



diritto & religioni

Semestrale
Anno I - n. 1/2 2006
gennaio-dicembre

1/2

ISSN 1970-5301

 LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno I - N. 1/2-2006
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Mario Tedeschi

Segretaria di redazione
Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, S. Ferlito, M. C. Folliero, G. Fubini, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale
Diritto canonico
Diritti confessionali
Diritto ecclesiastico
Sociologia delle religioni e teologia
Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci, A. Pandolfi
A. Bettetini, G. Lo Castro,
G. Fubini, A. Vincenzo
S. Ferlito, L. Musselli,
A. Autiero, G. J. Kaczyński,
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa
Giurisprudenza e legislazione canonica
Giurisprudenza e legislazione civile
Giurisprudenza e legislazione costituzionale
Giurisprudenza e legislazione internazionale
Giurisprudenza e legislazione penale
Giurisprudenza e legislazione tributaria
Diritto ecclesiastico e professioni legali

RESPONSABILI

G. Bianco
P. Stefanì
A. Fuccillo
F. De Gregorio
G. Carobene
G. Schiano
A. Guarino
F. De Gregorio, A. Fuccillo

Parte III

SETTORI

Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

P. Lo Iacono, A. Vincenzo

Direzione:

Cosenza - Luigi Pellegrini Editore
Via De Rada, 67/c
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli - Piazza Municipio, 4
Tel. 081 5510187
E-mail: mario.tedeschi@unina.it

Redazione:

Cosenza - Via De Rada, 67/c
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli - Facoltà di Giurisprudenza
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18
E-mail: corcione@unina.it

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

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c - 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

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. Essi riceveranno n. 2 fascicoli gratuiti della rivista.

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

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

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

ISSN 1970-5301

Decreto legge 17 agosto 2005, n. 163.

Disposizioni urgenti in materia di infrastrutture

Art. 6

Esenzione dall'ICI per particolari immobili

1. L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, si intende applicabile anche ai casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all'articolo 16, primo comma, lettera b), della legge 20 maggio 1985, n. 222, pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto.

(Decreto decaduto per mancata conversione in legge)

Decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, così come modificato in sede di conversione dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Art. 7, comma 2 bis

L'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse.

Legge 23 dicembre 2005, n. 266

Art. 1, comma 337

337. Per l'anno finanziario 2006, ed a titolo iniziale e sperimentale, fermo quanto già dovuto dai contribuenti a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche, una quota pari al 5 per mille dell'imposta stessa è destinata in base alla scelta del contribuente alle seguenti finalità:

a) sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni, nonché delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall'articolo 7, commi 1, 2, 3 e 4, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;

b) finanziamento della ricerca scientifica e dell'università;

c) finanziamento della ricerca sanitaria;

d) attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente.

Risoluzione del Ministero delle finanze , Direzione centrale normativa e contenzioso, 19 luglio 2005, n. 91/E

Oggetto

Imposte sui redditi. XX. Art. 6, comma 1, lettera c), del DPR n.601 del1973

Sintesi

La risoluzione fornisce chiarimenti in merito all'applicazione dell'agevolazione prevista dall'art.6, co.1, lett. c) del DPR n. 601/73 agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti aventi fine di religione e culto equiparati ex art. 7 L. n. 121/85 a quelli aventi scopo di beneficenza o di istruzione (indicati espressamente nella norma agevolativa). La risoluzione specifica, richiamando una costante giurisprudenza di legittimità, che tale agevolazione può essere riconosciuta solo con riferimento ad attività rispondenti ai fini di religione e culto così come indicate nell'art. 15 della legge 222 del 1985 nonché a quelle attività diverse per le quali sia riconosciuto il nesso di strumentalità immediata e diretta con i fini contemplati nel predetto articolo 15. Pertanto un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che gestisce un'attività di tipo ospedaliero, pur fornendo assistenza spirituale, rientrando come tale tra le attività di religione e culto, non può usufruire della suddetta agevolazione atteso che l'attività ospedaliera concretandosi in una vera e propria attività sanitaria non è strumentalmente diretta a fini di religione o di culto.

Testo

Con la nota sopra evidenziata codesta YY ha chiesto il parere della scrivente in merito all'applicabilità dell'agevolazione recata dall'articolo 6, comma 1, lettera c), del DPR n. 601 del 29 settembre 1973, consistente nella riduzione a metà dell'IRPEG, alla XX, quale ente ecclesiastico civilmente riconosciuto che gestisce una attività di tipo ospedaliero in regime prevalentemente di convenzione pubblica. Al riguardo si fa presente quanto segue. L'articolo 6, comma 1, alla lettera c), prevede che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà in particolare nei confronti degli "enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione", se dotati di personalità giuridica ai sensi del comma 2 dello stesso articolo. L'articolo 7, punto 3, dell'Accordo 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana, ratificato ed eseguito con legge 25 marzo 1985, n.121, ha stabilito che: "agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fini di religione e di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione". La medesima norma continua precisando, al secondo comma, che "le attività diverse da quelle di religione e 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". La successiva legge 20 maggio 1985, n. 222, recante disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi, all'art. 15 stabilisce che "gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3,

secondo comma, dell'accordo del 18 febbraio 1984". L'art. 16 della medesima legge n. 222 del 1985, stabilisce altresì 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". Ciò posto, al fine di individuare il regime fiscale dell'ente in questione, si consideri che l'articolo 6 del DPR n. 601 del 1973 prevede l'riduzione del 50 per cento dell'imposta applicabile agli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione, quali, appunto, gli enti ecclesiastici aventi fini di religione e di culto. Come chiarito dal Consiglio di Stato (si veda, al riguardo, il parere 8 ottobre 1991, n. 1296) e dalla Corte di Cassazione (sentenze 29 marzo 1990 n. 2573, 15 febbraio 1995, n. 1633) l'agevolazione in esame non ha naturamemente soggettiva in quanto, se, da un lato, non è applicabile a soggetti diversi da quelli contemplati dalla norma, ancorché svolgenti attività analoga, essa non spetta, tuttavia, per il solo fatto della natura del soggetto. L'agevolazione in esame, infatti, configurando un'eccezione al principio di corrispondenza tra capacità contributiva e soggettività tributaria, deve trovare giustificazione anche nella peculiarità dell'attività esercitata dal soggetto, che, in particolare, deve essere preordinata alla soddisfazione di quei particolari fini che il legislatore ha inteso, di volta in volta, tutelare. Dalle considerazioni appena svolte discende che, mentre le attività dirette ai fini di religione e culto (ossia 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, come definite dall'articolo 15 della citata legge 222 del 1985) sono soggette al regime di favore di cui al d.P.R. 601 del 1973, in quanto attività "tipiche" degli enti di religione e al culto, equiparati, ai fini fiscali, agli enti di beneficenza o istruzione, le attività diverse (ossia quelle di assistenza, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro di cui allo stesso articolo 15 della legge 222) scontano l'imposta in misura ordinaria. Lo stesso articolo 7, comma 3, dell'Accordo tra la Santa Sede e la Repubblica Italiana "distingue, agli effetti tributari, le attività dirette a fine di religione e culto, per le quali l'ente ecclesiastico è equiparato a quelli aventi fine di beneficenza o istruzione, dalle attività diverse, soggette al regime tributario ordinario" (Cassazione, sentenza n. 1633 del 1995). Ad avviso della giurisprudenza prima citata, tuttavia, possono rientrare eccezionalmente nel regime agevolativo determinate attività "diverse", anche se attività commerciali o a scopo di lucro, esercitate in maniera non prevalente o non esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di "strumentalità immediata e diretta" con il fine di religione e culto, come definito dalla stessa legge 222 del 1985. Si tratterebbe, ad avviso del Consiglio di Stato, più in particolare delle prestazioni che, "in concreto intrinseche al fine di religione e di culto... vanno invero qualificate attività di religione e culto e non già quali attività commerciali". L'attività "diversa", rilevante ai fini della applicazione dell'agevolazione, oltre che avere i requisiti menzionati nel parere del Consiglio di Stato, deve in ogni caso porsi in rapporto di strumentalità immediata e diretta con i fini di religione e culto, così come definiti dalla legge 222 del 1985. Diversamente, infatti, attribuendo rilievo decisivo all'autonomia statutaria dell'ente, si avrebbe "una incontrollabile estensione dell'agevolazione, contro il carattere eccezionale di essa, e la possibilità, per il soggetto, di precostituirsi il regime fiscale più conveniente in contrasto con il principio di effettività dell'imposizione tributaria" (Cassazione, sentenza n. 2573 del 1990, citata). Di conseguenza è stato escluso il nesso di strumentalità immediata e diretta tutte le volte il cui "l'attività, volta al procacciamento

