appello fondata sulla presenza di una doppia ratio decidendi, la seconda delle quali, cioè che l'attività svolta non potesse considerarsi commerciale, non sarebbe stata impugnata.

1.1. Non può essere accolta la richiesta di trattazione in pubblica udienza formulata dall'Istituto, ben potendo il collegio giudicante escludere la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie (Cass., Sez. U., 5/06/2018, n. 14437), ed allorquando non si verta in tema di decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza (Cass., Sez. U., 23/04/2020, n. 8093; Cass. 21/01/2022, n. 2047; Cass. 13/01/2021, n. 392; Cass. 20/11/2020, n. 26480), il che è quanto avviene nel caso di specie alla luce delle successive considerazioni.

2. Il ricorso principale è fondato e nel deciderlo può farsi riferimento a diversi precedenti di questa Corte (da ultimo Cass. 16/01/2023, n. 1164).

2.1. Il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. c) (rubricato "Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche", abrogato dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, comma 51, "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. E' assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al D.Lgs. 3 luglio 2017, n. 117") prevede che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione, purché in ogni caso tali enti abbiano personalità giuridica (comma 2).

L'art. 7, n. 3, dell'accordo, con protocollo addizionale, firmato a Roma il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato lateranense dell'11 febbraio 1929, tra la Repubblica italiana e la Santa Sede, ratificato con la L. 25 marzo 1985, n. 121, prevede che "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" e che "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".

Occorre anche ricordare che la L. 20 maggio 1985, n. 222 ("Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi") prevede, all'art. 15, che "gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'art. 7, n. 3, comma 2, dell'accordo del 18 febbraio 1984", e, all'art. 16, 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 delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro".

2.2. Una consolidata giurisprudenza di questa Corte ritiene, al fine del riconoscimento dell'agevolazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, che in generale non sia sufficiente il mero requisito soggettivo, non sia cioè, per quanto concerne in particolare gli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, sufficiente che essi siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare che l'attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti, dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa", soggetta all'ordinaria tassazione (Cass. 13/12/2016, n. 25586).

Tale giurisprudenza risale ad alcuni arresti degli anni '90; in particolare Cass. 29/03/1990, n. 2573 ebbe a riconoscere che la necessità di accertare oltre al requisito soggettivo, l'attività concretamente svolta come descritta nell'atto costitutivo, con precisa indicazione dell'oggetto, ovvero, in difetto, come effettivamente svolta, nascesse alla stregua del coordinamento della citata norma con il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 598, artt. 1 e 2 istitutivo dell'IRPEG, dovendosi accertare che non avesse carattere commerciale, in via esclusiva o principale, e, inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente (nella specie, attività editoriale), che la stessa fosse in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto, e quindi, non si limitasse a perseguire il procacciamento

dei mezzi economici al riguardo occorrenti; tale decisione concludeva che tale non è un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, "per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione".

La natura non solo soggettiva dell'agevolazione è stata poi da questa Corte confermata in numerose decisioni (iniziando da Cass. 15/02/1995, n. 1633 e Cass. 08/03/1995, n. 2705, che ebbe anche a precisare che il rapporto di strumentalità deve essere accertato dal giudice del merito e che il relativo accertamento, ove sia logicamente e congruamente motivato, è incensurabile in sede di legittimità; successivamente Cass. 13/01/2021, n. 339; Cass. 2/10/2013, n. 22493).

Ciò significa, in altri termini, che l'esistenza del fine "di religione o di culto" rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente per la spettanza dell'agevolazione, in quanto, come detto, il beneficio non è applicabile solo in ragione della qualificazione soggettiva dell'ente ma assume rilevanza anche l'elemento oggettivo, rappresentato dal tipo di attività svolta.

Tale interpretazione è del resto coerente con la considerazione che l'agevolazione, configurando un'eccezione al principio di corrispondenza fra capacità contributiva e soggettività tributaria (quale immediata applicazione del canone costituzionale di cui all'art. 53 Cost.), "può giustificarsi solo in ragione della considerazione della attività che determinate categorie di contribuenti svolgono" (Consiglio Stato, parere 8 ottobre 1991, n. 1296) e con la considerazione che le norme agevolatrici sono norme eccezionali e quindi di stretta interpretazione.

Il quadro va completato ricordando che ricade sul soggetto richiedente l'onere di provare il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio fiscale, per cui l'ente deve dimostrare, ai fini della propria natura non commerciale, che l'attività in concreto svolta non abbia carattere commerciale in via esclusiva o principale.

