



# diritto & religioni

**Semestrale**  
**Anno XV - n. 1-2020**  
**gennaio-giugno**

ISSN 1970-5301

**29**



**LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE**

# Diritto e Religioni

Semestrale  
Anno XV – n. 1-2020  
**Gruppo Periodici Pellegrini**

*Direttore responsabile*  
Walter Pellegrini

*Direttori*  
Mario Tedeschi – Maria d'Arienzo

## *Comitato scientifico*

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

## *Struttura della rivista:*

### **Parte I**

#### SEZIONI

*Antropologia culturale*

*Diritto canonico*

*Diritti confessionali*

*Diritto ecclesiastico*

*Diritto vaticano*

*Sociologia delle religioni e teologia*

*Storia delle istituzioni religiose*

#### DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci

A. Bettetini, G. Lo Castro

L. Caprara, V. Fronzoni,  
A. Vincenzo

M. Jasonni

G.B. Varnier

G. Dalla Torre

M. Pascali

R. Balbi, O. Condorelli

### **Parte II**

#### SETTORI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*

*Giurisprudenza e legislazione canonica e vaticana*

*Giurisprudenza e legislazione civile*

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale  
e comunitaria*

*Giurisprudenza e legislazione internazionale*

*Giurisprudenza e legislazione penale*

*Giurisprudenza e legislazione tributaria*

#### RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli,

F. Balsamo, C. Gagliardi

M. Carni, M. Ferrante, P. Stefani

L. Barbieri, Raffaele Santoro,  
Roberta Santoro

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

S. Testa Bappenheim

V. Maiello

A. Guarino, F. Vecchi

### **Parte III**

#### SETTORI

*Lettere, recensioni, schede,  
segnalazioni bibliografiche*

#### RESPONSABILI

M. Tedeschi

AREA DIGITALE

F. Balsamo, A. Borghi, C. Gagliardi

## Comitato dei referees

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

*Direzione:*

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

**Napoli** 80133- Piazza Municipio, 4  
Tel. 081 5510187 – 80133 Napoli  
E-mail: [dirittoereligioni@libero.it](mailto:dirittoereligioni@libero.it)

*Redazione:*

**Cosenza** 87100 – Via Camposano, 41  
Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672  
E-mail: [info@pellegrinieditore.it](mailto:info@pellegrinieditore.it)

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

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 10,00 al seguente

link: [www.pellegrinieditore.com/node/360](http://www.pellegrinieditore.com/node/360)

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c – 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672

E-mail: [info@pellegrinieditore.it](mailto:info@pellegrinieditore.it)

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

- versamento su conto corrente postale n. 11747870
- bonifico bancario Iban IT 88R010308880000000381403 Monte dei Paschi di Siena
- assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.
- carta di credito sul sito [www.pellegrinieditore.com/node/361](http://www.pellegrinieditore.com/node/361)

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

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

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

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

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

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

Per ulteriori informazioni si consulti il link: <https://dirittoereligioni-it.webnode.it/>

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

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

ISSN 1970-5301

## Presentazione

La rassegna di giurisprudenza tributaria in questo numero della Rivista si presenta alquanto variegata e per le materie e per gli orientamenti ermeneutici.

Le due sentenze della Cassazione affrontano tematiche che, a prima vista, sembrerebbero affrontare questioni inerenti ad ambiti peculiari, e che, invece, esprimono principi con risvolti potenzialmente gravidi di conseguenze a livello generale.

La prima si occupa della determinazione della base imponibile per l'applicazione della contribuzione imposta dai consorzi di bonifica nel caso di beni culturali religiosi. Come è noto, la tassazione ai fini reddituali e IMU avviene in tale ipotesi con riferimento alla categoria e alla classe più basse. A sua volta la contribuzione consortile avviene sulla base della rendita catastale. Orbene, secondo il supremo organo di nomofilachia, le agevolazioni stabilite per gli immobili di interesse storico artistico non possono valere per la determinazione dell'imponibile ai fini della corresponsione del contributo ai consorzi di bonifica, in quanto sono previste da norme di carattere eccezionale, le quali non possono essere utilizzate per ambiti diversi da quelli per i quali sono previste.

Il principio di stretta interpretazione di norme agevolative e, quindi, eccezionali, è alla base dell'altra sentenza della Cassazione infra riportata. Nel caso di specie, viene negata a un monastero l'esenzione dalla TARSU in base alla considerazione dell'assenza di una specifica disposizione che colleghi il godimento dell'agevolazione alla destinazione al culto anziché all'ipotesi, normativamente prevista, di inidoneità alla produzione di rifiuti solidi urbani.

Seguono due sentenze della Commissione tributaria regionale per la Campania. Nella prima è particolarmente interessante il rilievo attribuito alla classificazione catastale, che in altre sentenze, negli ultimi anni, non era stato valutato a sufficienza e, comunque, non aveva quasi mai assunto un valore dirimente ai fini del godimento dell'agevolazione Ici o Imu.

Nell'altra si tratta di un caso molto peculiare. Due arciconfraternite sono titolari di una stessa concessione cimiteriale e la CTR Campania sentenzia che nel giudizio sull'accertamento tributario riguardante una sola delle due ricorra un'ipotesi di litisconsorzio necessario. Una decisione ineccepibile, ma solo nel caso in cui vi sia stato un accertamento anche nei confronti dell'altra arciconfraternita: circostanza che, anche se presupposta, non emerge esplicitamente dal testo della sentenza.

La rassegna si chiude con una pronuncia della Commissione tributaria

provinciale di Pesaro, che affronta la vexata quaestio delle condizioni per il godimento dell'aliquota ridotta Ires per i redditi di enti ecclesiastici, ai sensi e per gli effetti dell'art. 6, comma primo, lettera c, del d.p.r. n. 601 del 1973. I giudici pesaresi accedono a una lettura restrittiva della disposizione de qua, facendo rientrare nel suo raggio di azione solo i redditi prodotti strettamente nello svolgimento delle attività istituzionali.