di mezzi economici, per la sua natura intrinseca o per la sua estraneità al fine di religione o culto non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine... ovvero quando si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione" (Cassazione, sentenza n. 2573 del 1990, citata). Tutto quanto sopra rappresentato, alla luce della normativa e della giurisprudenza sopra riportata, per quanto riguarda la XX si osserva quanto segue. XX, è ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, avente fini di religione e culto. Agli effetti tributari, gli enti ecclesiastici aventi fini di religione e di culto sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione, ai sensi dell'art. 7, punto 3, della citata legge n. 121 del 1985 e, pertanto, rientrano tra i soggetti per i quali può trovare applicazione l'agevolazione, consistente nella riduzione a metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di cui al citato art. 6, comma 1, lettera c) del DPR n. 601 del 1973. Come premesso, tuttavia, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, il requisito soggettivo non è sufficiente. La riduzione dell'imposta, infatti, può in concreto applicarsi solo in relazione alle attività dirette di culto e religione nonché a quelle diverse per le quali sia riconosciuto il nesso di strumentalità immediata e diretta, come in precedenza definito. L'assistenza agli infermi, attività che caratterizza statutariamente l'ente in esame, si concreta tanto in un'assistenza spirituale, rientrante come tale tra le attività di religione e culto (in particolare, cura delle anime) quanto in un'assistenza corporale, esercitata nelle forme di vera e propria attività sanitaria, come tale oggettivamente commerciale, inquadrabile tra le attività "diverse". Per quest'ultima per altro, non è dato riscontrare un nesso di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e culto che il legislatore ha inteso tutelare e che, ai sensi dell'articolo 15 della legge 222 del 1985, ricomprende le sole attività dirette "all'esercizio del culto, alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana". Da quanto sopra ne consegue che, ad avviso della scrivente, XX, pur potendosi ricomprendere tra i soggetti beneficiari dell'agevolazione prevista dal citato articolo 6 ed in particolare tra quelli di cui alla lettera c), non può usufruire in concreto dell'agevolazione in esame in relazione alla attività di cura corporale degli infermi.

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 23 marzo 2005, n. 6316

Intitolazione: ICI - Esenzioni - Immobili adibiti a culto religioso - Sede dell'episcopato - Gode dell'esenzione

L'edificio in cui risiede il Vescovo, ancorché si tratti di immobile non avente finalità dirette di culto, deve comunque ritenersi esente dall'ICI in quanto tale residenza non ha finalità private, essendo collegata allo svolgimento delle funzioni pastorali.

TESTO

Con tempestivo ricorso l'Arcidiocesi di Chieti-Vasto impugnava innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Chieti l'avviso di accertamento notificato ad istanza del comune di Vasto con il quale si chiedeva il pagamento della differenza dell'Ici per l'anno 1996 relativamente ad un immobile che l'Arcidiocesi sosteneva, invece, essere esente dall'imposta ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 in quanto destinato ad episcopio. La Commissione adita, con sentenza n. 52/04/01, rigettava il ricorso, ritenendo che la parte ricorrente non avesse provato la sussistenza delle condizioni che legittimano l'esenzione ai sensi della richiamata normativa. La decisione veniva riformata dalla Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo (L'Aquila-Sezione staccata di Pescara), la quale, con la sentenza in epigrafe, accoglieva l'appello dell'Arcidiocesi ritenendo sufficiente ai fini dell'esenzione contestata la destinazione dell'immobilea "palazzo vescovile". Avverso tale sentenza il comune di Vasto, con atto notificato il 17 marzo 2004, propone ricorso per cassazione con unico motivo. Resiste l'Arcidiocesi con controricorso notificato il 30 aprile 2004. Entrambe le parti hannoprodotto memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Affermata così l'ammissibilità del controricorso è possibile procedere all'esame del ricorso, con il cui unico motivo, il comune di Vasto denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, nonché assoluta carenza di motivazione. Ad avviso del ricorrente, fondamento per l'applicabilità dell'esenzione prevista dalla norma di cui si lamenta la violazione e falsa applicazione è che l'immobile per il quale l'esenzione è pretesa sia utilizzato da uno dei soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir e sia destinato esclusivamente allo svolgimento delle attività assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. n. 222/1985. Nel caso di specie, la sentenza impugnata pur avendo riconosciuto che l'immobile di cui

Per un commento alla materia di questa Sezione, si rinvia all'articolo «L'Ici e gli immobili religiosi», di questa *Rivista*.