Alla luce di tali decisioni, pertanto deve ribadirsi che l'agevolazione di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 spetti agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati per legge, come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto (elemento soggettivo) e per le attività non commerciali o per le attività commerciali non prevalenti che siano in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini di beneficenza e istruzione o, nel caso di specie, religione o culto (elemento oggettivo); con le precisazioni che l'attività è "strumentale direttamente ove con essa l'ente si limiti a procacciare i mezzi economici occorrenti al fine istituzionale" e che non è un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, "per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione".

2.3. Posti tali principi di carattere generale occorre esaminare le due questioni specifiche del presente giudizio, cioè la natura dell'Istituto diocesano per il sostentamento del clero e la possibilità di considerare l'attività di concessione a terzi di locazione di immobili come strumentale e diretta al fine statutario.

2.4. Gli Istituti diocesani per il sostentamento del clero fanno parte degli enti ecclesiastici che possono essere civilmente riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, ai sensi della L. n. 222 del 1985, artt. 21,22 ed 1-5, che regolano l'istituzione e il fine dei medesimi.

L'art. 21 prevede infatti che in ogni diocesi venga eretto, entro il 30 settembre 1986, con decreto del Vescovo diocesano, l'Istituto per il sostentamento del clero previsto dal canone 1274 del codice di diritto canonico (il quale prevede che "Nelle singole diocesi ci sia un istituto speciale che raccolga i beni o le offerte, al preciso scopo che si provveda al sostentamento dei chierici che prestano servizio a favore della diocesi, a norma del can. 281, a meno che non si sia provveduto ai medesimi diversamente").

L'art. 24, comma 1, determina le attività demandate agli Istituti per il sostentamento del clero, stabilendo, per quanto qui interessa, che dall'1 gennaio 1987 ognuno di essi provveda, in conformità allo statuto, ad assicurare, nella misura periodicamente determinata dalla Conferenza episcopale italiana, il congruo e dignitoso sostentamento del clero che svolge servizio in favore della relativa diocesi.

L'art. 27, inoltre, aggiunge che l'Istituto centrale e gli altri Istituti per il sostentamento del clero possono svolgere anche funzioni previdenziali integrative autonome per il clero, prevedendo altresì che ogni Istituto diocesano destini, in conformità ad apposite norme statutarie, una quota delle proprie risorse per sovvenire alle necessità che si manifestino nei casi di abbandono della vita ecclesiastica da parte di coloro che non abbiano altre fonti sufficienti di reddito.

L'art. 28 prevede che con il decreto di erezione di ciascun Istituto sono contestualmente estinti la mensa vescovile, i benefici capitolari, parrocchiali, vicariali curati o comunque denominati, esistenti nella diocesi, e i loro patrimoni siano trasferiti di diritto all'Istituto stesso.

Gli artt. 33-35 prevedono ulteriori compiti degli Istituti diocesani per il sostentamento del clero e regolano il funzionamento di questi ultimi sotto diversi aspetti.

Appare utile evidenziare, per quanto qui interessa, che l'art. 35, comma 1, in materia di aspetti economici riguardanti il funzionamento dell'Istituto, stabilisce che esso provveda all'integrazione economica eventualmente spettante ai sacerdoti della diocesi con i redditi del proprio patrimonio, salvo l'intervento dell'Istituto centrale nel caso in cui questi ultimi fossero insufficienti.

Gli artt. 36-38, infine, disciplinano l'alienazione di beni, ed in particolare anche di immobili, da parte degli Istituti per il sostentamento del clero.

Dal complesso di tali disposizioni, come questa Corte ha già avuto modo di osservare (Cass. 30/07/2019, n. 20480) si evince pertanto che il legislatore non ha escluso, ed anzi ha presupposto, che l'Istituto diocesano per il sostentamento del clero possa svolgere, accanto ad attività di religione o di culto, anche ulteriori compiti, ed in particolare anche attività di natura e rilevanza economica e commerciale, finalizzate alla produzione di quei redditi del proprio patrimonio attraverso i quali provvedere ad integrare, se necessario, la remunerazione spettante al clero che svolge servizio in favore della diocesi, per assicurare il congruo e dignitoso sostentamento di ogni sacerdote (in quel caso l'Agenzia aveva negato che l'Istituto potesse beneficiare della rivalutazione di un terreno, in quanto spettante solo ai soggetti titolari di reddito d'impresa, ovvero, ma limitatamente ai beni relativi all'attività commerciale, agli enti non commerciali, i quali, pur svolgendo attività commerciali, non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di queste ultime, escludendo la sua inclusione sia tra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) t.u.i.r., richiamato dal D.L. n. 185 del 2008, art. 15, comma 16, convertito dalla L. n. 2 del 2009, sia tra i soggetti menzionati nella L. n. 342 del 2000, art. 15).

