

## Giurisprudenza e legislazione tributaria

### Indice

- *Presentazione*
- *Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, ordinanza 31 gennaio 2024, n. 2877*  
(Ires - Istituto diocesano per il sostentamento del clero - agevolazione ex art. 6, primo comma, lett. c) del d.p.r. n. 601 del 1973)
- *Corte di Cassazione, Sez. V, ordinanza 22 aprile 2024, n. 10832*  
(Ires - ente ecclesiastico - agevolazione ex art. 6, primo comma, lett. c) del d.p.r. n. 601 del 1973 - non spetta)
- *Corte di giustizia tributaria di Primo Grado di Udine, Sez. I, sentenza 13 marzo 2024, n. 67*  
(IMU – enti religiosi)
- *Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, ordinanza 8 marzo 2024, n. 6337*  
(Ici - enti ecclesiastici - attività di culto - onere della prova - esenzione non spettante)
- *Corte di Cassazione, Sez. Tributaria, sentenza 15 maggio 2024, n. 13415*  
(Tari, edifici di culto, onere della prova, esenzione non spettante)
- *Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio, sez. XIV, sentenza 30 aprile 2024, n. 2895*  
(Imu, onere della prova, attività di religione e di culto, esenzione non spettante)
- *Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio, sez. XV, sentenza 23 aprile 2024, n. 2702.*  
(Tasi, onere della prova, attività di religione e di culto, esenzione spettante)

## Fiscal Jurisprudence and Legislation

### Index

- *Presentation*
- *Court of Cassation, Section Tax, ordinance 31 January 2024, no. 2877*  
(Ires - Diocesan Institute for the Support of the Clergy - relief pursuant to art. 6, first paragraph, letter c) of Presidential Decree n. 601/1973)
- *Court of Cassation, Section V, ordinance of 22 April 2024, no. 10832*  
(IRES - ecclesiastical body - relief pursuant to art. 6, first paragraph, letter c) of Presidential Decree n. 601/1973 - does not apply)
- *First Instance Tax Court of Justice of Udine, Section. I, judgement of 13 March 2024, no. 67*  
(IMU – religious bodies)
- *Court of Cassation, Section Tax, ordinance of 8 March 2024, no. 6337*  
(ICI - ecclesiastical bodies - religious activities - burden of proof - exemption not due)
- *Court of Cassation, Section Tax, judgement of 15 May 2024, no. 13415*  
(Tari - religious buildings - burden of proof - exemption not due)
- *Latium Second Instance Tax Court of Justice, section XIV, judgement of 30 April 2024, no. 2895*  
(Imu - burden of proof - religious and cult activities - exemption not due)
- *Latium Second Instance Tax Court of Justice, section XV, judgement of 23 April 2024, no. 2702.*  
(Tasi - burden of proof - religious and cult activities - exemption due)

## **Presentazione**

Nell'ingente produzione giurisprudenziale tributaria dei recenti mesi, sostanzialmente uniforme e non particolarmente innovativa riguardo alle decisioni sulle consuete voci impositive (TARI, TASI, IMU, ICI), possono essere isolati alcuni provvedimenti degni di maggiore attenzione.

Si tratta, in primo luogo, di due ordinanze della Cassazione civile relative alla trattazione dell'IRES. La prima decisione qui proposta al lettore (Ordinanza Cass. Civ. n. 2877/2024) esamina la valenza commerciale attribuibile alla mera riscossione di canoni da parte di un ente religioso: un'attività, a detta del Giudice, che va verificata caso per caso. Il secondo provvedimento, anch'esso in tema di IRES (Ordinanza Cass. Civ. n. 10832/2024) a beneficio di un ente ecclesiastico, stabilisce che le agevolazioni fiscali di cui tali enti si possono avvantaggiare vanno commisurate alla sussistenza di un rapporto di strumentalità diretta tra attività svolta e fini non commerciali.

In entrambe le decisioni, dunque il Giudice non ritiene esauriente una valutazione basata esclusivamente sulla verifica di conformità al dato normativo, ma richiede un'attenta verifica dell'attività concretamente esercitata dall'ente ecclesiastico ai fini dell'esenzione.

L'impostazione oggettiva, non esaurita nel ripiegamento sul rispetto puramente formale della norma, abbracciata dalla giurisprudenza maggiore, trova un'ulteriore conferma nell'orientamento delle Corti locali. Una sentenza Corte di Giustizia Trib. Primo Grado di Udine, n. 67/2024 afferma che il riconoscimento dell'esenzione dal pagamento dell'IMU per gli enti ecclesiastici è subordinato alla compresenza di un requisito soggettivo, riguardante il profilo del soggetto che utilizza l'immobile, e di un requisito oggettivo, relativo all'attività effettivamente svolta nello stesso.

I restanti quattro provvedimenti qui riportati sono accomunati dal ricorrente criterio dell'onere della prova a carico del contribuente ente ecclesiastico: onere che può inerire tanto l'effettiva destinazione dell'immobile all'attività istituzionale (Ordinanza Cass. Civ. n. 6337/2024), anche in modalità prevalente (Sent. Corte di Giustizia Trib., n. 2895/2024); quanto le circostanze escludenti l'attitudine dei locali o aree a produrre rifiuti (Sent. Cass. Civ. n. 13415/2024); quanto, infine, prodigare una speciale cura nella raccolta documentale, nel caso in cui la vicenda processuale abbia ad oggetto un articolato quadro di proprietà immobiliari di particolare complessità (Sent. Corte di Giustizia Trib., n. 2702/2024).

## **Presentation**

In the recent large amount of tax jurisprudential production, substantially uniform and not particularly innovative regarding decisions on the usual tax items (TARI, TASI, IMU, ICI), some provisions worthy of greater attention can be isolated.

First of all, these are two of Civil Court Cassation orders relating to the treatment of IRES. The first decision proposed to the reader here (Cass. Civ. Ordinance n. 2877/2024) examines the commercial value tributable to the mere fees collection by a religious body: an activity, according to the Judge, which must be verified case by case. The second provision, also regarding IRES subject (Cass. Civ. Ordinance n. 10832/2024) for the benefit of an ecclesiastical body, establishes that the tax breaks that such bodies can benefit from must be commensurate with the existence of a relationship of direct instrumentality between the activity carried out and non-commercial purposes.

The objective approach embraced by major jurisprudence, not exhausted by the retreat on formal compliance with the law, finds further confirmation in the local courts orientation. A ruling from the Court of Justice of the First Instance Tribunal, Udine, n. 67/2024 states that the recognition of exemption from IMU payment for ecclesiastical bodies is subject to the co-presence of a subjective requirement, regarding the profile of the person using the property, and an objective requirement, relating to the actual activity carried out in the same.

In both decisions, therefore, the Judge does not consider an assessment based exclusively on the verification of compliance with the regulatory data to be exhaustive, but requires a careful verification regarding the activity actually carried out by the ecclesiastical body for the purposes of the exemption.

The remaining four provisions reported here are united by the recurring criterion of the proof burden on the taxpayer ecclesiastical body: a burden that can concern the actual use of the property for institutional activity (Cass. Civ. Ordinance n. 6337/2024), even in a prevalent manner (Judgment of the Tribunal Court of Justice, no. 2895/2024); as the circumstances excluding the ability of the premises or areas to

produce waste (Cass. Civ. Decision n. 13415/2024); and, finally, to pay special attention to the collection of documents, in the case in which the procedural matter concerns a complex framework of particularly complex real estate properties (Court of Justice Trib. Judgemnt, n. 2702/2024).

---

**1. CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. TRIBUTARIA, ORDINANZA 31 GENNAIO 2024, N. 2877**

**Ires, Istituto diocesano per il sostentamento del clero, agevolazione ex art. 6, primo comma, lett. c) del d.p.r. n. 601 del 1973**

*L'agevolazione di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, in via di principio, deve applicarsi anche ai proventi derivanti dalla locazione del patrimonio immobiliare (come nel caso di immobili ricevuti per lasciti e donazioni o come tipicamente negli istituti diocesani), a due condizioni, imposte dai principi sopra esposti (e che appaiono evidenziati anche nella recente circolare dell'Agenzia delle entrate n. 15E del 15 maggio 2022).*

*In primo luogo, si deve essere in presenza di un mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, che si configura quando la locazione di immobili si risolve nella mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico. In linea di principio, infatti, la mera riscossione dei canoni da parte dell'ente religioso, così come l'esecuzione dei pagamenti delle spese riferite agli immobili, non implica di per sé l'esercizio di un'attività commerciale. Tuttavia, al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato, esaminando circostanze di fatto che caratterizzano in concreto la situazione specifica. Nell'ipotesi in cui l'ente svolga solo attività di „religione o di culto.., il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l'unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal mero godimento del*

*patrimonio immobiliare. Qualora, invece, l'ente svolga anche altre ..attività diverse.., la destinazione dei proventi alle attività istituzionali dovrà risultare da apposita documentazione.*

#### ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 33501-2018 R.G.

proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE,

- ricorrente -

contro - NORCIA,

ISTITUTO DIOCESANO PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO  
DIOCESI DI SPOLETO

- controricorrente e ricorrente incidentale-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Umbria n.

175-2018 depositata in data 10-04-2018;

Svolgimento del processo

1. A seguito di pvc e della successiva dichiarazione integrativa, l'Agenzia delle entrate, Direzione provinciale di Perugia, recuperava a tassazione maggior IRES per l'anno di imposta 2010 nei confronti dell'Istituto diocesano per il sostentamento del clero di Spoleto - Norcia, disconoscendo l'agevolazione di cui all'art. 6, primo comma, lett. c) del D.P.R. n. 601 del 1973.

2. L'ente proponeva ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Perugia che lo accoglieva in parte, annullando l'avviso, ritenendo applicabile l'agevolazione in parola ma respingendo le doglianze relative all'erroneo assoggettamento a tassazione di canoni di locazione indicati in misura maggiore di quella effettivamente percepita.

3. La Commissione tributaria regionale dell'Umbria rigettava l'appello principale dell'Agenzia delle Entrate e quello incidentale dell'Istituto diocesano.

In particolare, i giudici d'appello, rigettata l'eccezione di inammissibilità dell'appello principale, confermavano la sentenza di primo grado, quanto alla spettanza dell'agevolazione prevista dal citato art. 6, affermando che essa compete non solo agli enti con fine di religione o culto ma anche per le attività dirette a tali fini; che l'attività degli Istituti diocesani per il sostentamento del clero è un'attività diretta al fine di religione o culto essendo senza dubbio ad essa strumentale, con tratti di differenza rispetto agli altri enti ecclesiastici; che la loro attività, avendo un vincolo di scopo, non potrebbe mai costituire attività commerciale; che nel caso concreto l'Istituto gestiva circa 6.000 particelle di terreno e 58 fabbricati, 22 dei quali locati a prezzo di mercato per vari usi ed aveva dimostrato di avere versato cospicue somme all'Istituto centrale; rigettava altresì l'appello incidentale, ritenendo che l'errata indicazione di maggiori somme nella dichiarazione dei redditi andasse recuperata con istanza di rimborso.

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

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

Il ricorso è stato fissato per l'adunanza camerale dell'8-02-2023 e poi per l'adunanza camerale del 14-12-2023, per la quale il controricorrente ha depositato memoria.

CONSIDERATO CHE:

1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, dell'art. 7 n. 3 dell'accordo tra Stato italiano e

Santa Sede del 1984, ratificato dalla L. n. 121 del 1985, degli artt. 15 e 16 della L. n. 122 del 1985 e dell'art. 53 Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ.; evidenzia in particolare che l'agevolazione in esame richiede non solo la qualifica dell'ente, ma anche la valutazione della natura dell'attività svolta, criterio oggettivo, attività che deve essere infatti coerente con il fine istituzionale perseguito o deve essere ad esso connessa da un rapporto di strumentalità diretta ed immediata; deduce ancora che del resto è lo stesso art. 7, comma 3, dell'accordo tra Stato italiano e Santa Sede di cui alla L. n. 121 del 1985 a prevedere che gli enti ecclesiastici possano svolgere attività diversa da quella di religione o culto e che in questo caso tali attività siano assoggettate al regime tributario previsto per le medesime; che la natura dell'attività non può essere presunta né si può ritenere presuntivamente accertato che i proventi della riscossione dei canoni di locazione siano destinati in ogni caso a integrare il compenso percepito dei sacerdoti senza che l'ente abbia mai dimostrato l'effettiva destinazione degli stessi; l'errore commesso è individuato nell'aver la CTR in sostanza ritenuto che l'attività dell'istituto costituirebbe di per sé attività strumentale meritevole dell'esenzione, finendo per attribuire a quest'ultima, nel caso di specie, natura di agevolazione soggettiva, peraltro in contrasto con i principi comunitari.

1.1. Con il primo motivo di ricorso incidentale, l'Istituto diocesano deduce violazione degli artt. 111 Cost., 132, secondo comma, cod. proc. civ., 36, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., lamentando l'apparenza della motivazione laddove consista in un acritico richiamo di massime giurisprudenziali.