è causa è (almeno parzialmente) destinato ad abitazione del vescovo e che ivi si svolgono gli “affari amministrativi e giudiziari della diocesi”, ha ugualmente (e contraddittoriamente) affermato che spetta l’esenzione di cui al richiamato art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, nonostante le predette attività non possano ritenersi, ad avviso del ricorrente, attività di religione e di culto ex art. 16, lettera a), della L. n. 222/1985. Il motivo non è fondato. Non lo è, in primo luogo, con riguardo alla dedotta “assoluta carenza dimotivazione” – censura che, tuttavia, non è poi adeguatamente sviluppata nel motivo di ricorso –, come convince con immediatezza la mera lettura della sentenza impugnata, la quale indica analiticamente gli elementi da cui il giudice ha tratto il proprio convincimento, consentendo la ricostruzione del percorso logico-argomentativo della decisione. Non lo è nemmeno con riguardo alla dedotta violazione di legge. È pacifico in causa che l’immobile di cui trattasi è il palazzo vescovile (episcopio) di Vasto, cioè la sede in Vasto dell’Arcidiocesi di Chieti-Vasto. È altrettanto pacifico che l’Arcidiocesi di Chieti-Vasto sia uno dei soggetti di cui all’art. 87, comma 1, lettera c), del Tuir (oggi art. 73, comma 1, lettera c), del nuovo Tuir): né d’altro canto potrebbe esservi dubbio sul punto, in quanto la diocesi è un ente ecclesiastico che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa (regolata dalla parte II del libro II del codice di diritto canonico), per il quale il fine – istituzionale – di religione e di culto è presunto *iuris et de iure* ai sensi dell’art. 2, comma 1, della L. n. 222/1985. Quest’ultimo aspetto ha una rilevanza decisiva ai fini della risoluzione della controversia. Infatti, il comma 4 dell’art. 87 del Tuir (oggi art. 73, comma 4, del nuovo Tuir) stabilisce che “L’oggetto esclusivo o principale dell’ente residente” – che ai fini dell’esenzione di cui al comma 1, lettera c), della stessa norma deve essere una attività non lucrativa – “è determinato in base alla legge, all’atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto”. Sicché alla luce del combinato disposto di cui agli artt. 87, commi 1, lettera c), e 4, del Tuir, 2, comma 1, della L. n. 222/1985 e 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, può dirsi sicuramente sussistente una delle condizioni richieste da quest’ultima disposizione per l’applicabilità dell’esenzione Ici, e cioè il fatto che l’immobile in questione è direttamente utilizzato (come è pacifico in causa) da un “ente non commerciale” (cfr. in proposito Cass. n. 18549/2003). Ma alla luce del medesimo combinato disposto può dirsi esistente anche l’altra condizione richiesta dall’art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 per l’applicabilità dell’esenzione Ici, e cioè la destinazione esclusiva ad attività che non siano produttive di reddito, nel caso di specie attività di religione e di culto (cfr. Cass. n. 18549/2003; n. 4645/2004). È pacifico, invero, nel giudizio de quo, che l’immobile di cui si contesta l’imponibilità ai fini Ici è l’episcopio o “palazzo vescovile”, e cioè la sede della diocesi e della curia vescovile in Vasto: si tratta, in altri termini, dell’immobile destinato all’esercizio del ministero proprio del Vescovo diocesano (canoni 381-402 del codice di diritto canonico) e delle attività istituzionali della diocesi (in particolare attraverso la curia diocesana: canoni 469-494 del codice di diritto canonico), che sono ex lege definite attività di religione e di culto (art. 2, comma 1, della L. n. 222/1985), in quanto esercizio dell’attività tipica di un ente che è parte della costituzione gerarchica della Chiesa. Proprio in ragione di questa peculiare situazione non era necessario nel caso di specie che l’Arcidiocesi desse “prova fattuale” – come opportunamente e correttamente nota la sentenza impugnata – della destinazione dell’immobile de quo all’esercizio di attività di religione ed culto, essendo presunte tali ex lege le attività ivi svolte quali inerenti l’esercizio del ministero episcopale (governo della diocesi), una-

volta accertato, come è stato accertato al che l'immobile di cui si discute fosse la "sede del Vescovo". Tale circostanza – l'essere l'immobile la "sede del Vescovo" –, esclude la (stessa) possibilità che ivi si svolgessero "attività oggettivamente commerciali", il cui esercizio, secondo l'orientamento già espresso da questa Suprema Corte, è la sola condizione che possa escludere l'applicabilità del beneficio di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 per gli immobili posseduti da enti ecclesiastici (cfr. Cass. n. 4645/2004). Peraltro il comune non ha nemmeno dedotto che nell'immobile in questione si svolgessero "attività oggettivamente commerciali". Il giudice di merito ha dato rilievo al comportamento processuale tenuto dal comune in sede di appello, perché l'ente locale, "non costituendosi, non ha contestato gli elementi dedotti dalla controparte assurgenti a fattinatori". Ma, in realtà, il comune nel ricorso proposto avanti a questa Suprema Corte non contesta la destinazione ad episcopio dell'immobile indiscussione: mostra, invece, di ritenere che le circostanze che il vescovo abiti nell'immobile de quo, da un lato, e che ivi si trattino gli "affari amministrativi e giudiziari della diocesi", dall'altro, escludano l'applicabilità dell'esenzione, poich in entrambi i casi ci si troverebbe di fronte allo svolgimento di "attività non strettamente religiose". Questa posizione difensiva non sembra, tuttavia, apprezzabile positivamente. Il fatto che il vescovo "abiti" nel palazzo vescovile, non trasforma in "abitazione privata" del vescovo l'immobile in questione, che rimane la sede istituzionale del vescovo stesso, il quale vi abita proprio per l'esercizio della sua funzione e della sua missione, anche in adempimento dell'obbligo della residenza personale nella diocesi impostogli dal canone 395 del codice di diritto canonico. Il fatto che nel "palazzo vescovile" si trattino gli "affari amministrativi e giudiziari della diocesi" costituisce il normale esercizio della potestà di governo della diocesi, attribuita al vescovo, che è "attività strettamente religiosa", in quanto espressione della potestà iurisdictionis di un ente che fa parte della costituzione gerarchica della Chiesa. Pertanto, il ricorso deve essere rigettato. Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

La Corte Suprema Di Cassazione rigetta il ricorso e compensa le spese. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 25 febbraio 2005.

**Corte di Cassazione , Sez. V,
Ordinanza del 30 maggio 2005, n. 11427**

Intitolazione: Imposta comunale sugli immobili - Esenzioni - Questione di legittimità costituzionale - Art. 59, comma 1, lett. c) del DLG n. 446/1997 in relazione all'art. 7, comma 1, lett. i) del DLG n. 504/1992 - Contrasto con gli artt. 3,23,53,76 e 77 della Costituzione - questione rilevante e non manifestamente infondata - Ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale.

È rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità Costituzionale dell'art. 59, comma 1, lett. c) del DLG 15.12.1997, n. 446, in relazione all'art. 7, comma 1, lett. i) del DLG 30.12.1992, n. 504, per contrasto con gli artt. 3, 53, 76 e 77 della Costituzione, dato che la citata disposizione, nell'estendere l'esonero dell'ICI al proprietario del bene immobile sulla base di requisiti che lo stesso non possiede, soltanto attraverso l'“escamotage” della concessione dell'uso del bene ad altri soggetti in possesso dei requisiti richiesti, vulnera i principi di ragionevolezza. La predetta norma appare contraria anche al principio della riserva di legge ex art. 23 della Costituzione, in quanto assegna agli enti locali il potere di stabilire con norme regolamentari presupposti impositivi e casi di esenzione.