In tale precedente la Corte, come dedotto in quella sede dal ricorrente Istituto, ha ritenuto che esso si inserisca tra gli enti ecclesiastici, civilmente riconosciuti, che, come previsto dalla L. n. 222 del 1985, art. 15, possono svolgere, oltre alle attività di religione o di culto descritte dal successivo art. 16, lett. a), ovvero "quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana", anche quelle diverse di cui all'art. 16, lett. b), ovvero "quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro".

L'individuazione delle due categorie di attività, ai fini della relativa disciplina nell'ordinamento civile, ed in particolare per quanto riguarda l'aspetto tributario, è stata ritenuta rispettosa di quanto previsto dall'art. 7, n. 3, dell'accordo del 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e la Repubblica italiana, che, come anticipato, dispone che "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"; riguardo invece alle ulteriori attività, il comma 2 dell'art. 7, n. 3, dell'accordo del 18 febbraio 1984, espressamente richiamato dalla L. n. 222 del 1985, art. 15, stabilisce che: "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".

2.5. La seconda questione attiene alla natura del reddito recuperato parzialmente a tassazione, pacificamente vertendosi in tema di redditi da locazione immobiliare.

Coerentemente con la ratio legis, la disposizione recata dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, in via di principio, deve applicarsi anche ai proventi derivanti dalla locazione del patrimonio immobiliare (come nel caso di immobili ricevuti per lasciti e donazioni o come tipicamente negli istituti diocesani), a due condizioni, imposte dai principi sopra esposti (e che appaiono richiamate anche nella recente circolare dell'Agenzia delle entrate del 15 maggio 2022).

In primo luogo, si deve essere in presenza di un mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, che si configura quando la locazione di immobili si risolve nella mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico.

In linea di principio, infatti, la mera riscossione dei canoni da parte dell'ente religioso, così come l'esecuzione dei pagamenti delle spese riferite agli immobili, non implica di per sé l'esercizio di un'attività commerciale. Tuttavia, al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato, esaminando circostanze di fatto che caratterizzano in concreto la situazione specifica. Ad esempio, il citato documento di prassi segnala alcuni indici idonei a tali fini: la ripetitività con la quale si immette sul libero mercato degli affitti il medesimo bene in ragione della stipula di contratti di breve durata; la consistenza del patrimonio immobiliare gestito (da valutarsi non isolatamente, ma qualora accompagnata dalla presenza di una struttura organizzativa dedicata alla gestione immobiliare); l'adozione di tecniche di marketing finalizzate ad attirare clientela; il ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario; la "presenza attiva" in un mercato con spot pubblicitari ad hoc, insegne o marchi distintivi.

L'ipotesi di mero godimento ricorre invero quando gli immobili non sono inseriti in un tale contesto ma sono posseduti al mero scopo di trarne redditi di natura fondiaria, attraverso i quali l'ente si sostiene e si procura i proventi per poter raggiungere i fini istituzionali, compiendo quindi gli interventi conservativi, quali la manutenzione o il risanamento del bene, ovvero quelli migliorativi, atti a consentirne un uso idoneo, mentre, per converso, non rientra nella predetta nozione una gestione caratterizzata dalla presenza di atti volti alla trasformazione del patrimonio immobiliare.

Ciò è del resto conforme alla nozione unionale di "impresa" che abbraccia qualsiasi entità che eserciti un'attività economica, a prescindere dal suo status giuridico e dalle sue modalità di finanziamento (v. sentenza del 16 marzo 2004, AOK Bundesverband e a., C-264/01, C-306/01, C-354/01 e C-355/01, EU:C:2004:150, punto 46 e giurisprudenza ivi citata; sentenze del 10 gennaio 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e a., C-222/04, EU:C:2006:8, punto 107, nonché del 27 giugno 2017, Congregacion de Escuelas Pias Provincia Betania, C-74/16, EU:C:2017:496, punti 39 e 41 e giurisprudenza ivi citata).

Ove si verta in ipotesi di mero godimento, occorre poi che tali proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di "religione o di culto" e cioè nel fine istituzionale dell'ente. Trattandosi di mero godimento del patrimonio immobiliare, la destinazione dei relativi proventi, in via esclusiva e diretta, alla realizzazione delle finalità istituzionali dell'ente consente di ricondurre il reddito così ritratto al beneficio della riduzione di aliquota.

Nell'ipotesi in cui l'ente svolga solo attività di "religione o di culto", il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l'unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare. Qualora, invece, l'ente svolga anche altre "attività diverse", la destinazione dei proventi alle attività istituzionali dovrà risultare da apposita documentazione.