Con il secondo motivo l'Istituto deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 38 D.P.R. n. 602 del 1973, 2, comma 9-bis, D.P.R. n. 322 del 1998, nonché degli artt. 53, primo comma, 97, primo comma, 111, primo comma, Cost., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 cod. proc. civ., laddove la CTR ha ritenuto che, in relazione alla maggior posta di reddito (canoni di locazione) erroneamente indicata in dichiarazione, la parte dovesse attivarsi con istanza di rimborso e non potesse far valere l'errore nel contenzioso avverso l'atto impositivo, soprattutto in considerazione della mancata contestazione di tale errore. Tale assunto violerebbe consolidati principi sull'emendabilità della dichiarazione quale dichiarazione di scienza, e imporrebbe una ingiustificata e gravatoria moltiplicazione dei giudizi.

2. Non può essere accolta la richiesta di trattazione in pubblica udienza formulata dall'Istituto nella memoria depositata il 29-07-2022, ben potendo il collegio giudicante escludere la ricorrenza dei relativi presupposti, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare al caso di specie (Cass., Sez. U., 5-06-2018, n. 14437), ed allorquando non si verta in tema di decisioni aventi rilevanza nomofilattica, idonee a rivestire efficacia di precedente, orientando, con motivazione avente anche funzione extra processuale, il successivo percorso della giurisprudenza (Cass., Sez. U., 23-04-2020, n. 8093; Cass. 21-01-2022, n. 2047; Cass. 13-01-2021, n. 392; Cass. 20-11-2020, n. 26480), il che è quanto avviene nel caso di specie alla luce delle successive considerazioni.

3. Il ricorso erariale va esaminato facendo riferimento a diversi precedenti di questa Corte (Cass. 16-01-2023, n. 1164; Cass. 5-04-2023, n. 9394; Cass. 5-04-2023, n. 9409; Cass. 17-04-2023, n. 10201; Cass. 18-04-2023, n. 10400).

Preliminarmente peraltro occorre rigettare le eccezioni di inammissibilità sollevate in riferimento alla mancanza di specificità del rinvio agli atti processuali, contenuto a pagina 27 del ricorso, e alla omessa censura della *ratio decidendi*.

Quanto alla prima doglianza, essa è evidentemente infondata, concentrando la sua attenzione su un singolo passaggio del ricorso, laddove un'ampia prima parte del medesimo contiene un'articolata esposizione dello svolgimento processuale.

Né appare possibile ritenere che l'ampio e articolato motivo di ricorso non censuri la *ratio decidendi*, che non sarebbe data dalla natura soggettiva dell'agevolazione ma dalle caratteristiche dell'Istituto diocesano, laddove peraltro proprio tale passaggio è indicato espressamente quale parte censurata mentre i riferimenti alla natura anche oggettiva dell'agevolazione costituiscono imprescindibile premessa del ragionamento della difesa erariale.

Ciò premesso, il motivo è fondato nei termini che seguono.

3.1. L'art. 6, primo comma, lett. c) del D.P.R. n. 601 del 1973 (rubricato "Riduzione dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche", abrogato dall'art. 1, comma 51, della l. 30-12-2018, n. 145, "a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis", il quale a sua volta stabilisce che "Con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell'Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117") prevede che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione, purché in ogni caso tali enti abbiano personalità giuridica (secondo comma).

L'art. 7, n. 3, dell'accordo, con protocollo addizionale, firmato a Roma il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato lateranense dell'11 febbraio 1929, tra la Repubblica italiana e la Santa Sede, ratificato con la l. 25-03-1985, n. 121, prevede che "Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione" e che "le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".

Occorre anche ricordare che la L. 20-05-1985, n. 222 ("Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi") prevede, all'art. 15, che "gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3, secondo comma, dell'accordo del 18 febbraio 1984", e, all'art. 16, che "Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro".

3.2. Una consolidata giurisprudenza di questa Corte ritiene, al fine del riconoscimento dell'agevolazione dell'art. 6 D.P.R. n. 601 del 1973, che in generale non sia sufficiente il mero requisito soggettivo, non sia cioè, per quanto concerne in particolare gli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, sufficiente che essi siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare che l'attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il

procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti, dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa", soggetta all'ordinaria tassazione (Cass. 13-12-2016, n. 25586).

Tale giurisprudenza risale ad alcuni arresti degli anni '90; in particolare Cass. 29-03-1990, n. 2573 ebbe a riconoscere che la necessità di accertare oltre al requisito soggettivo, l'attività concretamente svolta come descritta nell'atto costitutivo, con precisa indicazione dell'oggetto, ovvero, in difetto, come effettivamente svolta, nascesse alla stregua del coordinamento della citata norma con gli artt. 1 e 2 del D.P.R. 29-09-1973, n. 598 istitutivo dell'IRPEG, dovendosi accertare che non avesse carattere commerciale, in via esclusiva o principale, e, inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente (nella specie, attività editoriale), che la stessa fosse in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto, e quindi, non si limitasse a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti; tale decisione concludeva che tale non è un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, ..per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione... . La natura non solo soggettiva dell'agevolazione è stata poi da questa Corte confermata in numerose altre decisioni (iniziando da Cass. 15-02-1995, n. 1633 e Cass. 08-03-1995, n. 2705, che ebbe anche a precisare che il rapporto di strumentalità deve essere accertato dal giudice del merito e che il relativo accertamento, ove sia logicamente e congruamente motivato, è incensurabile in sede di legittimità; successivamente Cass. 13-01-2021, n. 339; Cass. 2-10-2013, n. 22493).

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

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

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

Alla luce di tali decisioni, pertanto deve ribadirsi che l'agevolazione di cui all'art. 6, primo comma, D.P.R. n. 601 del 1973 spetti agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati per legge, come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto (elemento soggettivo) e per le attività non commerciali o per le attività commerciali non prevalenti che siano in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini di beneficenza e istruzione o, nel caso di specie, religione o culto (elemento oggettivo); con le precisazioni che l'attività è ..strumentale direttamente ove con essa l'ente si limiti a procacciare i mezzi economici occorrenti al fine istituzionale.. e che



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dal complesso di tali disposizioni, come questa Corte ha già avuto modo di osservare (Cass. 30-07-2019, n. 20480) si evince pertanto che il legislatore non ha escluso, ed anzi ha presupposto, che l'Istituto diocesano per il sostentamento del clero possa svolgere, accanto ad attività di religione o di culto, anche ulteriori compiti, ed in particolare anche attività di natura e rilevanza economica e commerciale, finalizzate

alla produzione di quei redditi del proprio patrimonio attraverso i quali provvedere ad integrare, se necessario, la remunerazione spettante al clero che svolge servizio in favore della diocesi, per assicurare il congruo e dignitoso sostentamento di ogni sacerdote (in quel caso l'Agenzia aveva negato che l'Istituto potesse beneficiare della rivalutazione di un terreno, in quanto spettante solo ai soggetti titolari di reddito d'impresa, ovvero, ma limitatamente ai beni relativi all'attività commerciale, agli enti non commerciali, i quali, pur svolgendo attività commerciali, non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di queste ultime, escludendo la sua inclusione sia tra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) T.U.I.R., richiamato dall'art. 15, comma 16, del D.L. n. 185 del 2008, convertito dalla L. n. 2 del 2009, sia tra i soggetti menzionati nell'art. 15 della L. n. 342 del 2000).

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

L'individuazione delle due categorie di attività, ai fini della relativa disciplina nell'ordinamento civile, ed in particolare per quanto riguarda l'aspetto tributario, è stata ritenuta rispettosa di quanto previsto dall'articolo 7, n. 3, dell'accordo del 18 febbraio 1984 tra la Santa Sede e la Repubblica italiana, che, come anticipato, dispone che "Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione"; riguardo invece alle ulteriori attività, il secondo comma dell'art. 7, n. 3, dell'accordo del 18 febbraio 1984, espressamente richiamato dall' art. 15 della legge n. 222 del 1985, stabilisce che: "Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".

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

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

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

In linea di principio, infatti, la mera riscossione dei canoni da parte dell'ente religioso, così come l'esecuzione dei pagamenti delle spese riferite agli immobili, non implica di per sé l'esercizio di un'attività commerciale. Tuttavia, al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul

mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato, esaminando circostanze di fatto che caratterizzano in concreto la situazione specifica. Ad esempio, il citato documento di prassi segnala alcuni indici idonei a tali fini: la ripetitività con la quale si immette sul libero mercato degli affitti il medesimo bene in ragione della stipula di contratti di breve durata; la consistenza del patrimonio immobiliare gestito (da valutarsi non isolatamente, ma qualora accompagnata dalla presenza di una struttura organizzativa dedicata alla gestione immobiliare); l'adozione di tecniche di marketing finalizzate ad attirare clientela; il ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario; la ..presenza attiva.. in un mercato con spot pubblicitari ad hoc, insegne o marchi distintivi.

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

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

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

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

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

3.6. Nel caso di specie, alla luce di tali principi, il motivo è fondato nei seguenti termini; la CTR ha di fatto riconosciuto l'agevolazione in base alla circostanza che l'attività dell'Istituto sia di per sé attività di religione o culto e alla considerazione che i proventi siano utilizzati per il sostentamento del clero, sottraendosi alla necessità di accertare, quanto ai redditi di locazione, in primo luogo che l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, e in secondo luogo, solo ove venga in rilievo un mero godimento degli immobili, nel dare rilevanza alla circostanza che i proventi siano destinati direttamente alle attività istituzionali.

4. Il ricorso incidentale è affidato a due motivi.

4.1. Il primo motivo di ricorso incidentale, con cui viene denunciata una motivazione apparente, è infondato.

E' noto che a seguito della riformulazione dell'art. 360 n. 5 cod. proc. civ., disposta dall'art. 54 del D.L. n. 83 del 2012, conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012, il sindacato di legittimità sulla motivazione resta circoscritto alla sola verifica della violazione del ..minimo costituzionale.. richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost., individuabile nelle ipotesi - che si convertono in violazione dell'art. 132, comma 2, n. 4, cod. proc. civ. e danno luogo a nullità della sentenza rilevante ai sensi dell'art. 360, primo comma. n. 4) cod. proc. civ.- di ..mancanza della motivazione quale requisito essenziale del provvedimento giurisdizionale.., di ...motivazione apparente..., di ...manifesta ed irriducibile contraddittorietà.. e di ..motivazione perplessa od incomprensibile..; al di fuori di esse, il vizio di motivazione può essere dedotto solo per omesso esame di un ...fatto storico..., che abbia formato oggetto di discussione e che appaia ..decisivo.. ai fini di una diversa soluzione della controversia (Cass., Sez. U., 7-04-2014, n. 8053).

Nel caso di specie la predetta motivazione è graficamente esistente, non si limita a un mero richiamo a precedenti di legittimità ma provvede a trarne una precisa *ratio decidendi*, fondata sulla considerazione che l'avvenuto pagamento del tributo su una posta di reddito dichiarata erroneamente in misura maggiore, imponga di far valere l'errore mediante istanza di rimborso, che, applicata al caso concreto, ha condotto al rigetto dell'appello incidentale.

4.2. Il secondo motivo del ricorso incidentale verte sulla possibilità di emendare in sede contenziosa la dichiarazione dei redditi oggetto di un errore e, nei termini che seguono, è fondato.

In fatto l'Istituto deduce che in dichiarazione siano stati erroneamente indicati redditi di locazione maggiori di quelli reali.

La CTR, rigettando l'appello incidentale sul punto, ha richiamato Cass. 9-03-2018, n. 5728 che, nel ribadire il principio di Cass., Sez. U., 30-06-2016, n. 13378, per cui l'errore, di fatto o di diritto, commesso nella redazione della dichiarazione, incidente sull'obbligazione tributaria, è non solo suscettibile di essere oggetto di dichiarazione integrativa o di istanza di rimborso ma può sempre essere fatto valere dal contribuente per opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, in sede contenziosa, ne ha tuttavia limitato l'applicazione al caso in cui l'opposizione miri a limitare o contrastare la pretesa fiscale che si sia tradotta nell'emissione di una cartella esattoriale o di altro atto impositivo, ma non anche ove il contribuente introduca ..una nuova e contrapposta richiesta ovvero faccia valere un credito... In tali casi, ha precisato la Corte, è evidente, infatti, che il contribuente, autore di una dichiarazione inesatta a proprio danno, ove abbia dato seguito alla dichiarazione stessa, provvedendo a versare (in tutto o in parte) una somma più elevata rispetto a quella effettivamente dovuta, non può contrapporre, nella sede contenziosa, alla pretesa dell'Amministrazione l'esistenza di un diritto di rimborso ovvero di un credito per aver versato un importo erroneamente computato (v. anche Cass. 20-09-2017, n. 21730; Cass. 13-09-2017, n. 21242). Sempre in tale precedente la Corte ha osservato che depone in tal senso, del resto, il carattere impugnatorio del processo tributario, che ha ad oggetto esclusivamente il controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992. L'indagine sul rapporto tributario, quindi, è limitata al riscontro della consistenza della pretesa fatta valere con l'atto stesso, sicché è strutturalmente incompatibile con il processo tributario la possibilità di proporre una domanda riconvenzionale (v. Cass. 20-02-2013,

n. 4145; Cass. 11-03-2010, n. 5928; Cass. 22-09-2006, n. 20516. In casi siffatti il contribuente ha l'onere di presentare apposita istanza di rimborso ovvero di riconoscimento di un credito d'imposta.