TESTO

Svolgimento del processo. La immobiliare S.S. S.p.A., con sede in Sassuolo, impugnava in sede giurisdizionale l'avviso, notificatelo in data 21.12.2001, con il quale il Comune di Sassuolo rettificava la denuncia ICI, relativa all'anno 1995, afferente due unità immobiliari site in Sassuolo, Via xxx, classificate in categoria D6 e che, invece, erano state esposte a valore contabile e dichiarate esenti da imposizione ex art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992. Deducendo di avere titolo alla chiesta esenzione, sussistendo i requisiti per accedere al beneficio, trattandosi di immobili locati ad un ente non commerciale e dallo stesso utilizzati. L'adita Commissione Tributaria Provinciale di Modena, con sentenza n. 266/03/2002 rigettava il ricorso affermando che, poiché soggetto passivo d'imposta non poteva che essere il proprietario dell'immobile, che nel caso, pacificamente espletava attività di natura commerciale, il chiesto beneficio fiscale non poteva essere riconosciuto. L'impugnazione della contribuente, che riproponeva le doglianze formulate con il ricorso di prime cure, ribadendo che l'esenzione competeva malgrado il proprietario avesse locato a terzi l'immobile, alla semplice condizione che i requisiti per godere del beneficio fossero presenti in capo all'allocatario, veniva accolto dalla Commissione Tributaria Regionale, con la sentenza in epigrafe indicata. Opinavano, in particolare, i Giudici di Appello che solo a partire dal 1998 l'art. 59 del D.lgs. n. 446/1997 ha attribuito agli enti locali il potere di limitare l'esenzione da imposizione agli immobili che oltre che utilizzati-

fossero pure posseduti dall'ente non commerciale, sicché per il periodo pregresso, e quindi anche per l'anno 1995 di che trattasi, il beneficio doveva essere riconosciuto, pur non essendovi identità tra il soggetto proprietario del bene e quello utilizzatore. Con ricorso notificato il 16 gennaio 2004 ed affidato a due mezzi, il Comune di Sassuolo ha chiesto la cassazione della decisione di appello. Con controricorso notificato il 18 febbraio 2004, la società ha chiesto il rigetto dell'impugnazione.

Motivi della decisione

Con il primo mezzo, il Comune censura l'impugnata decisione per violazione dell'art. 36, comma 1 n. 4 del d.lgs. n. 546/1992, per violazione e/o falsa applicazione degli artt. 1, 3 e 7 comma 1 lett. i) del d.lgs. 30.12.1992 n.504 e dell'art. 59, comma 1. lett. c) del d.lgs. 15.12.1997 n. 446, nonché per omessa o insufficiente motivazione su punto decisivo della controversia. Con il secondo motivo si denuncia violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 504/1992 e dagli artt. 18, 19, 23, 36 comma 1, 53, 56 del d.lgs. n. 546/1992 e dell'art. 112 cpc, nonché omessa o insufficiente motivazione su punto decisivo dalla controversia. Il Procuratore Generale, in sede di discussione della causa, ha, fra l'altro, rilevato l'incoerenza costituzionale dell'art. 59, comma 1 lett. c) del D.lgs. 15.12.1997 n. 446, in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, nella parte in cui stabilisce "che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore". Osserva in proposito il Collegio; 1) che, ai sensi dell'art. 3, comma 1 del d.lgs. 30.12.1992 n. 504, nel testo vigente ed applicabile *ratione temporis*, "Soggetti passivi dell'imposta sono il proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione sugli stessi, anche se non residenti nel territorio dello Stato o se non hanno ivi la sede legale o amministrativa o non vi esercitano l'attività"; 2) che il richiamato art. 1 del D.Lgs. n.504/1992 al comma 2 dispone che "Presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa"; 3) che con l'art. 7, comma 1 del medesimo D.Lgs. 30.12.1992 n. 504, il Legislatore ha individuato i casi di esenzione dall'ICI, prevedendo, fra l'altro, alla lett. i), che la stessa compete per "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1965 n. 222"; 4) che, a sua volta, l'art. 87 del TUIR, al comma 1, lett. c) individuati i soggetti, negli "enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali", ed al comma 2 chiarisce che "tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lettere b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario o autonomo"; 5) che alla stregua della richiamata normativa, del collegamento sistematico delle disposizioni citate e dell'orientamento giurisprudenziali in termini (Cass. V, n. 18519 dal 4.12.2003; Cass. V, n. 4645 dell'8.03.2004), posta la previsione di generale imponibilità, desumibile dagli artt. 1 e 3, l'esenzione d'imposta, oggetto

della specifica disposizione contenuta nell'art. 7, era dunque, prevista solo per alcuni immobili e per i soggetti indicati nella citata disposizione dell'art. 87 del TUIR, ed esigeva la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari, rilevanti socialmente ed improduttive di reddito. Tale impianto normativo, in buona sostanza, nel prevedere un regime di generale imponibilità e nello individuare, in deroga, una serie di casi eccettuati, consentiva per questi ultimi, di individuarne la ratio nel fatto che l'immobile venisse utilizzato da una categoria di soggetti, aventi specifico titolo sul bene, per lo svolgimento di particolari attività di notevole rilevanza sociale, e, come tali, ritenute meritevoli di trattamento incentivante. Ne derivava che il diritto a godere dell'esenzione era riconosciuto solo ai soggetti indicati dall'art. 87, comma 1, lett. c) del TUIR, quindi con espresa esclusione delle società, e sempre che gli stessi utilizzassero direttamente l'immobile per lo svolgimento delle attività indicate nell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504/1992. Questo assetto, ritiene il Collegio, abbia subito modifiche per effetto della citata disposizione dell'art. 59, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 446/1997, dalla cui formulazione si deduce che solo a partire dall'1.1.1998, data di entrata in vigore di detto D.Lgs., i Comuni possono stabilire che il diritto all'esenzione dal tributo compete solo ove i fabbricati "oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore". Ne discende che, in base alla normativa precedente, applicabile sino al 31.12.1997, deve, invece, ritenersi che l'esenzione dall'ICI, spetti anche a soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 87 citato TUIR, essendo sufficiente che gli stessi abbiano dato in locazione i beni ad alcuno di tali soggetti, e che costoro li utilizzino per l'espletamento di una delle attività previste della precitata disposizione dell'art. 7. Ciò posto, la Corte ritiene rilevante in causa e non manifestamente infondata la questione di costituzionalità dell'art. 59, comma 1, lett. c) del decreto Legislativo 15.12.1997 n. 446, per contrasto con gli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione. La precedente esposizione dall'iter processuale della causa ed il quadro normativo, anzitutto, rendono evidente che la questione di legittimità delineata, per la sua pregiudizialità, è rilevante nel giudizio di che trattasi, dovendosi, alla relativa stregua, riconoscere che il beneficio dell'esenzione impositiva compete a soggetti privi dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti dall'originaria previsione legislativa. La sopravvenuta disposizione dell'art. 59, infatti, impone una irragionevole rilettura dell'art. 7, comma 1, lett. i), che impinge nei principi di eguaglianza e di capacità contributiva desumibili dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto esonera taluni soggetti dal concorso alla spesa pubblica, prescindendo dalla manifestazione di ricchezza e di capacità economica espressa dal bene possedute ed avendo riguardo a requisiti soggettivi ed oggettivi posseduti da terzi, ed in quanto vulnera la riserva di legge, desumibile dall'art. 23, assegnando agli enti locali il potere distabilire con norme regolamentari presupposti impositivi e casi di esenzione. Infatti, l'esonero dal generale regime impositiva si rivela manifestamente irragionevole, in quanto viene accordato senza che la situazione di fatto oggetto di cassazione realizzi la diversità di capacità contributiva idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio, essendo evidente che la percezione del canone da parte del proprietario, ancora quando alla relativa corresponsione provveda uno dei soggetti indicati nell'art. 87 citato, che nel l'immobile condotto in locazione eserciti una delle attività contemplate dall'art. 7, costituisce una inequivoca manifestazione di ricchezza e di capacità economica che giustifica, in base ai richiamati principi costituzionali, un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica. Confligge, in vero, con il principio di ragionevolezza e coerenza, in relazione al presupposto dell'imposizione, quale desumibile dall'impianto costituzionale e dal quadro normativo, una

disposizione che, ammettendo la possibilità di estendere l'esonero dall'ICI a chi, pur realizzando un reddito dalla locazione del bene, pur non essendo incluso tra i soggetti espressamente indicati dall'art. 87 del TUIR citato è pur non espletando direttamente una dalle attività ritenute meritorie, possa egualmente fruire dell'esonero mediante l'escamotage della concessione del relativo uso ad altri soggetti che siano in possesso sia del requisito soggettivo (entepubblico e privato non commerciale) sia, pure, di quello oggettivo (espletamento di una delle attività indicate nell'art. 7, comma I lett. c) del D.Lgs. n. 504/1992). Ritiene, in buona sostanza, il Collegio che detti requisiti debbano essere posseduti esclusivamente dal soggetto destinatario della disposizione premiante e che sia, quindi, manifestamente irragionevole, e contraria ai richiamati principi, una disposizione di legge che viene a riconoscere il beneficio fiscale dall'esenzione impositiva al proprietario del bene, sulla base di requisiti che lo stesso non possiede e che concernano altro soggetto giuridico. Peraltro, il Collegio ritiene che la disposizione in questione si ponga, pure, in contrasto con il principio desumibile dall'art. 23, atteso che il potere che la norma attribuisce ai Comuni, consentendo loro di restringere o di ampliare la portata delle esenzioni dall'imposta, incidendo sugli stessi presupposti impositivi, finisce per violare la riserva di legge ivi prevista. La Corte ritiene, altresì, che la questione di costituzionalità si ponga anche in relazione ai principi desumibili dagli artt. 76 e 77 della Costituzione, per eccesso di delega. Ed, in vero, con l'art. 3, comma 143 della Legge 23.12.1996 n. 662, il Governo era stato delegato ad emanare uno o più decreti legislativi al fine di semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali. Il medesimo articolo al comma 149 fissava, con specifico riferimento alla finanza locale, i principi ed i criteri irretivi, cui doveva essere informata la revisione della disciplina dei tributi locali, prevedendo espressamente l'abolizione dei tributi locali indicati sotto la lettera e) del precisato comma 143, riconoscendo ai Comuni, giusto il disposto della lettera g) del medesimo comma 149, il potere di escludere l'applicazione dell'imposta sulla pubblicità, ma nulla statuendo con riferimento all'ICI. In particolare, il Governo, per quanto in questa sede può rilevare, veniva delegato ad emanare una disciplina che attribuisse ai Comuni ed alle Province il potere di regolamentare tutte le fonti delle entrate locali "nel rispetto dell'art. 23 della Costituzione, per quanto attiene alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi e all'aliquota massima, nonché alle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti". Nel caso, il Governo non si è attenuto ai limiti posti dalla delega, con la prescritta riserva di legge, nell'individuazione delle materie imponibili e dei soggetti passivi, avendo esonerato da imposizione soggetti (società) che la legge aveva espressamente escluso dal beneficio e beni, agli stessi appartenenti, di inequivoca rilevanza fiscale sulla base della vigente normativa. Conclusivamente la Corte ritiene che l'esaminata questione di illegittimità costituzionale sia rilevante e non manifestamente infondata, e che, pertanto, debba disporsi l'immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale e la sospensione del giudizio.

P.Q.M.

La Corte dichiara rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lett. c) del Decr. Leg.vo n. 446 del 15.12.1997, in relazione all'art. 7, comma 1, lett. i) del Decr. Leg.vo n. 504 del 1992, per contrasto con gli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione. Dispone la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale e la sospensione della causa. Ordina la notifica alle parti, al Presidente del Consiglio dei Ministri e dai Presidenti delle due Camere del Parlamento.

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 20 giugno 2005, n. 13232

Intitolazione: ICI - Esenzione ex art. 7, comma 1, lett. i) del DLG 30 dicembre 1992, n. 04 - Requisiti soggettivi e oggettivi - Condizioni per il riconoscimento dell'esenzione - Utilizzazione diretta dell'immobile da parte dell'ente possessore ed esclusiva destinazione di esso ad attività non produttive di reddito - Locazione degli immobili - Spettanza del beneficio - Esclusione

In materia di ICI, stante il generale principio d'imponibilità degli immobili fissato dagli artt. 1 e 3 del DLG n. 504/1992, il riconoscimento dell'esenzione ex art. 7, comma 1, lett. i) del citato decreto, stabilita per gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato e non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, presuppone il simultaneo coesistere di due condizioni e cioè la specifica destinazione degli immobili ad una delle attività ivi enunciate, rientranti nel novero delle attività non produttive di reddito (attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive ecc.) e che l'utilizzazione effettuata direttamente dall'ente possessore; deve pertanto, essere esclusa la spettanza del beneficio nel caso in cui l'ente ricavi dagli immobili di sua proprietà un reddito di locazione.

(Omissis)

MOTIVI DELLA DECISIONE

Con un primo motivo la contribuente deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 7, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 in relazione all'art. 59 del D.Lgs. n. 446/1997. I giudici di appello non avrebbero tenuto conto che l'esenzione era giustificata sia dalla natura di ente non commerciale degli enti pubblici utilizzatori degli immobili di proprietà della contribuente (del pari ente non commerciale); sia dall'effettiva destinazione di tali immobili (iscritti al catasto come edifici ad uso scolastico) appunto a tale attività, espressamente presa in considerazione dalla norma agevolativa. Sicché, avuto anche riguardo a quanto previsto, in materia, dall'art. 59, comma 1, lettera e), del D.Lgs. n. 446/1997 circa la possibilità per i comuni di stabilire, con apposito regolamento, che l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lettera i), si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi "oltre che utilizzati siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore" – doveva ritenersi del tutto irrilevante la circostanza che gli immobili fossero produttivi di reddito per la concedente. Con un secondo motivo si deduce omessa, contraddittoria ed insufficiente motivazione dell'impugnata sentenza. La ricorrente si duole del richiamo fatto dalla Commissione tributaria regionale, a sostegno del proprio convincimento, ad una pronuncia di legittimità (Cass. n. 9529/1999) estranea al thema decidendum, in quanto affe-

rente ad altra materia (Irpeg e all'Ilor): in particolare, lamenta che i giudici di appello non abbiano spiegato perché la disciplina dettata dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992, in materia di esenzione dall'Ici, sarebbe assimilabile alla disciplina prevista in materia di imposte dirette. I due motivi, per la loro correlazione, vanno congiuntamente esaminati. Osserva il Collegio che l'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 504/1992 prevede i casi di esenzione dall'Ici includendo, tra gli stessi, alla lettera i), gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c) del D.P.R. n. 917/1986 (Tuir) – nel testo, qui applicabile *ratione temporis*, vigente fino al 31 dicembre 2003, n.d.r. – “destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222”. L'art. 87, comma 1, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica citato individua tali soggetti negli enti pubblici e privati diversi dalle società residenti nel territorio dello Stato che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali. Orbene, stante il generale principio di imponibilità degli immobili fissato dagli artt. 1 e 3 del D.Lgs. n. 504/1992, questa Corte, interpretando sistematicamente la relativa disciplina, ha ripetutamente affermato (Cass. n. 18549/2003; Cass. n. 4645 e n. 19039/2004) che il riconoscimento di una siffatta esenzione presuppone il simultaneo coesistere di due condizioni: e cioè la specifica destinazione degli immobili ad una delle enunciate finalità e che l'utilizzazione sia effettuata direttamente dall'ente possessore. Tale orientamento il Collegio condivide, posto che diversamente – e cioè ammettendo che l'esenzione spetti anche nel caso di una utilizzazione indiretta da parte del possessore (come nella specie, in cui la P.I. C.S. C.O.D.G. si limita a ricavare dagli immobili di sua proprietà un reddito da locazione) – si verrebbe a giustificare un'interpretazione della norma in contrasto con il principio dell'art. 53, comma 1, della Costituzione, sottraendosi cioè a tassazione una ben individuata materia imponibile. Il che, ovviamente, non può ritenersi consentito. Per altro verso, deve ritenersi non assumere alcun concreto rilievo, con riguardo alla fattispecie in esame, la menzionata disposizione dell'art. 59, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 446/1997. Invero, a prescindere dal rilievo che tale norma non evidenzia i caratteri tipici della norma di interpretazione autentica (qui, dell'art. 7 citato), così da vincolare l'interprete alla soluzione indicata dal legislatore, va osservato che essa attribuisce ai comuni dei poteri di carattere discrezionale – da esercitarsi, a far tempo dal 1 aprile 1998 (data di entrata in vigore del decreto legislativo citato: vd. art. 21), previa adozione di un apposito regolamento: ma di un siffatto esercizio (o non esercizio) dei relativi poteri qui non si controverte sotto alcun profilo: e pertanto deve concludersi che tale disciplina non può influenzare la soluzione della vertenza in esame. Alla stregua dei rilievi tutti che precedono, dovendosi escludere che i giudici di appello siano incorsi nei denunziati vizi di violazione di legge motivazionali, ne consegue che il ricorso deve essere rigettato. Quanto alle spese del giudizio, si ravvisano giusti motivi di compensazione delle stesse.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e dichiara compensate le spese del presente giudizio.

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 17 ottobre 2005, n. 20033

Intitolazione: ICI - Agevolazioni ed esenzioni - Casa canonica - Pertinenza della Chiesa parrocchiale - Attività svolta di carattere religiosa - Presunzione - esonero dall'ICI.

Una casa canonica, di pertinenza di una Chiesa parrocchiale usufruisce dell'esenzione dall'ICI ex art. 7, comma 1, lett. i) del DLG n. 504 del 1992, ove ricorrono le condizioni ivi previste, anche se non è stata fornita la prova dello svolgimento di attività aventi diritto all'esecuzione, in quanto sussiste una presunzione relativa secondo la quale in una casa canonica sita nei pressi di una Chiesa vengono svolte le attività di carattere religioso previste dall'art. 16, lett. a) della legge n. 222/1985, richiamato dal cennato art. 7.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Svolgimento del processo La Parrocchia della B.V. di S.L. di Querciola ha impugnato gli avvisi di accertamento Ici relativi ad una unità immobiliare urbana ritenuta dalla parrocchia esente perché pertinenza della Chiesa, destinata a casa canonica ed utilizzata per lo svolgimento di attività quale il catechismo, l'educazione cristiana, le attività missionarie e le altre attività pastorali inerenti alla cura delle anime.

Il comune, invece, ha sostenuto l'assoggettabilità a tributo dell'immobile non destinato a casa canonica, essendo il parroco risultato residente in un comune limitrofo. La Commissione provinciale ha accolto il ricorso, e la sentenza è stata confermata dalla Commissione regionale per un duplice profilo: i) il primo, perché la casa canonica costituisce una pertinenza della Chiesa parrocchiale e a nulla rileva che essa sia o meno abitata dal parroco.

L'art. 7, comma 1, lettera d), del decreto legislativo, infatti, non pone alcuna condizione per l'esenzione dei fabbricati destinati all'esercizio del culto e delle loro pertinenze; ii) il secondo, perché dagli atti processuali è emerso che la canonica era utilizzata dal parroco, ancorché residente in altro comune, non solo come abitazione, ma anche per lo svolgimento di attività di carattere religioso previste dall'art. 16, lettera a), della L. n. 222/1985, per cui l'immobile doveva considerarsi esente anche ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992. Il comune ha proposto ricorso. La Parrocchia ha resistito con controricorso.

Motivi della decisione

Con il primo motivo il ricorrente ha dedotto violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 504/1992 e dell'art. 2697 del codice civile in quanto nella specie: a) non si tratta di un edificio di culto né di una pertinenza di esso; b) si tratta di un fabbricato accatastato in categoria A/4 (abitazione di tipo po-

polare), che non può fornire “quella utilità tipica della pertinenza alla cosa principale quando quest’ultima risulta essere una chiesa” e che in concreto non fornisce quella utilità dal momento che è emerso che il parroco abita altrove; c) la Parrocchia doveva fornire la prova del diritto alla esenzione, essendo erroneo ritenere che la prova della inesistenza del rapporto pertinenziale fosse a carico del comune.

La Parrocchia ha resistito sostenendo che la destinazione dell’immobile quale canonica è stata effettuata con decreto vescovile emesso ai sensi dell’art. 29, ultimo comma, della L. n. 222/1985 a seguito della soppressione dei benefici parrocchiali, per cui si è realizzata una modalità di costituzione del vincolo pertinenziale, vincolo che mai è venuto a cessare neanche allorché il parroco per un fatto personale ha fissato la propria residenza anagrafica in altro comune. La censura è infondata e deve essere rigettata. Giova rilevare che di recente si è formato un orientamento consolidato secondo il quale la situazione di fatto prevale rispetto all’accatamento del bene (Cass. sentenze n. 19375/2003, n. 17035/2004, n. 19161/2004, n. 5755/2005), sicché la categoria A/4 assegnata al bene di cui qui si discute non ha importanza determinante per escludere il bene dalla esenzione. Secondo quel che comunemente accade si può ritenere sussistente una presunzione, ovviamente suscettibile di prova contraria (nella speciemancata), secondo la quale una casa sita nei pressi della Chiesa normalmente serve e viene utilizzata per l’abitazione del parroco addetto a quella Chiesa. Il vincolo pertinenziale è un vincolo che si crea tra due beni a prescindere dalla persona fisica che in quel momento svolge le funzioni di parroco e che, temporaneamente, potrebbe anche non risiedere in quella casa.