La sussistenza delle predette condizioni garantisce che il godimento in chiave meramente conservativa del patrimonio immobiliare, i cui proventi costituiscono i mezzi necessari per il perseguimento dello scopo principale, non si ponga in contrasto con le finalità ideali e non economiche perseguite dall'ente.

2.6. Nel caso di specie, alla luce di tali principi, deve ritenersi che la C.T.R. abbia errato nel ritenere apoditticamente che l'attività di locazione, prevalentemente svolta, fosse di per sé attività conservativa, sottraendosi alla necessità di accertare, quanto ai redditi di locazione, in primo luogo che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, e in secondo luogo, ove venga in rilievo un mero godimento degli immobili, che i proventi siano destinati direttamente alle attività istituzionali.

3. L'Istituto, con il proprio ricorso incidentale, deduce la violazione dell'art. 101 c.p.c. per aver la C.T.R. erratamente disatteso l'eccezione di inammissibilità dell'appello fondata sulla presenza di una doppia ratio decidendi, la seconda delle quali, che l'attività svolta non potesse considerarsi commerciale, non sarebbe stata impugnata.

3.1. Il motivo è infondato, in quanto nella decisione della C.T.P., come trascritta dalle parti, non si rinvenivano due rationes decidendi distinte e ciascuna in grado di supportare la decisione impugnata; la

natura di mero godimento dell'attività locativa e la natura commerciale della stessa sono infatti, alla luce di quanto sopra evidenziato, questioni intrinsecamente connesse, entrambe attinte dal motivo di gravame. 4. La controricorrente ha chiesto, in subordine, di rideterminare le sanzioni amministrative, alla luce della applicazione dello ius superveniens del D.Lgs. 18 dicembre 1997, art. 472, art. 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, art. 1, comma 2, nel testo modificato dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, art. 15, dovendosi la sanzione ridurre dal 100 per cento al 90 per cento.

L'accoglimento del ricorso comporta l'assorbimento della questione, rimessa alla valutazione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, cui la causa va, cassata la sentenza impugnata, rimessa, anche per decidere le questioni non esaminate e per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria...

## **6. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 16 aprile 2023, n. 9922**

### **IMU – enti ecclesiastici – scuola paritaria**

*La scuola paritaria gestita da un ente ecclesiastico non può usufruire dell'esonerazione dall'IMU se la retta non si discosta da quella di mercato, essendo peraltro irrilevante il riferimento al costo medio indicato dal Dm 26/6/2014.*

## **7. Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 17 aprile 2023, n. 10201**

### **Art. 67, comma 1, lett. b) t.u.i.r. - plusvalenza - trasferimenti immobiliari - istituto diocesano per il sostentamento del clero - soppressione enti ecclesiastici - non spetta**

*Le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria devono essere tassate, secondo un'interpretazione letterale dell'art. 67, comma 1, lett. b, del TUIR, anche nel caso in cui il terreno sia stato acquistato ope legis, in forza di successione tra enti. Non sono dunque esenti dalla tassazione della plusvalenza i trasferimenti realizzati ai sensi della L.n. 222 del 1985, art. 28, la quale prevede infatti che con il decreto di erezione di ciascun Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero sono contestualmente estinti la mensa vescovile, i benefici capitolari, parrocchiali, vicariali curati o comunque denominati, esistenti nella diocesi, e i loro patrimoni siano trasferiti di diritto all'Istituto stesso (il comma 4 del medesimo articolo precisa che l'Istituto succede ai benefici estinti in tutti i rapporti attivi e passivi).*

## LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5136/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore,  
presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è difesa;

- ricorrente -

contro

ISTITUTO DIOCESANO PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO DIOCESI DI PERUGIA -  
CITTA' DELLA PIEVE, in persona del Presidente pro tempore;

- controricorrente e ricorrente incidentale -

avverso la sentenza n. 247/3/2017 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE dell'UMBRIA, depositata in data 4 luglio 2017, non notificata;

#### RILEVATO IN FATTO

che:

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Perugia, con avviso di accertamento recuperava a tassazione maggiore Ires per gli anni di imposta 2009 e 2010 nei confronti dell'Istituto diocesano per il sostentamento del clero Diocesi di Perugia - Città della Pieve, per redditi da fabbricato non dichiarati e per redditi diversi da plusvalenze realizzate da cessioni di terreni edificabili nonché disconoscendo l'agevolazione di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, comma 1, lett. c).

2. L'ente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Perugia che lo accoglieva in parte, affermando la natura meramente soggettiva dell'agevolazione e ritenendo non dovuta l'imposta sulla plusvalenza.

