

Giurisprudenza e legislazione tributaria

Indice

- *Presentazione*
- *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 - esenzione non spettante)
- *Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, ordinanza 29 novembre 2022, n. 35123*
(Ici - art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - attività sanitaria - esenzione non spettante)
- *Corte di Giustizia Tributaria, I grado, Sez. I - Trieste, sentenza 4 gennaio 2023, n. 2*
(Ici - art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - attività sanitaria - esenzione non spettante)
- *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 - esenzione non spettante)
- *Corte di Giustizia Tributaria, I grado, Sez. I - Taranto, sentenza 12 giugno 2023, n. 596*
(Ici - art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - Oratorio - esenzione spettante)
- *Corte di Giustizia Tributaria, II grado Campania, sentenza 26 giugno 2023, n. 4008/16*
(IMU - enti religiosi - attività sanitaria convenzionata con la PA - agevolazione non spettante)
- *Corte di Giustizia Tributaria, I grado di Roma, sez. XXIII, 10 maggio 2023 61, n. 6183*
(IMU - TASI - esenzione; attività di religione e di culto; destinazione d'uso - cause di esclusione dell'imposta - oneri probatori - agevolazione non spettante)
- *Corte di giustizia tributaria, II grado del Lazio, sentenza 25 settembre 2023, n. 5314*
(IMU - ICI - attività didattica - esenzione - corrispettivi simbolici o inidonei a costituire retribuzione del servizio - difetto probatorio - esenzione non spettante)
- *Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 17 aprile 2023, n. 10201*
(Art. 67, comma 1, lett. b) TUIR - plusvalenza - trasferimenti immobiliari - Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero - soppressione enti ecclesiastici - esenzione non spettante)
- *Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 16 gennaio 2023, n. 1164*
(DPR n. 601 del 1973 - art. 6, comma 1 - Ires - agevolazioni - locazione - agevolazione non spettante)
- *Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 18 aprile 2023, n. 10400*
(DPR n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 - Ires - agevolazioni fiscali - locazione - agevolazione non spettante)
- *Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, ordinanza 5 aprile 2023, n. 9409*
(D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, art. 7, n. 3 - plusvalenza - trasferimenti immobiliari - agevolazione non spettante)
- *Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza 14 dicembre 2023, n. 35087*
(I.N.V.I.M. straordinaria (D.L. n. 55 del 1983, art. 26) - esenzione DPR n. 643 del 1972, art. 3 - APSA - agevolazione non spettante)

Fiscal Jurisprudence and Legislation

Index

- *Presentation*
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 7 November 2022, no. 32765*
(ICI - art. 7, paragraph 1, letter i) of Legislative Decree no. 504 of 1992 - ecclesiastical bodies - healthcare activities - exemption not due)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 29 November 2022, no. 35123*

- (ICI - art. 7, paragraph 1, letter i) of Legislative Decree no. 504 of 1992 - ecclesiastical bodies - healthcare activities - exemption not due)
- *Tax Court of Justice, I degree, Section I - Trieste, sentence 4 January 2023, no. 2*
(ICI - art. 7, paragraph 1, letter i) of Legislative Decree no. 504 of 1992 - ecclesiastical bodies - healthcare activities - exemption not due)
- *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 - exemption not due)
- *Tax Court of Justice, I degree, Section I - Taranto, sentence 12 June 2023, no. 596*
(ICI - art. 7, paragraph 1, letter i) of Legislative Decree no. 504 of 1992 - ecclesiastical bodies - Oratory - exemption due)
- *Second Instance Tax Court of Justice Campania, sentence 26 June 2023, n. 4008/16*
(IMU - religious bodies - healthcare activity affiliated with the PA - benefit not due)
- *First Instance Tax Court of Justice of Rome, Section XXIII, 10 May 2023 61, n. 6183*
(IMU - TASI - exemption; religious and cult activities; intended use - causes for exclusion of the tax - evidentiary burdens - relief not due)
- *Second instance Tax Court of Justice of Lazio, sentence 25 September 2023, n. 5314*
(IMU - ICI - teaching activity - exemption - symbolic or unsuitable fees to constitute remuneration for the service - lack of evidence - exemption not due)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 17 April 2023, no. 10201*
(Art. 67, paragraph 1, letter. b) TUIR - capital gain - real estate transfers - Diocesan Institute for the Support of the Clergy - suppression of ecclesiastical bodies - exemption not due)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 16 January 2023, no. 1164*
(Presidential Decree no. 601 of 1973 - art. 6, paragraph 1 – Ires – benefits – rental – benefit not due)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 18 April 2023, no. 10400*
(Presidential Decree no. 601 of 1973, art. 6, paragraph 1 - IRES - tax breaks - rental - relief not due)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, ordinance of 5 April 2023, no. 9409*
(Presidential Decree n. 601 of 1973, art. 6, art. 7, no. 3 - capital gain - real estate transfers - relief not due)
- *Court of Cassation, Fiscal Section, sentence of 14 December 2023, no. 35087*
(I.N.V.I.M. extraordinary (Legislative Decree no. 55 of 1983, art. 26) - exemption from Presidential Decree no. 643 of 1972, art. 3 – APSA - relief not due)

Giurisprudenza e legislazione tributaria

Presentazione

In questo numero della Rivista le decisioni proposte vengono elencate secondo un criterio materiale che prende in considerazione debenze fiscali ex ICI, plusvalenze, IRES e INVIM.

Più in dettaglio, le prime cinque decisioni del giudice tributario convergono sul riferimento normativo ex art. 7, comma 1, lett. i, del d. lgs. del 30 dicembre 1992, n. 504 (*Riordino della finanza degli enti territoriali*), in materia di ICI, tutte ripercorrendo un orientamento giurisprudenziale consolidato, inteso a ribadire l'infondata pretesa del ricorrente ente ecclesiastico, proprietario di immobili, al beneficio dell'esenzione. Nell'ordinanza 7 novembre 2022, n. 32765 il diniego alla richiesta di esenzione del pagamento ICI riguarda fabbricati la cui destinazione d'uso per attività sanitaria non risponda al principio di esclusività del fine istituzionale di religione e culto. Identico percorso logico è ravvisabile nel caso l'ente ecclesiastico persegua attività di istruzione, per ciò che attiene agli utili (ordinanza 29 novembre 2022, n. 35123) che ne sottolineano l'indole commerciale. Così, analogamente, in caso di locazione (sentenza 4 gennaio 2023, n. 2), nonché in caso di destinazione dell'immobile ad attività ricettiva, in tale evenienza dovendosi provare, con accertamento in concreto, il rispetto delle condizioni stringenti previste dalla legge: svolgimento esclusivo dell'attività, con accessibilità limitata ai fruitori istituzionali, in discontinuità di apertura dei locali (ordinanza 14 febbraio 2023, n. 4567). Per converso, come si evince dalla sentenza 12 giugno 2023, n. 596 del Giudice tributario di Taranto, la spettanza dell'esenzione, che conferma l'accennato orientamento giurisprudenziale, è riconosciuta per quegli enti ecclesiastici, come l'oratorio, nei cui confronti l'esenzione è stabilita per legge (l. 1 agosto 2003, n. 206), stante il chiaro fine missionario contenuto nell'attività perseguita.

Quelle sin qui proposte, vengono integrate da un'ulteriore decisione in tema di IMU che si risolve per il diniego dell'agevolazione fiscale richiesta dall'ente ecclesiastico, quando l'attività sanitaria in forma convenzionata non allinei le tariffe praticate al criterio di gratuità della prestazione (C.G.T. Campania, sentenza 26 giugno 2023, n. 4008/16), nonché da due interessanti sentenze incidenti sul rito. In tal caso il Giudice Tributario nega l'agevolazione fiscale quando la documentazione prodotta dal ricorrente ente ecclesiastico non soddisfi le condizioni processuali minime prescritte (C.G.T. Roma, 10 maggio 2023 61, n. 6183) o, ancora, in caso di carenza del criterio di comparazione, consistente nell'effettiva corrispondenza della retta al parametro del "Costo Medio per Studente" (C.G.T. Lazio, sentenza 25 settembre 2023, n. 5314).

Anche in ambito di plusvalenze realizzate dietro cessione onerosa di terreni edificabili, la soluzione adottata dal Giudice tributario non è nuova, permanendo, a quanto afferma l'ordinanza 17 aprile 2023, n. 10201, il criterio della tassazione anche in caso di trasferimento per successione tra enti.

Per quanto attiene al regime fiscale IRES, ex DPR del 29 settembre 1973, n. 601 (*Disciplina delle agevolazioni tributarie*), vengono proposte al lettore tre ordinanze della Corte di Cassazione, dalle quali risulta dirimente la sussistenza, o meno, del criterio della strumentalità diretta ed effettiva dell'attività, in rapporto al fine istituzionale, onde ottenere il riconoscimento dell'agevolazione fiscale: circostanza esclusa sia in caso di locazione di immobili (ordinanze 16 gennaio 2023, n. 1164 e 18 aprile 2023, n. 10400), sia in caso di trasferimento immobiliare e locazione (ordinanza 5 aprile 2023, n. 9409).

Il filo conduttore di tali provvedimenti, consistente nella stretta interpretazione della legge, sembra abbracciare anche l'ultima decisione riportata (sentenza 14 dicembre 2023, n. 35087) relativa al diverso caso di esenzione INVIM straordinaria a favore dell'APSA, e denegata dal Giudice tributario, per l'impossibilità di riconoscere a detto ente della Santa Sede quelle esenzioni che la legge 904/1977 prevede in favore degli enti ecclesiastici aventi i caratteri propri del beneficio ecclesiastico.

Fiscal Jurisprudence and Legislation

Presentation

In this issue of the Journal the proposed decisions are listed according to a material criterion that takes into consideration tax debts ex ICI, capital gains, IRES and INVIM.

More in detail, the first five decisions of the Tax Judge converge on the regulatory reference pursuant to art. 7, paragraph 1, letter. i, of the d. lgs. of 30 December 1992, n. 504 (*Reorganization of the finance of local authorities*), regarding ICI, all following a consolidated jurisprudential orientation, intended to reiterate the unfounded claim of the appellant ecclesiastical body, owner of properties, to benefit from the exemption. In the ordinance of 7 November 2022, n. 32765 the denial request for exemption from ICI payment concerns buildings whose intended use for healthcare activities does not comply with the principle of exclusivity of the institutional purpose of religion and worship. The same logical path can be recognized if the ecclesiastical entity pursues educational activities, as regards profits (ordinance of 29 November 2022, no. 35123) which underlines its commercial nature. Thus, similarly, in the case of leasing (sentence of 4 January 2023, no. 2), as well as in the case of destination of the property for hospitality purposes, in this case it is necessary to prove, with concrete verification, compliance with the stringent conditions established by law: exclusive carrying out of the activity, with limited accessibility to institutional users, with discontinuity in the opening of the premises (ordinance of 14 February 2023, n. 4567). Conversely, as can be seen from the ruling of 12 June 2023, n. 596 of the Tax Judge of Taranto, the right to the exemption, which confirms the aforementioned jurisprudential orientation, is recognized for those ecclesiastical bodies, such as the oratory, for which the exemption is established by law (Law 1 August 2003, n. 206), given the clear missionary aim contained in the activity pursued.

Those proposed so far are integrated by a further decision on the subject of IMU which results in the denial of the tax relief requested by the ecclesiastical body, when the healthcare activity in an affiliated form does not align the tariffs charged with the criterion of free of charge of the performance (C.G.T. Campania, sentence 26 June 2023, n. 4008/16), as well as two interesting sentences affecting the ritual. In this case the Tax Judge denies the tax benefit when the documentation produced by the appellant ecclesiastical body does not satisfy the minimum procedural conditions prescribed (C.G.T. Rome, 10 May 2023 61, n. 6183), or, again, in the event of a lack of the comparison criterion, consisting in the actual correspondence of the fee to the "Average Cost per Student" parameter (C.G.T. Lazio, sentence 25 September 2023, n. 5314).

Even in the context of capital gains realized following the costly transfer of building land, the solution adopted by the Tax Judge is not new, remaining, as stated in the ordinance of 17 April 2023, n. 10201, the taxation criterion even in the event of transfer by succession between entities.

As regards the IRES tax regime, ex Presidential Decree of 29 September 1973, n. 601 (*Discipline of tax breaks*), three orders of the Court of Cassation are proposed to the reader, from which the existence, or otherwise, of the criterion of direct and effective instrumentality of the activity is decisive, in relation to the institutional purpose, in order to obtain recognition of the tax relief: circumstance excluded both in the case of rental of properties (ordinances of 16 January 2023, no. 1164 and 18 April 2023, no. 10400), and in the case of real estate transfer and rental (ordinance of 5 April 2023, no. 9409).

The common thread of these provisions, consisting in the strict interpretation of the law, seems to also embrace the latest reported decision (sentence of 14 December 2023, n. 35087) relating to the different case of extraordinary INVIM exemption in favor of the APSA, and denied by the Tax Judge, due to the impossibility of recognizing to said body of the Holy See those exemptions that law 904/1977 provides in favor of ecclesiastical bodies having the characteristics of ecclesiastical benefits.

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 - esenzione non spettante

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 (...)

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente principale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello, ove dovuto, per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità da remoto, della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, il 19 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 7 novembre 2022

Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, ordinanza 29 novembre 2022, n. 35123

Ici - art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - attività sanitaria - esenzione non spettante

L'esenzione dal pagamento del tributo ICI di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, presuppone la ricorrenza cumulativa sia del requisito soggettivo della natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo della diretta destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività previste dal medesimo art. 7, tra le quali rientrano quelle volte alla didattica e all'educazione. È invece irrilevante la successiva destinazione degli utili, eventualmente ricavati da tali attività, al perseguimento di fini sociali o religiosi, in quanto riguarda un momento successivo alla loro produzione, tale da non far venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 14949/2019 R.G. proposto da:

ISTITUTO EDUCATIVO FIGLIE DI GESU', ente ecclesiastico, in persona della legale rappresentante pro tempore,
- ricorrente -

contro

COMUNE DI CARRARA, in persona del Sindaco pro tempore domiciliato ex lege in Roma, controricorrente ricorrente incidentale -

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. della Toscana n. 1947/2018 depositata il 05/11/2018;
Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 04/11/2022

RILEVATO IN FATTO CHE:

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

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso principale l'Istituto affidandosi a cinque motivi. Il COMUNE DI CARRARA ha proposto ricorso incidentale, affidandosi a due motivi. La causa è stata trattata all'udienza camerale non partecipata del 4 novembre 2022.

RITENUTO IN DIRITTO CHE:

1. - Con il primo motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 4, la nullità della sentenza impugnata per avere il giudice d'appello omissivo di pronunciarsi su una eccezione proposta dalla parte ricorrente nel giudizio di primo grado ed espressamente riproposta in appello. La parte ricorrente lamenta di aver eccepito che gli avvisi di accertamento erano palesemente immotivati al punto da risultare incomprensibili e apodittici, e che ha riproposto in sede di appello le stesse argomentazioni sui quali tuttavia i giudici di seconda istanza non si sono pronunciati.

Il motivo è infondato.

Deve rilevarsi - ed è questa eccezione proposta dal Comune- che la parte omette di trascrivere il motivo d'appello così da non consentire un adeguato controllo su come la censura sia stata prospettata al giudice del merito; sotto questo profilo pertanto il motivo difetta di specificità. Inoltre, si deve qui ricordare che secondo quanto ripetutamente affermato da questa Corte (tra le altre, Cass. n. 24155/2017; Cass. n. 29191/2017; Cass. n. 15255/2019; Cass. n. 2153/2020), non ricorre il vizio di omessa pronuncia ove la decisione adottata comporti una statuizione implicita di rigetto, e che non è configurabile il vizio di omessa pronuncia quando una domanda, pur non espressamente esaminata, debba ritenersi - anche con pronuncia implicita - rigettata perché indissolubilmente avvinta ad altra domanda, che ne costituisce il presupposto e il necessario antecedente logico - giuridico, decisa e rigettata dal giudice (Cass. n. 17580 del 04/08/2014). Il giudice d'appello ha rilevato che può agevolmente individuarsi il punto centrale della controversia alla luce delle allegazioni delle parti e pertanto ha ritenuto implicitamente gli avvisi adeguatamente motivati e idonei a consentire lo sviluppo delle difese.

2.- Con il secondo motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360, n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7 lett. i), ribadendo la sussistenza dei requisiti oggettivi e soggettivi per fruire dell'agevolazione. La parte deduce che la Commissione regionale ha ommesso di verificare in termini rigorosi le caratteristiche dell'attività cui l'immobile è destinato, facendo riferimento ad un accertamento "in via del tutto induttiva ma comunque plausibile" al fine di escluderne la natura non commerciale.

3.- Con il terzo motivo del ricorso principale si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione e falsa applicazione del D.M. 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 3, lett. c). La parte deduce che ha errato il giudice d'appello a valorizzare, ai fini del disconoscimento dell'esenzione per cui è causa, la circostanza che le rette applicate agli studenti mediamente superano il 50% del costo del servizio.

Osserva che la norma in questione dispone che lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se l'attività è svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico, tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio tenendo conto anche dell'assenza di relazione con lo stesso.

Secondo l'Istituto ciò significa che l'ente ben può percepire corrispettivi purché non superiori al costo del servizio, mentre nessun riferimento vi è alle percentuali più o meno elevate di copertura del servizio stesso.

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

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

6.- Questi motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono infondati.

L'esenzione invocata dalla ricorrente è stata negata ritenendo insussistente il requisito oggettivo, pur nella pacifica ricorrenza del requisito soggettivo.

Si tratta nella fattispecie, dell'ICI per gli anni 2010 e 2011 e dell'IMU per gli anni 2012-2015.

Le due imposte presentano un regime normativo, quanto all'esenzione, formulato in termini leggermente differenti, il che tuttavia non ne ha impedito una uniforme interpretazione alla luce dei principi di diritto

Eurounitario, e segnatamente del divieto di aiuti di Stato stabilito dall'art. 107 del TFUE, di cui appresso si dirà: la norma del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, art. 7, comma 2 bis, come modificato dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223, art. 39, comma 1, dispone che l'esenzione dall'ICI si intende applicabile alle attività indicate che "non abbiano esclusivamente natura commerciale", mentre dalla data di entrata in vigore del D.L. n. 1 del 2002, convertito con L. n. 27 del 2012, l'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con "modalità non commerciali".

In materia, la giurisprudenza di questa Corte si è nel tempo consolidata nell'affermare che l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), in relazione ai soggetti di cui al D.P.R. n. 917 del 1986, art. 87, comma 1, lett. c), (TUIR), presuppone la ricorrenza cumulativa sia del requisito soggettivo della natura non commerciale dell'ente, sia del requisito oggettivo della diretta destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività previste dal medesimo art. 7, tra cui rientrano quelle volte alla didattica e all'educazione, mentre resta irrilevante la successiva destinazione degli utili, eventualmente ricavati, al perseguimento di fini sociali o religiosi, siccome riguardante un momento successivo alla loro produzione, tale da non far venir meno l'eventuale carattere commerciale dell'attività. L'esenzione è compatibile con il divieto di aiuti di Stato, sancito dalla normativa unionale, soltanto qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, e l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico (Cass. 7415/2009; Cass. 22233/2019; Cass. 24044/2022; Cass.6795/2020; Cass. 13970/2016; Cass. 24500/2009).

Deve tenersi conto infatti della decisione della Commissione dell'Unione Europea del 19 dicembre 2012, che, nel valutare se tanto l'ICI che l'IMU costituiscano aiuto di Stato in violazione del diritto dell'Unione, e segnatamente dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato, il quale dispone: "sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza", ha precisato che anche un ente senza fine di lucro può svolgere attività economica, cioè offrire beni o servizi sul mercato. La Commissione ha osservato che anche laddove un'attività abbia una finalità sociale, questa non basta da sola a escluderne la classificazione di attività economica. E' necessario, quindi, al fine dell'esclusione del carattere economico dell'attività, che quest'ultima sia svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico. Con la predetta decisione la Commissione dell'Unione Europea ha valutato la compatibilità delle disposizioni legislative italiane nel tempo susseguitesesi e ha osservato che, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento (v. CGUE, 1 luglio 2008, procedimento C-49/07, MOTOE, punti 27 e 28; CGUE, 10 gennaio 2006, procedimento C-222/04, Ministero dell'Economia e delle Finanze, punti 107, 108, 122, 123; CGUE, 12 settembre 2000, procedimenti riuniti da C-180/98 a C-184/98, Pavlov e altri, punti 74 e 75): pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può essere considerato come un'impresa ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, del Trattato. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica. Inoltre, osserva la Commissione, l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato.

Rese queste premesse la Commissione ha concluso nel senso che mentre l'esenzione ICI costituisce aiuto di Stato incompatibile con il mercato interno, non lo è invece l'analoga esenzione IMU, considerando sia la maggiore chiarezza della norma IMU (che parla di attività non commerciali anziché di attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale) che la norma regolamentare, la quale precisa, da un lato, che per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio, e dall'altro, che il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nello stesso ambito territoriale con modalità concorrenziali, può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione (come indicano le parole "in ogni caso") e non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite.

Inoltre, la Commissione UE, con specifico riferimento alla attività didattica, rimarca che l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire

solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

Da qui poi lo svilupparsi della giurisprudenza nazionale, nei termini sopra indicati. Si è peraltro precisato che non ha rilievo il fatto che la gestione operi in perdita poiché la nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 c.c., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attività economica organizzata ricollegabile ad un dato obiettivo, inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi, rimanendo giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro, dovendo essere, invece, escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo gratuito (Cass. 14225/2015).

In altri termini, la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi è irrilevante se l'attività si connota economicamente e cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici, essendo sufficiente che vi sia l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio.

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

Il testo di entrambi i decreti è chiaro nel ricordare che per beneficiare della esenzione in parola le attività devono essere svolte gratuitamente o dietro versamento di corrispettivo di importo simbolico.

In particolare, il D.M. 26 giugno 2014, e il relativo allegato, ribadendo la regola del corrispettivo simbolico, richiamano la decisione della Commissione Europea, laddove si stabilisce che per avere natura simbolica il compenso non deve essere commisurato al costo del servizio e che il limite della metà del prezzo medio può essere utilizzato solo per escludere il diritto all'esenzione, ma non implica a contrario che possano beneficiare dell'esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite.

Pertanto la circostanza che la parte possa avere dichiarato un CM (corrispettivo medio) inferiore al CMS (costo medio per studente sopportato dallo Stato) non dà automaticamente diritto alla esenzione perché non incide sul potere del Comune di eseguire un controllo e una valutazione (nei termini di cui sopra si è detto) né sul potere del giudice di merito di operare un accertamento - che costituisce giudizio di fatto e quindi sottratto al controllo di legittimità- sulla effettiva sussistenza delle modalità non commerciali. Tanto è chiarito nello stesso allegato al DM 26.6.2014 laddove si precisa "sulla base degli anzidetti principi enucleati dalla decisione della Commissione Europea spetta quindi al comune in sede di verifica delle dichiarazioni e dei versamenti effettuati dagli enti non commerciali valutare la simbolicità dei corrispettivi praticati da ciascun ente commerciale non potendosi effettuare in astratto una definizione di corrispettivo simbolico perché in tal modo si violerebbe la finalità perseguita dalla decisione della Commissione".

La parte cade dunque in errore quando afferma che "nel DM in questione è stato previsto che l'esenzione in questione spetti ogni qualvolta i corrispettivi versati per il servizio da parte degli utenti siano pari o inferiori alla spesa annua per studente come individuato dal MIUR" poiché nessun automatismo - se non quello di escludere la applicabilità della esenzione- è legato al rapporto tra corrispettivo e costo medio.

Vero è che le istruzioni allegate al decreto del 2014 tendono a semplificare - come è per certi versi insito nella natura di istruzioni per la compilazione di un modello - la questione, ma in ogni caso, deve qui affermarsi la natura non vincolante delle predette istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni IMU, posto che esse non possono derogare né alla normativa primaria, da interpretarsi in senso conforme alla citata decisione della Commissione UE, né alla stessa normativa secondaria alla quale accedono, laddove si ribadisce il criterio del corrispettivo simbolico.

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

Ne consegue il rigetto del ricorso principale.

9. - Con il primo motivo del ricorso incidentale il Comune lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 8, e del D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 6. Deduce che la sentenza è illegittima laddove ha confermato la non debenza delle sanzioni e nel ritenere che vi siano delle incertezze normative peraltro con una formula apodittica.

2.- Con il secondo motivo del ricorso incidentale il Comune lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3, la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, osservando che la pretesa disapplicazione delle sanzioni costituisce domanda nuova proposta per la prima volta in appello.

Il primo motivo è fondato.

Come questa Corte ha già precisato, in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il poterdovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (Cass. n. 3108 del 01/02/2019; Cass. n. 32082 del 09/12/2019) deve inoltre escludersi, a tal fine, la rilevanza di eventuali contrasti interpretativi nella giurisprudenza di merito (Cass. n. 3431 del 06/02/2019).

Nella fattispecie il giudice d'appello ha confermato la decisione del giudice di primo grado genericamente parlando di approssimazione legislativa e di una rassegna giurisprudenziale versata in atti -di cui non esamina il contenuto- senza tener conto che all'epoca in cui sono stati emessi gli avvisi di accertamento (settembre /ottobre 2016) vi erano due norme (rispettivamente applicabili all'ICI ed all'IMU) sulla cui compatibilità con il diritto Eurounitario era già intervenuta la decisione della Commissione UE di cui sopra si è detto, che orienta la giurisprudenza ad essa successiva, la legislazione secondaria, ed anche l'attività impositiva degli enti locali.

Ne consegue, in accoglimento del primo motivo di ricorso incidentale assorbito il secondo la cassazione sul punto della sentenza impugnata e non essendo necessari accertamenti di fatto può decidersi nel merito rigettando l'originario ricorso del contribuente anche in punto di sanzioni.

Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo mentre in considerazione della complessiva evoluzione del processo e del progressivo consolidarsi della giurisprudenza, le spese del giudizio del doppio grado di merito possono essere compensate.

P.Q.M.

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

Così deciso in Roma, il 4 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 29 novembre 2022

Corte di Giustizia Tributaria, I grado, Sez. I - Trieste, sentenza 4 gennaio 2023, n. 2

Ici - art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici - attività sanitaria - esenzione non spettante

Ai fini dell'applicazione dell'esenzione dal pagamento dell'IMU, occorre la sussistenza di un presupposto di natura soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile è utilizzato da un ente ecclesiastico non commerciale e un presupposto oggettivo che prevede che tali immobili non siano destinati per lo svolgimento di attività commerciale. Il beneficio dell'esenzione dall'imposta non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali. Nel caso in cui tali immobili siano locati a terzi che svolgono a pieno titolo "attività commerciale", essi saranno soggetti al pagamento del tributo.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI I GRADO DI TRIESTE
PRIMA SEZIONE

in data 15/11/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 35/2022 depositato il 19/02/2022

proposto da

S.V. - (Omissis...) Difeso da Avv. Iose' Giovambattista Carretta - (Omissis...) Avv. Karen Garofalo - (Omissis...)

Rappresentato da P.E.S. - (Omissis...) ed elettivamente domiciliato (...)

contro

E. S.p.a. - (Omissis...) Difeso da Bruna Pompei - (Omissis...) ed elettivamente domiciliato presso (...)

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (Omissis...) I.M.U. 2016 a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Prima di iniziare la trattazione del ricorso, l'avv. K. Garofalo, difensore dell'Ente ricorrente, chiede il rinvio della stessa informando i presenti che ci sono delle trattative con l'Amministrazione comunale per una definizione della vertenza. A tale richiesta si oppone la rappresentante dell'E., dott. B.P..

La Corte si ritira in camera di consiglio. Esaminata la richiesta di rinvio, la stessa non è accolta considerando che non è stata prodotta alcuna prova della trattativa e l'opposizione della resistente.

Il Relatore illustra quindi la problematica soffermandosi sui punti salienti del ricorso, della memoria e della costituzione a giudizio. Su invito del Presidente a fornire eventuali nuovi ragguagli su quanto in discussione il difensore dell'Ente ricorrente, avv. K. Garofalo, nel richiamarsi al ricorso chiede l'annullamento dell'accertamento, mentre la rappresentante dell'E., dott. B.P., ne chiede il rigetto.

In camera di consiglio la Corte riprende in esame la controversia.

In data 01.12.2021, E. S.P.A. notificava al S.V. di Trieste l'avviso di accertamento per il recupero di IMU, asseritamente non versata nell'annualità d'imposta 2016 per 13 unità immobiliari per l'importo complessivo pari a Euro 100.342,00, di cui: Euro 76.405,00 a titolo d'imposta; Euro 22.922,00 a titolo di sanzioni; Euro 1.006,00 a titolo di interessi.

Nel ricorso si sostiene l'illegittimità dell'avviso di accertamento, poiché a detta dell'Ente ricorrente l'unico soggetto autorizzato a emettere un avviso di accertamento agli effetti I.M.U. sarebbe il Comune e non già l'E. e per insufficiente motivazione dell'atto.

Nel porre in evidenza la natura dell'Ente, e cioè S.V., ente questo che non si può certo classificare come commerciale e conseguentemente come tale esentato dall'assolvimento I.M.U. sugli immobili di proprietà, non destinati ad attività commerciali, anche se non utilizzati direttamente, ma concessi in comodato ad altre istituzioni o enti non commerciali per usi o scopi istituzionali, sempre che non si tratti di attività commerciali.

Entrando nel merito delle unità immobiliari non dichiarate e per le quali non sarebbe stata assolta l'IMU, si fa presente:

il 'terreno agricolo' sub n. (Omissis...) ha, per espressa indicazione del resistente, rendita pari a Euro 0,00, e, pertanto, si deve considerare *tamquam non esset*;

il 'terreno agricolo' sub n. (Omissis...) è un prato di passaggio tra l'immobile 'C.M.' e la 'palestra Caritas' che, per le ragioni esposte infra, si devono ritenere esenti da I.M.U.; per l'effetto, anche il terreno 'assorbe' la natura di bene 'istituzionale'.

Per gli immobili sub (Omissis...) e (Omissis...), siti in Via M. n. 26 si evidenzia che gli stessi erano direttamente utilizzati dalla Associazione M.C. e, quindi, indirettamente, dal S. di cui, all'evidenza, l'Associazione condivide le finalità, sempre comunque riconducibili alla L. n. 222 del 1985 ed, ugualmente 'meritevole' della disposizione agevolativa di esenzione dall'imposta.

Per gli immobili sub (Omissis...) e (Omissis...), via B. 16, considerando lo scomparto delle particelle interessate, si conferma la debenza Imu, però, ridotta poiché nei contratti d'affitto registrati è stata riportata erroneamente la superficie delle aree locate: 710,97 mq anziché 806 mq. Per le restanti particelle si evidenzia che le stesse sono utilizzate da istituzioni esenti IMU.

La particella (Omissis...) sub (Omissis...) (n. (Omissis...)) dell'avviso di accertamento) è, infine, occupata dall'impianto fotovoltaico.

Con riferimento alle unità in Via P. B. n. 18 (posizioni sub nn. (Omissis...) e (Omissis...)) dell'avviso di accertamento), si tratta di immobili originariamente destinati rispettivamente a garage ed alloggio del custode del S. e concessi allo stesso in comodato. In seguito della morte del custode, l'immobile è stato utilizzato nel 2016 quale magazzino/deposito del S..

Con riferimento, infine, all'unità sita in Via P. B. n. 20 (vgs. sub n. (Omissis...)) dell'avviso di accertamento), si rappresenta che si tratta di immobile di fatto inagibile.

Sul punto, giova ricordare che secondo le attuali disposizioni normative e la costante giurisprudenza di merito e di legittimità, le condizioni d'inagibilità o inabitabilità di un fabbricato consentono di applicare l'IMU ridotta in misura pari alla metà.

Per quanto concerne gli immobili sub nn. (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...) dell'avviso di accertamento, si rinvia a quanto esposto sopra in relazione alle particelle n. (Omissis...), (Omissis...), (Omissis...) (rispettivamente deposito in comodato alla Caritas, immobile in comodato alla C.M. e alla C.C.).

L'E. nel costituirsi a giudizio sostiene la legittimità dell'accertamento e della pretesa fiscale. Evidenzia che l'Ente non ha presentato alcuna denuncia I.M.U. alla quale sarebbe stato tenuto quale ente non commerciale, né richiesto al Comune alcuna esenzione o agevolazione dell'imposta.

Sostiene l'imposta dovuta per le varie unità immobiliari precisando:

il c.d. "comprensorio di via B. 18 era costituito, fino al 31/05/2016, da un'unica particella accatastata in categoria B01, più pertinenze, poi frazionata, ed era in larghissima parte concesso in comodato a soggetti diversi dall'Ente ecclesiastico proprietario dello stesso, o, addirittura, locato a soggetti esercenti attività economiche (istituto di vigilanza, emittente televisiva, ecc.), facendo venire meno il presupposto per la, peraltro mai richiesta, esenzione.

Sull'eccezione del "difetto di legittimazione di E. S.P.A. ad emettere l'avviso di accertamento medesimo", precisa che l'E. S.p.A è la Società in house del Comune di Trieste cui è affidata la gestione delle entrate tributarie e patrimoniali dell'Ente in base al contratto di servizio n. 49/2017 di data 24/03/2017; l'attività di accertamento è regolata dall'addendum contrattuale Rep./Racc. n. (Omissis...), il tutto nel rispetto di quanto stabilito dalla vigente normativa in tema di affidamento della gestione dell'accertamento e della riscossione dei tributi e delle entrate degli enti locali, nonché degli affidamenti in house (art. 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997 e art. 192 del D.Lgs. n. 50 del 2016).

Per quanto riguarda la tassazione delle varie unità immobiliari fa presente che il terreno agricolo sub (Omissis...), non risulta pertinenza di alcun'altra unità, poiché non "graffato" ed evidenzia un propria rendita.

Per quanto riguarda gli altri enti immobiliari non utilizzati direttamente dal S. ma concessi in comodato ad altre istituzioni o organizzazioni l'E. fa presente che il riconoscimento dell'esenzione richiesta è condizionato alla verifica di due requisiti che devono necessariamente coesistere: uno soggettivo (diretto svolgimento delle attività previste come esenti dalla norma da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali come definiti ex art. 87, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 917 del 1986, cui il citato art. 7 rinvia) e uno oggettivo (svolgimento esclusivo nell'immobile delle attività previste, gestite, naturalmente, in modalità non commerciale). Si

sottolinea, inoltre, che, al fine di poter fruire dell'esenzione è necessario che vi sia identità tra il possessore dell'immobile e l'utilizzatore di questo; in altre parole, il soggetto che svolge l'attività meritevole di tutela per la quale è stata introdotta l'agevolazione deve essere altresì il soggetto passivo del tributo.

A sostegno di un tanto richiama la più recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 1539 del 25.01.2021 nella quale, in continuità con il prevalente pensiero della Suprema Corte, i giudici affermano che "L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse" (dello stesso tenore Cass. n. 8838/2006, Cass. n. 8496/2010).

Relativamente al comprensorio di via B. in seguito al suo frazionamento l'E. evidenzia che la categoria catastale (Omissis...) fa parte degli immobili a destinazione ordinaria e comprende strutture a uso collettivo e, come tali, suscettibili di svariati utilizzi e attività, non necessariamente da destinarsi in via esclusiva quelle generali elencate dall'art. 7, comma 1 lettera i) né da svolgersi, obbligatoriamente, con modalità non commerciali.

Anche volendo tenere a mente la natura della ricorrente, non sarebbe possibile ipotizzare un utilizzo esclusivo degli immobili per lo svolgimento delle attività "di cui all'articolo 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222" ("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") perché, pacificamente, in assenza della prescritta dichiarazione, gli immobili elencati potrebbero essere dedicati anche quelle di cui alla lettera b) della medesima Legge ("attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione").

- Che il comprensorio sia utilizzato anche per attività diverse da quelle istituzionali dell'Ente ricorrente è confermato anche nel ricorso, ma si fa presente che non allega, il contratto di locazione stipulato con la Società di telecomunicazioni C. per il periodo 01/10/2015 - 20/11/2018, che, almeno per il primo anno, ha un "valore dichiarato" di 10.000,00 Euro.

E, purtroppo, nel farlo, dimentica anche di evidenziare che la superficie sottratta al godimento di T. S.R.L. (a canone invariato), è ben lungi dal poter rappresentare una "riduzione della superficie imponibile" ai fini I.M.U. dato che, come chiaramente riportato nel documento 11 allegato dalla controparte stessa, "... la zona del sottotetto viene interdotta in quanto ospita le rooms tecniche degli impianti di telefonia (della C., n.d.r.)".

Appurato che una parte (non trascurabile) dell'immobile, come documentato, risulta locata, non è affatto chiaro, invece, quale utilizzo venga fatto della restante parte del fabbricato. E in effetti, il legale di controparte si limita ad affermare che "La restante superficie ... era adibita a finalità istituzionali.". Quali? La controparte, infatti, non ha fornito alcun elemento o informazione riguardante l'utilizzo (diretto) dell'immobile per le attività previste esentabili dalla Legge.

A questo punto, vale la pena ricordare che il mero possesso di un immobile da parte di un ente non commerciale è condizione necessaria, ma non sufficiente ai fini dell'ottenimento dell'esenzione I.M.U. richiesta (peraltro, solo in questa sede); non aver dimostrato l'utilizzo diretto e per le attività istituzionali/esentabili è indubbiamente indizio della non "strumentalità" del bene che, in effetti, sembra confermata dai numerosi contratti di locazione stipulati dalla ricorrente ed esaminati in questa sede.

Riguardo l'unità al progressivo 7 fa presente che per sua natura, un "impianto fotovoltaico" non sia un tipo di immobile destinabile ad attività istituzionale risultando, pertanto, inequivocabilmente imponibile. Relativamente all'immobile in comodato alla C.C., l'E. evidenzia che lo statuto della stessa prevede la corresponsione di una retta da parte degli utenti.

Anche la giustificazione a sostegno dell'alloggio del custode è contestata dalla parte resistente, evidenziano che in un precedente contenzioso, parte dell'unità immobiliare è stata classificata come centrale elettrica. Altrettanto contesta quanto sostenuto per l'unità ritenuta inagibile, poiché dal preliminare di compravendita, la stessa era occupata.

Con il primo motivo la ricorrente, in via principale, oppone "l'illegittimità dell'Avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 161 della L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) e dell'art. 9, comma 7 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, sotto il profilo del difetto di legittimazione di E. S.P.A. ad emettere l'avviso di accertamento.

Il motivo non è fondato

E. S.p.A è una Società in house del Comune di Trieste cui è affidata l'attività di accertamento e riscossione delle entrate comunali ai sensi dell'art. 52, co. 5, del D.Lgs. n. 446 del 1997 sulla scorta del contratto di servizio n. 49/2017 sottoscritto in data 24/03/2017. In detto contratto a) la gestione di tutte le attività di cui al Titolo I e II relative ai seguenti tributi:

- Imposta Municipale Propria (IMU);
- ... omissis

La specificità della funzione assegnata dal Comune di Trieste all'E. S.P.A. da cui questa trae assoluta legittimità è evincibile anche dal contenuto riprodotto nell'estratto della visura ordinaria di E. S.P.A.

Non sussiste alcun dubbio che E. S.P.A., che ha emesso l'atto impugnato, ha agito nel pieno rispetto degli indirizzi generali fissati dal Comune. a) la gestione di tutte le attività di cui al Titolo I e II relative ai seguenti tributi:

- Imposta Municipale Propria (IMU);
- ... omissis

È altresì da respingere la censura mossa dalla ricorrente a proposito del difetto di motivazione dell'atto. Non sussiste, infatti, il lamentato difetto di motivazione dell'avviso di accertamento in esame nel quale è presente l'intero elenco dei cespiti immobiliari posseduti dalla ricorrente nel Comune di Trieste (comunque partitamente specificati anche con riferimento alla loro categoria catastale ed alla imposta dovuta per ciascuno di essi) e la valenza del principio secondo il quale l'obbligo motivazionale dell'accertamento deve ritenersi adempiuto tutte le volte in cui il contribuente sia stato posto in grado di conoscere la pretesa tributaria nei suoi elementi essenziali e, quindi, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum* dell'imposta: in particolare, tale requisito motivazionale esige, oltre alla puntualizzazione degli estremi soggettivi e oggettivi della posizione creditoria dedotta, soltanto la indicazione dei fatti astrattamente giustificativi di essa, che consentano di delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ente impositore nella eventuale successiva fase contenziosa, restando poi affidate al giudizio di impugnazione dell'atto le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti stessi e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva (Cass., sez. 5[^], 8.11.2017 n. 26431). In ogni caso, poi, non sussiste un obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta (Cass., sez. 5[^], 24.1.2018 n. 1694). Con il motivo di cui al punto 2.1. del ricorso si eccepisce l'illegittimità dell'Avviso di accertamento per violazione e falsa applicazione dell'art. 9, comma 8 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nella formulazione in vigore dall'1 gennaio 2014 all'1 gennaio 2016, nella parte in cui ritiene inapplicabile l'esenzione dall'imposta municipale propria nei confronti degli immobili di proprietà della ricorrente.

La ricorrente insta per riconoscimento dell'esenzione dell'I.M.U. in relazione a talune particelle catastali di proprietà destinate allo svolgimento di proprie attività istituzionali anche per il tramite di organismi che utilizzano le unità immobiliari per perseguire "le medesime finalità istituzionali dell'ente concedente". Il motivo non è fondato.

Non sussiste alcun dubbio della spettanza dell'esenzione I.M.U. degli immobili di proprietà destinati all'esercizio del culto o, comunque, per attività con fini non commerciali. La disciplina che dispone l'agevolazione è rinvenibile nel decreto legislativo istitutivo dell'I.C.I. (art. 7, lettera "d", D.Lgs. n. 504 del 1992) poi confermata dalle successive norme sull'IMU.

L'esenzione non opera rispetto agli immobili destinati ad attività commerciali.

La contribuente ammette: "Per quanto concerne l'unità immobiliare sita in Via P. B. n. 16, si osserva quanto segue.

La rendita totale per l'annualità 2015 era pari a Euro 47.652,93, così suddivisa:

(Omissis...);

Con riferimento alla porzione d'immobile di cui alla /3, essa aveva soltanto un parziale utilizzo commerciale.

Tale utilizzo si riferisce ai contratti di locazione stipulati con T. SRL, U.F. S.R.L. e C.i. Servizi Volontariato Friuli Venezia Giulia.

Come si desume dai contratti di locazione sopra menzionati, il godimento da parte dei locatari occupava una superficie pari a 458 mq (T. SRL), 48 mq (U.F. SRL), 300 mq ca (C.i. Servizi Volontariato Friuli Venezia Giulia), per un totale di 806 mq.

La restante superficie della particella in questione era adibita a finalità istituzionali.

Pertanto, l'IMU sarà applicabile con riferimento esclusivamente alla superficie destinata alle tre locazioni." Sul punto la Cassazione ha avuto modo di affermare che "il beneficio dell'esenzione dall'imposta non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, che siano destinati allo svolgimento di attività oggettivamente commerciali".

Assodato che nel caso di specie gli affittuari svolgono a pieno titolo "attività commerciale", gli immobili dagli stessi occupati rimangono soggetti al pagamento del tributo richiesto dalla E..

Per quanto riguarda la debenza del tributo per le ulteriori particelle catastali accertate è da precisare che secondo la disposizione normativa contenuta nell'art. 9, comma 8 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, nella formulazione in vigore dall'1 gennaio 2014 all'1 gennaio 2016, gli immobili appartenenti ad enti ecclesiastici beneficiano dell'esenzione dall'IMU. Ebbene il S. è un Ente Ecclesiastico civilmente riconosciuto secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense (L. 25 marzo 1985, n. 121 per la Chiesa cattolica) e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose.

L'esenzione è riconosciuta quando ricorrono contemporaneamente: un requisito di carattere soggettivo, rappresentato dal fatto che l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale in base all'art. 73 (*ex art. 87*), comma 1, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR);

un requisito di carattere oggettivo, in forza al quale gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma e che dette attività non devono comunque avere esclusivamente natura commerciale.