Quindi, è del tutto irrilevante che nella specie il parroco, nel periodo al quale si riferisce l’accertamento) avesse la residenza anagrafica in altro comune, essendo il vincolo pertinenziale collegato ai beni e non alle persone che si trovano ad operare in quei fabbricati (Chiesa e casacanonica). D’altra parte, per come ha rilevato la Commissione tributaria regionale, l’art. 7, comma 1, lettera d), non pone per l’esenzione della pertinenza alcuna condizione. Con il secondo motivo il comune ha dedotto violazione e falsa applicazione degli artt. 7, commi 1, lettera i), e 2, del D.Lgs. n. 504/1992 e 2697 del codice civile in quanto non è stata fornita la prova dello svolgimento di attività aventi diritto alla esenzione. Anche questa censura è infondata dal momento che, sempre secondo qualche comunemente accade, sussiste una presunzione secondo la quale in una casa canonica, sita nei pressi di una Chiesa, vengono svolte le attività di carattere religioso previste dall’art. 16, lettera a), della L. n. 222/1985, richiamato dall’art. 7, comma 1, lettera i).

Ovviamente, si tratta di una presunzione relativa, suscettibile di prova contraria, prova che il comune non ha fornito. Peraltro, la Commissione tributaria regionale ha evidenziato che dagli atti processuali risulta che la casa di che trattasi viene utilizzata dal parroco non solo come abitazione, ma anche per le attività religiose. Con il terzo motivo il ricorrente ha dedotto omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un punto decisivo della controversia, avendo il giudice di merito giudicato in assenza completa di prove. Il motivo è infondato e deve essere rigettato poiché la Commissione tributaria regionale ha indicato, sia pure succintamente, le ragioni per le quali ha adottato quella decisione. Sussistono giusti motivi per compensare le spese.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 26 ottobre 2005, n. 20776

Intitolazione: Imposta comunale sugli immobili - Immobili di proprietà dienti non commerciali - Destinazione a fini istituzionali - Modalità commerciali - Esenzione dall'imposta -

L'esenzione dall'ICI ex art. 7, comma 1, lett. i) del DLG n. 504 del 1992 spetta a condizione che gli immobili appartenenti ai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c) del DPR n. 917/1986 (enti pubblici o privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali) siano destinati allo svolgimento di attività istituzionali dell'ente e che tale attività non assuma natura commerciale (Nel caso di specie, la Corte ha confermato la sentenza di merito che aveva escluso dalla suddetta esenzione i locali destinati a scuola materna dall'ente morale, dato che quest'ultimo non aveva fornito la prova che l'attività in discorso fosse in favore di soggetti non abbienti o i ricavi eccedenti i costi fossero destinati ad attività assistenziali).

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Svolgimento del processo L'asilo infantile M.A. è proprietario di un immobile nel comune di La Spezia, articolato su un piano terreno, un primo piano e un piano seminterrato, adibito per quanto concerne il piano terreno all'attività istituzionale di scuola materna. Il 23 maggio 2001 il comune di La Spezia ha notificato 5 avvisi di accertamento relativi alla imposta Ici dovuta per gli anni dal 1995 al 1997 e concernente sia il piano terreno che il primo piano dell'edificio. Ha proposto ricorso l'asilo rilevando che il piano terreno è esente ex artt. 7, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 504/1992 e 87, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 (Tuir) mentre il primo piano è stato valutato, negli avvisi di accertamento, sulla base della variazione della rendita catastale del 4 marzo 1998 come tale inapplicabile agli anni precedenti (art. 74 della L. n. 432/2000). Il comune, costituitosi in prossimità dell'udienza di discussione del ricorso, ha contestato il diritto all'esenzione e ha affermato l'applicabilità della variazione della rendita catastale anche agli anni 1996-1997. La Commissione tributaria provinciale di La Spezia, con sentenza n. 229/2/2001, ha accolto il ricorso rilevando la tardività della difesa svolta dal comune. Ha proposto appello il comune lamentando l'erronea valutazione di intempestività delle proprie difese e il difetto di motivazione della sentenza, specificamente in ordine all'eccepita decadenza dal diritto all'esenzione derivante dallo svolgimento in concreto di attività commerciale nell'immobile (art. 111 del Tuir).

La Commissione tributaria regionale di Genova, con sentenza 16/9/03 ha accolto l'appello e respinto il ricorso originariamente proposto dall'asilo M.A. Propone ricorso per cassazione l'asilo deducendo quattro motivi di impugnazione. Con il primo motivo di ricorso deduce il ricorrente la violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992, dell'art. 87, commi 1, lettera c), e 4, degli

artt. 108 e 111-bis del Tuir edell'art. 2082 del codice civile e a tal fine fa rilevare che lo svolgimento di attività commerciale è esplicitamente esclusa dal suo statuto. Con il secondo motivo di ricorso l'Asilo lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 111-bis del Tuir, 57 del D.Lgs. n. 546/1992 e 2697 del codice civile in considerazione del fatto che l'eccezione di decadenza dall'esenzione è stata sollevata tardivamente in appello e non provata dal Comune che l'ha sollevata. Con il terzo motivo di ricorso l'asilo lamenta la violazione dell'art. 108 del Tuir e l'omesso esame di questioni e documenti decisivi. In particolare deduce il ricorrente che la Commissione tributaria regionale avrebbe dovuto valutare l'attività concretamente svolta nell'immobile al fine di accertare la eventuale ricorrenza del carattere di attività commerciale. Infine con il quarto motivo il ricorrente deduce la violazione degli artt. 2909 del codice civile, 112 del codice di procedura civile, 53, 56 e 36, comma 2, n. 4), del D.Lgs. n. 546/1992 nonché dell'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992.

Rileva l'asilo che il comune non ha impugnato la parte della sentenza di primo grado relativa al primo piano e che conseguentemente la Commissione tributaria regionale ha violato il principio della intangibilità del giudicato modificando la decisione sullo specifico punto. Deduce comunque l'omessa indicazione dei motivi di appello sul punto, il mancato rilievo della rinuncia alla difesa da parte del Comune (implicita nella non riproposizione delle difese in appello) e l'omessa motivazione della decisione. Nel merito afferma la inapplicabilità, ex art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 504/1992 della variazione della rendita catastale in via retroattiva. Si difende con controricorso il Comune di La Spezia.

MOTIVI DELLA DECISIONE

I primi tre motivi di ricorso possono essere esaminati congiuntamente stante la loro evidente interconnessione. L'ente ricorrente censura, connessi, sotto vari profili la decisione della Commissione tributaria regionale relativamente alla sua valutazione dei presupposti per riconoscere il diritto all'esenzione dall'Ici, per ciò che concerne il piano terreno dell'immobile che ospita l'attività di scuola materna svolta direttamente dall'asilo M.A. Come è stato linearmente sintetizzato dall'ente ricorrente tali presupposti sono riconducibili ad un profilo oggettivo (art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992: svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività ritenute equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione) e ad un profilo soggettivo (art. 87, comma 1, lettera c), del D.P.R. n. 917/1986 richiamato dall'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992: svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia per oggetto istituzionale esclusivo o prevalente un'attività commerciale). L'accertamento dell'oggetto dell'ente deve essere compiuto tenendo conto delle disposizioni dell'atto costitutivo e solo se questo atto è inesistente può essere riscontrato con riferimento all'attività concretamente svolta dall'ente (art. 87, comma 4, del D.P.R. n. 917/1986). Ai fini della distinzione fra attività commerciali e non commerciali si considerano non commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nella previsione dell'art. 2195 del codice civile (art. 108, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986). Secondo l'assunto del ricorrente tutti questi presupposti per l'esenzione si riscontrerebbero per tabulas o sarebbero del tutto incontrovertibili nel caso in esame cosicché la Commissione tributaria regionale, che non si è attenuta alle citate disposizioni normative, è incorsa in un vizio di violazione di legge. L'interpretazione sottostante a questa valutazione del materiale probatorio non è condivisibile perché finisce per irrigidire in un riscontro formalistico il controllo sulla sussistenza dei presupposti per l'esenzione. Per quanto riguarda quello che il ricorrente definisce presupposto soggettivo si può concordare con il criterio di sus-

sidiarietà. A tale criterio è effettivamente ispirato il legislatore apportando il correttivo dell'art. 111-bis, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 secondo il quale, indipendentemente dalle qualificazioni statutarie, l'ente perde il connotato soggettivo di ente non commerciale se esercita prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta. Al contrario è erroneo ritenere che il cosiddetto presupposto oggettivo possa essere accertato esclusivamente sulla base di riscontri documentali che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato. Occorre invece verificare concretamente se l'attività cui l'immobile è destinato, se pure rientrante fra quelle esenti, non sia svolta in concreto secondo le modalità di un'attività commerciale (cfr. Cassazione, Sez. trib., 8 marzo 2004, n. 4654 e Cassazione, Sez. trib., 4 dicembre 2003, n. 18459). Proprio a tale tipo di riscontro probatorio si è indirizzata la Commissione tributaria regionale, dopo aver dato atto della sussistenza del requisito soggettivo, sulla base del contenuto delle disposizioni statutarie. Nell'effettuare tale verifica la Commissione tributaria regionale ha preso in esame parametri di valutazione espressamente indicati dal legislatore nell'art. 108 del D.P.R. n. 917/1986 e in particolare l'elemento organizzativo dell'attività e il raffronto fra corrispettivi e costi di diretta imputazione. Ha inoltre valutato gli indici di correlazione fra fini statuari e esercizio dell'attività concretamente svolta e ne ha ricavato l'insussistenza di elementi di prova che attestassero la destinazione dell'attività scolastica a soggetti non abbienti o la destinazione dei ricavi eccedenti i costi ad attività assistenziali direttamente o indirettamente svolte. Da tutto questo complesso di elementi probatori la Commissione tributaria regionale ha desunto la mancanza di prova della destinazione dell'immobile a una attività non commerciale e ha quindi affermato l'assenza del presupposto oggettivo per l'esenzione. (*omissis*)

P.Q.M.

La Corte accoglie limitatamente al quarto motivo il ricorso e cassa senza rinvio la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto. Compensa le spese processuali del presente giudizio.

Corte di Cassazione, Sez. V, Sentenza del 3 febbraio 2006

Intitolazione: Invim - Immobili appartenenti alla comunità ebraica - Esenzione

Gli immobili appartenenti alle Comunità ebraiche hanno diritto all'esenzione dall'invim periodica e, quindi, anche dall'invim straordinario dalla data di entrata in vigore del D.P.R. n. 643 del 1972.

Testo

Svolgimento del processo La controversia concerne la dichiarazione per Invim straordinario relativamente all'anno 1991 presentata dalla parte ricorrente a finiscautelativi e senza effettuare alcun versamento, mentre l'imposta era ritenuta come dovuta dall'ufficio del registro. Di qui l'impugnazione da parte della Comunità ebraica che assumeva di essere esente a norma dell'art. 25, comma 2, del D.P.R. n. 643/1972, trattandosi di immobili locati a terzi le cui rendite erano, tuttavia, destinate al perseguimento dei fini sociali e quindi all'esercizio della propria attività istituzionale. Il ricorso era rigettato in primo e in secondo grado, consentenza avverso la quale la Comunità ebraica di Roma propone ricorso per cassazione con unico motivo, che illustra anche con memoria. Gli intimati Ministero dell'economia e delle finanze e Agenzia delle Entrate non si sono costituiti.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso, la Comunità ebraica di Roma chiede l'applicazione dello ius superveniens costituito dall'art. 33, comma 10, della L. 23 dicembre 2000, n. 388, ulteriormente modificato dall'art. 2, comma 5, della L. 2 aprile 2001, n. 136. La norma nella sua formulazione definitiva espressa con la citata modifica apportata dalla L. n. 136/2001 ha il seguente tenore: "Sono esenti dall'imposta di cui all'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, 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'articolo 8 della Costituzione. Non si fa comunque luogo a rimborsi di versamenti già effettuati". Alla luce di tale disposizione tenuto conto: - della chiara applicazione retroattiva della norma citata per espressa scelta del legislatore; - della circostanza che la Comunità ebraica di Roma costituisce un ente religioso riconosciuto in base ad una legge attuativa di intesa ex art. 8 della Costituzione: precisamente in base all'art. 18, comma 3, della L. n. 101/1989, a norma del quale "Le Comunità israelitiche di Ancona, Bologna, Casale Monferrato, Ferrara, Firenze, Genova, Livorno, Mantova, Merano, Milano, Modena, Napoli, Padova, Parma, Pisa, Roma, Torino, Trieste, Venezia, Vercelli e Verona conservano la personalità giuridica e l'assetto territoriale di cui sono attualmente dotate e assumono la denominazione di Comunità ebraiche"; - del fatto che, nel caso di specie, non è stato effettuato alcun pagamento di

imposta; deve ritenersi che spetti alla Comunità ebraica di Roma l'esenzione dall'Invim periodica (e quindi anche dall'Invim straordinaria, la quale, per esplicita disposizione dell'art. 1, comma 2, non è dovuta dai soggetti esenti dall'Invim periodica) a far tempo dall'entrata in vigore del D.P.R. n. 643/1972. Lo *ius superveniens* costituito dall'art. 33, comma 10, della L. 23 dicembre 2000, n. 388, come modificato dall'art. 2, comma 5, della L. 2 aprile 2001, n. 136, è certamente applicabile nel presente giudizio non essendo formato alcun giudicato sul diritto all'esenzione dall'imposta rivendicata dalla Comunità ebraica di Roma fin dal primo grado. Si tratta per di più di una disposizione che trova la propria ratio ispiratrice nella volontà del legislatore di ricondurre a conformità costituzionale un sistema di esenzione al quale si imputava, da parte di molti, di privilegiare i solerti riferibili alla Chiesa cattolica, in contraddizione con i principi di uguaglianza e libertà sanciti dagli artt. 3, 8, 19 e 20 della Costituzione. Il ricorso deve essere quindi accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata. Ricorrendone le condizioni la causa può essere decisa nel merito, accogliendo il ricorso originario della Comunità ebraica di Roma e annullando l'atto impositivo impugnato. Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese dell'intergiudizio.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, annulla l'atto impositivo impugnato. Compensa le spese dell'intero processo.