3. La Commissione tributaria regionale dell'Umbria, con la sentenza n. 247/3/2017 pubblicata in data 4 luglio 2017, rigettava l'appello dell'ufficio e l'appello dell'Istituto.

In particolare, i giudici d'appello ritenevano applicabile la tassazione agevolata e insussistenti le plusvalenze in quanto il subentro ope legis dell'Istituto nel patrimonio degli enti ecclesiastici, soppressi per legge, faceva venir meno il presupposto dell'acquisto, al cui momento era necessario far riferimento per determinare il valore iniziale; disponeva, in relazione alle sanzioni, che esse dovevano applicarsi nella misura del sopravvenuto D.Lgs. n. 158 del 2015.

4. L'Agenzia ricorrente propone ricorso affidato a quattro motivi.

L'Istituto diocesano per il sostentamento del clero di Perugia resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a due motivi.

Il ricorso è stato fissato per la camera di consiglio del 24 febbraio 2023, ai sensi dell'art. 375 c.p.c., u.c., e art. 380-bis.1, c.p.c., il primo come modificato ed il secondo introdotto dal D.L. 31 agosto 2016, n. 168, art. 6, comma 1, lett. c), conv. in L. 25 ottobre 2016, n. 197, per la quale l'Istituto ha depositato memoria. Il Pubblico ministero, in persona del sostituto Procuratore generale, Dott. Ceniccola Aldo, ha depositato conclusioni scritte per l'accoglimento di primo, secondo e quarto motivo di ricorso principale, con assorbimento del terzo, e per il rigetto del ricorso incidentale.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO

che:

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 112 c.p.c. e dell'art. 132, comma 1, n. 4, c.p.c., ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia sul motivo di appello relativo al recupero di canoni non dichiarati.

Con il secondo motivo l'Agenzia deduce la nullità della sentenza per carenza assoluta di motivazione, ai sensi dell'art. 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

Con il terzo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6 dell'art. 7 n. 3 dell'accordo tra Stato italiano e Santa Sede del 1984, ratificato dalla L. n. 121 del 1985, della L. n. 122 del 1985, artt. 15 e 16 dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; evidenzia in particolare che la C.T.R. avrebbe ritenuto applicabile il beneficio in base al solo criterio soggettivo, la qualifica dell'ente, senza prendere in considerazione la natura dell'attività svolta, criterio oggettivo, attività che deve essere infatti coerente con il fine istituzionale perseguito o deve essere ad esso connessa da un rapporto di strumentalità diretta ed immediata, ciò anche in ragione della necessaria stretta interpretazione delle norme agevolatrici in materia fiscale; deduce ancora che del resto è lo stesso art. 7, n. 3, dell'accordo tra Stato italiano e Santa Sede di cui alla L. n. 121 del 1985 a prevedere che gli enti ecclesiastici possano svolgere attività diversa da quella di religione o culto e che in questo caso tali attività siano assoggettate al regime tributario previsto per le medesime; che la natura dell'attività non può essere presunta né si può ritenere presuntivamente accertato che i proventi della riscossione dei canoni di locazione siano destinati in ogni caso a integrare il compenso percepito dei sacerdoti senza che l'ente abbia mai dimostrato l'effettiva destinazione dei proventi; e che comunque, alla luce di tali principi, sarebbe necessario che l'uso

dell'immobile concretizzi in se stesso l'esercizio di un'attività non commerciale strumentale al fine di religione o culto.

Col quarto motivo deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 67 e 68 t.u.i.r., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, censurando la decisione della C.T.R. laddove ha ritenuto che non fosse tassabile la plusvalenza per la mancanza di un atto di acquisto da parte dell'Istituto.

1.1. L'Istituto propone due motivi di ricorso incidentale.

Con il primo motivo deduce la violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, denunciando l'omessa pronuncia sul motivo di appello incidentale relativo alla ripresa di alcuni canoni rendicontati e non dichiarati.

Col secondo motivo deduce la nullità della sentenza per carenza assoluta di motivazione ai sensi dell'art. 132, comma 2, n. 4 c.p.c. e dell'art. 111 Cost., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4.

1.2. Non può essere accolta la richiesta di trattazione in pubblica udienza formulata dall'Istituto, ben potendo il collegio giudicante escludere la ricorrenza dei relativi presupposti in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie (Cass., Sez. U., 5/06/2018, n. 14437), ed allorquando non si verta in tema di decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza (Cass., Sez. U., 23/04/2020, n. 8093; Cass. 21/01/2022, n. 2047; Cass. 13/01/2021, n. 392; Cass. 20/11/2020, n. 26480), il che è quanto avviene nel caso di specie alla luce delle successive considerazioni.