## **Cassazione Civile, Sezione V, sentenza 11 marzo 2020, n. 6850**

*Enti ecclesiastici – Esenzione contributo di bonifica – Regime agevolativo fiscale per immobili di interesse storico artistico – Non spettanza.*

*Il regime fiscale agevolativo per gli enti ecclesiastici proprietari di edifici riconosciuti di rilievo culturale ex del D.Lgs. n. 42 del 2004, con specifico riguardo alla determinazione del reddito e della base imponibile ai fini dell'I-CI (ex art. 3 L. 1 giugno 1939, n. 1089), è applicabile solo nell'ambito della materia per la quale è stata dettato, e cioè per le imposte sui redditi e sulla proprietà di immobili, e non ai fini della determinazione di contributi consorziali. Ciò, anche in ragione della natura derogatoria della disciplina, rispetto al principio generale, stabilito dall'art. 53 Cost., di assoggettamento ai tributi delle manifestazioni della capacità contributiva.*

### *Svolgimento del processo*

Il Seminario Vescovile di (OMISSIS) propone ricorso, affidato a due motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione Tributaria Regionale della Toscana aveva respinto l'appello avverso la sentenza n. 160/2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara in rigetto del ricorso proposto avverso cartella esattoriale con cui era stato richiesto il pagamento del contributo dovuto al Consorzio di Bonifica (OMISSIS) (succeduto all'estinta Unione dei Comuni Montana Lunigiana) indicato in epigrafe per l'anno 2010.

Il Consorzio si è costituito con controricorso, deducendo l'inammissibilità e l'infondatezza del ricorso.

### *Motivi della decisione*

1.1. Con il primo motivo di ricorso il Seminario denuncia violazione di legge (D.Lgs. n. 42 del 2004, artt. 10 e 12) lamentando che la CTR avrebbe erroneamente negato l'applicazione «delle agevolazioni, previste dalla disciplina applicabile al caso di specie, per gli immobili di interesse storico e artistico» affermando la «natura costitutiva» del provvedimento di tutela, ovvero sia del «decreto ministeriale di attribuzione della qualità di bene di rilevanza culturale», sostenendo invece il ricorrente che per i beni che appartengono

agli enti ecclesiastici, realizzati da autore non più vivente e la cui esecuzione risalga a oltre settanta anni, come il fabbricato rientrante tra i beni oggetto di imposizione, vige una presunzione di interesse storico culturale fino alla conclusione dell'apposito procedimento di verifica e pertanto, il provvedimento ministeriale di tutela, che ne dichiara l'interesse storico artistico, ha valore meramente ricognitivo.

1.2. La censura in esame è infondata, ancorché per ragioni diverse da quella indicata dalla CTR, dianozi riportata, la cui motivazione sul punto va corretta ai sensi dell'art. 384 c.p.c., u.c..

1.3. In tema di regime fiscale degli edifici riconosciuti di rilievo culturale ai sensi del D.Lgs. n. 42 del 2004 la particolare disciplina per la determinazione del reddito prevista dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 11 e per la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), prevista dalla L. 1 giugno 1939, n. 1089, art. 3, trova, infatti, applicazione solo nell'ambito della materia per la quale è stata dettata, e cioè per le imposte sui redditi e sulla proprietà di immobili, considerata anche la sua natura derogatoria rispetto al principio generale, stabilito dall'art. 53 Cost., di assoggettamento ai tributi delle manifestazioni della capacità contributiva (cfr. con riguardo alle imposte sui redditi Cass. n. 17152/2004).

1.4. Tali norme, pertanto, non possono applicarsi ai fini della determinazione dei contributi consortili, oggetto della cartella esattoriale impugnata in tale sede.

2.1. Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, in rubrica, «violazione o falsa applicazione di norme di diritto- violazione della legge regionale Toscana n. 79/2012 - *error in iudicando* - omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti manifesta irragionevolezza - eccesso di potere giurisdizionale per omessa statuizione circa il difetto di motivazione della cartella esattoriale impugnata omesso esame di un documento decisivo che è stato oggetto di discussione tra le parti».

(*Omissis*)

3. Il ricorso, sulla scorta di quanto sin qui illustrato, va quindi integralmente respinto.

4. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la parte ricorrente al pagamento, in favore del Consorzio controricorrente, delle spese processuali che liquida in Euro 1.500,00 per compensi, oltre alle spese forfettarie nella misura del 15% ed agli accessori di legge, se dovuti.

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 del ricorrente 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.

## **Cassazione Civile, Sezione V, sentenza 23 aprile 2020, n. 8087**

*Enti ecclesiastici – TARSU – Luoghi adibiti ad attività di culto – Coordinamento tra norme regolamentari e norme legislative programmatiche – Diniego di integrazione analogica – Prevalenza del criterio di inidoneità a produrre rifiuti sul criterio dell'attività di culto – Debenza.*

*Per la previsione di norme agevolative vige un criterio di specialità che, se sussiste in tema di ICI circa il possesso di fabbricati di enti ecclesiastici destinati all'attività di cui all'art. 16, lett. a l. 20 maggio 1985, n. 222, difetta, viceversa, in tema di TARSU. Inoltre, costante giurisprudenza della Corte di Cassazione ritiene le norme che disciplinano agevolazioni o esenzioni di stretta interpretazione e, come tali, non suscettibili d'integrazione analogica in virtù di dati extratestuali. La disciplina ex TARSU, infatti, è sempre stata intesa come avente valenza specifica (di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo). Si deve, in specie, tenere conto di un limite generale sancito dall'art. 62 co. 2 d.lgs. 15 novembre 1993, n. 57 per la tipizzazione regolamentare delle esenzioni, secondo cui, l'unico elemento rilevante al fine di escludere la tassazione è costituito dalla oggettiva inidoneità degli immobili alla produzione di rifiuti: ed è, per costante indirizzo giurisprudenziale, a questo criterio, e non a quello della destinazione al culto, che occorre riferirsi, in assenza di specifica previsione normativa, per stabilire la sussistenza dell'esenzione dell'immobile dalla determinazione della TARSU.*

### *Svolgimento del processo*

1. Con sentenza depositata il 2 ottobre 2015 n. 1972/12/2015, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale di Bologna accoglieva l'appello proposto dal «Monastero della V.» avverso la sentenza depositata dalla Commis-

sione Tributaria Provinciale di Bologna il 22 settembre 2014 n. 1234/2/2014, con compensazione delle spese giudiziali. Il giudice di appello rilevava che: a) il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento con il quale il Comune di Bologna aveva preteso dal «Monastero della V.» il versamento della T.A.R.S.U. per l'anno 2012 nella misura complessiva di Euro 11.30,00, a titolo di imposta e relativi accessori; b) la Commissione Tributaria Provinciale aveva rigettato il ricorso del contribuente sul presupposto che l'impugnazione riguardava l'avviso di liquidazione della tassa, mentre l'avviso di accertamento non era stato impugnato. La Commissione Tributaria Regionale riformava la decisione di primo grado, rilevando che gli edifici adibiti al culto ed i locali strettamente connessi all'attività di culto erano stati esentati da tassazione ai sensi dell'art. 5 del regolamento comunale in vigore con decorrenza dall'anno 2012.