Non sembra che nel caso di specie gli immobili rispetto ai quali è stata accertata la debenza del tributo abbiano i previsti caratteri soggettivi e oggettivi.

Prima di procedere all'esame delle singole posizioni catastali accertate occorre precisare che il ricorrente Ente ecclesiastico non ha dimostrato di aver rispettato l'obbligo dichiarativo "IMU ENC" attestante che gli immobili di proprietà potessero vantare il beneficio dell'esenzione. Inoltre dalla visura catastale del 14/12/2015 (alleg. 20) emerge che tutti gli immobili posseduti dal S.V. appartengono alla categoria "(Omissis...)". In genere gli immobili di cui si tratta sono inquadrati nella categoria (Omissis...) limitatamente a quelle parti dei locali in cui viene esercitato il culto stesso.

Nel merito delle singole pretese tributarie.

Gli Immobili siti in Via M. n. 26 (sub nn. (Omissis...) e (Omissis...)) dell'avviso di accertamento) - rientrano nella disponibilità dell'Associazione M.C.. L'invocata esenzione non può essere accordata per l'assenza del requisito oggettivo, che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare, dal momento che la spettanza del beneficio non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale (Cass. n. 20776/2005, n. 19072/2019).

L'unità immobiliare - particella (Omissis...) - r.c. Euro 2.458,65 - si afferma sulla scorta di una dichiarazione resa dal Rettore del S. d.d. 16.04.2014 (alleg. 9) essere nella disponibilità della Caritas per "esigenze di stoccaggio merce per i propri assistiti". Lo scarso contenuto dell'attestazione che, per altro, risulta priva degli elementi minimi per poter risalire con precisione alla esatta consistenza dell'immobile, impedisce l'accertamento dei requisiti necessari per poter godere dell'invocata esenzione che, pertanto, non può essere accordata.

L'unità immobiliare - particella (Omissis...) - r.c. Euro 2.238,43 - risulta essere stata affidata sulla scorta di un contratto di comodato sottoscritto in data 16.09.2008 alla C.A.L. (alleg. 10). La pattuizione non sembra richiamare la particella catastale del caso che occupa né è dato ravvisare altri elementi utili per la ricognizione della superficie occupata. Inoltre al punto 4 "La Diocesi, attraverso la Caritas si impegna: - sub (Omissis...) -" - a rifondere al S., su richiesta documentata, le spese amministrative inerenti l'esercizio della proprietà dell'immobile"; sub (Omissis...) -" - a versare al S. un canone ricognitorio annuale di Euro 103,292". La richiamata disciplina contrattuale sembra confliggere con la natura del contratto di

comodato che in quanto tale non prevede la corresponsione di alcun compenso. Per dette ragioni l'invocata esenzione non può essere accordata.

L'unità immobiliare particella (Omissis...) - r.c. Euro 6.015,70 - si dichiara essere stata concessa in comodato gratuito alla C.C. della Diocesi di Trieste. Di tale affidamento non risulta allegato alcun documento che ne attesti la veridicità. Per detta ragione l'invocata esenzione non può essere accordata.

L'unità immobiliare - particella (Omissis...) - r.c. Euro 116,00 - si dichiara essere un locale tecnico occupato dall'impianto fotovoltaico. Nessun documento prova tale circostanza pertanto l'invocata esenzione non può essere accordata.

Le unità immobiliari site in Via P. B. n. 18 (vgs. sub nn. (Omissis...) e (Omissis...) dell'avviso di accertamento), si afferma essere destinate a garage ed alloggio del custode del S. (vgs. copia del contratto di comodato (alleg. 12). Le immagini fotografiche non sembrano utili a dimostrare che i locali in questione siano utilizzati per fini istituzionali. Per altro la norma agevolativa non sembra riservare alcun trattamento di favore a favore dell'unità abitativa assegnata al custode ancorché dopo la dipartita di questi i locali sono rimasti inutilizzati. Per detta ragione l'invocata esenzione non può essere accordata.

L'unità sita in Via P. B. n. 18 (vgs. sub n. (Omissis...) dell'avviso di accertamento), si dichiara essere un locale tecnico destinato a cabina "ACEGA" per la fornitura dell'energia elettrica al S. (alleg. 17). In realtà, l'immagine fotografica prodotta dalla ricorrente (alleg. 17) riproduce il quadro elettrico adagiato su un muro perimetrale ospitante i contatori del fornitore di energia elettrica. Tale sistemazione esclude che si tratti di uno specifico locale destinato ad attività di culto. Per detta ragione l'invocata esenzione non può essere accordata.

L'unità sita in Via P. B. n. 20, si dichiara essere inagibile secondo quanto attestato nella perizia redatta dal Geom. I.B. (alleg. 18). Lo stato dell'immobile richiamato dal professionista nella "perizia estimativa" non cita l'esatta collocazione catastale del locale considerato ma a pag. 4 dello stesso documento parag. 4 è riferito: "L'inquilina di fatto occupa solo due vani al piano terra, uno destinato a cucina e uno a stanza. Si segnalano delle infiltrazioni d'acqua anche nella cucina abitata.". Lo stato dell'immobile non risulta essere confermato dall'inagibilità del locale stante la presenza dell'inquilina. In ogni caso in assenza di un'esplicita dichiarazione al Comune che ne abbia attestato lo *status* di inagibilità la riduzione del 50% dell'imposta non può essere accordata ancorché il locale risulta utilizzato.

La Commissione conferma inoltre la legittimità delle sanzioni irrogate posto che le violazioni messe in atto non sono giustificate da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni.

Le spese di giudizio sono liquidate come da dispositivo.

La Corte

- rigetta il ricorso,
- condanna la parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite che liquida (...) oltre accessori di legge.

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 - esenzione non spettante

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 recettività, 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. Ne' 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). Occorre 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 riqualificare 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. Ne' 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, che liquida (...)

- v.to D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;
- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della sezione tributaria, riunitasi con modalità da remoto, il 1 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 14 febbraio 2023

Corte di Giustizia Tributaria, I grado, Sez. I - Taranto, 12 giugno 2023, n. 596

Ici - art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504 del 1992 - enti ecclesiastici – Oratorio - esenzione spettante

L'oratorio salesiano rappresenta, per l'ordine religioso fondatore, il fulcro della sua attività missionaria, cioè di evangelizzazione ed educazione sociale, rivolta ai giovani, specialmente quelli più bisognosi di cure, addirittura in tutti i continenti.

Per tale ragione, l'esenzione dal pagamento dell'ICI, prevista dalla L. 1 agosto 2003, n. 206, la quale stabilisce che lo Stato riconosce e incentiva la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, deve ritenersi applicabile anche ai c.d. oratori. L'eccezione di decadenza dalla esenzione sollevata dal Comune, per inosservanza dell'obbligo comunicativo, non è accoglibile, trattandosi di sanzione non espressamente prevista dalla legge, in relazione alla fattispecie in esame.

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI TARANTO
PRIMA SEZIONE

in data 31/05/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1076/2022 depositato il 12/07/2022

proposto da

P.S.G.B. - (Omissis...), difeso da -(Omissis...) ed elettivamente domiciliato presso [omissis...]

contro

Comune di Taranto, difeso da (Omissis...) ed elettivamente domiciliato presso [omissis...]

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (Omissis...) I.M.U. 2016 a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

I procuratori delle parti si riportano ai rispettivi atti e scritti difensivi.

Con ricorso in atti, P.S.G.B. in T. adiva questa Corte ed impugnava l'avviso di accertamento n. (Omissis...) del 3.12.2021, notificato il 14.2.2022 dal Comune di Taranto, per I.M.U. 2016, invocandone l'annullamento, per intervenuta decadenza e, comunque, per illegittimo disconoscimento di esenzione. Costitutosi il contraddittorio, la causa veniva posta in decisione.

L'eccezione di decadenza sollevata dalla ricorrente, per mancato rispetto del termine quinquennale di notifica dell'avviso impugnato, è infondata, alla luce della sospensione del termine medesimo ex art. 67 D.L. n. 18 del 2020.

Pomo della discordia è la imponibilità o meno degli immobili della P.S.G.B. di T. classificati come B07. Cioè gli oratori. Categoria riconosciuta come tale dallo stesso Comune e, perciò, pacifica e non suscettibile di ulteriore dimostrazione.

Ebbene, è notorio che l'oratorio salesiano rappresenta, per l'ordine religioso fondatore, il fulcro della sua attività missionaria, cioè di evangelizzazione ed educazione sociale, rivolta ai giovani, specialmente quelli più bisognosi di cure, addirittura in tutti i continenti.

Venendo al punto, si osserva che già con risoluzione n. 1 del 3.3.2004 del Dipartimento Politiche Fiscali - Federalismo Fiscale, è stata riconosciuta la esenzione ai fini I.C.I. degli oratori, sulla base di una doppia argomentazione giuridica.

La prima si fonda sulla L. n. 206 del 1 agosto 2003, il cui art. 1 così recita: lo Stato riconosce e incentiva la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale, mediante le attività di oratorio o attività similari, dalle parrocchie e dagli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica... trattandosi di attività ... finalizzate a favorire lo sviluppo, la realizzazione individuale e la socializzazione dei minori, degli adolescenti e dei giovani di qualsiasi nazionalità residenti nel territorio nazionale. Esse sono volte, in particolare, a promuovere la realizzazione di programmi, azioni e interventi, finalizzati alla diffusione dello sport e della solidarietà, alla promozione sociale e di iniziative culturali nel tempo libero e al contrasto dell'emarginazione sociale e della discriminazione razziale, del disagio e della devianza in ambito minorile, favorendo prioritariamente le attività svolte dai soggetti di cui al comma 1 presenti nelle realtà più disagiate.

Il successivo art. 2, poi, soggiunge che costituiscono pertinenze degli edifici di culto, gli immobili e le attrezzature fisse destinate alle attività di oratorio e similari dagli enti di cui all'articolo 1, comma 1.

Secondo la Risoluzione citata, basterebbero tali norme speciali a sancire la esenzione degli oratori.

Senonché, a rinforzo, l'esenzione deve ritenersi, secondo il Dipartimento interpellato, persino preesistente alla legge speciale menzionata, alla luce:

a) dell'art. 7, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 504 del 1992, estendibile all'IMU, con riferimento ai fabbricati destinati all'esercizio del culto...e le loro pertinenze;

b) dell'art. 7, comma 1, lett. i), il quale dispone che sono esenti dall'I.C.I. gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive..., come sono, indiscutibilmente, gli oratori salesiani, appunto.

Conclude, il Dipartimento stesso, che, alla luce delle disposizioni esaminate, si può affermare che ancor prima dell'emanazione della L. n. 206 del 2003, gli oratori godevano del regime di esenzione dall'I.C.I...

Le ragioni giuridiche esposte possono ritenersi più che esaurienti e dirimenti, circa la non imponibilità I.M.U. degli oratori salesiani (conf. Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Frosinone, sentenza n. 590 del 29.11.2022).

L'eccezione di decadenza dalla esenzione sollevata dal Comune, per inosservanza dell'obbligo comunicativo, non è accoglibile, trattandosi di sanzione non espressamente prevista dalla legge, in relazione alla fattispecie in esame.

La particolarità del caso trattato giustifica la compensazione delle spese.

- Accoglie il ricorso ed annulla l'avviso di accertamento impugnato. Spese di lite compensate.

Corte di Giustizia Tributaria, II grado Campania, sentenza 26 giugno 2023, n. 4008/16

IMU - enti religiosi - attività sanitaria convenzionata con la PA - agevolazione non spettante

Un ente religioso non è esente dal pagamento dell'IMU per gli immobili in cui si svolge un'attività sanitaria, convenzionata con la Pubblica Amministrazione, a fronte del pagamento di un corrispettivo. Secondo tale principio, già espresso dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 10124/2019, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania ha respinto l'appello del contribuente. Nella fattispecie, infatti, i giudici di seconde cure hanno rilevato che l'attività non è svolta in forma gratuita o semigratuita, ma che, pur essendo in convenzione con la PA, le tariffe sono comunque dirette a coprire i costi e a remunerare i fattori della produzione.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con sentenza n. 12819/2021 sezione 18 , depositata il 24/11/2021 la Commissione Tributaria Provinciale di accoglieva in parte il ricorso proposto avverso l'avviso di accertamento Imu anno 2015 dall'Ente Provincia Religiosa dei Santi Apostoli Pietro e Paolo, dell'Opera di Don Orione decidendo che fossero soggetti a tassazione Imu gli immobili dell'Ente dove veniva svolta attività sanitaria, seppur in regime di accreditamento con il Servizio Sanitario Nazionale, sul presupposto, come si legge nella sentenza impugnata, che << In merito ai cespiti adibiti allo svolgimento di attività sanitaria, va evidenziato che la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 3528 del 2018, ha chiarito che la circostanza che l'attività sanitaria sia svolta in forma convenzionata con Pubbliche amministrazioni (ivi compreso il Servizio Sanitario Nazionale) non consente di ritenere che gli immobili ove tale attività è svolta siano esenti dal pagamento delle imposte locali (tra cui l'IMU, come nel caso di specie). Tale soluzione si spiega perché, anche in tal caso, l'attività posta in essere non può dirsi di carattere non commerciale, in quanto è comunque svolta a fronte del pagamento di un corrispettivo che sia in grado di ricoprire i costi e di remunerare chi la svolge. Tuttavia, in caso di attività convenzionata, tale corrispettivo sarà pagato non dall'utenza ma dalla Pubblica Amministrazione che ha stipulato la convenzione, ma ciò non incide sulla natura dell'attività svolta. Tali coordinate sono certamente applicabili al caso di specie, in cui l'ente ricorrente possiede degli immobili in cui è svolta attività sanitaria (principalmente) in regime convenzionato con il Sistema Sanitario Nazionale. Con riguardo a tali immobili, quindi, non può trovare applicazione l'esenzione prevista in favore degli enti che svolgono attività di carattere non commerciale.>>

Il ricorso veniva accolto, invece, relativamente agli immobili dell'Ente classificati nella categoria catastale B01 in quanto <>

Con l'accoglimento parziale del ricorso sono state compensate le spese di lite.

La sentenza di primo grado è stata impugnata dall'Ente ecclesiastico con atto di appello notificato a mezzo pec in data 23.05.2022 alle controparti e depositato telematicamente alla CTR della Campania in data 24.05.2022.

L'appellante come motivi di ricorso in appello eccepisce che la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli ha errato in quanto:

a) ha omesso di pronunciarsi sul motivo di ricorso in primo grado circa l'errata applicazione dell'imposta Imu calcolata su rendite catastali non ancora vigenti al 1° gennaio dell'anno oggetto di accertamento (2015) ma rettificata dagli Uffici Catastali nel 2016 utilizzate per determinare l'imposta del secondo semestre 2015, in violazione del comma 1 dell'articolo 74 della L. n.342/00 il quale testualmente recita: "A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita.>>

b) ha omesso di pronunciarsi sulla richiesta di non applicazione delle sanzioni nel caso di soccombenza anche solo parziale sussistendo i presupposti per la non applicazione delle sanzioni stante l'incertezza sulla applicazione della norma ai sensi dell' art. 10, comma 3, della Legge n. 212 del 27/7/2000 ,nonché ai sensi dell' art. 6 comma 2 del D.lgs. 472/1997 nonché ai sensi dell'art. 8 D.lgs. 546/1992.

c) spetta all'Ente l'esenzione dall'Imu relativamente ai cespiti utilizzati per l'attività sanitaria negata dai Giudici di primo grado che hanno fondato la loro decisione solo sull'ordinanza n. 3528 del 2018 della Cassazione riferita alla normativa Ici mentre per l'Imu tornerebbero applicabili le disposizioni dell'art. 91 bis, comma 3, del DL 24/1/2012 e del decreto n. 200 del 19 novembre 2012, che all'art. 1 lettera p) definisce diversamente le attività commerciali ed all'art.4 all'art. 4 comma 2 dispone che 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. Eccepisce che anche a voler applicare i principi richiamati dalla sentenza della cassazione citata nella sentenza appellata l'Ente non svolge attività orientata alla realizzazione di profitti non solo perché le tariffe sono stabilite dalla convenzione, ma anche perché il risultato della gestione di tali attività evidenzia una perdita d'esercizio dell'anno 2015 dichiarata nell'apposito quadro RF rigo RF5 pari a 2.089.551 euro.

Conclude per la riforma della sentenza impugnata e l'accoglimento dell'appello con vittoria delle spese processuali e in via subordinata per il ricalcolo dell'imposta tenendo conto dell'accatastamento vigente al 1° gennaio 2015 e la non applicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 10, comma 3, della Legge n. 212 del 27/7/2000, art. 6 comma 2 del D.lgs. 472/1997 e art. 8 D.lgs. 546/1992.

Si costituisce in giudizio la controparte che sostiene la infondatezza dell'appello in quanto eccepisce che l'Ente Provincia Religiosa dei Santi Apostoli Pietro e Paolo, dell'Opera di Don Orione non ha dato prova concreta in merito alle attività svolte negli immobili per cui chiede l'esenzione, con consequenziale legittimità dell'avviso di accertamento. Eccepisce che la normativa richiamata del DM 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 2 come affermato da recente sentenza della Cassazione (Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 05/03/2019) 11/04/2019, n. 10124) << non ha valore di legge, tanto più che lo stesso appare, per questa parte, essere stato emanato ultra vires, dato che il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, art. 91-bis, non demandava al decreto ministeriale il compito di definire autoritativamente il concetto di "modalità non commerciali" ma solo il compito di stabilire modalità e procedure da seguire in caso di utilizzazione mista di un immobile, al fine di individuare il rapporto percentuale tra utilizzazione commerciale e utilizzazione non commerciale dell'immobile stesso.>>.

Eccepisce ancora che l'Ente svolge anche attività al di fuori della convenzione con il Servizio sanitario Nazionale e nella brochure dell'Ente si dà atto di ciò: "Elenco Prestazioni - Fuori Convenzione". Per quanto riguarda la data di variazione delle rendite catastali eccepisce che la rendita attribuita a seguito di rettifica da parte dell'Ufficio dell'Agenzia del Territorio, non ha valore costitutivo, ma dichiarativo-ricognitivo, quindi con efficacia retroattiva.

Con successive memorie depositate il 14.02.2023 il Comune di Ercolano ha ulteriormente illustrato le proprie difese.

All'udienza del 03.03.2023 la causa è stata trattenuta in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Va accolto il primo motivo di appello. Come eccepito dall'appellante e riconosciuto anche dal Comune appellato nelle sue controdeduzioni in appello, gli immobili indicati dal n.4 al n.7 dell'atto di accertamento (precisamente fg. 12, p.lla 1552, sub 5 - cat. D/4 - R.C. ? 65400,00; fg. 12, p.lla 1552, sub 7 - cat. D/4 - R. C. ? 24600,00; fg. 12, p.lla 1552, sub 8 - cat. D/4 - R.C. ? 29500,00; fg. 12, p.lla 1552, sub 10 - cat. D/4 - R.C. ? 3340,00) risultavano sino alla data del 15.06.2022 accatastati con diversa categoria e rendita (precisamente fg. 12, p.lla 1552, sub 5 - cat. B/1 - cl. 1 - R.C. ? 12176,80; fg. 12, p.lla 1552, sub 7 - cat. B/1 - cl. 1 - R.C. ? 5583,51; fg. 12, p.lla 1552, sub 8 - cat. B/1 - cl. 1 - R.C. ? 5478,57; fg. 12, p.lla 1552, sub 10 - cat. B/1 - cl. 1 -- R.C. ? 247,90).

Con avviso di accertamento catastale N.2021 NA0249791 del 16.06.2015 notificato al contribuente odierno appellante in data 22.11.2021 per i quattro immobili sono stati rettificati il classamento e la rendita.

L'appellante eccepisce che torna applicabile la previsione di cui al comma 1 dell'articolo 74 della L. n.342/2000 il quale testualmente recita: "A decorrere dal 1° gennaio 2000, gli atti comunque attributivi o modificativi delle rendite catastali per terreni e fabbricati sono efficaci solo a decorrere dalla loro notificazione, a cura dell'ufficio del territorio competente, ai soggetti intestatari della partita". In proposito è intervenuta la Cassazione a Sezioni Unite che ha affermato il seguente principio: <> (Cass. civ., Sez. Unite, Sentenza, 09/02/2011, n. 3160).

Poiché l'accertamento oggetto del presente contenzioso è stato notificato in data 26.02.2021, prima della notifica in data 22.11.2021 della variazione delle rendite catastali, le nuove rendite non possono trovare applicazione.

Va rigettato, invece, il terzo motivo di appello in ordine alla esenzione dall'Imu, relativamente ai cespiti utilizzati per l'attività sanitaria, spettante, secondo l'appellante, sulla base delle disposizioni dell'art. 91 bis, comma 3, del DL 24/1/2012 e del decreto n. 200 del 19 novembre 2012, art. 1 lettera p), che definisce diversamente le attività commerciali, ed all'art.4 all'art. 4 comma 2 che dispone che 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.

Va effettuata una seppur breve ricostruzione della normativa applicabile ai sensi dell'art.91 bis del DL 24/1/2012 che detta le "Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali" come segue:

- al comma 1 è stato modificato l'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, introducendo al comma 1, lettera i), dopo le parole «allo svolgimento» le seguenti: «con modalità non commerciali» per cui il testo in vigore così recita: "Sono esenti dall'imposta: □ i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

- al comma 2 si prevede che "Qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività"

- mentre al comma 3° "Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione"

Prima di tutto si rileva che non è stato dimostrato quali immobile o porzioni di immobili sarebbero adibiti esclusivamente ad attività di natura non commerciale, né tantomeno risulta che l'appellante abbia presentato l'"apposita dichiarazione" volta a indicare la misura proporzionale di applicazione della esenzione prevista in ipotesi in cui non sia possibile tale separazione di attività.

L'appellante, però, sostiene che l'esenzione spetterebbe in ogni caso in quanto scaturente dal combinato disposto dell'art. 1 del decreto n. 200 del 19 novembre 2012, che lettera p) definisce le attività commerciali e dell'art.4 comma 2 che dispone che 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.

Se ciò è vero è altrettanto vero però che la disposizione del 2° comma dell'art. 4 trova applicazione a condizione, come dispone il 1° comma, che siano "Fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3□" che a sua volta prevede che "Le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono: a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili

□.; b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione □.; c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento □".

A ciò si deve aggiungere che ai sensi dell'art.7 del Decreto n. 200 del 19 novembre 2012 "Entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, del presente regolamento."

In proposito con Risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze - Risoluzione 03/12/2012, n. 1/DF venne precisato che <<□ seppure agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, si ritiene che questi ultimi debbano, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del D.M. n. 200 del 2012, nelle stesse forme previste nel citato punto 1.11 della Circ. 26 giugno 1998, n. 168/E, vale a dire con scrittura privata registrata. Tale documento, peraltro, rientra tra quelli che detti enti debbono tenere a disposizione dei comuni, ai fini dell'attività di accertamento e controllo, secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 2, del D.M. n.200 del 2012."

Con la risoluzione n. 1/DF del 3 Dicembre 2012 il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha chiarito alcuni aspetti circa l'applicabilità dell'IMU agli enti ecclesiastici per cui, richiamando la circolare n. 168/E del 26 giugno 1998, la risoluzione del Ministero, ribadisce la non applicabilità agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti delle norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private (tra cui il possesso di uno statuto), ma

prevede la predisposizione da parte degli stessi enti di un regolamento, nella forma della scrittura privata registrata da tenere a disposizione dei comuni, che recepisca le clausole dell'art.10, comma 1, del decreto legislativo n.460 del 1997. Ciò significa che gli enti ecclesiastici devono, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'art.3 del regolamento n.200 del 2012, circa i requisiti per lo svolgimento di attività con modalità non commerciali.

Anche sotto tale aspetto non risulta che l'appellante abbia ottemperato a tale disposizione.

Per di più la questione sulla pretesa esenzione ha trovato giurisprudenza contraria della Suprema Corte di cassazione che, in riferimento alla esenzione Imu per l'attività sanitaria convenzionata, ha avuto modo di chiarire, con motivazione che questa Corte condivide, che «<< Infatti anche in questo settore 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 aventi, nel caso di specie assenti, possa dirsi che l'immobile viene destinato ad attività sanitaria svolta con modalità non commerciali escludendo la logica del profitto e del mercato. Né assume rilievo ai fini in questione l'osservazione che la prestazione sanitaria sia stata 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 una Istituzione pubblica. 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. 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. Per completezza di esposizione può osservarsi che nessun valore vincolante può essere attribuito sul punto al D. del Ministero dell'Economia e delle Finanze 19 novembre 2012, n. 200, art. 4, comma 2. Esso non ha valore di legge, tanto più che lo stesso appare, per questa parte, essere stato emanato ultra vires, dato che il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, art. 91-bis, non demandava al decreto ministeriale il compito di definire autoritativamente il concetto di "modalità non commerciali" ma solo il compito di stabilire modalità e procedure da seguire in caso di utilizzazione mista di un immobile, al fine di individuare il rapporto percentuale tra utilizzazione commerciale e utilizzazione non commerciale dell'immobile stesso.>> (Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 05/03/2019) 11/04/2019, n. 10124)

Va accolto infine il secondo motivo di gravame con il quale l'appellante chiede la disapplicazione delle sanzioni nel caso di soccombenza anche solo parziale sussistendo i presupposti stante l'incertezza sulla applicazione della norma ai sensi dell' art. 10, comma 3, della Legge n. 212 del 27/7/2000 ,nonché ai sensi dell' art. 6 comma 2 del D.lgs. 472/1997 nonché ai sensi dell'art. 8 D.lgs. 546/1992.

Non vi è dubbio, infatti, che le norme così come modificate dalla normativa richiamata hanno sicuramente determinato incertezza sulla loro applicazione come è facile desumere anche dalla giurisprudenza richiamata di data successiva al periodo d'imposta oggetto del presente ricorso.

In conclusione, in riforma parziale della sentenza appellata, va accolto il primo motivo di appello per cui l'imposta Imu andrà applicata ai cespiti dal n.4 al n.7 dell'atto di accertamento ricalcolandola sulla base delle rendite catastali vigenti precedenti alla data di notifica dell'atto di variazione dell'accatastamento come esposto in precedenza, con disapplicazione delle sanzioni applicate sulla maggiore imposta dovuta. L'accoglimento parziale dell'appello e la complessità delle questioni trattate giustifica la compensazione delle spese di lite del grado.

P.Q.M.

Accoglie parzialmente l'appello come in motivazione, spese compensate.

Così deciso in Napoli il 03.03.2023

Corte di Giustizia Tributaria, I grado di Roma, sez. XXIII, 10 maggio 2023 61, n. 6183

IMU – TASI - esenzione; attività di religione e di culto; destinazione d'uso - cause di esclusione dell'imposta - oneri probatori - agevolazione non spettante

In tema di tributi locali (ICI e, per identità di ratio, IUC e TASI), l'obbligo di motivazione degli avvisi di liquidazione e di accertamento non comporta l'obbligo di esporre le ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, in quanto è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso regolarmente notificato il Collegio Pontificio Pio Latino Americano impugnava l'avviso di accertamento in atti relativo ad IMU e TASI deducendo: a) la carenza di motivazione, essendo a suo avviso troppo ampia e non delimitata la pretesa, rendendo ingiustificatamente onerosa la difesa per il contribuente;

deduceva infatti che, nonostante a carico del Collegio Pontificio Pio Latino Americano fossero accertati ben 12 immobili con diversa categoria catastale, l'unica motivazione espressa negli avvisi impugnati è “la carenza dei requisiti necessari al riconoscimento del diritto all'esenzione” e “Infedeltà della dichiarazione imu, iuc imu, iuc-tasi”, pur riconoscendo l'esenzione per ben 4 dei 12 immobili accertati; b) la sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi previsti dalla normativa per l'esenzione dall'imposta IMU-TASI degli immobili del Pontificio Collegio Pio 4 Latino Americano, ai sensi della normativa in tema di IMU vigente nel 2016 che confermerebbe il diritto all'esenzione dell'immobile di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), D. Lgs. 504/1992; c) – Illegittimità delle sanzioni irrogate per il contesto di incertezza in cui si è trovato il contribuente.

Si costituiva in giudizio il Comune di Roma e riguardo alla prima eccezione affermava di aver offerto e messo a disposizione del Collegio ricorrente tutti i presupposti e i parametri logico giuridici per giustificare la valutazione effettuata e nel merito per la totale assenza di documentazione dei presupposti oggettivi per l'insorgenza del diritto all'esenzione, connessa alla natura oggettiva dell'attività di culto asseritamente svolta all'interno degli immobili, destinati ad alloggi dei clerici e in via neppure gratuita, e dalla ricorrente a suo dire solo declinata in teoria e non dimostrata in concreto.

Successivamente, il Collegio ricorrente depositava memoria con la quale illustrava ulteriormente le proprie tesi, dettagliatamente descrivendo la disciplina statutaria del Collegio a sostegno della dedotta finalità di culto.

All'esito dell'udienza pubblica la causa era discussa e decisa nei seguenti termini.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il primo motivo di ricorso è infondato.

Come pacifico in giurisprudenza (V. Cass., Sentenza n. 1694 del 24/01/2018), in tema di ICI (e, dunque, deve ritenersi, per identità di ratio, anche in materia di IUC e TASI), l'art. 11, comma 2-bis, del d.lgs. n. 504 del 1992 (applicabile “ratione temporis”), disponendo che gli avvisi di liquidazione e accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che li hanno determinati, non comporta l'obbligo di indicare anche l'esposizione delle ragioni giuridiche relative al mancato riconoscimento di ogni possibile esenzione prevista dalla legge ed astrattamente applicabile, poiché è onere del contribuente dedurre e provare l'eventuale ricorrenza di una causa di esclusione dell'imposta.

Pertanto, concordemente con il decisum della citata pronuncia di legittimità, deve ritenersi sufficientemente motivato l'avviso di accertamento, nel quale sono stati indicati i dati identificativi dell'immobile, il soggetto tenuto al pagamento e l'ammontare dell'imposta.

D'altra parte, lo stesso contribuente si lamenta del fatto che per ben quattro dei 12 immobili oggetto di imposizione l'esenzione sia stata di fatto riconosciuta, il che tuttavia a ben guardare conferma la circostanza che la valutazione dell'ufficio non sia stata acritica e sommaria ma abbia ponderato le diverse situazioni.

Venendo all'esame del secondo motivo, relativo alla dedotta sussistenza dei presupposti per il riconoscimento dell'esenzione (in relazione a quegli immobili per cui non è stata spontaneamente e difatto applicata), come esattamente ha rilevato il ricorrente "sono esenti dall'imposta: gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

Quindi, i requisiti che devono essere soddisfatti sono: – utilizzo degli immobili da parte di enti non commerciali (requisito soggettivo); – immobili destinati allo svolgimento delle attività tassativamente indicate, tra le quali, come indicato dal ricorrente quelle di religione o culto (primo requisito oggettivo); – le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali (secondo requisito oggettivo).

Orbene, nonostante il Comune di Roma abbia esplicitamente contestato la mancata documentazione, da parte della ricorrente, del concreto svolgimento, all'interno degli immobili per i quali è stato invocato il diritto all'esenzione, di attività di religione o culto tale presupposto è stato da parte del ricorrente argomentato con esclusivo riferimento all'aspetto statutario ed istituzionale, mediante la mera disamina delle finalità teoriche del Collegio; e documentato con la produzione della normativa statutaria – ossia mediante argomentazioni e documenti che possono esser funzionali a sostenere unicamente il presupposto soggettivo, non sono contestate, e non quello oggettivo, oggetto della contestazione da parte del Comune.

In altre parole, non è stata offerta alcuna dimostrazione della effettiva e prevalente destinazione di tali immobili allo svolgimento di attività di religione e di culto.

Invero, il fatto che le esigenze abitative soddisfatte dalle strutture recettizie oggetto di imposizione riguardino preti e studenti e siano finalizzate a consentire agli stessi di partecipare ad un periodo di formazione religiosa e pastorale, non vale a trasformare tale attività ricettiva – peraltro in modo non gratuito -in attività religiosa o di culto.

Tali principi sono stati già affermati dalla giurisprudenza di legittimità che, nell'ordinanza n. 32742 del 07/11/2022, ha affermato, in tema di IMU, che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504 del 1992, in caso di immobile ad uso misto (nella specie, adibito in parte ad attività di culto ed in parte ad attività commerciale di casa per ferie) si applica unicamente in proporzione alla porzione destinata ad attività non commerciale, anche laddove non sia possibile procedere ad una sua autonoma identificazione catastale, purché vi sia una specifica indicazione del contribuente nella apposita dichiarazione; con ciò confermando che sia onere del ricorrente, sia pure in assenza di una identificazione catastale, dimostrare in quale parte l'attività sia destinata alla formazione religiosa e in che parte sia meramente ricettiva, come "casa di ferie" per religiosi.

Nella precedente sentenza n. 10754 del 2017 (relativa ad una vicenda nel quale la presenza degli alloggi dei religiosi era strumentale allo svolgimento in loco della prioritaria attività didattica, alla quale può esser equiparata quella di formazione del clero) la Corte ha affermato che, nel caso oggetto di tale giudizio, "l'esenzione può trovare applicazione a condizione che sia dimostrato, incumbendo il relativo onere probatorio al contribuente, che l'attività in oggetto, di natura didattica (cfr. Cass. sez. 5, 26 ottobre 2005, n. 20776) fosse svolta con modalità non commerciali". Laddove, al contrario, nel caso in esame deve ritenersi che essendo emersa la previsione di una retta a carico dei religiosi alloggiati, e non essendo

neppure stata concretamente dimostrata la effettuazione effettiva di attività di formazione in parte degli immobili, l'affermata modicità della retta non dimostra certo la natura non commerciale della parte destinata a residenza, il che rende l'attività mista, anche laddove dimostrata, non meritevole di esenzione. Il ricorso deve pertanto essere respinto.

La complessità della questione impone di compensare tra le parti le spese del giudizio.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e compensa interamente tra le parti le spese di lite.

Corte di giustizia tributaria, II grado del Lazio, sentenza 25 settembre 2023, n. 5314

IMU – ICI - attività didattica – esenzione - corrispettivi simbolici o inidonei a costituire retribuzione del servizio - difetto probatorio - esenzione non spettante

Spetta l'esenzione Imu per un immobile di proprietà di istituto religioso destinato ad attività didattica, nel caso di specie una scuola paritaria, a condizione che sussista il requisito soggettivo e che l'attività sia svolta a titolo gratuito, ovvero a fronte del versamento di corrispettivi che per la loro entità possano considerarsi simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato, in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione. Per l'attività didattica il parametro di riferimento per verificare che il corrispettivo percepito sia simbolico, e che quindi costituisca solo "una frazione del costo effettivo del servizio", è il "Costo Medio per Studente" (CMS), determinato dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca. Quando il "Corrispettivo Medio percepito" dall'ente non commerciale (CM) è inferiore al CMS, il requisito è rispettato e il corrispettivo, simbolico, copre solo una frazione del costo del servizio. Comparazione non effettuata con precisione nel caso di specie con conseguente rigetto dell'appello dell'Istituto.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Congregazione XXXXXX, Ente Religioso con sede legale in Roma, ha impugnato l'avviso di accertamento n. 7*** del 21 luglio 2020 emesso da Roma Capitale Dipartimento Risorse Economiche notificato il 7 gennaio 2021, con il quale veniva contestata l'omessa presentazione della dichiarazione I.M.U/I.U.C - I.M.U/I.U.C.- T.A.S.I per l'anno di imposta 2014, con riguardo agli immobili siti in Roma via YYYYYYY n. 30 e in via CCCCCC n. 22, nonché il mancato versamento di quanto presuntivamente dovuto. La ricorrente eccepiva preliminarmente la scadenza dei termini di notifica, evidenziando che l'obbligo di presentazione della dichiarazione IMU disciplinata dall'art. 13, comma 12 ter, D.L. n. 201/2011 decorre da quando ha avuto inizio il possesso dell'immobile, ovvero da data antecedente all'anno di imposta 2014, e le medesime argomentazioni valgono anche in relazione alle cause di esenzione per l'anno 2014, posto che per l'immobile di via CCCCCC veniva svolta da epoca risalente l'attività didattica, in particolare a partire dal 28 gennaio 2001, avendo in tale data ottenuto il riconoscimento della scuola paritaria. Eccepiva altresì l'intervenuta decadenza dell'Amministrazione comunale dalla potestà di accertamento della TASI per l'anno 2014, in quanto il relativo avviso di accertamento n. 7*** è stato notificato in data 7/01/2021 con consegna del plico da parte dell'Ente impositore all'Ufficio postale in data 17/12/2020, quindi oltre il termine quinquennale stabilito dall'art. 1, comma 161, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 (Legge Finanziaria 2007). Roma Capitale si costituiva in giudizio contestando la fondatezza del ricorso. La Commissione rigettava il ricorso, condannando la parte ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate in euro 1.000,00. Quale motivo di appello, la Congregazione insiste sul diritto all'esenzione, essendo in possesso dei requisiti di legge, e chiede di riformare e/o annullare la sentenza appellata e, per l'effetto, di annullare l'avviso di accertamento impugnato, dichiarando in tal modo decaduta o in subordine infondata qualsivoglia pretesa impositiva e sanzionatoria dell'ufficio, con ogni conseguenziale pronuncia e statuizione e con vittoria di spese e di onorari dei due gradi di giudizio. Il Comune di Roma Capitale eccepisce l'inammissibilità dell'atto di appello e contesta le deduzioni avversarie chiedendo 1) In via preliminare, dichiarare inammissibile il ricorso in appello di parte avversa; 2) In via subordinata, per quanto eccepito rigettare l'appello e confermare la sentenza impugnata,

dichiarando la legittimità dell'operato dell'Ente impositore; 3) condannare la parte appellante alle spese di giudizio.

MOTIVI DELLA DECISIONE1. Va preliminarmente rigettata la richiesta d'inammissibilità dell'appello formulata dalla parte resistente.L'art. 53, primo comma, D.lgs. n. 546/1992 dispone che "Il ricorso in appello contiene l'indicazione dellacorte di giustizia tributaria di primo e secondo grado a cui e' diretto, dell'appellante e delle altre parti neicui confronti e' proposto, gli estremi della sentenza impugnata, l'esposizione sommaria dei fatti, l'oggetto della domanda ed i motivi specifici dell'impugnazione. Il ricorso in appello e' inammissibile se manca o e' assolutamente incerto uno degli elementi sopra indicati o se non e' sottoscritto a norma dell'art. 18, comma 3". Nella fattispecie, risulta evidente come tutti gli elementi essenziali richiesti dalla norma siano presenti nell'atto introduttivo del giudizio d'appello, e come le critiche dell'appellante siano state rivolte, allasentenza impugnata, in particolare per il mancato riconoscimento dell'agevolazione; per cui, l'eccezione sirivela priva di fondamento. 2. Sull'annosa questione dell'esenzione dall'IMU degli immobili degli Istituti religiosi destinati ad attività didattica la giurisprudenza ha dettato alcuni principi, specie in materia di onere probatorio. La Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 24243 del 8/09/2021, che riguarda le scuole paritarie come quella gestita dall'appellante, ha precisato che l'agevolazione è ritenuta ammissibile qualora, oltre aricorrere il requisito soggettivo di cui all'art. 7 lett. i) del D.L. n. 504/92, l'attività sia svolta a titolo gratuito, ovvero a fronte del versamento di corrispettivi che per la loro entità possano considerarsi simbolici o comunque inidonei a costituire una retribuzione del servizio prestato, in quanto notevolmente inferiori ai costi di gestione (cfr. Cass. n. 28578 del 2020; Cass. n. 1031 del 2021; Cass. n. 4502 del 2012;Cass. n. 14226 del 2015). In altri termini, quello sulle "modalità non commerciali" di cui parla la norma è un'indagine di fatto, dacondurre caso per caso. Fermo restando che l'onere della prova spetta all'Ufficio secondo le regole Documenti collegati Normativa Prassi Giurisprudenza ordinarie poste dall'art. 2697 c.c., ribadite dal nuovo articolo 7, comma 5-bis, del D.lgs. n.546/92, per ilquale "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o e' contraddittoria o se e' comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque alcontribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento disomme oggetto di accertamenti impugnati". Nel caso di specie, l'Ufficio ha dato prova ex art. 2697 1° comma c.c. del fatto del pagamento di corrispettivi da parte dei fruitori della scuola paritaria gestita dalla Congregazione nell'immobile in oggetto; l'appellante, invece, non ha dato convincente prova dell'eccezione, ossia circa l'entità non simbolica dei corrispettivi pagati, come avrebbe dovuto ai sensi del secondo comma dell'art. 2697 c.c.Circa l'attività didattica, è noto che il parametro di riferimento per verificare che il corrispettivo percepitosia simbolico - e che quindi costituisca solo "una frazione del costo effettivo del servizio", come richiesto dalla disciplina unionale - è il "Costo Medio per Studente" (CMS), determinato dal Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca e pubblicato all'indirizzo . Quando il "Corrispettivo Medio percepito" dall'ente non commerciale (CM) è inferiore al CMS, il requisito è rispettato, ossia il corrispettivo è simbolico e copre solo una frazione dei costo effettivo del servizio. Questa comparazione non è stata effettuata con precisione nel presente giudizio, per cui le ragioni dell'appellante non possono trovare accoglimento; la sentenza di primo grado va quindi confermata.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, Sez. 11 visti gli artt. 52 e ss. D.lgs. n. 546/92 - rigetta l'appello e condanna l'appellante al pagamento delle spese processuali, liquidate in ? 600,00 oltre accessori di legge.

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

Art. 67, comma 1, lett. b) TUIR – plusvalenza - trasferimenti immobiliari - Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero - soppressione enti ecclesiastici - esenzione non spettante

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, elettivamente domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12 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, rappresentato e difeso (...) - 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; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 24 febbraio 2023 dal consigliere Dott. Lume Federico.

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, in diversa composizione, cui demanda anche di regolare le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 17 aprile 2023

Corte di Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 16 gennaio 2023, n. 1164

DPR n. 601 del 1973 - art. 6, comma 1 – Ires – agevolazioni – locazione - agevolazione non spettante

L'agevolazione di cui all'art. 6, comma 1, d.P.R. n. 601 del 1973 in materia di imposta sul reddito delle persone giuridiche spetta agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati (come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto) e per le attività non commerciali (o commerciali non prevalenti) in rapporto di strumentalità diretta e immediata con le predette finalità, volte cioè a procacciare i mezzi economici occorrenti allo scopo istituzionale dell'ente e con questo compatibili per natura e attinenza. Sono invece esclusi i redditi derivanti da quelle attività indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro scopo e tese al mero procacciamento di utilità economiche, ancorché impiegate per le finalità istituzionali. Nel caso di specie l'attività di concessione in locazione di immobili svolta da un Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero e tesa alla produzione di redditi per integrare la remunerazione spettante ai sacerdoti costituisce attività commerciale strumentale alle finalità di religione o di culto.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22209/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12 presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è difesa; -
ricorrente -

contro

ISTITUTO DIOCESANO PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO DI ACQUI, in persona del Presidente pro tempore, rappresentato e difeso (...); - controricorrente -

avverso la sentenza n. 244/22/2016 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE del PIEMONTE, depositata in data 22 febbraio 2016;

RILEVATO che:

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Alessandria, con avviso di accertamento recuperava a tassazione maggiore Ires per l'anno di imposta 2006 nei confronti dell'Istituto diocesano per il sostentamento del clero di Acqui, disconoscendo, in relazione ai redditi di locazione immobiliare, 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 Alessandria che lo accoglieva, affermando la natura meramente soggettiva dell'agevolazione.
3. La Commissione tributaria regionale del Piemonte, con la sentenza n. 244/22/2016 pubblicata in data 22 febbraio 2016, rigettava l'appello dell'ufficio.

In particolare, i giudici d'appello, dopo aver ricostruito il quadro normativo, evidenziavano che gli Istituti diocesani sono stati eretti per perseguire l'esclusiva finalità di assicurare il congruo e dignitoso sostentamento del clero, sia durante l'esercizio del ministero sia successivamente, quando i sacerdoti si ritirano a vita privata, e che pertanto l'attività svolta è diretta a consentire il perseguimento del fine di religione e di culto; e che, poiché lo scopo, le finalità e le attività degli Istituti diocesani per il sostentamento del clero sono definiti dalle norme in modo tassativo, non poteva trovare applicazione la seconda parte della L. n. 121 del 1985, art. 7 relativa alle attività diverse, attività non praticabili, risultando indifferenti quindi, a fini fiscali, le tipologie di redditi che costituiscono le fonti di finanziamento degli istituti.

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

L'Istituto diocesano per il sostentamento del clero di Acqui resiste con controricorso.

Con ordinanza emessa in data 9 luglio 2018 la Corte, sesta sezione, ha rinviato la causa alla sezione ordinaria, in assenza di precedenti specifici concernenti la peculiare posizione ricoperta dagli Istituti per il sostentamento del clero all'interno della L. n. 222 del 1985, ove viene presa in considerazione la specifica finalità di tali enti, data dal sostentamento del clero.

Il ricorso è stato poi fissato per la camera di consiglio del 27 ottobre 2022, 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, conv. in L. 25 ottobre 2016, n. 197, per la quale la ricorrente ha depositato memoria, preceduta da un'istanza volta alla trattazione del processo in pubblica udienza.

CONSIDERATO che:

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce la 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, dell'art. 53 Cost. e dell'art. 14 preleggi, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3); evidenzia in particolare che la CTR 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, 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; 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 secondo motivo deduce la violazione e falsa applicazione del principio dell'onere della prova di cui all'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), non avendo la controparte provato la natura dei redditi agevolabili.

2. Va preliminarmente respinta l'eccezione di inammissibilità del primo motivo di ricorso, eccezione sollevata con riferimento alla circostanza che la ricorrente non censurerebbe la specifica argomentazione posta a fondamento della sentenza della CTR, costituita dal fatto che, a prescindere dal carattere oggettivo

dell'agevolazione in questione, gli Istituti diocesani non possano svolgere, per fine statutario, attività diversa.

Come infatti emerge dal ricorso, il fulcro della censura dell'Agenzia, premessi ampi riferimenti sulla natura dell'agevolazione in questione, è sull'assenza di strumentalità immediata e diretta dell'attività di locazione di immobili con il fine statutario, il che attinge chiaramente anche la su esposta affermazione.

3. I due motivi vanno esaminati congiuntamente e possono essere decisi facendo riferimento a diversi precedenti di questa Corte, il che rende infondata la richiesta di trattazione in pubblica udienza formulata dal controricorrente 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 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. 20/05/1985, 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".

4. 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, e 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 altre 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 08/10/1991, 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".

5. 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.

6. 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, dell'art. 7, n. 3, il comma 2 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".

Alla luce di tali considerazioni, espresse nel precedente citato, pertanto, deve ritenersi che la CTR abbia errato nel ritenere apoditticamente che tutta l'attività svolta dall'Istituto sia automaticamente volta a consentire il perseguimento del fine di culto e che non sia applicabile mai la seconda parte della L. n. 121 del 1985, art. 7 che "si riferisce alle attività diverse in quanto tali attività non sono praticabili".

7. 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 n. 15E del 17 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, quali meri esempi, 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, Congregación 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.

Nel caso di specie occorre che la CTR compia tali accertamenti nel rispetto degli oneri probatori al riguardo.

8. In definitiva, alla luce di tali principi, deve ritenersi che la CTR abbia errato nel ritenere apoditticamente che non sia possibile che l'Istituto svolga "attività diverse in quanto tali attività non sono praticabili",

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.

9. 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, 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 del Piemonte, cui la causa va, cassata la sentenza impugnata, rinviata, anche per la regolazione delle spese del giudizio di legittimità, per nuovo giudizio alla luce dei principi espressi al par. 8.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, in diversa composizione, cui demanda anche di regolare le spese del giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, il 27 ottobre 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2023

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

DPR n. 601 del 1973, art. 6, comma 1 - Ires - agevolazioni fiscali – locazione - agevolazione non spettante

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, elettivamente domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12 presso l'Avvocatura generale dello Stato dalla quale è difesa; - ricorrente e controricorrente incidentale -

contro

ISTITUTO DIOCESANO PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO DELL'ARCIDIOCESI DI GENOVA, in persona del Presidente pro tempore, rappresentato e difeso (...) - 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.

Il ricorso è stato poi 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, conv. in L. 25 ottobre 2016, n. 197, per la quale entrambe le parti depositavano memoria.

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, in diversa composizione, cui demanda anche di regolare le spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 18 aprile 2023

Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, ordinanza 5 aprile 2023, n. 9409

D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, art. 7, n. 3 - plusvalenza - trasferimenti immobiliari - agevolazione non spettante

Per redditi costituiti dalle plusvalenze conseguite da un Istituto religioso a seguito delle vendite di alcuni terreni edificabili, l'agevolazione non ha natura soggettiva ma richiede anche l'accertamento in concreto dell'attività svolta (criterio oggettivo), da ritenersi di natura commerciale, unita alla concomitante prova della strumentalità diretta tra l'attività svolta e il fine di religione e culto.

In altri termini, detta agevolazione richiede non solo l'inquadramento dell'ente tra quelli con fine di religione o culto ma anche l'accertamento della natura dell'attività svolta dal medesimo, evidenziavano che l'attività di sostentamento del clero sia strumentale al fine di religione o culto e che l'attività di locazione di immobili, prevalentemente svolta, abbia funzione strumentale e diretta rispetto al fine di sostentamento a sua volta strumentale al fine di religione o culto.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5977/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, elettivamente domiciliata in Roma alla via dei Portoghesi n. 12 presso l'Avvocatura Generale dello Stato dalla quale è difesa; -
ricorrente -

contro

ISTITUTO DIOCESANO PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO DELL'ARCIDIOCESI DI GENOVA, in persona del Presidente pro tempore, rappresentato e difeso (...) - controricorrente - avverso la sentenza n. 886/3/2015 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LIGURIA, depositata in data 4 agosto 2015, non notificata;

RILEVATO che:

1. L'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Genova, recuperava a tassazione maggior Ires per l'anno di imposta (Omissis) 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) e recuperando, altresì, redditi diversi costituiti dalle plusvalenze conseguite dall'Istituto a seguito delle vendite di alcuni terreni edificabili, assumendo a parametro di riferimento per il calcolo della plusvalenza il valore accertato e definito in adesione ai fini dell'imposta di registro.

2. L'ente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Genova che lo rigettava, evidenziando che l'agevolazione non avesse natura soggettiva ma richiedesse anche l'accertamento in concreto dell'attività svolta, che, nel caso di specie, doveva ritenersi di natura commerciale, e che inoltre mancasse la prova della strumentalità diretta tra l'attività svolta e il fine di religione e culto.

3. La Commissione tributaria regionale della Liguria, con la sentenza n. 886/3/2015 pubblicata in data 4 agosto 2015, accoglieva l'appello dell'Istituto e annullava l'avviso.

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. Inoltre, dichiaravano assorbite le questioni relative alle plusvalenze e alle sanzioni.

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

L'Istituto diocesano per il sostentamento del clero dell'Arcidiocesi di Genova resiste con controricorso. Il ricorso è stato poi fissato per la camera di consiglio del 24 febbraio 2023, ai sensi degli 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, conv. in L. 25 ottobre 2016, n. 197, per la quale entrambe le parti depositavano telematicamente memoria.

CONSIDERATO

che:

1. Con il primo motivo l'Agenzia deduce la nullità della sentenza per violazione dell'art. 132 c.p.c., comma 1, n. 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 36 e 61, per omessa motivazione in ordine all'annullamento del rilievo avente ad oggetto il recupero della tassazione della plusvalenza non dichiarata. Col secondo motivo deduce violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6, 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, 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 dai sacerdoti senza che l'ente abbia mai dimostrato l'effettiva destinazione dei proventi; l'errore commesso è individuato nell'aver la C.T.R. in sostanza 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.

2. 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.

3. Il primo motivo è fondato.

La C.T.R. ha ritenuto che l'accertamento relativo alla imponibilità della plusvalenza derivante dalle cessioni immobiliari fosse assorbito dall'accoglimento del motivo relativo al riconoscimento dell'agevolazione di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6.

La figura dell'assorbimento in senso proprio ricorre quando la decisione sulla domanda assorbita diviene superflua, per sopravvenuto difetto di interesse della parte, la quale con la pronuncia sulla domanda assorbente ha conseguito la tutela richiesta nel modo più pieno, mentre è in senso improprio quando la decisione assorbente esclude la necessità o la possibilità di provvedere sulle altre questioni, ovvero comporta un implicito rigetto di altre domande. Ne consegue che l'assorbimento non comporta un'omissione di pronuncia (se non in senso formale) in quanto, in realtà, la decisione assorbente permette di ravvisare la decisione implicita (di rigetto oppure di accoglimento) anche sulle questioni assorbite, la cui motivazione è proprio quella dell'assorbimento, per cui, ove si escluda, rispetto ad una certa questione proposta, la correttezza della valutazione di assorbimento, avendo questa costituito l'unica motivazione della decisione, ne risulta il vizio di motivazione del tutto omessa (Cass. 12/11/2018, n. 28995).

Nel caso di specie l'accoglimento della doglianza relativa all'applicazione dell'imposizione agevolata di cui al D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6 non assorbe, evidentemente, le questioni della tassabilità o meno della plusvalenza conseguente alla cessione immobiliare e del calcolo della base imponibile.

4. Il secondo motivo deve essere esaminato alla luce di alcuni precedenti di questa Corte (da ultimo Cass. 16/01/2023, n. 1164).

4.1. 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".

4.2. 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 altre 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, 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); 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".

4.3. 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.

4.4. 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, l'art. 7, comma 2, 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".

4.5. 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 evidenziati 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 trarre 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.

4.6. Nel caso di specie, alla luce di tali principi, anche il secondo motivo è fondato; la C.T.R. ha infatti errato nel ritenere 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.

5. 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, 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, in entrambi i motivi, 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 la regolazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui demanda anche di regolare le spese del giudizio di legittimità. Così deciso in Roma, il 24 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 5 aprile 2023

Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza 14 dicembre 2023, n. 35087

I.N.V.I.M. straordinaria (D.L. n. 55 del 1983, art. 26) - esenzione DPR n. 643 del 1972, art. 3 – APSA - agevolazione non spettante

L'esenzione dall'I.n.v.i.m. decennale, prevista a favore dei "benefici ecclesiastici" dalla L. 16 dicembre 1977, n. 904, art. 8, comma 3, - come tutte le norme che prevedono agevolazioni fiscali, va considerata di stretta interpretazione. Per "beneficio ecclesiastico" deve intendersi, secondo la definizione di cui al canone 1409 del codice di diritto canonico del 1917, la "persona giuridica ecclesiastica non collegiale" nella quale siano presenti tutti gli indispensabili elementi della "dote" (un patrimonio autonomo), dell' "officium" (la destinazione perpetua del patrimonio al mantenimento del titolare pro tempore di un determinato ufficio sacro, quale il parroco o il vescovo) e dell' "erezione canonica in persona giuridica", restando di conseguenza escluso dall'agevolazione in questione qualsiasi altro ente ecclesiastico.

Da tali premesse deriva che il risalente orientamento giurisprudenziale deve essere superato, non potendosi riconoscere all'APSA l'agevolazione in esame. Difatti, l'APSA non è un beneficio ecclesiastico, non perché di origine divina, ma perché non si tratta di un patrimonio autonomo e strumentale al sostentamento del titolare pro tempore di un determinato ufficio sacro, quanto piuttosto di un ente ecclesiastico di natura diversa, deputato all'amministrazione dei beni della Santa Sede ed al reperimento dei fondi necessari al funzionamento della Curia romana.

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 7900/2015 R.G. proposto da:

APSA, elettivamente domiciliata in ROMA, V. Fonteciana n. 49, (...) - ricorrente -

contro
MINISTERO ECONOMIA FINANZE, elettivamente domiciliato in ROMA VIA DEI PORTOGHESI 12, presso lo studio dell'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (Omissis), che lo rappresenta e difende; - controricorrente -
avverso SENTENZA di COMM. TRIBUTARIA CENTRALE ROMA n. 535/2014 depositata il 07/02/2014;

FATTI DI CAUSA

1. L'Amministrazione del Patrimonio della Sede Apostolica ha impugnato 41 avvisi di liquidazione, aventi ad oggetto I.n.v.i.m. straordinaria D.L. n. 55 del 1983, ex art. 26 afferenti altrettanti immobili di proprietà della Santa Sede in relazione alle dichiarazioni presentate in data 28 giugno 1983.
2. I ricorsi riuniti sono stati accolti in primo grado, ma rigettati all'esito dell'appello dell'Ufficio, con sentenza confermata dalla Commissione tributaria centrale.
3. Nella sentenza di appello si è affermato che **il D.P.R. n. 643 del 1972, art. 3, che prevede l'esenzione dall'Invim per i benefici ecclesiastici, è norma eccezionale, insuscettibile di applicazione oltre i casi espressamente previsti e, quindi, insuscettibile di applicazione alla Santa Sede ed ai suoi organi, non riconducibile ai cd. benefici, ma piuttosto agli enti stranieri, rispetto ai quali l'esenzione spetta solo per le attività di natura pubblicistica.**
4. Nella sentenza della Commissione tributaria centrale si è escluso che la Santa Sede sia un ente costituito ed organizzato per atto dell'autorità ecclesiastica, posto che ha fondamento "nello stesso diritto divino ed e', quindi, una persona morale ex ipsa ordinatione divina, ai sensi del canone 113, par. 1, codex canonici", così concludendo che non può godere dell'esenzione dall'I.n. v.i.m., perché non è un beneficio ecclesiastico, difettando, quale ente di diritto divino, di uno dei tre requisiti necessari ("erezione canonica").
5. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione del Patrimonio della Sede Apostolica.
6. Ha resistito con controricorso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, eccependo l'inaammissibilità del ricorso ed il proprio difetto di legittimazione passiva.
7. Il difensore della ricorrente ha rinunciato al mandato ed è stato sostituito da nuovo difensore.
8. La causa, trattata all'adunanza camerale dell'8 giugno 2023, è stata rinviata all'udienza pubblica del 5 dicembre 2023, in cui è stata decisa.
9. La Procura Generale della Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con un unico motivo la ricorrente ha denunciato, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 2 e dell'art. 29, comma 2, lett. a, del Concordato tra la Santa Sede e l'Italia in data 11 febbraio 1929, reso esecutivo con L. n. 810 del 1929, e della L. n. 904 del 1977, art. 8, comma 3, atteso che deve riconoscersi l'esenzione dal pagamento dell'I.n.v.i.m. alla Santa Sede (persona giuridica e non morale o di fonte divina), che ha tutti i requisiti dei benefici ecclesiastici, sicché assurge a "primo beneficio" o "beneficio particolare e specialissimo", e che, ai sensi del can. 361 del codice di diritto canonico e dell'art. 2 Cost., apostolica, ha il compito di amministrare i beni di proprietà della Santa Sede per fornire i fondi necessari all'adempimento delle funzioni della Curia romana.
2. In via preliminare devono rigettarsi le eccezioni della controricorrente, in quanto, da un lato, l'esposizione dei fatti contenuta nel ricorso, sia pure tratta dal contenuto della sentenza impugnata, è del tutto sufficiente a comprendere la vicenda e la questione giuridica sottesa e, dall'altro lato, in tema di contenzioso tributario, a seguito della istituzione - nell'ambito della riforma del Ministero delle Finanze e dell'Amministrazione fiscale, operata dal capo II del titolo V del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300, - delle agenzie fiscali, a decorrere dal 1 gennaio 2001, data di inizio della loro operatività il D.M. 28 dicembre 2000, ex art. 1, queste sono i soli organi legittimati a stare in giudizio nelle cause proposte (da e contro l'Amministrazione finanziaria) successivamente a quella data, mentre nei giudizi che siano stati instaurati anteriormente, come quello in esame, permane la legittimazione (concorrente) del Ministero (Cass., Sez.

5, 1/12/2004, n. 22561). Più precisamente, in tema di contenzioso tributario, a seguito della istituzione - dell'amministrazione fiscale, operata dal capo II del titolo V del D.Lgs. 30 luglio 1999, n. 300 - delle agenzie fiscali, a decorrere dal 1 gennaio 2001, data di inizio dell'operatività delle agenzie, il D.M. 28 dicembre 2000, ex art. 1, queste sono i soli organi legittimati a stare in giudizio nelle cause proposte (da e contro l'Amministrazione finanziaria) successivamente a quella data; invece, nei giudizi instaurati prima di questo discrimine temporale sussiste la legittimazione processuale sia del Ministero delle Finanze che dell'Agenzia (anch'essa rappresentata in giudizio, senza bisogno di mandato, dall'Avvocatura dello Stato, ai sensi del R.D. n. 1611 del 1933, artt. 43, 45 e 1, comma 2), atteso che la posizione del Ministero è assimilabile a quella del dante causa che ha titolo alla prosecuzione del processo, ai sensi dell'art. 111 c.p.c., e quella dell'Agenzia è riconducibile, sia pure in via estensiva (in ragione del trasferimento del diritto controverso in forza di legge e non per atto volontario), a quella del successore a titolo particolare nel diritto controverso, regolata dall'art. 111 cit. (e non a quella di cui all'art. 110 c.p.c.) e dunque a quella del titolare del diritto avente una propria legittimazione all'impugnazione, valida anche quando il diritto sia stato ad esso trasferito ex lege, dopo la sentenza di appello, in pendenza del termine per il ricorso per cassazione (Cass., Sez. 5, 8 agosto 2003, n. 11979).

3. Passando all'esame del merito, il ricorso deve essere rigettato, integrando la motivazione della sentenza impugnata ai sensi dell'art. 384 c.p.c., u.c..

3.1. La ricorrente ha invocato un risalente orientamento di questa Corte, secondo cui l'esenzione dell'INVIM decennale, prevista per i "benefici ecclesiastici" dalla L. 16 dicembre 1977, n. 904, art. 8, comma 3, è applicabile in favore della Santa Sede, considerando che l'inclusione di quest'ultima fra detti benefici, secondo la disciplina del diritto canonico, non trova deroga nella normativa fiscale, nella quale, in particolare, manca una delimitazione ai soli benefici cosiddetti congruabili (fra cui non rientra la Santa Sede) - così Cass., Sez. 1, 3/10/1990, n. 9783 e Cass., Sez. 1, 3/01/1991, n. 5. Tale orientamento non è condiviso dal Collegio.

3.2. La L. n. 904 del 1977, art. 8, comma 3, ultima parte, dispone che gli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici sono esenti dall'imposta di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, art. 3. Successivamente, tenuto conto degli accordi di Palazzo Madama e della riforma del codice canonico, realizzata con la costituzione apostolica *sacrae disciplinae leges* il 25 gennaio 1983, in base a cui i benefici ecclesiastici sono progressivamente scomparsi e sono stati sostituiti dagli istituti per il sostentamento del clero, la L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 45, ha previsto che le disposizioni vigenti in materia di imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici si applicano agli immobili appartenenti agli istituti per il sostentamento del clero.

Infine, la L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 33, comma 10, come modificato dalla L. 2 aprile 2001, n. 136, ha disposto che sono esenti dall'imposta di cui al D.P.R. n. 643 del 1972, art. 3, con effetto dalla data della sua entrata in vigore, gli immobili appartenenti agli enti rappresentativi delle confessioni religiose aventi personalità giuridica, nonché agli enti religiosi riconosciuti in base alle leggi attuative delle intese stipulate dallo Stato ai sensi dell'art. 8 Cost.. Non si fa comunque luogo a rimborsi di versamenti già effettuati. Quest'ultima disposizione (L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 10) è stata adottata per esigenze costituzionali di uguaglianza e libertà religiosa e, cioè, per l'esigenza di riconoscere l'esenzione dall'I.n.v.i.m. anche agli enti rappresentativi di confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica o ai relativi enti religiosi riconosciuti, così superando quell'asimmetria prima esistente, da cui erano derivate le questioni di legittimità costituzionali, respinte dalla Consulta con le sentenze n. 86 del 1985 e n. 235 del 1997. E' opportuno ricordare che questa Corte ha riconosciuto alla Comunità ebraica di Roma l'esenzione dall'imposta periodica e da quella straordinaria I.n.v.i.m., a far tempo dall'entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, in virtù del menzionato la L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 10, che, con efficacia espressamente retroattiva, ha attribuito il beneficio in relazione agli "immobili appartenenti agli enti rappresentativi delle confessioni religiose aventi personalità giuridica, nonché agli enti religiosi riconosciuti in base alle leggi attuative delle intese stipulate dallo Stato ai sensi dell'art. 8 Cost." (così Cass., Sez. 5, 3/2/2006, n. 2412).

Per completezza deve ricordarsi, infine, che il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 2, comma 2, stabilisce che l'incremento di valore dei fabbricati indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del trattato lateranense 11 febbraio 1929 non è soggetto all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili: la riconducibilità degli

immobili in esame a tale categoria non risulta, però, essere stata allegata dalla ricorrente nel ricorso introduttivo del giudizio.

3.2. La soggezione all'I.n.v.i.m. dell'A.P.S.A. va, dunque, verificata alla luce di tale quadro normativo, premettendo che l'A.P.S.A. (Amministrazione del Patrimonio della Sede Apostolica) è l'ente istituito da Papa (Omissis) in data 15 agosto 1967, con la costituzione apostolica *Regimini Ecclesiae universae*, in sostituzione di due precedenti uffici (l'Amministrazione dei beni della Santa Sede e l'Amministrazione speciale della Santa Sede), deputato all'amministrazione dei beni della Santa Sede al fine di fornire i fondi necessari al funzionamento della Curia romana.

4.1. Questa Corte ha già affermato che, ai fini del godimento dell'esenzione dall'I.n.v.i.m. decennale, prevista a favore dei "benefici ecclesiastici" dalla L. 16 dicembre 1977, n. 904, art. 8, comma 3, - disposizione che, come tutte le norme che prevedono agevolazioni fiscali, va considerata di stretta interpretazione - per "beneficio ecclesiastico" deve intendersi, secondo la definizione di cui al canone 1409 del codice di diritto canonico del 1917, la "persona giuridica ecclesiastica non collegiale" nella quale siano presenti tutti gli indispensabili elementi della "dote" (un patrimonio autonomo), dell'"officium" (la destinazione perpetua del patrimonio al mantenimento del titolare pro tempore di un determinato ufficio sacro, quale il parroco o il vescovo) e dell'"erezione canonica in persona giuridica", restando di conseguenza escluso dall'agevolazione in questione qualsiasi altro ente ecclesiastico (Cass., Sez. 5, 11/01/2006, n. 381). In tale più recente decisione si è pure sottolineato che la L. 20 maggio 1985, n. 222, agli artt. 21 e 28, ha stabilito che entro il 30 settembre 1986 dovesse essere eretto in ogni diocesi un Istituto per il sostentamento del clero e che con il medesimo decreto dovessero essere estinti i benefici esistenti nelle diocesi, con trasferimento del loro patrimonio all'Istituto, determinando, quindi, una presunzione, iuris tantum, dell'assenza della natura beneficiale in un ente ecclesiastico esistente ed operante alla scadenza di quel termine.

A ciò si aggiunga che la Corte costituzionale, nel ritenere non fondata la questione di legittimità costituzionale proposta, con riferimento all'art. 3 Cost., in relazione alla L. n. 904 del 1977, art. 8, comma 3, ha suggerito una condivisibile interpretazione restrittiva dell'agevolazione fiscale, come limitata ai soli benefici congruabili (vedi sentenza n. 86 del 1985), individuando la ratio della disciplina in esame nell'art. 30, comma 3, del Concordato del 1929, con cui lo Stato italiano si è impegnato, sino alla conclusione di nuovi accordi, a supplire alle deficienze dei redditi dei benefici ecclesiastici con assegni da corrispondere in misura non inferiore al valore reale di quella stabilita dalle leggi attualmente in vigore. Ad avviso della Consulta, il riconoscimento dell'agevolazione de qua è collegato all'interesse dello Stato a prender parte alla gestione dei benefici ecclesiastici, appunto perché congruabili, visto che l'assegno supplementare di congrua è corrisposto sul bilancio del fondo per il culto ed è concesso a seguito di domanda del parroco, previo accertamento dei redditi del beneficio, al netto delle imposte e tasse. Del resto, il citato art. 30, comma 3, della convenzione finanziaria del Concordato, nello stabilire che lo Stato italiano, finché con nuovi accordi non sarà stabilito diversamente, continuerà a supplire alle deficienze dei redditi dei benefici ecclesiastici con assegni da corrispondere in misura non inferiore al valore reale di quella stabilita dalle leggi attualmente in vigore, escludendo da tale intervento, in virtù del comma successivo, solo le mense vescovili delle diocesi suburbicarie ed i patrimoni dei capitoli e delle parrocchie di Roma e delle dette diocesi, ha identificato i benefici ecclesiastici con quelli congruabili, a cui ha aggiunto solo le diocesi suburbicarie ed i patrimoni dei capitoli e delle parrocchie romane e delle dette diocesi, per cui, in base ad una interpretazione sistematica, l'esenzione di cui alla L. n. 904 del 1977, art. 8, comma 3, va riconosciuta agli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici come individuati dall'art. 30 del Concordato e, cioè, a quelli congruabili, alle mense vescovili delle diocesi suburbicarie ed ai patrimoni dei capitoli e delle parrocchie di Roma e delle dette diocesi.

5. Da tali premesse deriva che il risalente orientamento invocato dalla ricorrente deve essere superato, non potendosi riconoscere all'A.p.s.a. l'agevolazione in esame. Difatti, l'A.p.s.a. non è un beneficio ecclesiastico, non perché di origine divina, ma perché non si tratta di un patrimonio autonomo e strumentale al sostentamento del titolare pro tempore di un determinato ufficio sacro, quanto piuttosto di un ente ecclesiastico di natura diversa, deputato all'amministrazione dei beni della Santa Sede ed al reperimento dei fondi necessari al

funzionamento della Curia romana. Tale conclusione risulta confermata dalla sua attuale esistenza e, cioè, dalla circostanza che l'A.p.s.a. non è stata estinta, come imposto dalla L. n. 222 del 1985, art. 28, in ossequio agli accordi di Palazzo Madama e conformemente alla riforma del codice canonico, realizzata con la costituzione apostolica *sacrae disciplinae leges* il 25 gennaio 1983. Deve, difatti, ribadirsi che, avendo stabilito la L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 28, che entro il 30 settembre 1986 dovesse essere eretto in ogni diocesi un Istituto per il sostentamento del clero e che con il medesimo decreto dovessero essere estinti i benefici esistenti nelle diocesi con trasferimento del loro patrimonio all'Istituto eretto, sussiste una presunzione, *iuris tantum*, dell'assenza della natura beneficiale in un ente ecclesiastico operante alla scadenza di quel termine.

Ne' l'A.p.s.a. ha fornito elementi idonei a superare la presunzione derivante dalla L. n. 222 del 1985, art. 28. In proposito va ribadito che, in tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione (Cass., Sez. 6-5, 4/10/2017, n. 23228).

A ciò si aggiunga che l'A.p.s.a. non è un beneficio congruabile, non ricevendo alcun contributo dallo Stato italiano.

In definitiva, l'A.p.s.a. non può beneficiare dell'agevolazione invocata di cui alla L. n. 904 del 1977, art. 8, comma 3, ultima parte, in quanto non è un beneficio congruabile e neppure ha dimostrato di essere un beneficio, superando la presunzione contraria derivante dalla L. n. 222 del 1985, art. 28. Peraltro, la sua riconducibilità alla categoria stessa del beneficio va esclusa non solo in considerazione della presunzione derivante dal combinato disposto della L. n. 222 del 1985, artt. 21 e 28, stante la sua sopravvivenza, nonostante la soppressione dei benefici ecclesiastici, ma in quanto il patrimonio amministrato non è strumentale al mantenimento del titolare *pro tempore* di un determinato ufficio sacro, ma al reperimento dei fondi per il sostentamento dell'intera Curia.

Ne' può riconoscersi all'A.p.s.a., che non è un istituto per il sostentamento del clero, l'agevolazione di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 45.

Parimenti deve escludersi l'applicazione della L. n. 388 del 2000, art. 33, comma 10, (che, del resto, non è stata invocata dalla ricorrente), visto che l'A.P.S.A. non è un ente rappresentativo dell'istituzione religiosa o un ente religioso, ma un ente deputato all'amministrazione dei beni della Santa Sede al fine di fornire i fondi necessari al funzionamento della Curia.

5. In conclusione, il ricorso deve essere rigettato in applicazione del seguente principio di diritto: L'esenzione dall'I.n.v.i.m. decennale, prevista a favore dei "benefici ecclesiastici" dalla L. 16 dicembre 1977, n. 904, art. 8, comma 3, non può essere riconosciuta all'A.p.s.a., che non è un beneficio ecclesiastico congruabile, e neppure ha superato la presunzione di cui alla L. n. 222 del 1985, art. 28 dimostrando di essere un beneficio ecclesiastico.

Le spese del giudizio devono essere integralmente compensate tra le parti, stante l'esistenza di un orientamento giurisprudenziale, sebbene risalente, favorevole alla ricorrente.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

dichiara integralmente compensate le spese di lite tra le parti;

ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1-quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 5 dicembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2023