2. Occorre prendere le mosse dall'esame del ricorso principale dell'Agenzia, il cui primo motivo è fondato. L'Agenzia ha debitamente trascritto la decisione di accoglimento delle ragioni dell'Istituto adottata dalla C.T.P. e il motivo di appello spiegato riguardante il recupero dei canoni di locazione non dichiarati dall'Istituto ed imputati erroneamente sotto la voce "proventi e ricavi diversi" per la somma di Euro 49.425,00, motivo di appello sul quale la C.T.R. non ha in alcun modo deciso, neanche implicitamente, e non dandone atto nell'esposizione del fatto.

3. Il secondo motivo è parimenti fondato.

3.1. La decisione della C.T.R. in relazione alla ripresa del 50 per cento dell'imponibile, connessa al disconoscimento dell'agevolazione di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6 è evidentemente motivata per relationem con riferimento alla motivazione del giudice di primo grado la cui ricostruzione normativa e la cui negazione della valenza di precedenti giurisprudenziali è richiamata.

3.2. Ebbene, "quando si impugna una motivazione per relationem enunciata dal giudice d'appello con l'indicazione della condivisione dell'affermazione del primo giudice che si è fatta propria, spetta al ricorrente in cassazione, come logica conseguenza dell'onere di specificazione del motivo e di adempimento dell'onere di cui all'art. 366 c.p.c., n. 6, non solo identificare il tenore della motivazione del primo giudice che ha giustificato l'affermazione condivisa dal giudice d'appello, ma anche indicare quali critiche erano state rivolte ad essa con l'atto di appello. E' palese che la ritualità della motivazione per relationem non si può apprezzare senza conoscere quel tenore e quelle critiche. Ne' si può ritenere che esse dovrebbero risultare dalla sentenza impugnata e ciò per la ragione che in tal caso non si sarebbe in presenza di motivazione per relationem, bensì di una motivazione che o si è fatta carico delle critiche e, dunque, nel rigettarle non risulta più relazionata, o non se ne è fatta carico ed allora risulta omissiva della considerazione del motivo di appello, così concretando violazione dell'art. 112 c.p.c." (Cass., Sez. U., 20/03/2017, n. 7074; seguita da questa sezione in Cass. 23/02/2022, n. 6063; Cass. 12/03/2021, n. 6998; Cass. 02/10/2020, n. 21099).

Nel caso di specie nell'esposizione del fatto l'Agenzia ha debitamente trascritto la motivazione della C.T.P. sul punto, fondata essenzialmente sulla ritenuta natura soggettiva dell'agevolazione in esame, e sulla affermazione, in via di ipotesi, ove si condividesse la diversa tesi della natura oggettiva della stessa, sostenuta dall'Agenzia, della presenza del nesso di strumentalità diretta dell'attività di locazione immobiliare con il fine statutario; e ha altresì evidenziato le censure che essa aveva mosso a tali statuizioni, fondate sulla tesi della natura oggettiva dell'agevolazione, ritenuta dalla giurisprudenza di legittimità, e sulla mancata considerazione degli elementi fattuali posti a base della ritenuta natura commerciale dell'attività dell'Istituto (tra cui la complessità della gestione immobiliare, la partecipazione ad una s.r.l. e le attività finanziarie).

3.3. Ritenuta ammissibile la censura, si osserva che la sentenza pronunciata in sede di gravame è legittimamente motivata per relationem (ed in particolare ove la relatio sia alla sentenza di primo grado) quando il giudice d'appello, facendo proprie le argomentazioni del primo giudice, esprima, sia pure in modo sintetico, le ragioni della conferma della pronuncia in relazione ai motivi di impugnazione proposti, sì da consentire, attraverso la parte motiva di entrambe le sentenze, di ricavare un percorso argomentativo adeguato e corretto, ovvero purché il rinvio sia operato in modo tale da rendere possibile ed agevole il controllo, dando conto delle argomentazioni delle parti e della loro identità con quelle esaminate nella pronuncia impugnata, mentre va cassata la decisione con cui il giudice si sia limitato ad aderire alla decisione di primo grado senza che emerga, in alcun modo, che a tale risultato sia pervenuto attraverso l'esame e la valutazione di infondatezza dei motivi di gravame (Cass. 05/11/2018, n. 28139; Cass. 30/05/2018, n. 13594; Cass. 30/03/2018, n. 8012; Cass. 19/07/2016, n. 14786; Cass. 11/06/2008, n. 15483).

Ciò vale anche in tema di processo tributario, ove è nulla, infatti, per violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 36 e 61 nonché dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza della Commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto la Commissione a disattenderle e che si sia limitata a motivare per relationem alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa (Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 05/10/2018, n. 24452; Cass. 21/09/2017, n. 22022; Cass. 26/06/2017, n. 15884; Cass. 16/12/2013, n. 28113).