2. Avverso la sentenza di appello, il Comune di Bologna proponeva ricorso per cassazione, consegnato per la notifica il 3 marzo 2016 ed affidato a tre motivi; il «Monastero della V.» si costituiva con controricorso. Le parti depositavano memorie ex art. 378 c.p.c..

#### Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, il Comune di Bologna denuncia violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 62 e 68, del regolamento comunale per l'applicazione della T.A.R.S.U., art. 5, comma 2, lett. h, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente riconosciuto l'esenzione prevista per gli edifici adibiti al culto ed i locali strettamente connessi all'attività di culto in relazione all'intero fabbricato ove il «Monastero della V.» è ubicato.

2. Con il secondo motivo, il Comune di Bologna denuncia violazione o falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, artt. 64, 70, 71, 72 e 76 in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver erroneamente tenuto conto dell'adesione (*recte*: acquiescenza) da parte del «Monastero della V.» all'avviso di accertamento relativo alla T.A.R.S.U. per l'anno 2011 (con riguardo all'incremento della superficie tassabile da mq. 440 a mq. 3.870) e dell'omessa presentazione da parte del «Monastero della V.» di una denuncia di variazione relativa alla T.A.R.S.U. per l'anno 2012.

3. Con il terzo motivo, il Comune di Bologna deduce nullità della sentenza impugnata per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omissso di pronunciarsi sull'eccezione proposta con riguardo all'efficacia decisiva in ordine alla spettanza della T.A.R.S.U. per l'anno 2012 dell'adesione (*recte*: acquiescenza) da parte del «Monastero della V.» all'avviso di accertamento relativo alla T.A.R.S.U. per l'anno 2011 (con riguardo all'incremento della superficie tassabile da mq. 440 a mq. 3.870) e

dell'omessa presentazione da parte del "Monastero della V." di una denuncia di variazione relativa alla T.A.R.S.U. per l'anno 2012.

4. Il primo motivo è fondato.

4.1 Delineando l'ambito di esclusione dalla soggezione alla T.A.R.S.U., il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2, dispone che: «2. Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione».

Ancora, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 68, commi 1 e 2, stabilisce che: «1. Per l'applicazione della tassa i comuni sono tenuti ad adottare apposito regolamento che deve contenere: a) la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria; b) le modalità di applicazione dei parametri di cui all'art. 65; c) la graduazione delle tariffe ridotte per particolari condizioni di uso di cui all'art. 66, commi 3 e 4; d) la individuazione delle fattispecie agevolative, delle relative condizioni e modalità di richiesta documentata e delle cause di decadenza. 2. L'articolazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie è effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto, in via di massima, dei seguenti gruppi di attività o di utilizzazione: a) locali ed aree adibiti a musei, archivi, biblioteche, ad attività di istituzioni culturali, politiche e religiose, sale teatrali e cinematografiche, scuole pubbliche e private, palestre, autonomi depositi di stoccaggio e depositi di macchine e materiale militari; (...)».

In attuazione di tale criterio, il regolamento comunale per l'applicazione della T.A.R.S.U. (in vigore dall'11 luglio 1994), art. 5, commi 1 e 2, lett. h, ha disposto che: «1. Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità. 2. Presentano tali caratteristiche, a titolo esemplificativo: (...) h) edifici o loro parti adibiti al culto nonché i locali strettamente connessi all'attività del culto stesso».

4.2 La norma regolamentare in parola deve essere coordinata con la norma legislativa che enuncia e delimita la nozione generale dell'«attività di culto». Invero, a norma della L. 12 giugno 1984, n. 222, art. 16, «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».

Ora, l'esenzione che era stata specificamente disposta in tema di I.C.I. per gli enti ecclesiastici in relazione al possesso di fabbricati destinati, per quanto qui rileva, all'esercizio delle «attività di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a)», era frutto dell'espressa previsione di norma agevolativa, che difetta in tema di T.A.R.S.U.

D'altronde, è noto che la costante giurisprudenza di questa Corte ritiene le norme che disciplinano agevolazioni o esenzioni di stretta interpretazione e, come tali, non suscettibili d'integrazione analogica in virtù di dati extratestuali (Cass., Sez. V, 4 marzo 2016, n. 4333).

4.3 In tema di T.A.R.S.U., quindi, specificamente questa Corte (Cass., Sez. 5, 14 marzo 2012, n. 4027) ha ritenuto che non fosse sufficiente a configurare il diritto all'esenzione da tassazione l'art. 16 del Trattato Lateranense, dell'immobile adibito a sede della Pontificia Università Gregoriana, nella parte in cui la norma citata stabilisce che gli immobili ivi indicati siano esenti da tributi ordinari e straordinari, quale norma programmatica, che necessita di una specifica attuazione (tale, ad esempio, configurandosi, in tema di I.C.I., il disposto del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. e); norma tanto più necessaria in relazione alla natura della T.A.R.S.U., che è sempre stata intesa come avente valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo, sicché la produzione ed il conferimento di rifiuti costituiscono la *ratio* dell'imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni.

Pertanto, la definizione di edifici destinati al culto deve essere intesa in senso restrittivo quali luoghi dedicati alla venerazione della divinità in genere e specificamente, nell'accezione teologica - cattolica, della Trinità, dei Santi e della Madonna (Cass., Sez. 5, 23 febbraio 2005, n. 3715).

4.4 L'interpretazione, fatta propria dal giudice di appello, che ipotizza quale sostrato normativo idoneo a giustificare l'esenzione la norma regolamentare in materia di T.A.R.S.U. del Comune di Bologna (regolamento comunale per la T.A.R.S.U., art. 5, comma 2, lett. h), che decreta l'esenzione da T.A.R.S.U. degli «edifici o loro parti adibiti al culto» e dei «locali strettamente connessi all'attività del culto stesso», quale attuazione in materia della L. 12 giugno 1984, n. 222, art. 16, compie, dunque, un vero e proprio salto logico nell'estendere la portata dell'esenzione al possesso di un fabbricato idoneo (almeno per una parte rilevante della sua consistenza) a produrre rifiuti, giusta il generale principio posto dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2.