Fermo tale principio, deve però escludersi che esso possa essere applicato al caso di specie, ove non si è in presenza di crediti di imposta (caso in cui la questione assume un rilievo diverso in presenza, generalmente, di specifiche disposizioni) e la ripresa dell'ufficio è sulla aliquota applicabile al reddito; né si è presenza di una domanda di rimborso in senso proprio, per cui torna a valere il principio generale di Cass. Sez. U. n. 13378-2016 cit. (come del resto evidenziato in Cass. 6-06-2018, n. 14542 che espressamente fa riferimento al rimborso di quanto versato in eccedenza).

5. Di conseguenza il ricorso principale va accolto; va altresì accolto il ricorso incidentale nel suo secondo motivo, rigettato il primo; la sentenza della CTR dell'Umbria va cassata, con rinvio alla stessa, in diversa composizione, e cui è demandato di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie il ricorso principale; accoglie il secondo motivo del ricorso incidentale, rigettato il primo;

cassa la sentenza impugnata, rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 14 dicembre 2023.

Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2024.

## **2. CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. V, ORDINANZA 22 APRILE 2024, N. 10832**

### **Ires, ente ecclesiastico, agevolazione ex art. 6, primo comma, lett. c) del d.p.r. n. 601 del 1973, non spetta**

*L'agevolazione di cui all'art. 6, comma 1, d.P.R. n. 601 del 1973 spetta agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati (come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto) e per le attività non commerciali (o commerciali non prevalenti) in rapporto di strumentalità diretta e immediata con le finalità, volte a procacciare i mezzi economici occorrenti allo scopo istituzionale dell'ente e con questo compatibili per natura e attinenza, dovendosi invece escludere la coerenza di quelle attività indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro scopo e tese al mero procacciamento di utilità economiche, ancorché impiegate per le finalità istituzionali.*

*Con accenti analoghi si era già espressa Cass., 13/12/2016, n. 25586, secondo cui, "al fine del riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota dell'IRPEG, ai sensi dell'art. 6, lett. b), del d.P.R. n. 601 del 1973, in favore degli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, non è sufficiente che essi siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare, alla stregua del coordinamento con gli artt. 1 e 2 del d.P.R. n. 598 del 1973, che l'attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta e immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti (dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa", soggetta all'ordinaria tassazione)".*

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 6975/2017 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE,

- ricorrente -

contro

PROVINCIA RELIGIOSA S DI D,

- controricorrente -

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. LIGURIA n. 1095/2016 depositata il 15/09/2016.

### **Svolgimento del processo**

1. L'Agenzia delle entrate ricorre avverso la sentenza in epigrafe che ha confermato la pronuncia di primo grado, rigettando l'appello dell'Amministrazione, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avviso di accertamento emesso nei confronti dell'Ente religioso Provincia Religiosa S di D per IRES 2007, con il quale era stato disconosciuta l'applicazione della aliquota agevolata del 16.50% alla plusvalenza derivante da compravendita immobiliare.

2. Resiste l'Ente contribuente con controricorso.

### **Motivi della decisione**

1. Con il primo motivo di ricorso, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c. l'Amministrazione denuncia la "Violazione e falsa applicazione dell'art. 6 D.P.R. 601/1973 e degli artt. 2697 e 2727 c.c.".

1.1. La ricorrente lamenta che la CTR, ponendosi in contrasto con la previsione di cui all'art. 6 D.P.R. n. 601/73, abbia ritenuto spettante il beneficio della tassazione, ai fini Ires, con aliquota agevolata del 16,50%, in luogo dell'aliquota ordinaria al 33%, ritenendo che unico presupposto di applicabilità della disposizione fosse dato dalla qualità soggettiva della contribuente, senza verificare se l'operazione fosse in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione o di culto dell'Ente.

2. Con il secondo motivo, in via subordinata rispetto al precedente, la ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c., l'"Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", in quanto la CTR avrebbe omesso di esaminare che la plusvalenza scaturita dalla cessione del terreno, va tassata, ai fini Ires, con aliquota ordinaria al 33% e non con aliquota agevolata del 16.50%, perché, su richiesta dell'Ufficio, l'Ente non ha dato prova della sussistenza del presupposto oggettivo del diritto all'agevolazione sull'imponibile.

3. Con il terzo strumento di impugnazione l'Agenzia delle entrate, in subordine, denuncia, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4 c.p.c., la "Nullità della sentenza ex art. 112 c.p.c., senza pronunciarsi sulla sanzione per infedele dichiarazione ex art. 1 comma 2 D.Lgs. 471/1997, vista l'omessa esposizione della plusvalenza, che costituisce materia imponibile certa, in quanto riconosciuta dalla CTP con la sentenza 1049/10/2014 e non impugnata, in sede d'appello, dall'Ente religioso, con passaggio in giudicato del relativo capo.

4. Con il quarto motivo, sempre in via subordinata la ricorrente ripropone la medesima doglianza con riguardo al profilo dell'"Omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti", in relazione all'art. 360 comma 1 n. 5 c.p.c.

5. Il primo motivo di ricorso è fondato.

5.1. Questa Corte ha affermato che "l'agevolazione di cui all'art. 6, comma 1, d.P.R. n. 601 del 1973 spetta agli enti con finalità di beneficenza o istruzione o ad essi equiparati (come gli enti ecclesiastici con fine di religione o culto) e per le attività non commerciali

(o commerciali non prevalenti) in rapporto di strumentalità diretta e immediata con le predette finalità, volte cioè a procacciare i mezzi economici occorrenti allo scopo istituzionale dell'ente e con questo compatibili per natura e attinenza, dovendosi invece escludere la coerenza di quelle attività indifferentemente utilizzabili per il perseguimento di qualsiasi altro scopo e tese al mero procacciamento di utilità economiche, ancorché impiegate per le finalità istituzionali (nella fattispecie, la S.C. ha escluso che l'attività di concessione in locazione di immobili -svolta dall'istituto diocesano per il sostentamento del clero e tesa alla produzione di redditi per integrare la remunerazione spettante ai sacerdoti costituisca attività commerciale strumentale alle finalità di religione o di culto)" (Cass., 16/01/2023, n. 1164, di recente richiamata da Cass. 01/09/2023 n. 25629).

Con accenti analoghi si era già espressa Cass., 13/12/2016, n. 25586, secondo cui, "al fine del riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota dell'IRPEG, ai sensi dell'art. 6, lett. h), del d.P.R. n. 601 del 1973, in favore degli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, non è sufficiente che essi siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare, alla stregua del coordinamento con gli artt. 1 e 2 del d.P.R. n. 598 del 1973, che l'attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti (dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa", soggetta all'ordinaria tassazione)".

5.2. Tale interpretazione appare coerente anche con il caso qui in decisione, garantendo che, in concreto, l'agevolazione si applichi solo in costanza di quelle caratteristiche apprezzate in astratto dal legislatore ai fini dell'inclusione di determinate categorie di contribuenti tra i soggetti beneficiari.

5.3. Nel caso di specie il giudice d'appello non si è conformato ai principi appena esposti, affermando che "L'ente de quo rientra pienamente tra i soggetti indicati nell'art. 6 DPR 601/73 avendo come finalità primaria quella dell'assistenza e della cura alle persone ospitate nel suo istituto, perseguendo così fini statuari di evangelizzazione, apostolato e carità indicati dalla Chiesa", ed anzi precisando che "Si può pertanto affermare che l'ente in questione rientra nella previsione dell'art. 6 DPR 601/73 in forza del fine di religione e di culto esercitato che si può e si deve estrinsecare anche nell'esercizio di attività d'impresa".

6. Assorbiti i restanti motivi di ricorso, la sentenza impugnata va cassata, con rinvio al giudice di merito per i necessari accertamenti in fatto, da condurre secondo gli esposti principi, nel rispetto degli oneri probatori spettanti alle parti, e affinché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

#### **P.Q.M.**

La Corte accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda alle spese del giudizio di legittimità.

#### **Conclusione**

Così deciso in Roma, il 04 aprile 2024.

Depositata in Cancelleria il 22 aprile 2024.

---

**3. CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI UDINE, SEZ. I,  
SENTENZA 13 MARZO 2024, N. 67**

**IMU – enti religiosi**

*Il riconoscimento dell'esenzione dal pagamento dell'IMU per gli enti ecclesiastici è subordinato alla compresenza di un requisito soggettivo, riguardante il profilo del soggetto che utilizza l'immobile, e di un requisito oggettivo, relativo all'attività effettivamente svolta nello stesso.*

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'Associazione per lo sviluppo Culturale e Sociale C. e B., con sede legale a Milano, in persona del legale rappresentante pro tempore Dr. Sandro Ricci, ricorre contro il Comune di UDINE - SERVIZIO TRIBUTI E SERVIZI SOCIALI avverso il diniego di rimborso I.M.U. (Imposta Municipale Unica) per gli anni 2017-2020, per € 4.741,00, Prot. n.50425/2023 del 4/4/2023, notificato in data 4/4/2023 .

La ricorrente è un'associazione con personalità giuridica, nonché Ente Morale, riconosciuta con D.P.R. n. 911 dell'11 ottobre 1982 , iscritta nel Registro delle persone giuridiche presso la Prefettura di Milano al n. 265.

Lo scopo istituzionale dell'Ente (recita lo Statuto) è quello "di rendere presenti e permanenti nella società la fede e la carità cristiana così come trasmesse dalla tradizione della Chiesa, specialmente benedettina, attraverso la pratica e la testimonianza dei propri associati e come vissute ed espresse nella società in base alla loro appartenenza alla Associazione Ecclesiale M. D."

In data 14 dicembre 2021 ha notificato a mezzo pec istanza di rimborso per l'Imposta Municipale Propria erroneamente versata nel periodo 2017-2020 in relazione agli immobili di proprietà ubicati in Comune di Udine catastalmente identificati al Foglio 25, Mapp. 234, sub. 1 Cat. A/2 e sub. 2 Cat. C/6 (di pertinenza), in Via Giancarlo Marzona 6.

In data 4 aprile 2023, il Comune di Udine, ha notificato a mezzo pec, il provvedimento di diniego del rimborso numero Prot. n. 50425/2023 del 4/4/2023 .

Motivi del ricorso

1) Sul diritto al rimborso dell'imposta erroneamente versata ai sensi dell' articolo 7 del D.Lgs. n. 504/1992 e dell' articolo 1 co. 164 della L. n. 296/2006 .

Argomenta la ricorrente, in via preliminare, che gli immobili per i quali è stata erroneamente corrisposta l'IMU, sono impiegati per scopi istituzionali e, pertanto, sono da considerarsi esenti stante la sussistenza dei requisiti previsti dalla L. n. 222/85 .

1.1) Sull'obbligo della presentazione della dichiarazione

Il mancato assolvimento dell'obbligo dichiarativo, secondo quanto espresso dalla resistente nel provvedimento di diniego, è causa del mancato riconoscimento dell'esenzione.

La motivazione del diniego espresso dal Comune è lacunoso e giuridicamente inconferente.



La dichiarazione IMU rappresenta una mera "dichiarazioni di scienza" che, in quanto tale, è suscettibile di essere ritrattata o emendata avvalendosi della c.d. "dichiarazione integrativa" anche nel corso del giudizio tributario. (Corte di Cassazione sentenza n. 453/2018).

1.2) Sul diritto all'esenzione IMU: disciplina normativa

Sul punto si richiama alla disciplina vigente in materia di esenzione IMU per le attività c.d. "protette".

In particolare per quanto concerne:

a) Le disposizioni applicabili

La normativa IMU prevede l'applicazione delle esenzioni per gli immobili utilizzati dagli enti di cui all' art. 73 del D.P.R. 917/86 ai sensi dell' art. 7, co. 1, lettere b) , c) , d) , e) , f) , h) , ed i) del decreto legislativo n. 504 del 1992 .

b) I presupposti previsti dalla normativa per l'esenzione IMU.

L'Associazione gode dei requisiti di legge ovvero quello di natura soggettiva, trattandosi di un Ente che non ha per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e quello di natura oggettiva posto che l'immobile è utilizzato per una delle attività, svolta con modalità non commerciali.

Qualora ritenuto utile si chiede l'ammissione della prova testimoniale nelle forme di cui all'art. 257-bis come previsto dall' art. 7 comma 4 del D.Lgs. n.546/92 .

Per quanto precede si chiede l'annullamento del diniego di rimborso oltre agli interessi maturati e maturandi.

Spese rifuise.

Il Comune di Udine, ritualmente costituito, osserva che lo Statuto dell'Associazione non prevede il divieto di distribuire gli utili e avanzi di gestione (lettera a) e l'obbligo di reinvestire eventuali utili e avanzi per lo sviluppo delle attività proprie dell'associazione (lettera b); tale mancanza determina la perdita del requisito di carattere soggettivo e di conseguenza quella del beneficio fiscale.

Inoltre parte resistente avanza dubbi sull'applicabilità dell'esenzione a formazioni associative non riconosciute quali enti ecclesiastici; la ricorrente si qualifica infatti nel proprio Statuto quale "Associazione per lo Sviluppo Culturale e Sociale" e non già come ente ecclesiastico civilmente riconosciuto.

Aggiunge inoltre che l'immobile per il quale si invoca l'esenzione non è utilizzato dallo stesso soggetto possessore in quanto concesso in comodato ad uso abitativo stipulato in favore di persone fisiche (soci dell'associazione); specifica altresì che dal contratto non risulta che l'immobile sia destinato allo svolgimento dell'attività religiose o di culto. Per quanto concerne la fase istruttoria sottolinea che l'acquisizione della prova testimoniale appare superflua alla luce dei documenti allegati al fascicolo.

Rispetto alla dichiarazione osserva che l'obbligo della presentazione è disposto dall' art. 1, comma 770 della L. n. 160/2019 .

Chiede il rigetto del ricorso e la rifusione delle spese di causa.

Con memoria del 15.02.2024 la ricorrente ha esposto le ragioni di opposizione alle controdeduzioni del Comune di Udine.

In detto documento richiama la sentenza della Corte di Cassazione n.24308/2019 nella quale viene precisato il concetto di "utilizzo diretto" ai fini dell'esenzione IMU anche nei casi in cui gli enti realizzano il proprio scopo statutario con la dazione a terzi degli immobili per una delle attività previste dall' art. 7, lettera i) del D.Lgs. n. 504/92 .

Con ordinanza della Cassazione n. 18413 del 8/6/2022 la Corte ha ribadito che l'esenzione prevista per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività di religione o di culto di cui alla L. n. 222/85 , art. 16, lett. a), spetta "in relazione ad un immobile destinato ad abitazione di membri della propria comunità religiosa, con modalità assimilabili all'abitazione di una unità immobiliare da parte del proprietario e dei suoi familiari, comportando tale destinazione lo svolgimento di un'attività non commerciale, ma diretta alla "formazione del clero e dei religiosi", espressamente compresa nell'elencazione di cui all'art. 16, lett. a) cit., ed avente altresì le caratteristiche di attività "ricettiva", parimenti inclusa nell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) cit., e da intendersi riferita all'ospitalità ed accoglienza di persone in genere, non necessariamente terze ed estranee all'ente proprietario".

Ciò sta a significare che lo svolgimento delle attività di religione e di culto esercitate dagli enti indicati dall' art. 2 della L. n. 222/85 non può essere attribuito al solo ente ecclesiastico, ma alla stessa Associazione Ricorrente in virtù del richiamo alla M. D. contenuto all'art. 3.

Da ultimo, ricorda l' ordinanza n. 18413/22 della Corte di Cassazione che ha indicato come la semplice dazione del bene ai membri di una comunità religiosa integra di per se l'attività di cui all'art. 16, comma 1, lett. a) della L. n.222/85 , non essendo dunque necessari altri approfondimenti in merito.

In particolare, la lettera a) dell'articolo 3 menzionato prevede che lo statuto debba disporre "il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente".

4) Sull'obbligo di presentazione della dichiarazione.

L'interpretazione sistematica delle norme vigenti porta a concludere che solo quando il legislatore richieda espressamente l'assolvimento dell'onere dichiarativo "a pena di decadenza", il contribuente perde il diritto all'esenzione, ma non invece negli altri casi in cui la norma, pur fornendo le indicazioni utili per la presentazione della dichiarazione, non ne "sanzioni" poi l'omissione con la decadenza dell'agevolazione stessa.

Conclude per l'accoglimento del diritto al rimborso del tributo erroneamente corrisposto.

Datosi avviso alle parti della data di trattazione della controversia, essa è stata quindi decisa, a seguito di discussione in pubblica udienza ai sensi dell' art. 34 D.Lgs. n. 546/1992 , nella camera di consiglio del giorno 26.02.2024

## MOTIVI DELLA DECISIONE

L'Associazione per lo sviluppo Culturale e Sociale C. e B., è un Ente dotato di personalità giuridica, quale Ente Morale, riconosciuta con D.P.R. n. 911 dell'11 ottobre 1982, oltre ad essere iscritta nel Registro delle persone giuridiche presso la Prefettura di Milano al n. 265.

In data 4/4/2023 ha introdotto istanza al Comune di UDINE - SERVIZIO TRIBUTI E SERVIZI SOCIALI volta ad ottenere il rimborso dell'I.M.U. (Imposta Municipale Unica) corrisposta per gli anni 2017-2020 per € 4.741,00 asseritamente non dovuta per gli immobili dalla stessa posseduti siti in Comune di Udine in Via Giancarlo Marzona 6, catastalmente identificati al Foglio 25, Mapp. 234, sub. 1 Cat. A/2 e sub. 2 Cat. C/6 (di pertinenza).

In data 4 aprile 2023, Prot. n.50425/2023, il Comune di Udine ha notificato, a mezzo pec, il provvedimento di diniego del rimborso.

Con il primo motivo la ricorrente vanta il diritto al rimborso dell'imposta erroneamente versata ai sensi dell' articolo 7 del D.Lgs. n. 504/1992 e dell' articolo 1 co. 164 della L. n. 296/2006 .

Sostiene, sul punto, che gli immobili per i quali è stata erroneamente corrisposta l'IMU, sono impiegati per scopi istituzionali e, per tale ragione, sono da considerarsi esenti in vigore dei requisiti previsti dalla L. n. 222/85 . Quanto all'assenza della specifica indicazione nella dichiarazione IMU degli enti non commerciali della richiesta di esenzione, osserva che la stessa è una mera "dichiarazione di scienza" che può sempre essere emendabile con la produzione della "dichiarazione integrativa".

Il Comune di Udine ha motivato il rigetto dell'istanza per mancanza dei requisiti di legge.

Lo Statuto dell'Ente ricorrente, che si rifà allo Statuto della Associazione Ecclesiale M. D. eretta canonicamente nel 1981 come Pia Associazione Laicale, è stata riconosciuta come Associazione ecclesiale privata universale dal Pontificio Consiglio per i Laici in data 8 giugno 1988, pertanto, rientra, a tutti gli effetti tra le attività di "religione e culto" previste nell' articolo 16, lettera a), legge n. 222/1985 .

Le attività di "religione e culto" sono ben previste nell' articolo 16, lettera a), legge n. 222/1985 "Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici": «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". Rientrano nell'alveo della lettera i) gli oratori, i centri parrocchiali, i seminari, le case religiose, i monasteri e i conventi, gli episcopi e gli uffici delle Curie diocesane.

Lo Statuto dell'Associazione per lo Sviluppo Culturale e Sociale C. E B. redatto in data 11.03.2010 a pag. 1 declina lo scopo della M. D. che consiste, a titolo esemplificativo nel:

- sostenere l'attività della M. D. prestando alla stessa qualsiasi tipo di assistenza anche di natura economico finanziaria;
- svolgere e prestare a favore e a supporto della M. D. qualsivoglia servizio, ivi compresi servizi di carattere amministrativo e finanziario;

- far crescere, formare e aiutare esperienze di comunità cristiana;
- creare strumenti ed opere educative per fanciulli e giovani come scuole ed istituti;
- formare ed aiutare in ogni modo le famiglie che si rifanno agli scopi suddetti, - promuovere e sviluppare comunità le quali a partire dal loro lavoro o comunque dalla loro responsabilità nella società vogliano insieme assumersi compiti ed opere di carità, con particolare riferimento alla assistenza degli anziani ed a comunità terapeutiche ed altro.

L'art. 7, comma 1, rubricato "Esenzioni", del decreto legislativo n. 504 del 1992 alla lett. i) stabilisce che gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all' articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi , di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 , e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all' articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222 . Quest'ultima disposizione stabilisce alla lettera a) "Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:

"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; ... ed altro".

L'Associazione per lo Sviluppo Culturale e Sociale C. E B. in data 4/4/2023 ha introdotto istanza al Comune di UDINE - SERVIZIO TRIBUTI E SERVIZI SOCIALI volta al rimborso dell'I.M.U. (Imposta Municipale Unica) per gli anni 2017-2020 per € 4.741,00 sostenendo che il tributo non è dovuto per gli immobili dalla stessa posseduti siti in Comune di Udine in Via Giancarlo Marzona 6, catastalmente identificati al Foglio 25, Mapp. 234, sub. 1 Cat. A/2 e sub. 2 Cat. C/6 (di pertinenza). Per questa ragione invoca l'esenzione IMU in relazione ai predetti immobili di proprietà.

Il motivo non è fondato.

Il riconoscimento dell'esenzione dal pagamento dell'IMU per gli enti ecclesiastici è subordinato alla compresenza di un requisito soggettivo, riguardante il profilo del soggetto che utilizza l'immobile, e di un requisito oggettivo, relativo all'attività effettivamente svolta nello stesso (Corte di Cassazione, ord. n. 18592/2019).

Nel caso di specie il requisito soggettivo è soddisfatto perché rientra nella casistica testé richiamata, mentre non appare dimostrato dalla ricorrente il requisito oggettivo ovvero che l'attività che rientra tra quelle agevolate sia effettivamente svolta o, quanto meno, che gli immobili affidati con contratto di comodato gratuito siano stati effettivamente destinati ad attività di tipo culturale e formativo del clero e, più genericamente, alla catechesi ed alla educazione cristiana.

E' da considerare che, per costante indirizzo giurisprudenziale (Cass nr 15407/2017; nr. 4333/2016; 2925/2013; 5933 del 08/03/2013 ) in materia fiscale, le norme che stabiliscono esenzioni o agevolazioni sono di stretta interpretazione ai sensi dell'art 14

preleggi, non vi è spazio dunque per ricorrere al criterio analogico o all'interpretazione estensiva della norma ai casi e alle condizioni estranei a quelli dalle stesse espressamente considerati.

Per quanto è dato evincere i conduttori dell'immobile sono delle persone fisiche private che condividono gli scopi sociali dell'organismo associativo con le "attività 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".

In fatto l'Ente associativo vanta l'"utilizzo diretto" in forza della circostanza dettata dalla amministrazione e gestione degli immobili di cui è proprietaria, mettendoli a disposizione dei propri soci per il perseguimento delle attività istituzionali secondo il dettato dello Statuto. In particolare, l'art. 3 di quest'ultimo prevede che lo scopo dell'Associazione è quello di "rendere presenti e permanenti nella società la fede e la carità cristiana così come trasmesse dalla tradizione della Chiesa, specialmente benedettina, attraverso la pratica e la testimonianza dei propri associati e come vissute ed espresse nella società in base alla loro appartenenza alla Associazione Ecclesiale M. D."

Il dettato dello Statuto consente a piccole "comunità" di fedeli di vivere l'insegnamento cristiano attraverso l'osservanza della Regola (di tradizione benedettina) all'interno dell'immobile.

L'utilizzo diretto dell'immobile sarebbe assicurato per il fatto di concedere i beni ai propri membri (associati della M. D.), così realizzando in "via diretta" il proprio scopo associativo che altro non è se non quello di "far crescere, formare e aiutare le esperienze di comunità cristiana" con particolare riferimento all'esperienza benedettina sintetizzabile nella nota formula "ora et labora". I beni sono occupati dai "consacrati", ovvero sono abitati da "persone consacrate". Tali immobili sono dedicati, attraverso chi in essi viene formato, vive, prega, lavora, al servizio di Dio e del prossimo, con grande giovamento anche della società civile, oltre che, naturalmente, della compagine ecclesiale".

Ebbene, nel caso di specie gli immobili per i quali si chiede l'esenzione non è utilizzato direttamente dalla ricorrente in quanto, in forza di un contratto di comodato gratuito l'ha affidato a persone fisiche che, benché associate, non svolgono né assumono in nessun caso la precipua funzione istituzionale dell'Ente dedita all'attività di culto.

Per consolidato orientamento giurisprudenziale (recente Ordinanza del 02/10/2023 n. 27761 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5) l'utilizzo diretto del bene da parte dell'ente possessore è condizione necessaria perché a quest'ultimo spetti il diritto all'esenzione prevista dal D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, nel caso di esercizio delle attività considerate dalla norma come "esentabili".

L'esenzione esige la duplice condizione dell'utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore e dell'esclusiva loro destinazione ad attività peculiari che non siano produttive di reddito. L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse ( Cass., Sez. 5, Sentenza n. 18838 del 30/08/2006 ; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8496 del 09/04/2010 ; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 2821 del 24/02/2012 ; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14912 del 20/07/2016 ; Cass. Sez. 5, Sentenza n. 10483 del 20/05/2016 ; Cass., Sez. 6 -

5, Ordinanza n. 8073 del 21/03/2019; Cass. , Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 19773 del 23/07/2019 , relativamente alla lett. a) dello stesso art. 7, comma 1).

La circostanza che l'utilizzazione indiretta del bene trovi conforto in un contratto di comodato non è comunque sufficiente a giustificare l'applicazione dell'agevolazione. Infatti, è stato ritenuto che "In tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione di cui al D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. a) , spetta soltanto se l'immobile viene impiegato direttamente dall'ente possessore per lo svolgimento di compiti istituzionali; sicché l'utilizzazione, in virtù di un contratto di comodato, da parte di un soggetto diverso (persone private nel caso di specie) da quello a cui spetta l'esenzione, anche se senza scopo di lucro e con destinazione di pubblico interesse, esclude l'agevolazione, essendo necessario che il bene, oltre ad essere utilizzato, sia anche posseduto dall'ente commerciale che ne fruisce, in ragione di un diritto di proprietà o di altro diritto reale. ( Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14912 del 20/07/2016 )

Invero l'esenzione può essere riconosciuta a favore dell'Ente che utilizza direttamente l'immobile per lo svolgimento di compiti istituzionali, ma anche se il bene, concesso in comodato gratuito, sia utilizzato da un altro ente non commerciale per lo svolgimento di attività meritevoli previste dalla norma agevolativa, al primo strumentalmente collegato ed appartenente alla stessa struttura del concedente ( Cass., Sez. 5, Sentenza n. 25508 del 18/12/2015 ; richiamata, in motivazione, da Cass., Sez. 5 - Ordinanza n. 24308 del 30/09/2019 e da Cass. Sez. 5 - Sentenza n. 6795 dell'11/03/2020 ) (così Cass., Sez. T, 12 maggio 2021, n. 12539 , richiamata da Cass., Sez. T., 16 febbraio 2023, n. 4953 ).

Considerato che gli immobili sono affidati con contratto di comodato non ad un "Ente non commerciale" ma piuttosto a persone fisiche, delle quali per altro non è dato rinvenire lo status di persone protette né vi è cenno che le stesse rientrino nell'accezione più ampia di "Ministri di culto" incaricati di svolgere una funzione collegata alle loro specifiche funzioni.

Per queste ragioni l'invocata esenzione non può essere accordata.

Motivo sub 1.1) Riguardo alla dichiarazione IMU, in sede dibattimentale, è emerso l'omesso obbligo dichiarativo, che a tutt'oggi risulta non assolto, in vigenza della previsione normativa di cui all' art. 1, comma 770 della L. n. 160/2019 .

Istanza istruttoria.

La richiesta della prova testimoniale scritta è stata introdotta dalla L. n. 130/2022, art. 4, co. 1, lett. c è intervenuta con la sostituzione dell' art. 7, co. 4 del Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546 che recita:

"Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all' articolo 257-bis del codice di procedura civile ." La norma, secondo l'orientamento giurisprudenziale ha carattere di "eccezionalità"; l'ammissibilità è rimessa alla scelta del giudice, ove la ritenga "necessaria ai fini della decisione". Considerato che gli atti istruttori risultano idonei a dimostrare i fatti decisivi in quanto sufficienti ai fini del contenzioso in atto e che, comunque, l'assunzione delle prove testimoniali non condurrebbero all'emersione di

fatti nuovi, indispensabili o di particolare rilievo, il Collegio, appurata la non necessità della testimonianza, rigetta la richiesta.

La complessità della materia giustifica la compensazione delle spese di giudizio.

**P.Q.M.**

la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di UDINE Sezione 1, respinge il ricorso.

Spese compensate inter partes.

Così deciso in Udine il 26.02.2024

.

Fonte:

<https://definanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id=%7B0ABD84F4-3A94-4004-8521-7A6C19DD8E2D%7D>

**4. CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. TRIBUTARIA, ORDINANZA 8 MARZO 2024,  
N. 6337**

**Ici, enti ecclesiastici, attività di culto, onere della prova, esenzione non spettante**

*È onere del contribuente dimostrare l'effettiva destinazione dell'immobile all'attività istituzionale, in particolare che l'unità immobiliare adibita a seminario vescovile non aveva mai smesso di essere destinata a tale scopo.*

*È opportuno evidenziare che le considerazioni espresse nel ricorso in ordine alla natura di ente non commerciale (o di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto) del Seminario Vescovile non sono pertinenti, atteso che concernono il requisito soggettivo per beneficiare dell'esenzione, laddove nel presente giudizio è in discussione il presupposto oggettivo.*

*Da ultimo, va rilevato che l'onere probatorio gravante, a norma dell'art. 2697 cod. civ., su chi intende far valere in giudizio un diritto, ovvero su chi eccepisce la modifica o l'estinzione del diritto da altri vantato, non subisce deroga neanche quando abbia ad oggetto "fatti negativi", in quanto la negatività dei fatti oggetto della prova non esclude né inverte il relativo onere, tanto più se l'applicazione di tale regola dia luogo ad un risultato coerente con quello derivante dal principio della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, riconducibile all'art. 24 Cost. e al divieto di interpretare la legge in modo da rendere impossibile o troppo difficile l'esercizio dell'azione in giudizio. Tuttavia, non essendo possibile la materiale dimostrazione di un fatto non avvenuto, la relativa prova può essere data mediante dimostrazione di uno specifico fatto positivo contrario, o anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo (Cass., Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 8018 del 22/03/2021).*

Cassazione civile sez. trib. - 08/03/2024, n. 6337

**ORDINANZA**

sul ricorso 10654/2021

proposto da:

Diocesi di C - A (C.F.: Omissis), con sede in C (F), alla P  
n. 42, in persona dell'Ordinario Diocesano pro tempore  
- ricorrente -

contro

Comune di Ascoli Satriano;  
- intimato -  
- avverso la sentenza n. 122/2021 emessa dalla CTR Puglia in data 15/01/2021 e non notificata;  
udita la relazione della causa svolta dal Consigliere Dott. Andrea Penta.

#### Svolgimento del processo

1. La Diocesi di C - A proponeva dinanzi alla CTP di Foggia ricorso avverso un avviso di accertamento ICI, eccependone l'illegittimità in quanto i beni di cui alla categoria B/1 (comprendente conventi e seminari) erano, a suo dire, esenti dal pagamento dell'imposta, giacché immobili utilizzati per l'esercizio del culto e per la cura delle anime, oltre che quale Seminario Vescovile, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992.
2. La Commissione Tributaria Provinciale rigettava il ricorso.
3. Sull'appello della contribuente, la Commissione Tributaria Regionale Puglia rigettava il gravame, affermando che la Diocesi non aveva fornito la prova degli elementi oggettivi necessari per l'ottenimento dell'esenzione ICI, essendo rimasta l'attività di formazione del clero (Seminario) mera affermazione non provata. In particolare, la CTR segnalava che, nella specie, mentre nessuna imposta era stata applicata sugli immobili accatastati E7, per quanto concerneva l'immobile accatastato B1 (seminario), la diocesi non aveva fornito prova dei presupposti dell'esenzione, anche considerato che la stessa aveva sede a C, laddove l'attività di formazione del clero "è rimasta mera affermazione non provata né da elementi documentali e neppure attraverso elementi indiziari".
4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione la Diocesi di C - A sulla base di un solo motivo. Il Comune di Ascoli Satriano non ha svolto difese.

#### CONSIDERATO CHE

1. Con l'unico motivo la ricorrente deduce la "Violazione e/o falsa applicazione di norme di diritto e per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, concretizzata nella stessa sentenza n. 122/2021", per non aver la CTR considerato che non era essa tenuta a provare che nel Seminario non si svolgeva alcuna attività commerciale, bensì il Comune a dimostrare il contrario, esercitando i propri poteri di verifica e ricognizione dei luoghi.

##### 1.1. Il motivo è infondato.

Anche a voler tacer del fatto che la ricorrente, in violazione del principio di specificità enucleato nell'art. 366, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., ha omesso di indicare le norme che sarebbero state violate (in particolare, non operando alcun riferimento all'art. 2697 cod. civ. dettato in tema di ripartizione dell'onere probatorio) e, soprattutto, il vizio, tra quelli tassativamente indicati nell'art. 360, astrattamente configurabile, va ricordato che, in materia di ICI, l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. (i) del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, anche in base all'evoluzione di cui all'art. 7, comma 2 bis, del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, conv. in legge 2 dicembre 2005, n. 248 (come sostituito dall'art. 39, comma 1, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, conv. in legge 4 agosto 2006, n. 248), impone di considerare realizzate in senso non esclusivamente commerciale le attività religiose ed istruttive che, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, per le concrete modalità di svolgimento, non siano



orientate alla realizzazione di profitti, senza che rilevi il mero fatto dell'esistenza di una convenzione pubblica alla base di tale attività. Ne consegue che il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti dell'esenzione, mediante la prova che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale ed abbia quelle finalità solidaristiche alla base delle ragioni di esenzione, mentre spetta al giudice di merito l'obbligo di accertare in concreto le circostanze fattuali, senza far ricorso ad astrazioni argomentative (cfr., in tal senso, sia pure con riferimento ad attività sanitarie e assistenziali, Cass., Sez. 5, Sentenza n. 6711 del 02/04/2015; v. altresì Cass., Sez. 5, Sentenza n. 19731 del 17/09/2010).

In particolare, in tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione dall'imposta prevista dall'art. 7, comma primo, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione, e di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 20776 del 26/10/2005; Cass., Sez. 5, Sentenza n. 5485 del 29/02/2008; v. altresì Cass., Sez. 5, Sentenza n. 8450 del 22/04/2005 e Cass., Sez. 5, Sentenza n. 14146 del 24/09/2003). Da ciò consegue che, come correttamente affermato dalla CTR, sarebbe stato preciso onere della contribuente dimostrare l'effettiva destinazione dell'immobile all'attività istituzionale.

D'altra parte, la stessa ha omissis di indicare i documenti attraverso i quali asserisce di aver ampiamente dimostrato che l'unità immobiliare adibita a seminario vescovile non aveva mai smesso di essere destinata a tale scopo.

È opportuno evidenziare che le considerazioni espresse nel ricorso in ordine alla natura di ente non commerciale (o di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto) del Seminario Vescovile non sono pertinenti, atteso che concernono il requisito soggettivo per beneficiare dell'esenzione, laddove nel presente giudizio è in discussione il presupposto oggettivo.

Da ultimo, va rilevato che l'onere probatorio gravante, a norma dell'art. 2697 cod. civ., su chi intende far valere in giudizio un diritto, ovvero su chi eccepisce la modifica o l'estinzione del diritto da altri vantato, non subisce deroga neanche quando abbia ad oggetto "fatti negativi", in quanto la negatività dei fatti oggetto della prova non esclude né inverte il relativo onere, tanto più se l'applicazione di tale regola dia luogo ad un risultato coerente con quello derivante dal principio della riferibilità o vicinanza o disponibilità dei mezzi di prova, riconducibile all'art. 24 Cost. e al divieto di interpretare la legge in modo da rendere impossibile o troppo difficile l'esercizio dell'azione in giudizio. Tuttavia, non essendo possibile la materiale dimostrazione di un fatto non avvenuto, la relativa prova può essere data mediante dimostrazione di uno specifico fatto positivo contrario, o anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo (Cass., Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 8018 del 22/03/2021).

2. Alla luce delle considerazioni che precedono, il ricorso non merita di essere accolto.

Nessuna pronuncia va adottata in ordine alle spese del presente giudizio, non avendo l'intimato svolto difese.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso;

ai sensi dell'art. 13, comma 1 quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1 - bis dello stesso articolo 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio tenutasi in data 29 febbraio 2024.

Depositato in Cancelleria in data 8 marzo 2024.

---

**5. CORTE DI CASSAZIONE, SEZ. TRIBUTARIA, SENTENZA 15 MAGGIO 2024, N. 13415**

**Tari, edifici di culto, onere della prova, esenzione non spettante**

*Il giudice di merito nell'esprimere in sentenza il risultato della prova, è chiamato a selezionare da ogni elemento o mezzo di prova, ritualmente assunto, uno specifico contenuto informativo che, alla luce delle informazioni desunte dagli altri elementi e mezzi disponibili, utilizzerà nel comporre il ragionamento probatorio, in cui si articola la decisione. Orbene, è indubbio che l'attività di selezione di un dato informativo tra tutti i dati informativi astrattamente desumibili da un elemento o da un mezzo di prova, in quanto espressione del prudente apprezzamento del giudice di merito, è attività riconducibile in via esclusiva al sindacato del giudice di merito ed è estranea al sindacato della Corte di legittimità, con la conseguenza che non è denunciabile come vizio della decisione di merito. Parimenti indubbio è che la parte interessata non può più, una volta esaurito il corso dei giudizi di merito, ridiscutere in sede di legittimità le modalità attraverso le quali il giudice di merito ha valutato, dopo averlo selezionato, il materiale probatorio ai fini della ricostruzione dei fatti di causa. Tuttavia, in sede di legittimità, la parte interessata - oltre a poter denunciare l'omesso esame (da parte del giudice di merito) di specifici fatti (di ordine principale o secondario e comunque di carattere decisivo), che siano stati oggetto di contraddittorio processuale - può denunciare l'inesistenza di una informazione probatoria, che, proprio perché inesistente, illegittimamente è stata posta a fondamento della decisione di merito.*

**SENTENZA**

sul ricorso iscritto al n. 15642/2017 R.G.

proposto da:

ASSOCIAZIONE (...), elettivamente domiciliato

- ricorrente -

contro

COMUNE DI PORTO AZZURRO

- intimato -

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG.SEZ.DIST. LIGURIA n. 2204/2016

Il P.G. ha concluso per il rigetto del ricorso.

Svolgimento del processo

1. L'Associazione versava l'importo per la Tarsu annualità 2013 pretesa dal Comune per una superficie di 105 mq anziché di mq 68. Successivamente, in data 7 settembre 2013 l'associazione chiedeva il rimborso per quanto pagato in eccesso, che l'amministrazione comunale negava sul rilievo che le superfici per mq63 non erano destinate a culto. L'ente impugnava il diniego, deducendo che i locali oggetto di tassazione sono adibiti al culto o sono locali tecnici, ed in quanto tali beneficiano della esenzione prevista dal Regolamento comunale in materia di Tarsu; eccepiva altresì che la tariffa applicata era impropria in quanto relativa a caserme e case di reclusione. Il ricorso veniva accolto in primo grado.

Il Comune di Porto Azzurro proponeva appello, che la Commissione tributaria regionale della Liguria accoglieva, sul rilievo che l'esenzione spettava solo per il locale più grande ma non anche per i locali indicati in planimetria come secondari, attesa la natura promiscua della destinazione, tenuto conto della classificazione attribuita in virtù della pratica edilizia. La contribuente ha quindi proposto ricorso per cassazione affidandosi a sei motivi. Non si è costituito il Comune di Porto Azzurro.

Il Procuratore generale ha concluso per il rigetto del ricorso.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. - Con il primo motivo del ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione agli artt. 62, comma 2, D.Lgs. 30 dicembre 1993, n. 504, 9, comma 2, lett. e del regolamento Tarsu, degli artt. 6,9,11 e 14 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo, nonché degli artt.3, 8, 19,20 della Costituzione, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ.

La ricorrente deduce che non sono consentiti trattamenti discriminatori nei confronti delle religioni diverse da quella cattolica e pertanto sono vietate speciali limitazioni o speciali gravami fiscali per le confessioni religiose e ciò a prescindere dalla circostanza che abbiano o meno stipulato un'intesa. In particolare, poi, assume che i giudici di merito non avrebbero giustificato l'esclusione della esenzione per la restante superficie.

2. - Con il secondo mezzo di ricorso, si denuncia la violazione dell'art. 132, primo e quarto comma, c.p.c., ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3) c.p.c. per motivazione apparente, avendo il giudicante fondato la statuizione sul presupposto che i locali hanno una destinazione promiscua, trascurando del tutto di esplicitare le ragioni del suo convincimento, se non basandosi sulla categoria catastale attribuita al fabbricato in occasione della pratica edilizia presentata nell'anno 2003, ancorché l'associazione avesse dedotto nel ricorso che la categoria catastale da prendere in considerazione era individuata nella concessione edilizia del 2007.

3. Con il terzo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c. la violazione e falsa applicazione degli artt. 62 e 67 del D.Lgs. 507 del 1993 nonché dell'articolo 9, comma 2, lett. c) del regolamento Tarsu approvato con delibera di C.C. n. 52 del 28.09.1995. Deduce che il Comune nel suo regolamento Tarsu prevede l'esenzione dalla tassa per gli edifici adibiti al culto, in particolare per la parte dei locali strettamente connessi all'esercizio del culto, senza specificarne l'estensione o prevedere requisiti di prevalenza, stabilendo solo "la stretta connessione all'esercizio del culto".

4. Con il quarto motivo del ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c.

applicazione degli artt. 62 e 73 del D.Lgs. 507 del 1993 nonché dell'articolo 9, comma 2, lett. e) del regolamento Tarsu approvato con delibera di C.C. n. 52 del 28.09.1995;

per avere il decidente attribuito alla definizione di "locali secondari " data dalla medesima associazione ai locali di più modeste dimensione nella denuncia di variazione con allegata planimetria del 22.03.2012 il significato di un uso promiscuo, contraddicendo la dichiarazione dell'appuntato dei carabinieri e le risultanze delle foto allegate da cui era agevolmente inferibile che i locali cd. secondari avevano le medesime caratteristiche di quelli principali in quanto destinati al culto.

5. Con il quinto motivo del ricorso si lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c. e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3), c.p.c. per avere il giudicante fondato la sua decisione su "prove inesistenti" Si obietta che sia dalla denuncia di variazione citata che dalla certificazione di agibilità del 19.03.2007 si evince che l'immobile era accatastato in cat. E/7, mentre i giudici territoriali hanno valorizzato la categoria attribuita all'edificio in corso d'opera nell'anno 2003 e non hanno tenuto in debito conto il riconoscimento operato dal medesimo ente locale che alla pagina 5 delle controdeduzioni ha evidenziato che la destinazione del locale caldaia è stata individuata solo successivamente alla presentazione della denuncia di variazione trasmessa in data 22.03.2012 6. Il primo motivo non coglie la ratio decidendi della pronuncia impugnata, atteso che l'esenzione dalla imposta non è stata negata interpretando la norma nel senso della sua applicazione alle sole comunità religiose che hanno stipulato un'intesa ai sensi dell'art. 8 comma 3 della Costituzione; bensì sulla base dell'uso promiscuo dei locali secondari.

7. La seconda censura è destituita di fondamento, atteso che non consta un'apparenza motivazionale, bensì un percorso argomentativo che ben lascia cogliere la ratio decidendi in punto di esclusione dell'esonero dalla tassazione in ragione dell'uso promiscuo dei locali. Il percorso argomentativo è comprensibile e intellegibile. Come chiarito ancor di recente da questa Corte "In tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'art. 132, secondo comma, n. 4, c.p.c. e dall'art. 111 Cost. sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento, come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, né alcuna disamina logico- giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito" (v. Cass. 3819 del 2020). È stato messo, inoltre, in evidenza dalle Sezioni Unite di questa Corte (Cass., sez. un., n. 22232 del 2016) che "la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture".

Nel caso in esame, la CTR ha ritenuto che la definizione quale "secondari" attribuita dall'ente a taluni locali, rispetto a quelli destinati al culto, li escludesse in quanto non strettamente connessi all'esercizio del culto, individuando nella nozione di "secondari" la natura promiscua dell'uso, in virtù della categoria catastale attribuita dall'ente in occasione della pratica edilizia, ancorché esclusi dalla contribuente dalla tassazione.

8. La terza e la quarta doglianza, con le quali si denuncia la violazione degli art. 62,68 e 73 del D.Lgs. 507/93 nonché dell'art. 9 del regolamento comunale non superano il vaglio di ammissibilità.

8.1. Nella presente fattispecie, si critica la valutazione del giudice come violazione degli artt. 62 e 73 D.Lgs. 504/93, norme che concernono l'intassabilità dei luoghi che per natura e che per destinazione non sono produttivi di rifiuti, tra i quali non sono individuabili i luoghi di culto, atteso che, diversamente da quanto disposto in materia

di IMU e TASI, per il prelievo sui rifiuti, in assenza di espressa previsione contenuta nel Regolamento Comunale, la normativa nazionale non prevede esenzioni per i fabbricati (e loro pertinenze) destinati esclusivamente al culto. L'unica violazione censurabile è data dall'art. 9 del regolamento comunale che prevede l'esenzione per i luoghi di culto; tuttavia, nel caso in esame, non è in discussione l'esenzione, ma la destinazione dei locali secondari alle attività di culto, valutazione che attinge al merito della questione non sindacabile in sede di legittimità.

8.2. Delineando l'ambito di esclusione dalla soggezione alla T.A.R.S.U., l'art. 62, comma 2, del D.Lgs. 15 novembre 1993 n. 507 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, l'art. 68, comma 1 e comma 2, del D.Lgs. 15 novembre 1993 n. 507 stabilisce che: "1. 8.3. 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 4 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; (...)".

8.3. L'art. 67 del D.Lgs. 504/1993 prevede che "Oltre alle esclusioni dal tributo di cui all'articolo 62 ed alle tariffe ridotte di cui all'articolo 66, i Comuni possono prevedere con apposita disposizione del regolamento speciale agevolazioni, sotto forma di riduzioni ed, in via eccezionale, di esenzioni".

8.4. In attuazione di tale criterio, l'art. 9 del regolamento comunale per l'applicazione della T.A.R.S.U. ha disposto che: "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".

8.5. Assume la ricorrente di aver indicato con denuncia di variazione del 22 marzo 2012 le superfici tassabili corredandola da puntuale planimetria, allegando, nel giudizio di merito, una dichiarazione di un militare, tutti elementi probatori che non sarebbero stati valorizzati dal giudice di merito che ha valutato solo planimetria allegata alla pratica edilizia del 2003.

8.6. Tuttavia, in tema di scrutinio del ragionamento probatorio seguito dal giudice di merito, l'errore di valutazione nell'apprezzamento dell'idoneità dimostrativa del mezzo di prova non è sindacabile in sede di legittimità se non si traduce in un vizio di motivazione costituzionalmente rilevante, (Cass. 37382 del 21/12/2022; Cass. 13918 del 2022) Cass. n. 12971 del 2022).

8.7. Il giudice di merito nell'esprimere in sentenza il risultato della prova, è chiamato a selezionare da ogni elemento o mezzo di prova, ritualmente assunto, uno specifico contenuto informativo che, alla luce delle informazioni desunte dagli altri elementi e mezzi disponibili, utilizzerà nel comporre il ragionamento probatorio, in cui si articola la decisione. Orbene, è indubbio che l'attività di selezione di un dato informativo tra tutti i dati informativi astrattamente desumibili da un elemento o da un mezzo di prova, in quanto espressione del prudente apprezzamento del giudice di merito, è attività riconducibile in via esclusiva al sindacato del giudice di merito ed è estranea al sindacato della Corte di legittimità, con la conseguenza che non è denunciabile come vizio della decisione di merito. Parimenti indubbio è che la parte interessata non può più, una volta esaurito il corso dei giudizi di merito, ridiscutere in sede di legittimità le modalità attraverso le quali il giudice di merito ha valutato, dopo averlo selezionato, il materiale probatorio ai fini della ricostruzione dei fatti di causa. Tuttavia, in sede di legittimità, la parte interessata - oltre a poter denunciare l'omesso esame (da parte del giudice di merito) di specifici fatti (di ordine principale o secondario e comunque di carattere decisivo), che siano stati oggetto di contraddittorio processuale - può denunciare l'inesistenza di una informazione probatoria, che, proprio perché inesistente, illegittimamente è stata posta a fondamento della decisione di merito.

9. Aggiungasi che la omessa trascrizione o allegazione della denuncia di variazione e relativa planimetria rende il motivo inammissibile per difetto di autosufficienza ex art. 366 c.p.c.; il contenuto dei documenti su cui le doglianze sono fondate - documenti di cui non è indicato il contenuto (v. Cass. n. 28284/2020) - e indispensabile alla disamina delle censure articolate col motivo in parola, essendosi dedotta la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 9 del regolamento comunale. 10. Parimenti inammissibile è il quinto mezzo di ricorso.

Per le considerazioni sopra esposte anche detto motivo rimette in discussione il potere valutativo delle prove del giudice di merito che ha valorizzato la pratica edilizia in cui si indicavano i locali "archivio, saletta- biblioteca" che, ad avviso del Comune e della medesima CTR, in quanto luoghi secondari non erano destinati esclusivamente al culto.

Il nucleo centrale del motivo proposto dall'ente, infatti, concerne la fattispecie concreta oggetto di ricognizione da parte del giudice d'appello, mentre in rubrica si lamenta la violazione delle norme deputate a disciplinarne gli effetti giuridici, secondo quanto effettivamente voluto dalle parti, assumendosi che il giudicante avrebbe erroneamente valutato le prove allegate dalle parti. Una questione di violazione o di falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma, rispettivamente, solo allorché si alleggi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione" (Cass. n. 27000/2016; Cass. n. 1229/2019). Detta impostazione è stata ulteriormente cesellata dalla successiva Cass., Sez. Un., n. 20867/2020, da cui sono stati tratti due specifici principi: 1) (Rv. 659037 -01) "In tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è

inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall'art. 116 c.p.c."; e 2) (Rv. 659037 -02) "In tema di ricorso per cassazione, la doglianza circa la violazione dell'art. 116 c.p.c. è ammissibile solo ove si allegghi che il giudice, nel valutare una prova o, comunque, una risultanza probatoria, non abbia operato - in assenza di diversa indicazione normativa - secondo il suo "prudente apprezzamento", pretendendo di attribuirle un altro e diverso valore oppure il valore che il legislatore attribuisce ad una differente risultanza probatoria (come, ad esempio, valore di prova legale), oppure, qualora la prova sia soggetta ad una specifica regola di valutazione, abbia dichiarato di valutare la stessa secondo il suo prudente apprezzamento, mentre, ove si deduca che il giudice ha solamente male esercitato il proprio prudente apprezzamento della prova, la censura è ammissibile, ai sensi del novellato art. 360, primo comma, n. 5, c.p.c., solo nei rigorosi limiti in cui esso ancora consente il sindacato di legittimità sui vizi di motivazione". Orbene, la Corte - anche al netto di talune perduranti oscillazioni giurisprudenziali (v. ad es., Cass. n. 27847/2021) - ritiene di dover dare continuità a detto orientamento.

11. L'ultima censura denuncia l'omesso esame della denuncia di variazione e relativa planimetria.

In particolare, la ricorrente assume che dalla planimetria (e non dalla denuncia di variazione) si evincerebbe che i locali esclusi dalla tassazione sono il luogo di culto principale e quelli secondari oltre ad un locale caldaia.

11.1. In disparte la circostanza che il locale caldaia non è esente da tassazione, in quanto locale idoneo a produrre rifiuti, si reiterano le considerazioni sopra esposte in merito al difetto di autosufficienza del motivo per l'omessa trascrizione o allegazione dei due documenti di cui si lamenta il mancato esame valutativo.

11.2. È indubbio che l'attività di selezione di un dato informativo tra tutti i dati informativi astrattamente desumibili da un elemento o da un mezzo di prova, in quanto espressione del prudente apprezzamento del giudice di merito, e attività riconducibile in via esclusiva al sindacato del giudice di merito ed estranea al sindacato della Corte di legittimità, con la conseguenza che non è denunciabile come vizio della decisione di merito. Parimenti indubbio è che la parte interessata non può più, una volta esaurito il corso dei giudizi di merito, ridiscutere in sede di legittimità le modalità attraverso le quali il giudice di merito ha valutato, dopo averlo selezionato, il materiale probatorio ai fini della ricostruzione dei fatti di causa.

11.3. Tuttavia, in sede di legittimità, la parte interessata può denunciare l'omesso esame (da parte del giudice di merito) di specifici fatti (di ordine principale o secondario e comunque di carattere decisivo), che siano stati oggetto di contraddittorio processuale.

11.4. Anche per detta censura, si osserva che "In tema di ricorso per cassazione, il principio di autosufficienza, riferito alla specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi su cui il ricorso si fonda ai sensi dell'articolo 366, n. 6, c.p.c., anche interpretato alla luce dei principi contenuti nella sentenza della Corte EDU, sez. I, 28 ottobre 2021, r.g. n. 55064/11, non può ritenersi rispettato qualora il motivo di ricorso faccia rinvio agli atti allegati e contenuti nel fascicolo di parte senza riassumerne il contenuto al fine di soddisfare il requisito ineludibile dell'autonomia del ricorso per cassazione, fondato sulla idoneità del contenuto delle censure a consentire la decisione". (S.U. n. 8077/2012; Cass. 6769 del 01/03/2022; 12481 del 19/04/2022).

12. Il ricorso va dunque respinto.

Non vi è luogo per provvedere alle spese di lite, stante la mancata esplicazione di attività difensiva del Comune.

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

P.Q.M.

rigetta il ricorso;

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

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria civile della Corte Suprema di Cassazione il 30 aprile 2024.

Depositata in Cancelleria il 15 maggio 2024.

**6. CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO LAZIO ROMA, SEZ. XIV, SENTENZA 30 APRILE 2024, N. 2895**

**Imu, onere della prova, attività di religione e di culto, esenzione non spettante**

*L'esenzione spetta quando si accerti e si dimostri che l'attività di religione e di culto è svolta da religiosi residenti in modo stabile presso l'immobile, come previsto dal codice di diritto canonico, presso la propria casa religiosa (godono del beneficio ex art. 7, comma 1, lett. i) non solo quelle aree entro le quali si svolgono le funzioni religiose (chiese, cappelle), di cura delle anime e di catechesi ma anche gli alloggi dei religiosi che esercitano l'attività di culto).*

**SENTENZA**

- sull'appello n. 610/2022 depositato il 01/02/2022

proposto da

S.N. Signora Del B.S.T. - (...)

contro

Comune di Roma -

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 6685/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale ROMA sez. 14 e pubblicata il 04/06/2021

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IMU 2014

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) IMU 2015

**Svolgimento del processo**

L'appellante S.N. SIGNORA DEL B.S.T. impugna la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di 1 Grado di Roma n. 6685 del 4.06.2021 con la quale è stato respinto il ricorso proposto nei confronti del COMUNE di ROMA avverso gli avvisi di accertamento IMU anni 2014 e 2015.



Con il 1 motivo di impugnazione, l'appellante lamenta l'omessa valutazione, da parte dei giudici di 1 grado del motivo relativo all'illegittima applicazione della sanzione per infedele dichiarazione, nonostante siano stati dichiarati tutti i 4 immobili oggetto di accertamento indicando come esente solo quello accertato come B1 e versando l'imposta per gli altri 3 immobili. L'errata allegazione degli avvisi di accertamento di altre annualità, invece che quelli relativi agli anni 2014 e 2015, per un mero refuso, non giustifica l'omesso pronunciamento su tale aspetto.

Con il 2 motivo di impugnazione, l'appellante contesta l'omesso pronunciamento relativamente all'eccezione di inammissibilità della nuova e diversa motivazione degli atti impugnati. Secondo l'appellante il Comune avrebbe introdotto, solo con le controdeduzioni, il motivo in base al quale " la sanzione per infedele dichiarazione è stata determinata dal fatto che l'immobile epigrafato è stato impropriamente dichiarato come esente dall'istante ".

Con il 3 motivo di impugnazione, l'appellante lamenta l'errata valutazione da parte dei giudici di prima istanza in merito alla sussistenza del requisito oggettivo per l'applicazione dell'esenzione.

Chiede la sospensione della sentenza.

Si costituisce in giudizio il Comune di Roma formulando le seguenti eccezioni di legittimità:

1. inammissibilità dell'appello per violazione dell'art. 53 , comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992 :

2. inammissibilità dell'istanza di sospensione in quanto priva dei requisiti previsti dall'art. 47 del D.Lgs. n. 5646 del 1992.

In ordine ai motivi di merito, l'appellata premette che la CGT di 1 Grado di Roma ha rigettato il ricorso avverso gli avvisi di accertamento IMU per gli anni 2012 e 2013 e gli avvisi di accertamento IMU e TASI per gli anni 2015 e 2016.

Rileva come la destinazione dell'immobile in contestazione a residenza di consorelle non assuma valore dirimente ai fini del riconoscimento dell'esenzione di cui è causa. La documentazione prodotta e, specificatamente, i documenti di identità da cui si evince la residenza delle suore, dimostra soltanto la destinazione degli immobili a mera abitazione privata delle consorelle, senza alcun tipo di collegamento con l'effettivo svolgimento di attività religiose o di culto.

Nel caso in esame la struttura sembra rivolgersi a chiunque voglia soggiornare nella città di Roma non essendo individuata alcuna particolare tipologia di pubblico al quale è rivolta in via esclusiva l'accessibilità. Peraltro, l'appellata, allega documentazione che dimostra come ancora la struttura è ancora pubblicizzata su più siti web.

Entrambe le parti concludono per l'accoglimento delle rispettive argomentazioni difensive, con vittoria di spese.

#### Motivi della decisione

L'appello non è fondato e, quindi, va rigettato.

1. Preliminarmente va esaminato il 3 motivo di impugnazione, ritenendo lo stesso pregiudiziale ai fini dei due primi motivi d'impugnazione che, in caso di accoglimento, sarebbero assorbiti o, in caso di rigetto, trattati congiuntamente in quanto relativi alla medesima questione.

2. In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI) (le cui argomentazioni che seguono valgono per la TASI) - confermata in ambito IMU dall'art. 9 co. 8 D.L. n. 23 del 2021 ed ancora dall'art. 1 co. 759 L. n. 160 del 2019 , a favore dei soggetti di cui all'art. 7 co. 1 lett. i) D.Lgs. n. 504 del 1992 possessori di immobili destinati

esclusivamente allo svolgimento delle attività non lucrative elencate nella stessa lett. i) della norma per l'ICI - l'esenzione prevista dall'art. 7 , comma primo, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 , è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate dal legislatore ai fini dell'esenzione, e di un requisito soggettivo, costituito dallo svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (ex art. 87, comma primo, lett. c), ora art. 73 comma 1 lett. c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 , cui il citato art. 7 rinvia).

3. Pertanto, ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo, devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, e ivi svolgano, effettivamente con modalità non commerciali, attività "assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui all'art. 16 , lett. a), della L. 20 maggio 1985, n. 222 ".

Con tale articolo, dunque, il legislatore ha riformulato l'esenzione (ora riferita all'imposta IMU di nuova introduzione), ponendo affini del suo godimento l'ulteriore requisito secondo cui l'attività agevolata deve svolgersi con modalità "non commerciali". Pertanto, ai requisiti oggettivo e soggettivo già vigenti si affianca ora il riferimento alle concrete modalità di svolgimento dell'attività che deve svolgersi nell'immobile perché l'esenzione possa applicarsi.

4. La sussistenza del requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale (Cass. n. 20776/2005 ; Cass. n. 19072/2019 ).

5. L'esenzione in esame, prevista per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività di religione o di culto di cui all'art. 16 , lett. a), della L. 20 maggio 1985, n. 222 , spetta ad un ente ecclesiastico in relazione ad un immobile destinato ad abitazione di membri della propria comunità religiosa, con modalità assimilabili all'abitazione di una unità immobiliare da parte del proprietario e dei suoi familiari, comportando tale destinazione lo svolgimento di un'attività non commerciale, ma diretta alla "formazione del clero e dei religiosi", espressamente compresa nell'elencazione di cui all'art. 16, lett. a) cit. ed avente altresì le caratteristiche di attività "ricettiva", parimenti inclusa nell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) cit. e da intendersi riferita all'ospitalità ed accoglienza di persone in genere, non necessariamente terze ed estranee all'ente proprietario (Cass. n. 26654/2009 ; Cass. n. 19180/2019 ).

6. Ciò premesso, in sintesi, le condizioni necessarie per beneficiare dell'esenzione sono dunque attualmente le seguenti: 1) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (medesimo requisito soggettivo); 2) devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (quelle assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive e di religione o culto); 3) le attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali; 4) se gli immobili sono utilizzati promiscuamente (vi si svolgono sia attività agevolate che attività non agevolate) è necessario operare un frazionamento catastale che renda unità immobiliare autonoma la parte di immobile

utilizzata per le attività agevolate; se il frazionamento non è tecnicamente possibile, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzo agevolato.

Il regolamento redatto da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze è il D.M. 19 novembre 2012, n. 200, ed ivi sono state stabilite le modalità e le procedure relative alla dichiarazione IMU, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività previste dalla novellata lett. i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992 (decreto ICI) come svolte "con modalità non commerciali".

Le modalità non commerciali sono definite dall'art. 1), lett. p), come "modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà".

Il successivo art. 3 elenca i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, che sono: "a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente; b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge".

7. Ora, nel caso in esame, allo scopo di escludere lo svolgimento di qualsiasi attività di natura commerciale e, a dimostrazione dello svolgimento esclusivo dell'attività religiosa, l'appellante allega; i documenti d'identità delle suore; una relazione sullo stato dei luoghi; una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, con la quale si dichiara che l'immobile è utilizzato dal 2012 ad uso esclusivo di abitazione ed apostolato delle consorelle, uniche residenti; documentazione fotografica; il verbale del sopralluogo della polizia di Roma Capitale ove viene affermato che "trattasi di casa di convivenza religiosa".

8. Gli elementi apportati dalla ricorrente, tenuto conto dei presupposti normativi sopra richiamati, non possono ritenersi sufficienti ad escludere lo svolgimento di attività commerciali. L'ospitalità delle suore non può costituire prova che l'Ente svolge, esclusivamente, attività religiosa.

L'esenzione spetta quando si accerti e si dimostri che l'attività di religione e di culto è svolta da religiosi residenti in modo stabile presso l'immobile, come previsto dal codice di diritto canonico, presso la propria casa religiosa (godono del beneficio ex art. 7, comma 1, lett. i) non solo quelle aree entro le quali si svolgono le funzioni religiose (chiese, cappelle), di cura delle anime e di catechesi ma anche gli alloggi dei religiosi che esercitano l'attività di culto).

Nel caso in esame, l'appellante non ha offerto alcuna dimostrazione della effettiva e prevalente destinazione di tali immobili allo svolgimento di attività di religione e di culto né, tanto meno, che le suore ospitate siano le sole a risiedere stabilmente nell'immobile.

L'appellante avrebbe dovuto sostenere la sussistenza dei requisiti previsti dall'art. 7 comma 1, lettera i) del D.Lgs. n. 546 del 1992, con validi elementi oggettivi di prova, da cui risulti inequivocabilmente che l'attività ivi svolta, in via esclusiva, è di tipo istituzionale (i. e. di religione e di culto) e non commerciale.

La sussistenza di tale requisito oggettivo - che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare - non può essere desunta esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale (Cass. n. 20776/2005 ; Cass. n. 19072/2019).

9. Quanto alla pubblicazione sul sito internet [www.viaggispiritali.it](http://www.viaggispiritali.it) l'appellante afferma di aver appreso dell'esistenza della pubblicazione del proprio indirizzo e numero di telefono solo a seguito delle difese del Comune di Roma e di aver provveduto a richiedere l'immediata rimozione del sito che era stato creato per iniziativa di alcuni privati e che, in ogni caso, la mera pubblicazione di tali dati non costituisce e non può costituire in alcun modo prova del fatto che nell'immobile in questione venga esercitata, o sia stata esercitata in passato, attività alberghiera o più genericamente ricettività a pagamento.

La precisazione dell'appellante non convince poiché sarebbe scorretto da parte di chiunque utilizzare dati e informazioni di terzi per inserirli in un sito internet di pubblico accesso. Dunque, la tesi dell'appellante appare, quantomeno, claudicante dovendosi, invece, considerare tale aspetto come ulteriore elemento per rilevare, nel caso in esame, l'assenza dei requisiti di legge per usufruire dell'esenzione Imu.

10. Quanto, infine, alle sanzioni, di cui ai primi due motivi di impugnazione, va osservato che l'appellante non ha allegato gli avvisi di accertamento impugnati delle annualità contestate dai quali verificare la natura della sanzione richiesta.

In ogni caso, restando al dato evidenziato dalla contribuente, va rilevato che la dichiarazione infedele consiste nella indicazione in dichiarazione di una imposta inferiore rispetto a quella dovuta determinando, conseguentemente, l'applicazione della sanzione amministrativa dal cinquanta al cento per cento.

11. Ogni altra eccezione e/o argomentazione deve ritenersi assorbita dalle suesposte motivazioni.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria respinge l'appello. Spese a carico della parte soccombente che si liquidano in Euro 1.250,00.

Conclusione

Così deciso in Roma nella Camera di Consiglio del 4 aprile 2024.

**7. CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO LAZIO ROMA, SEZ. XV,  
SENTENZA 23 APRILE 2024, N. 2702**

**Tasi, onere della prova, attività di religione e di culto, esenzione spettante**

*Dinanzi ad una pronuncia contenente una motivazione analitica non è sufficiente affermare genericamente che è stata prodotta in primo grado una "copiosa documentazione", ma è necessario, perché il motivo di appello sia ritenuto specifico, che sia indicata, per ogni unità immobiliare la documentazione di riferimento.*

## SENTENZA

- sull'appello n. 5522/2022 depositato il 28/10/2022

proposto da

Comune di Roma -

contro

Arciconfraternita Dei Santi Ambrogio E Carlo Della Nazione Lombarda - (...)

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 2947/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale ROMA sez. 14 e pubblicata il 14/03/2022

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) TASI 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza

### Svolgimento del processo

L'Ente ecclesiastico "Arciconfraternita dei Santi Ambrogio e Carlo della Nazione Lombarda" ricorreva avverso l'avviso di accertamento emesso dal Comune di Roma, di Euro 6.215,72, per omesso versamento TASI anno d'imposta 2014 riferito a 50 immobili di proprietà dell'Ente.

Con sentenza n. 2947/2022 la CTP Roma accoglieva parzialmente il ricorso, rilevando che:

Roma Capitale ha riconosciuto la fondatezza del ricorso in ordine alle riduzioni previste per gli immobili gravati dal vincolo di interesse storico e artistico risultante dalla documentazione versata in atti;

per quanto riguarda gli immobili locati, parte resistente ha già riconosciuto una percentuale di utilizzo pari a zero in capo all'Arciconfraternita per quegli immobili per i quali, dai documenti in suo possesso, risultavano in essere contratti di locazione nel periodo di imposta accertato: a giudizio della Commissione parte ricorrente non ha dato prova della sussistenza di ulteriori contratti di locazione;

per il resto, l'art. 7, comma 2-bis, D.L. n. 203 del 2005 (come riformulato dall'art. 39, D.L. n. 223 del 2006), prevede che "l'esenzione (... si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale"; per quanto riguarda le 3 unità immobiliari alla via del Corso n. 437 p. 1 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...), via del Corso n. 437 p. 2 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...) (già sub. (...) cat. (...)) e via del Corso n. 437 p. 3-4 z.c. 1 foglio (...) part. (...) sub. (...) cat. (...), lo stesso ente impositore ha sostanzialmente riconosciuto l'esistenza del requisito soggettivo, ipotizzando che tra i due Enti, Arciconfraternita dei Santi Ambrogio e Carlo della Nazione Lombarda e Collegio Ecclesiastico San Carlo Borromeo esista un rapporto di stretta strumentalità nella realizzazione dei propri compiti, che autorizza a ritenere una compenetrazione tra di essi e a configurarli come realizzatori di una medesima "architettura strutturale";

in ordine alla ricorrenza dell'altro requisito, quello oggettivo, pure necessario per il riconoscimento dell'esenzione, si deve ritenere, anche sulla base delle sentenze della CTR Lazio passate in giudicato, che effettivamente i predetti immobili siano destinati all'esercizio del culto e della cura per le anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi ed all'educazione cristiana e che, quindi, abbiano diritto all'esenzione dall'imposta;

infatti, a prescindere dalla previsione statutaria di un'applicazione di rette a carico dei sacerdoti che ivi dimorano, nella fattispecie, dall'esame della documentazione versata

in atti dal ricorrente, non sembrano sussistere richieste o versamenti che possano rivestire carattere di una retta per l'ospitalità in Collegio: il Collegio Ecclesiastico Internazionale di San Carlo Borromeo (riconosciuto dalla S. Sede nel 1963, costituito in ente ecclesiastico civilmente riconosciuto nel 1995) accoglie sacerdoti-studenti diocesani delle varie parti del mondo, inviati a Roma dai rispettivi Vescovi, per completare la loro formazione sacerdotale; le Diocesi di provenienza offrono al Collegio dei meri contributi, assolutamente volontari, per contribuire al pagamento delle sole spese vive, fatti salvi gli innumerevoli casi di gratuità in conseguenza delle borse di studio assegnate; dunque, non sembra emergere un carattere economico commerciale/imprenditoriale in tale ambito gestionale, bensì la fraterna cooperazione alla conservazione e continuità dell'opera ecclesiale;

la contribuzione volontaria delle varie Diocesi scaturisce dalla necessità di compartecipazione al fabbisogno del Collegio sulla base delle previsioni attuali, senza che venga richiesta e/o imposta alcuna retta: del resto risulta che il Collegio si fa carico di ogni esigenza dei sacerdoti ivi ospitati, e cioè vitto, alloggio, pulizie, assicurazione, spese sanitarie e abbonamenti vari; infatti, a copertura di detto fabbisogno ove non sostenuto con tali contribuzioni volontarie, interviene l'Arciconfraternita, che statutariamente esercita la carità a favore del Convitto ecclesiastico internazionale S. Carlo e che per l'anno 2014 ha erogato offerte per Euro 80.000,00; peraltro, l'importo giornaliero dei costi a carico del Collegio risulta essere stimato in Euro 23,00 per sacerdote, cui viene offerto vitto completo (colazione, pranzo e cena), alloggio in stanza singola su via del Corso, pulizie, servizi, assistenza sanitaria; importo che non può essere considerato per la sua esiguità una vera e propria retta;

quanto alla dedotta circostanza secondo cui verrebbe offerta ospitalità a soggetti che non sono sacerdoti, sul punto non è stata offerta nessuna prova al riguardo da parte resistente, mentre risulta in atti l'elenco dei sacerdoti frequentanti il Collegio ecclesiastico internazionale S. Carlo Borromeo nell'anno accademico 2013/2014;

per quanto riguarda, invece, l'immobile di cui al Fg. (...) Part. (...) Sub. (...) cat. (...), come detto, parte ricorrente riferisce che lo stesso viene utilizzato in concreto per altri scopi istituzionali dell'Ente, precisamente segreteria, economato, archivio e sede delle attività riservate agli organi collegiali: poiché dette attività istituzionali rientrerebbero comunque nell'ambito dell'attività di religione e di culto di cui all'articolo 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222, sostiene di aver diritto all'esenzione anche per tale unità immobiliare. In questo caso, la doglianza non ha pregio giuridico e deve essere respinta; il ricorrente invoca la suddetta esenzione, rilevando che l'unità immobiliare è adibita a segreteria, economato, archivio e sede delle attività riservate agli organi collegiali ma è evidente come, nel caso di specie, difetti qualsivoglia tipo di collegamento tra dette attività e l'effettivo svolgimento di attività religione o di culto, che solo giustifica l'applicazione dell'agevolazione di cui all'art. 7;

la censura di illegittimità della sanzione si palesa meritevole di accoglimento, con assorbimento dell'esame dell'altra doglianza avente ad oggetto l'inapplicabilità delle sanzioni in caso di obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme alle quali la violazione si riferisce;

con la memoria illustrativa, parte ricorrente afferma che la Cassazione ha annullato gli avvisi di accertamento di revisione delle rendite catastali sulla base delle quali aveva corrisposto l'IMU; ha pertanto notificato a Roma Capitale istanza di rimborso per Euro 2.846,00 e chiede di condannare Roma Capitale al pagamento di detto rimborso: si tratta di domanda nuova, e dunque inammissibile, che non può essere esaminata in

questa sede, ma che dovrà comportare, nel caso di silenzio rifiuto o di diniego espresso, l'introduzione di un nuovo e diverso giudizio.

Nei confronti della predetta sentenza propone appello il Comune di Roma, che eccepisce la erroneità della sentenza della CTP, per quanto riguarda il riconoscimento del diritto ad esenzione per gli immobili destinati a formazione del clero e ne chiede la parziale riforma. Rileva infatti il Comune che:

è il soggetto che intende avvalersi dello speciale regime derogatorio che deve adempiere all'onere di allegazione e dimostrazione dei relativi fatti che fondano il diritto alla esenzione od agevolazione;

la destinazione degli immobili a mera abitazione privata dei religiosi, senza alcun tipo di collegamento con l'effettivo svolgimento di attività religiose, non giustifica l'applicazione dell'agevolazione ex art. 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504 del 1992;

gli immobili in oggetto non solo sono accatastati con la categoria catastale (...) (Abitazione di tipo civile), (...) (Abitazione signorile) e (...) (Collegi, convitti, conventi), ma non sono neanche destinati allo svolgimento esclusivo dell'attività di culto.

Si è costituita in giudizio la Arciconfraternità che chiede il rigetto dell'appello del Comune (rilevando in particolare la inammissibilità ed infondatezza del motivo di appello relativo alla categoria catastale degli immobili destinati alla formazione del clero) e propone appello incidentale, con il quale chiede la riforma a proprio favore della sentenza appellata. In particolare la contribuente:

ripropone l'eccezione di difetto e comunque erroneità e contraddittorietà di motivazione dell'atto impugnato;

eccepisce la errata pronuncia sul motivo di impugnazione dell'avviso di accertamento avente ad oggetto: "Errata determinazione dell'imposta con riferimento alle uu.ii. concesse in locazione a terzi - errata e/o omessa valutazione delle prove offerte in giudizio;

eccepisce ancora la errata pronuncia con riferimento alla non riconosciuta esenzione dall'imposta sull'immobile per i locali (segreteria, economato, archivio e sede delle attività riservate agli organi collegiali, tra cui l'assemblea generale e il consiglio direttivo) che sono strettamente funzionali e strumentali al perseguimento degli scopi dell'Ente e quindi all'attività di religione e culto;

errata pronuncia di inammissibilità della domanda avente ad oggetto la sussistenza di un credito in favore dell'Arciconfraternità.

Motivi della decisione

L'appello principale del Comune e l'appello incidentale della contribuente devono essere rigettati, con conseguente compensazione delle spese di lite.

E' stata sopra riportato in modo analitico il contenuto della sentenza di primo grado, per sottolineare come si tratti di sentenza che ha esaminato ogni aspetto della controversia, motivando in modo corretto ed esaustivo il parziale accoglimento del ricorso della Arciconfraternità.

La motivazione della sentenza della CTP è richiamata quindi anche come parte integrante della presente decisione, salvo quanto di seguito specificato in relazione al contenuto dei motivi dell'appello principale e dell'appello incidentale.

Per quanto riguarda l'appello del Comune, concernente il contestato riconoscimento della esenzione con riguardo agli immobili in cui viene svolta attività di formazione del clero, va premesso che i motivi di appello difettano del requisito di specificità richiesto dalla normativa vigente e sono in ogni caso infondati.

Nell'appello si richiamano infatti decisioni della giurisprudenza e principi di diritto, ma non si prende in esame in modo specifico la sentenza appellata nella parte in cui ampiamente ricostruisce le modalità in cui si svolgono le attività di formazione nei locali dell'Ente ecclesiastico e le specifiche ragioni per le quali va ritenuto che tale attività sia svolta in concreto senza finalità e modalità commerciali.

Le considerazioni sopra riportate del giudice di primo grado sono pienamente condivisibili e non vengono in concreto ed in modo specifico contestate dall'appellante.

Per quanto concerne l'appello incidentale, anche esso contiene motivi palesemente privi di fondamento.

Quanto ai locali concessi in locazione ed alle relative riduzioni di imposta, la contribuente si limita a dire che: "La pronuncia si presenta errata in quanto la ricorrente in primo grado aveva esaustivamente dimostrato con copiosa documentazione la sussistenza de rapporti locativi in essere per l'anno di imposta in contestazione".

Dinanzi ad una pronuncia contenente una motivazione analitica come quella oggetto della presente impugnazione, non è sufficiente affermare genericamente che è stata prodotta in primo grado una "copiosa documentazione", ma è necessario, perché il motivo di appello sia ritenuto specifico, che sia indicata, per ogni unità immobiliare (nel caso di specie la controversia concerne 50 unità immobiliari), la documentazione di riferimento.

Quanto ai locali destinati a segreteria, archivio e sede della attività degli organi collegiali, il relativo motivo di appello non può essere accolto in quanto una valutazione positiva della domanda presupporrebbe la dimostrazione che la Arciconfraternità sia esclusivamente ed in ogni aspetto dedita all'esercizio di attività di religione e di culto.

Ciò è stato affermato per le attività di formazione del clero, cui sono destinati alcuni dei locali oggetto di controversia, ma non risulta una dimostrazione compiuta da parte della ricorrente che tale fosse la destinazione esclusiva anche dei locali di cui si tratta.

Per quanto concerne la richiesta di rimborso, appare palese che si tratti di una eccezione inammissibile. In sede di giudizio tributario può essere impugnato, entro determinati termini, il diniego alla richiesta di rimborso, ma non può una simile richiesta essere introdotta in un giudizio proposto contro un avviso di accertamento contenente una specifica richiesta di pagamento di imposta.

Con riguardo alle spese va tenuto conto della disciplina di cui al nuovo testo dell'art. 15, comma 2, D.Lgs. n. 546 del 1992 (come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. f) D.Lgs. n. 156 del 2015), secondo cui "le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate": nel caso di specie il rigetto sia dell'appello principale che di quello incidentale e pertanto la reciproca soccombenza, giustificano la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Corte di giustizia tributaria

Conferma la sentenza appellata e compensa le spese.

Conclusione

Roma, il 11 aprile 2024.