Nel caso di specie, in ordine alla natura oggettiva o meramente soggettiva dell'agevolazione ed in ordine alla presenza del nesso di strumentalità diretta dell'attività svolta col fine statutario, la sentenza appellata non reca alcuna indicazione (al di là dell'apodittica affermazione circa la seconda questione) dei motivi per i quali la Commissione provinciale abbia provveduto all'accoglimento del ricorso né dei motivi dell'appello dell'Agenzia né dei motivi per i quali essi (pur presenti, come sopra evidenziato) siano da disattendere, non consentendo quindi di comprendere se le ragioni della decisione abbiano tenuto conto dei motivi di gravame, dovendosi quindi accogliere il motivo di ricorso.

4. Dall'accoglimento del secondo motivo segue l'assorbimento del terzo.

5. Il quarto motivo è fondato.

5.1. Si controverte sulla tassabilità della plusvalenza derivante dalla cessione a titolo oneroso di terreni edificatori, prevista dall'art. 67, comma 1, lett. b, t.u.i.r., che dispone che siano tassate "in ogni caso le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria", nel particolare caso in cui il terreno sia stato acquistato ope legis, in forza di successione tra enti.

La L. n. 222 del 1985, art. 28 prevede infatti che con il decreto di erezione di ciascun Istituto sono contestualmente estinti la mensa vescovile, i benefici capitolari, parrocchiali, vicariali curati o comunque denominati, esistenti nella diocesi, e i loro patrimoni siano trasferiti di diritto all'Istituto stesso (il comma 4 del medesimo articolo precisa che l'Istituto succede ai benefici estinti in tutti i rapporti attivi e passivi). La C.T.R. ha ritenuto che la plusvalenza non sia tassabile non ricorrendo i presupposti degli artt. 67 e 68 t.u.i.r. non potendo l'acquisto ope legis, e in particolare la successione nel patrimonio di enti soppressi, costituire un acquisto idoneo a determinare il valore iniziale dell'immobile.

5.2. L'art. 67, comma 1, lett. b, t.u.i.r. prevede la tassabilità: 1) delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari; 2) nonché, in ogni caso, delle plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

La ratio delle due ipotesi è diversa.

Per quanto riguarda la cessione infraquinquennale di fabbricati, è chiaro che il legislatore presume in tale operazione un fine speculativo nella circostanza di un soggetto che realizza o acquista la proprietà di un edificio e nel giro di soli cinque anni lo rivende; per tali ragioni esclude dalla tassazione gli acquisti per successione e le abitazioni principali, proprio perché in questi casi il titolo in base al quale si è divenuti

proprietari o la destinazione del fabbricato a propria residenza escludono, per loro natura, un "intento speculativo" e la presenza di un "reddito prodotto".

Nella cessione di terreni edificabili, a differenza della precedente fattispecie, è invece irrilevante che la cessione sia infraquinquennale o che il terreno sia pervenuto per successione, come chiarito dall'inciso "in ogni caso". La "ricchezza prodotta" non deriva qui da un intento speculativo in senso proprio, bensì da una caratteristica intrinseca del bene.

In dottrina i motivi che hanno spinto il legislatore della L. n. 413 del 1991, art. 11, comma 1, lett. f), modificativo dell'art. 81 t.u.i.r. (ora art. 67), a trattare in modo differente le plusvalenze immobiliari realizzate a seguito della cessione delle aree edificabili sono legate in sintesi alla considerazione che l'incremento del valore patrimoniale del terreno comporta un incremento di ricchezza in capo al suo proprietario e che la causa dell'arricchimento del cittadino-contribuente proprietario di un terreno divenuto edificabile è una conseguenza della decisione della pubblica amministrazione e prescinde dal suo comportamento e dalla sua intenzione.

Tali principi sono posti a base della giurisprudenza di questa Corte laddove ritiene che non integri tale fattispecie impositiva l'ipotesi della cessione di un terreno con fabbricato da demolire: "la ratio ispiratrice del citato art. 81, nella formulazione introdotta dalla L. n. 413 del 1991, è tesa inequivocabilmente ad assoggettare a prelievo fiscale la manifestazione di forza economica conseguente "all'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" di terreni ovvero, in altri termini, ad assoggettare ad imposizione la plusvalenza che scaturisce non "in virtù di un'attività produttiva del proprietario o possessore, ma per l'avvenuta destinazione edificatoria in sede di pianificazione urbanistica" dei terreni (per tutte Cass. 09/07/2014, n. 15629)".