Invero, secondo la sentenza impugnata, «una ponderata riflessione ed in-

interpretazione della norma regolamentare suddetta, porta *in re ipsa* a ritenere del tutto esclusa dalla tassa di che trattasi l'edificio di culto, oggetto dell'appello», giacché «sia tutta l'architettura monastica, che la specificità del culto esercitato dalle suore (appartenenti ad un Ordine di clausura) fanno sì che tutte le parti strutturali del Monastero siano destinate al culto: la cappella, il coro, il chiostro, lo stesso refettorio sono luogo di preghiera e meditazione claustrale». Per cui, «tutto il monastero di clausura è architettato e strumentale alla attività costante, giornaliera e diffusa al proprio interno di preghiera e meditazione».

A ben vedere, tale modo di argomentare non è coerente con il limite generale sancito dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2, per la tipizzazione regolamentare delle esenzioni, secondo cui «non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno», per cui l'unico elemento rilevante al fine di escludere la tassazione è costituito dalla oggettiva inidoneità degli immobili alla produzione di rifiuti. Onde, la peculiare destinazione dei fabbricati può assumere valenza per giustificare l'esenzione dalla T.A.R.S.U. soltanto se si tratti di una modalità di utilizzo che - a prescindere dalla sua conformità alle caratteristiche intrinseche della costruzione non comporta la capacità di generare spazzatura.

4.5 Per cui, va data continuità all'indirizzo di questa Corte, secondo cui le norme regolamentari che escludono gli edifici di culto dal calcolo delle superfici per la determinazione della T.A.R.S.U., lo fanno sempre perché ritenuti «incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti», non in quanto la destinazione al culto, in assenza di specifica previsione normativa, possa di per sé giustificare l'esenzione dalla tassa (*ex plurimis*: Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4027; Cass., Sez. V, 31 maggio 2017, n. 13740; Cass., Sez. VI, 19 dicembre 2018, n. 32789; Cass., Sez. V, 13 marzo 2019, n. 7153; Cass., Sez. V, 3 maggio 2019, n. 11679; Cass., Sez. V, 1 agosto 2019, n. 20752).

Aggiungasi che, nella specie, risultano già scomputate, ai fini della quantificazione del tributo, le superfici del monastero effettivamente adibite ad attività di culto (come le cappelle e le sagrestie), restando assoggettate all'imposizione quelle destinate alle quotidiane esigenze e alle ordinarie incombenze delle religiose ospitate in regime di clausura (alloggi, guardaroba, cucine, refettorio, dispense, lavanderia, stireria, parlatorio, laboratorio, uffici ed altri servizi). Né è stata allegata - e neppure dimostrata - dal contribuente alcuna condizione oggettiva di esclusione dal conferimento di rifiuti solidi urbani per i locali non destinati a culto i quali, ancorché siti nel complesso immobiliare

del monastero, producono rifiuti come qualsiasi altro edificio.

5. Tale esito comporta altresì l'assorbimento dei restanti motivi, il cui esame viene a risultare superfluo ed ultroneo.

6. In conclusione, fondato il primo motivo ed assorbiti i restanti motivi, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'art. 384 c.p.c., comma 1, u.p., con pronuncia di rigetto del ricorso originario del contribuente.

7. Possono essere interamente compensate tra le parti le spese del doppio grado del giudizio del merito, tenuto conto dell'andamento del medesimo e della progressiva consolidazione della giurisprudenza di questa Corte sulle questioni trattate, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

*P.Q.M.*

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario del contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito; condanna il contribuente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'amministrazione, liquidandole nella misura complessiva di Euro 2.200,00, oltre spese forfettarie e altri accessori di legge.

## **Commissione tributaria regionale Campania, Sezione 23, sentenza 2 settembre 2019, n. 6635**

*Esenzione IMU – Immobili di enti ecclesiastici – Accatastamento in categoria B/1 (orfanotrofi, ospizi e conventi) – Spetta – Accatastamento in categoria B/5 (scuole e laboratori scientifici) – Retta scolastica simbolica – Spetta*

*Gli immobili ricadenti nella categoria catastale B/1(orfanotrofi, ospizi e conventi) godono dell'esenzione dall'IMU tout-court (art. 7, lett. d, d.lgs. n. 504/1992). Invece, quelli classificati in categoria B/5 (scuole e laboratori scientifici) ai sensi della normativa vigente di riferimento (art. 9 co. 8, d.lgs. n. 23/2011 e art. 16 lett. a, l. 222/1985) godono anch'essi dell'esenzione dall'IMU a condizione che l'attività sia svolta con modalità non commerciali. La circostanza ricorre nel caso che le rette scolastiche siano sensibilmente inferiori a quelle stabilite dal MIUR.*

L'appellante XX (d'ora in avanti Congregazione o appellante) chiede la riforma della sentenza n. 3961/13/2018 dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli in relazione all'avviso di accertamento n. 2014 XX dell'IMU relativa all'anno di imposta 2014. La sentenza impugnata ha respinto il ricorso della Congregazione ritenendo irrilevante la circostanza della variazione catastale, avvenuta successivamente al periodo di imposta in esame. In particolare, ha ritenuto non assolto da parte della Congregazione l'onere probatorio circa la diversità della rendita catastale rispetto a quella utilizzata dal Comune. Ancora, ha ritenuto non provata dalla Congregazione l'assenza dello scopo commerciale per le attività assistenziali e didattiche svolte ai fini dell'invocata esenzione dall'imposta IMU. Assume l'appellante che la pronuncia resa dalla CTP è affetta da errore di fatto per: 1) non aver esaminato l'eccezione secondo la quale l'ufficio ha considerato l'immobile di cui al foglio 4 part. 1641 sub 4, di categoria B5 in luogo di quella corretta B1, come emergente dalla stessa visura catastale; 2) aver erroneamente ritenuto che la variazione catastale risalisse al 9.11.2015 anziché al 19.2.2013 (denuncia variazione); e da *error in iudicando* 3) perché l'esenzione degli immobili rientranti nella cat. B 1 destinati a orfanotrofio ed esercizio del culto opera *ex lege* sottratta all'onere probatorio; 4) il fabbricato di cui al foglio X part XXX sub XXX cat B 1 nel 2012 e 2013 era stato considerato esente dal Comune sicché i giudici di

primo grado hanno violato la norma di cui all'art. 7 comma 1 lett. d) del d.lgs. 504/92; 5) la CTP ha confuso la normativa sull'ICI con quella sull'IMU ed ha erroneamente valutato che l'attività no profit non era stata dimostrata laddove, viceversa, occorre soltanto la prova che l'attività sia svolta «con modalità non commerciale che è tutt'altra cosa» e, dunque, soltanto che le rette pagate dai propri alunni siano inferiori al costo medio annuo previsto dal MIUR. Da ultimo lamenta l'omessa pronuncia circa il difetto di motivazione dell'avviso di accertamento sostenendo che era contestato l'omesso versamento laddove si trattava di accertamento di maggiori imposte, con tutte le differenti conseguenze giuridiche derivanti dalle due distinte ipotesi.

Il Comune di Casoria, nelle controdeduzioni, osserva in estrema sintesi che: a) la visura catastale allegata risale al 19.1.2017 e non all'anno di imposta che è il 2014; b) l'avviso di accertamento è atto a forma vincolata; c) la modalità non commerciale ai fini dell'esenzione ICI, così come per l'IMU, viene a mancare ogniqualvolta in una scuola paritaria una retta, di qualsivoglia importo, comunque vi sia. Conclude per la reiezione dell'appello col favore delle spese. L'appellante Congregazione ha depositato memorie illustrative deducendo il giudicato esterno in relazione al fatto che l'attività di istruzione posta in essere non è svolta con modalità commerciali a cagione del fatto che le rette praticate sono inferiori alle soglie previste dalle tabelle elaborate dal MIUR, secondo la decisione passata in giudicato emessa dalla CTR (sent. n. 8167/18 in relazione all'annualità 2012). L'appello è fondato e la sentenza va riformata. GIUDICATO ESTERNO. Va disattesa l'eccezione di giudicato esterno. In tema di efficacia del giudicato intervenuto in altra controversia tra le stesse parti in materia di ICI, si ricorda con Cass. civile sez. VI, 06/07/2018, n.17760 che «In materia tributaria, l'effetto vincolante del giudicato esterno, in relazione alle imposte periodiche, è limitato ai soli casi in cui vengano in esame fatti che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi di imposta, o nei quali l'accertamento concerne la qualificazione di un rapporto ad esecuzione prolungata», **con la conseguenza che lo stesso è escluso nelle fattispecie «tendenzialmente permanenti»**, in quanto suscettibili di variazione annuale. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C., con riferimento all'impugnazione di un avviso di accertamento in materia di ICI, ha escluso l'efficacia del giudicato intervenuto in un'altra controversia tra le stesse parti in relazione a diverse annualità, atteso il carattere variabile del presupposto di imposta costituito dal valore della rendita catastale). Nel merito va dapprima ricostruita la vicenda in fatto.

La Congregazione ha impugnato avviso di accertamento avente ad oggetto il pagamento dell'IMU per l'anno 2014 in relazione a 5 unità immobiliari.

Dalla lettura del ricorso di I grado si evince che il contribuente lamenta l'assoggettamento ad IMU per l'anno 2014 del fabbricato «identificato con il fg X num. XXX sub X cat. B05» aggiungendo di aver inserito nel quadro B della dichiarazione IMU relativa al periodo di imposta 2013 gli immobili derivanti dalla denuncia di variazione del 19.2.2013. Con la predetta denuncia vi è stato un accorpamento con contestuale cambio di destinazione parziale, da scuola a convento. Ciò ha originato tre nuove unità immobiliari individuate ai punti · da 3 a 5 dell'avviso.

Ne discende che il tema controverso, riguarda, quanto alla categoria, il solo immobile di cui al foglio X n. XXX sub X. La congregazione reputa scorretto l'operato del Comune circa la riconduzione dell'unità alla cat. B05 e non già alla BO1. Alla cat. BO1 appartengono gli immobili quali orfanotrofi, ospizi e conventi. Alla cat. B05 appartengono gli immobili destinati a scuola paritaria. Dalla visura storica del 27.3.2019 (depositata in II grado con le memorie illustrative) si evince che l'immobile «identificato con il fg X n. XXX sub 4 cat. B05» è classato quale Cat. BO1. Tale dato è vincolante per l'Ente impositore in quanto alla classificazione catastale va ricollegata l'imponibilità (cfr. Cass. civile sez. trib., 21/04/2011, n.9181). L'accertamento di eventuali requisiti in difformità dalla attribuita categoria catastale non può essere incidentalmente compiuto dal giudice tributario che sia stato investito della domanda relativa all'ICI (ma anche all'IMU in via analogica) «poiché compete all'organo che ha adottato il provvedimento di classamento la modifica di esso, eventualmente all'esito di azione giudiziale promossa dall'interessato». (così Cass. civile sez. trib., 27/03/2019, n.8561) Pertanto, pur dando atto che le risultanze catastali prodotte in I grado contenevano dati inesatti e non collimanti con quelli della visura del 27.3.2019, deve darsi per accertato che la cat. é la BO1 e non la B05 per l'immobile via XXXX, X foglio Xn. XXX sub 4. Gli immobili così classificati sono, poi, esenti dall'IMU. Ai fini dell'esenzione dell'imposta occorre distinguere. Per gli immobili di cui alla cat. BO1 orfanotrofi ospizi e conventi l'esenzione opera *tout court*. Invero l'art. 7 comma 1 lett. D) del d.lgs 504/92 stabilisce che «sono esenti dall'imposta i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto». Del resto il Comune di Casoria li ha ritenuti esenti per le annualità 2012 e 2013.

Di contro, per gli immobili di cui alla cat. B05 (scuole) occorre esaminare la normativa applicabile. In particolare, l'articolo 9, comma 8, D.Lgs. 23/2011 dispone che si applica all'IMU l'esenzione prevista dall'articolo 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. 504/1992 recante disposizioni in materia di imposta comunale sugli immobili «destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività

di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222».

Il giudice di primo grado ha ritenuto che l'appellante Congregazione non abbia fornito alcuna dimostrazione del proprio assunto. Ha reputato insufficienti i documenti relativi all'attività dell'immobile ritenendo che anche l'attività dell'istruzione, se svolta con modalità commerciali, fa scattare l'obbligo di pagare l'imposta. Ora la Congregazione ha allegato e documentato, e ciò non è oggetto di contestazione alcuna (art.115 c.p.c.) che le rette praticate con i propri alunni erano di 1200,00 euro annui, suddivisi in n.3 rate quadrimestrali da euro 400,00 ciascuna. Si tratta di un importo indiscutibilmente inferiore a quello delle rette stabilite dal MIUR, ove il costo medio annuo ad alunno andava dai 5739,17 euro previsti per la scuola dell'infanzia sino ai 6914,31 euro previsti per l'istruzione secondaria di secondo grado. Ne discende che siffatta attività d'istruzione può essere considerata come gestita con modalità non commerciali, in conformità a quanto previsto dall'articolo 4 del decreto ministeriale numero 200 del 2012.

Tale decreto prevede l'esenzione dall'imposta quando l'attività è svolta a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio. L'attività pertanto deve essere considerata svolta con modalità non commerciali (v.Comm. trib. reg. Roma, (Lazio) sez. XVI, 08/01/2019, n.16). Le domande della contribuente vengono pertanto accolte e in considerazione della particolarità della materia, relativa alla tassazione degli enti ecclesiastici, e all'incerto panorama giurisprudenziale, appare equa la compensazione delle spese.

*P.Q.M.*

- accoglie l'appello e compensa le spese.

## Commissione tributaria regionale Campania, Sezione 19, sentenza 16 gennaio 2020, n. 605

*Enti ecclesiastici titolari di un'unica concessione cimiteriale – IRES,  
IRAP, IVA – Litisconsorzio necessario*

*Si ha litisconsorzio necessario in tutti i casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti i soggetti interessati. L'ipotesi ricorre anche nel caso di due arciconfraternite titolari di un'unica concessione cimiteriale. Nel caso in questione la decisione della controversia tributaria è destinata inevitabilmente a produrre effetti, oltre che nei confronti dell'arciconfraternita destinataria dell'avviso di accertamento gravato, anche nei confronti dell'altra arciconfraternita, che non ha partecipato al giudizio e non ha potuto esercitare alcuna difesa. Pertanto, la causa deve essere rimessa al giudice di prima istanza, in applicazione della previsione di cui all'art. 59 comma lett. b) d.lgs. 546/1992.*

### FATTO E DIRITTO

L' XX ha impugnato l'avviso di accertamento n. TF XXX, con il quale l'Agenzia delle Entrate Dir. Prov. I di Napoli, ha acclarato la mancata dichiarazione dei redditi per enti non commerciali, la mancata trasmissione del modello EAS, l'omessa/irregolare tenuta delle scritture contabili ed il mancato versamento di euro 881.845,63 per IVA, euro 3.175.843,00 per IRES, euro 595.167,00 per IRAP, euro 6.378.586,50 per sanzioni ed euro 776.196,67 per interessi, il tutto per il periodo di imposta 2012.

Con sentenza della CTP di Napoli n. 6670 del 25.5.2018, pubblicata il 25.6.2018, il ricorso della contribuente è stato parzialmente accolto. Il giudice di prime cure ha rilevato che le operazioni svolte dall' ...., sono soggette ad IVA, perché si tratta di vendita dei diritti di utilizzazione dei loculi e di servizi cimiteriali, esercitata dal soggetto che svolge tale attività in via continuativa e con una propria struttura organizzativa (dipendenti); che l'ente è soggetto al pagamento di IRES ed IRAP, in quanto l'attività di gestione del cimitero privato di Napoli-Fuorigrotta non è strettamente connessa al culto cattolico, ma costituisce un'attività commerciale; che, tuttavia, l'IVA dovuta ammonta ad euro 716.008,44 e non ad euro 881.845,63 e le sanzioni per il mancato pagamento di IRES ed IRAP non sono dovute per l'assenza di colpa nella

mancata presentazione delle relative dichiarazioni, considerata la complessità della vicenda. L'... ha proposto appello ed ha dedotto che:

- sussiste la violazione dell'art. 12 comma 7 legge 212/2000, dell'art. 24 legge 4/1929, degli artt. 3, 24 e 53 costituzione, degli artt. 41, 47 e 48 della carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, dell'art. 6 della CEDU, per la mancata instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, prima dell'emissione dell'atto. - l'Ufficio ha errato nel ritenere .... l'unico soggetto titolare dei contratti di appalto e della gestione del cimitero di..., in quanto la parte committente è costituita anche dall'... , sebbene entrambe rappresentate da un unico soggetto, il sac. ..., ma titolari di due distinti codici fiscali. Entrambe le Arciconfraternite sono comproprietarie del Cimitero di ..., entrambe sono intestatarie della concessione edilizia rilasciata dal Comune di Napoli per la ristrutturazione della Chiesa sepolcrale, entrambe titolari dei conti correnti su cui sono transitate le operazioni ed i pagamenti eseguiti dagli aspiranti alla sepoltura nei loculi in costruzione.

La pretesa tributaria, quindi, non è scindibile, ma dev'essere esercitata nei confronti di entrambe le Arciconfraternite. - non ricorrono i presupposti per l'assoggettamento delle operazioni ad IVA, dovendosi applicare il regime di esonero previsto all'art. 4 punto 4 d.p.r. 633/1972. Dal punto di vista oggettivo, le operazioni non possono qualificarsi come cessioni o trasferimenti di beni o diritti reali di godimento (artt. 1 e 2 d.p.r. 633/1972), ma si tratta invece di diritto alla **«sepoltura ecclesiale» condizionato alla preventiva autorizzazione dell'autorità ecclesiastica**, ove il confratello abbia osservato in vita i canoni religiosi stabiliti dallo statuto. La CTP ha compiuto un'arbitraria equiparazione tra il «cimitero particolare» di natura privata ed i cimiteri comunali di natura demaniale. In un «cimitero particolare», in quanto privato, i soggetti possono godere solo del diritto alla sepoltura ecclesiale, ma non di un diritto reale di godimento. Il loculo rimane nella proprietà e nel possesso dell'ente ecclesiastico e giammai viene attribuito in proprietà al confratello. A carico dei confratelli grava solo un onere contributivo alle spese di costruzione e gestione e non un corrispettivo per l'acquisto. La sepoltura ecclesiale è ben diversa dalla sepoltura civile. - manca anche il presupposto soggettivo per applicazione dell'IVA, perché l'Arciconfraternita del ... non svolge alcuna attività di impresa riconducibile all'art. 2195 cod. civ., ma la costruzione dei loculi e le attività cimiteriali costituiscono esplicazione delle finalità di religione e di culto previste dallo statuto e poste a base del riconoscimento della personalità giuridica. Va, peraltro, richiamata la presunzione di non commerciabilità posta dall'art. 149 comma 4 del d.p.r. 917/1986 (TUIR), prevista per gli enti ecclesiastici.

Non si applicano a questi ultimi le cause di perdita della qualità di ente non

commerciale, previste dalla norma. In ogni caso, anche in ipotesi di sussistenza del requisito di imposta, l'Agenzia avrebbe dovuto applicare l'esclusione dall'IVA prevista dall'art. 4 punto 4 del d.p.r. 633/1972, in ragione della finalità istituzionale religiosa dell'Arciconfraternita, quale ente ecclesiastico riconosciuto dallo Stato (legge 222/1985). - le delibere di ammissione a confratello sono 2200 e non 3048 come sostenuto dall'Ufficio. - la CTP ha ritenuto contraddittoriamente che le sanzioni sull'IVA sono dovute, mentre le sanzioni sono state escluse per l'IRES e l'IRAP, in ragione dei principi di affidamento e buona fede sulle difficoltà interpretative delle norme. Una volta escluse le sanzioni su IRES ed IRAP si sarebbero dovute escludere anche per l'IVA.

- l'imposizione tributaria dev'essere esclusa sulla base del carattere non lucrativo dell'attività dell'Arciconfraternita del..., che persegue un fine di culto costitutivo ed essenziale (art. 2 comma 3 legge 222/1985).

- la natura commerciale dell'attività va esclusa anche sulla base dell'art. 148 commi 1 e 3 d. p.r. 917/1986, trattandosi di attività svolta da associazione religiosa in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso pagamento di corrispettivi da parte degli iscritti, associati o partecipanti. Nel caso in esame, l'attività è svolta nei confronti dei soli soggetti ammessi alla confraternita.

- l'Arciconfraternita del ... non è tenuta alla presentazione del modello EAS, per il riconoscimento dell'esenzione di emi agli artt. 148 comma 3 d.p.r. 917/1986 e 10 d.l. 185/2008, in quanto si tratta di ente ecclesiastico riconosciuto dallo Stato, mentre l'adempimento vale solo per le associazioni non riconosciute, per le quali dev'essere verificato volta per volta il possesso dei requisiti per l'esenzione tributaria.

- nella denegata ipotesi in cui si voglia ritenere la natura commerciale dell'ente, il reddito non può essere assoggettato ad IRES perché l'Agenzia ha considerato soltanto l'ammontare delle somme introitate nel 2012, senza però tenere conto dei costi. Nella specie, non esiste un reddito prodotto, perché i costi complessivi per la costruzione della Chiesa Sepolcrale risultano superiori alle somme complessivamente introitate.

- in via subordinata, l'Ufficio avrebbe dovuto applicare la riduzione dell'IRES al 50 per cento, come previsto dall'art. 6 d.p.r. 601/1973, trattandosi di redditi diversi da quelli dell'attività di religione e di culto.

- non vi è stata omessa dichiarazione ai fini IRAP, in quanto l'Ente ha presentato regolare dichiarazione per l'anno 2012.

L'Agenzia delle Entrate - Dir. Prov. I ha resistito all'impugnazione ed ha proposto appello incidentale, avverso la medesima sentenza della CTP, deducendo che:

-devono essere confermati gli imponibili ai fini IVA di euro 881.845,63, così come le sanzioni su quanto dovuto per IRES ed IRAP.

- è contraddittoria la decisione nella parte in cui ha confermato le sanzioni IVA, mentre ha escluso le sanzioni per IRES ed IRAP. L'appellante, Arciconfraternita..., ha dedotto che l'Ufficio ha errato nel ritenerla l'unico soggetto titolare dei contratti di appalto e della gestione del cimitero di XXX, in quanto la parte committente è costituita anche dall'Arciconfraternita ..., entrambe rappresentate da un unico soggetto, il... , ma titolari di due distinti codici fiscali. Ha aggiunto che entrambe le Arciconfraternite sono proprietarie del Cimitero di..., entrambe sono intestatarie della concessione edilizia rilasciata dal Comune di Napoli per la ristrutturazione della Chiesa Sepolcrale, entrambe sono titolari dei conti correnti su cui sono transitate le operazioni ed i pagamenti eseguiti dagli aspiranti alla sepoltura nei loculi in costruzione.

Ha sostenuto, in definitiva, che la pretesa tributaria non è scindibile, ma dev'essere esercitata nei confronti di entrambe le Arciconfraternite. Il motivo merita accoglimento. L'Agenzia fiscale ha rivolto l'accertamento solo ed esclusivamente nei confronti dell'Arciconfraternita..., laddove i rapporti economici e tributari relativi alla ristrutturazione della Chiesa Sepolcrale, alla costruzione dei loculi cimiteriali ed all'ammissione degli aspiranti alla sepoltura fanno capo, in maniera inscindibile, anche ad un altro soggetto, l'Arciconfraternita... ..., che è rimasto estraneo a questo giudizio.

La compartecipazione delle due Arciconfraternite alla costruzione delle strutture cimiteriali ed alla cessione dei diritti di sepoltura risulta conclamata, in maniera evidente ed incontestabile, dalla costituzione di entrambe come parti committenti nei contratti di appalto con le società costruttrici; dall'intestazione ad entrambe dell'unica concessione edilizia rilasciata dal Comune di Napoli; dalla co intestazione ad entrambe dei conti correnti bancari sui quali sono transitati i pagamenti inerenti le opere di ristrutturazione e le somme versate dagli assegnatari (conto Banca Prossima n. XXX; conto Banco di Napoli n.XXX); dalla cointestazione ad entrambe delle delibere di ammissione dei confratelli aspiranti alla sepoltura e delle ricevute di pagamento delle somme versate da costoro.

In tale condizione di promiscuità nella gestione delle attività religiose e delle connesse attività contrattuali, contabili e fiscali, non c'è dubbio che l'accertamento fiscale, condotto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti dell'Arciconfraternita ..., si riflette anche nei confronti dell'Arciconfraternita .... I due sodalizi, invero, pur risultando rappresentati da un unico soggetto, il sac..., sono soggetti autonomi e distinti, ai fini giuridici e tributari, tanto che hanno operato con l'utilizzo di separati codici fiscali: il n. ... per l'Arciconfraternita Ss. ... ed il n. ... per l'Arciconfraternita ...

La Corte di legittimità ha predicato il principio che la controversia relativa alla configurabilità o meno di una società di fatto ai fini della pretesa tributaria

comporta il litisconsorzio necessario di tutti i soggetti coinvolti, che sussiste, oltre che nelle ipotesi espressamente previste dalla legge, in tutti i casi in cui, per la particolare natura o configurazione del rapporto giuridico dedotto in giudizio e per la situazione strutturalmente comune ad una pluralità di soggetti, la decisione non possa conseguire il proprio scopo se non sia resa nei confronti di tutti questi soggetti (Cass. n. 15446/2017; Cass. n. 23261/2018; Cass. n. 14387/2018; Cass. n. 9410/2019).

Tale situazione ricorre certamente nel caso in esame, in quanto la decisione di questa controversia tributaria è destinata inevitabilmente a produrre effetti, oltre che nei confronti del soggetto destinatario dell'avviso di accertamento gravato, l'Arciconfraternita..., anche nei confronti dell'altro soggetto, l'Arciconfraternita..., che, tuttavia, non ha partecipato al giudizio e non ha potuto esercitare alcuna difesa. E ciò proprio in considerazione della richiamata configurazione dei rapporti economici e fiscali dedotti in questa controversia e della loro connotazione strutturalmente comune ad una duplicità di titolari passivi del rapporto tributario. Ed, allora, questa CTR considera che il giudizio di primo grado si sarebbe dovuto svolgere anche nei confronti dell'Arciconfraternita..., oltre che nei confronti dell'Arciconfraternita..., trattandosi di ricorso che riguarda inscindibilmente più soggetti e di sentenza da pronunciare e rendere apponibile nei confronti di entrambi, così come prevede l'art. 14 d.lgs. commi 1 e 2 d.lgs. 546/1992.

La mancata realizzazione del litisconsorzio necessario, nel giudizio avanti alla CTP di Napoli, comporta, quindi, che la causa dev'essere rimessa a quel giudice di prima istanza, in applicazione della previsione di cui all'art. 59 comma lett. b) d.lgs. 546/1992. Le spese di questo giudizio saranno liquidate dal giudice del rinvio, secondo l'esito complessivo della lite.

P.Q.M.

La CTR di Napoli accoglie l'appello, proposto dall'Arciconfraternita..., e, per l'effetto, annulla la sentenza impugnata n. 6670/2018 e rimette la causa avanti alla CTP di Napoli per l'integrazione del contraddittorio, nei sensi di cui alla motivazione. Rimette le spese di questo grado al giudice del rinvio.

## Commissione tributaria provinciale Pesaro, Sezione 2, sentenza 7 gennaio 2020, n. 3

*Enti ecclesiastici – Aliquota ridotta IRES – Insufficienza del solo requisito  
soggettivo – Immobili oggetto di locazione - Non spetta*

*Per beneficiare dell'agevolazione IRES non è sufficiente la sussistenza del solo requisito soggettivo, ovvero l'essere un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, ma occorre che sussista anche il requisito oggettivo e, precisamente, che sussistano in concreto anche le condizioni di marginalità dell'attività diversa e di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e di culto. Non è sufficiente, infatti, che l'attività commerciale sia volta al reperimento dei mezzi economici da destinare allo svolgimento dell'attività istituzionale poiché, come rilevato dall'Ufficio, tali mezzi sono indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro fine.*

Con ricorso ritualmente notificato l'A. di Pesaro, in persona del legale rappresentante p. t., ricorreva avverso avviso di accertamento relativo ad IRES per l'anno d'imposta 2015. Con l'atto che si impugna l'Ufficio, rilevata la mancata tassazione di alcuni redditi fondiari, accertava una maggiore IRES derivante dall'applicazione dell'aliquota ordinaria del 27,50 per cento a fronte di quella agevolata e dalla maggiorazione di un terzo sulla rendita degli immobili a disposizione, in ragione della natura dell'attività in concreto esercitata dall'Ente. In sede di ricorso la ricorrente chiariva di trarre la propria fonte di reddito dalle rendite relative ai fabbricati concessi in locazione, di conseguenza eccepiva, in via principale e nel merito, la spettanza della riduzione IRES in ragione della natura soggettiva della stessa. Concludeva, quindi, per l'accoglimento del ricorso con vittoria di spese. Si costituiva l'Ufficio ribadendo, invece, la correttezza del proprio operato e la legittimità dell'avviso per insussistenza dei requisiti richiesti, contestando puntualmente le ragioni dell'autorità ecclesiastica e chiedendo, quindi, il rigetto del ricorso con condanna alle spese.

### OSSERVA LA COMMISSIONE

Il ricorso non è fondato e va, pertanto, respinto per i motivi che qui di seguito si espongono. Nel merito va ricordato, preliminarmente, che per beneficiare dell'agevolazione IRES non è sufficiente la sussistenza del solo requisito soggettivo, ovvero l'essere un Ente Ecclesiastico civilmente riconosciuto, ma

occorre che sussista anche il requisito oggettivo e precisamente che sussistano in concreto anche le condizioni di marginalità dell'attività diversa e di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e di culto. Non è sufficiente, infatti, che l'attività commerciale sia volta al reperimento dei mezzi economici da destinare allo svolgimento dell'attività istituzionale poiché, come rilevato dall'Ufficio, tali mezzi sono indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro fine. Nel caso in decisione l'ente ecclesiastico è proprietario di un complesso immobiliare costituito in gran maggioranza da immobili ad uso abitativo assegnati in locazione a soggetti privati nonché altri immobili tenuti a disposizione dell'Ente. L'Ufficio ha accertato che le locazioni di fabbricati avvengono nei confronti di chiunque ne faccia richiesta per uso abitativo, commerciale o professionale ed a prezzi di mercato, quindi a soggetti non ricollegabili all'attività istituzionale svolta dall'Ente. Ne è dato intravedere nella detta attività commerciale un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine di culto e di religione. Ebbene, dalla normativa di riferimento emerge chiaramente come assuma valore rilevante anche l'aspetto oggettivo dell'attività in quanto l'agevolazione non ha natura meramente soggettiva e spetti pertanto, agli enti il cui fine sia quello di beneficenza o di istruzione nonché agli enti ecclesiastici ad essi equiparati aventi fine di religione e di culto, come pure le attività dirette a tali scopi. L'Accordo con la Santa Sede, statuisce poi che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possano di fatto svolgere attività diverse da quelle di religione e di culto alla condizione che vengano assoggettate alle leggi dello Stato e al regime tributario previsto per esse dall'ordinamento; per attività diverse devono intendersi quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura, nonché in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro. Ne consegue che l'Ente ecclesiastico ricorrente resta sottoposto per intero al pagamento dell'IRES avendo posto in essere attività diverse da quelle di religione e di culto che rientrano, appunto, in quelle commerciali o a scopo di lucro, attività dirette a perseguire il procacciamento di mezzi economici indifferentemente utilizzabili per qualsiasi altro fine; né, peraltro, ha dato prova del rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione di culto. Nel caso di specie l'attività di locazione di immobili, a prezzi di mercato, a soggetti che esercitano altre attività commerciali o professionali, o per uso abitativo, non concretizza alcun fine di culto o di religione proprio dell'ente, nemmeno se i proventi conseguiti venissero poi destinati a realizzare quel fine. Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

Respinge il ricorso. Spese a carico della ricorrente per complessivi euro 1.300,00.