5.3. Fatte tali considerazioni, la presenza quindi dell'inciso "in ogni caso" nell'individuazione del reddito tassato da parte dell'art. 67, lett. b, t.u.i.r., non solo esclude le cause di esonero (in particolare l'acquisto per successione) ma svincola la tassabilità della plusvalenza derivante dalla cessione del terreno edificabile anche dalla presenza di un antecedente "atto di acquisto" avvenuto nel quinquennio.

L'art. 67 t.u.i.r. (proprio in forza di una sua interpretazione letterale, cui fa riferimento l'Istituto richiamando Cass., Sez. U., 25/07/2022, n. 23051) non consente quindi di esentare la tassabilità della plusvalenza l'ente che abbia acquisito il bene, poi alienato, per successione da altro ente (la quale, ai sensi degli artt. 174 e 172 t.u.i.r. infatti non genera realizzo).

5.4. L'Istituto richiama la risoluzione 9/2226 del 23 febbraio 1983 del Ministero delle finanze che aveva ritenuto non tassabile la plusvalenza derivante dalla vendita, da parte di alcune organizzazioni sindacali, dei beni immobili già appartenenti a disciolte organizzazioni sindacali fasciste, alle stesse pervenuti in proprietà per effetto della L. n. 902 del 1977; in quel caso il Ministero ritenne che la vendita non integrasse alcuna delle fattispecie previste dal D.P.R. n. 597 del 1973, art. 76, per carenza degli elementi costitutivi delle fattispecie stesse, evidenziando che la presunzione assoluta contenuta nel comma 3, punto 2), dell'art. 76 fosse subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni: a) che i beni immobili non destinati all'utilizzazione personale da parte dell'acquirente o dei familiari abbiano formato oggetto di acquisto e vendita; b) che il tempo intercorrente tra i due atti non sia superiore a cinque anni. Il Ministero precisò che mancava l'atto di acquisto, e cioè uno dei due momenti essenziali perché potesse ritenersi realizzata l'intera operazione speculativa, ritenendo che l'acquisizione della proprietà di uno o più beni immobili, da parte delle organizzazioni sindacali, non potesse assimilarsi a detta figura giuridica, dal momento che essa discendeva dall'attuazione di una legge e non da una convenzione liberamente posta in essere dalle parti, comportante la corresponsione di un corrispettivo.

La risoluzione va calata però entro il riferimento normativo cui si riferisce, costituito dal D.P.R. n. 597 del 1973, art. 76 secondo il quale erano tassabili le plusvalenze conseguite mediante operazioni poste in essere con fini speculativi; si tratta cioè sostanzialmente delle ipotesi previste dall'art. 67 per la cessione dell'immobile nel quinquennio.

5.5. Alla luce di tali principi, la C.T.R. ha quindi errato nel ritenere non tassabile la plusvalenza in esame dando rilievo di fatto in realtà ad elementi che concernono la misura della imposizione ed il valore da assumere a monte del calcolo della plusvalenza.

6. Con i due motivi di ricorso incidentale l'Istituto denuncia, rispettivamente, l'omessa pronuncia sul motivo di appello relativo alla ripresa per la differenza tra canoni rendicontati e canoni dichiarati e, in subordine, la nullità per difetto di motivazione.

6.1. I motivi sono infondati.

In primo luogo, la C.T.R. ha deciso su tale motivo di appello, come emerge dalla parte finale della pagina 3 e dalla parte iniziale della pagina 4, in cui ha evidenziato che l'onere di provare le discordanze tra i ricavi dichiarati e quelli registrati era a carico della parte che aveva commesso l'errore e non era stato assolto.

In secondo luogo, la mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 c.p.c., n. 4, (e nel caso di specie del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 36, comma 2, n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, si configura quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero... essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata" (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, con riferimento al nuovo testo dell'art. 360 c.p.c., seguito alla riforma di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, applicabile al caso in esame trattandosi di sentenza emessa dopo il 10 settembre 2012); successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 25/09/2018, n. 22598).

In particolare si è in presenza di una "motivazione apparente" allorché la motivazione, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perché consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talché essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie ed ipotetiche congetture.

Nel caso di specie, la motivazione è graficamente presente e lascia intendere le argomentazioni poste a fondamento della decisione, e cioè il mancato assolvimento dell'onere della prova per difetto di documentazione al riguardo.

7. In accoglimento di primo, secondo e quarto motivo del ricorso dell'Agenzia, assorbito il terzo, e rigettato il ricorso incidentale, va quindi cassata la sentenza impugnata e la causa va rimessa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il primo, il secondo e il quarto motivo del ricorso principale, assorbito il terzo; rigetta il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria...