Sentenza del 21/01/2021 n. 1149 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. Con sentenza n. 2537/8/17, depositata in data 8 maggio 2017, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio, rigettava l'appello proposto dalla (---) avverso la sentenza n. 1991/54/16 della Commissione Tributaria Provinciale di Roma, con condanna al pagamento delle spese di lite.

Il giudice di appello, a conferma della decisione di primo grado, concludeva per il rigetto del gravame rilevando:

a) che il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di liquidazione e sanzioni per Euro 9.787,08, riguardante l'imposta di successione, richiesta in solido ad altri eredi, in relazione ad una dichiarazione di successione del (---), per la quota ereditaria riferibile all'ente in conseguenza di un legato, avente ad oggetto un appartamento sito a (---);

b) che la Commissione di primo grado aveva rigettato il ricorso in quanto dalla dichiarazione dei redditi risultava che la Provincia svolgesse "attivita' di alloggio connesse ad aziende agricole" e tenesse una contabilita' ordinaria, per cui avrebbe potuto e dovuto dimostrare di svolgere attivita' non lucrativa e quindi di rientrare tra gli enti di cui al Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10;

c) che la contribuente non aveva il riconoscimento da parte del Ministero dell'Interno delle finalita' assistenziali, richiesto ai fini del diritto all'esenzione come ONLUS ai sensi del Decreto Legislativo n. 460 del 1997, articolo 10, comma 3, non rientrava tra gli enti di cui al Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, ne' tra gli enti di religione o di culto cui l'esenzione poteva essere concessa secondo il regime concordatario, ai sensi della L. n. 121 del 1985, articolo 7, comma 3.

2. Avverso la sentenza di appello la (---) ha proposto ricorso per cassazione, notificato il 28 novembre 2017, affidato ad un unico motivo; l'Agenzia si e' costituita tardivamente con memoria, ai soli fini della partecipazione all'udienza di discussione.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con unico motivo la Provincia ricorrente censura la sentenza impugnata, e denuncia violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, rilevando di avere natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e quindi come scopo istituzionale la finalita' di religione o di culto; di aver

diritto, ai sensi della L. n. 121 del 1985, articolo 7, comma 3, alla equiparazione ai fini tributari agli enti aventi fine di beneficenza o di istruzione; che, contrariamente a quanto sostenuto dalla CTR, sulla base di tale qualifica soggettiva aveva diritto all'esenzione di cui al Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 1, senza che potesse assumere alcuna rilevanza lo svolgimento, in via del tutto marginale e meramente strumentale alle sue finalita' istituzionali, di un'attivita' di conduzione di un fondo agricolo; che, in ogni caso, il legato era stato disposto per il perseguimento delle finalita' di religione e di culto; che del tutto inconferente doveva ritenersi il richiamo alla normativa in tema di ONLUS, non rivestendo la stessa tale qualifica.

2. Il motivo non e' meritevole di accoglimento.

2.1 La Provincia ricorrente invoca l'applicazione della disciplina agevolativa di cui al Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 1.

Tale articolo esenta i trasferimenti dall'imposta di successione in due distinte ipotesi:

- al comma 1, elenca i soggetti (lo Stato, le regioni, le province ed i comuni, gli enti pubblici e le fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalita' di pubblica utilita', nonche' le organizzazioni non lucrative di utilita' sociale (ONLUS), e le fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della L. 23 dicembre 1998, n. 461) che, in virtu' della loro qualifica soggettiva sono "comunque" esentati dall'imposta sulle successioni e donazioni sui trasferimenti dei quali sono beneficiari;

- al comma 2, con riguardo ai "trasferimenti a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1", correla l'esenzione al fatto oggettivo che lo scopo della liberalita' sia lo stesso di cui al comma 1.

La ratio di tale seconda previsione e' evidentemente quella di privilegiare ed incoraggiare le disposizioni ereditarie aventi finalita' di elevato valore sociale, elencate in modo non tassativo, anche quando gli enti beneficiari non abbiano gli scopi esclusivi sopra elencati. (Vedi Cass. n. 32820 del 2018; n. 2542 del 2003 e n. 12992 del 2000.)

Dalla lettura combinata dei due commi si evince che, mentre per alcuni soggetti (quali Stato, regioni, ecc.) il perseguimento di una finalita' meritevole e' connaturata alla loro stessa natura, per gli enti pubblici, le fondazioni o le associazioni legalmente riconosciute la qualifica soggettiva richiesta per l'esenzione totale si configura solo allorche' abbiano come scopo esclusivo -l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalita' di pubblica utilita', imponendosi anche in questo caso una verifica in concreto di un elemento oggettivo, da individuarsi nell'esclusivita' dello scopo istituzionale, caratteristica che, se accertata, rende, successivamente, superflua la verifica caso per caso delle finalita' del singolo trasferimento.

Di contro tale verifica, caso per caso, si impone sempre allorche' il soggetto non abbia come scopo esclusivo una delle finalita' elencate.

3. Tanto premesso, l'assunto della contribuente secondo cui dalla sua natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto deriverebbe necessariamente il perseguimento di uno scopo esclusivo di religione e di culto, equiparabile ai fini tributari a quello di beneficenza o di istruzione, e di conseguenza il diritto a fruire della agevolazione di cui al cit. articolo 3, comma 1, non trova alcuna giustificazione nella normativa che regola le attivita' degli enti ecclesiastici, che anzi prevede e disciplina espressamente la possibilita' che tali enti svolgano anche attivita' diverse da quelle di religione o di culto.

3.1 Nella specie rileva la L. n. 222 del 1985 che contiene, tra l'altro, "disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia" e, dopo aver precisato all'articolo 15 che gli enti ecclesiastici se civilmente riconosciuti, possono, nel rispetto delle leggi dello stato, svolgere liberamente attivita' diverse da quelle di religione o di culto, all'articolo 16, lettera a), specifica che sono "attivita' 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" e alla lettera b) che sono invece "attivita' diverse da quelle di religione o di culto, quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attivita' commerciali o a scopo di lucro."

In questo secondo ambito, non propriamente religioso o strettamente connesso a quello religioso, sono comprese sia attivita' (quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura) a cui il legislatore fiscale riserva dei trattamenti agevolativi (ad es. ai fini ICI o IRPEG), sia quelle commerciali o per fini di lucro cui invece non e' riservato alcun trattamento di favore.

Anche l'accordo internazionale tra Stato Italiano e Chiesa Cattolica - ratificato e reso esecutivo con la L. 25 marzo 1985, n. 121 - che ha apportato modificazioni ai Patti lateranensi - all'articolo 7, comma 3, da' conto della pluralita' di attivita' che possono essere svolte da un ente ecclesiastico disponendo che "Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attivita' dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione" mentre " Le attivita' diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalita' di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attivita' e al regime tributario previsto per le medesime."

La ratio di tale disposizione e' esclusivamente quella di precisare che per gli enti ecclesiastici, ai fini tributari, il fine di religione o di culto (di cui alla L. n. 222 del 1985, articolo 16, lettera a)) e' equiparato alla finalita' di beneficenza ed istruzione.

3.2 Cosi' chiarito il quadro normativo, ne consegue che, pur posta ai fini fiscali l'equiparazione tra finalita' di beneficenza ed istruzione e fine di religione o di culto, potendo un ente ecclesiastico svolgere una molteplicita' di attivita', il regime tributario in concreto applicabile non puo' essere determinato sulla base della natura ecclesiastica del soggetto, bensi' tenendo conto dell'attivita' in concreto esercitata dallo stesso (elemento oggettivo), che puo' o meno coincidere con il fine dichiarato nell'atto costitutivo.

Il richiamato articolo 3, comma 1, per gli enti riconosciuti pone in primo piano la natura oggettiva dell'attivita' e delimita la norma agevolativa nel senso che, per la sua operativita', e' necessario poter collocare il soggetto fra quelli aventi per oggetto esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalita' di pubblica utilita', sicche'

l'esercizio di altra attivita', anche solo in via marginale o strumentale, eliminando in radice l'esclusivita', determina ex ante il venir meno del presupposto dell'agevolazione totale, dal momento che in questo secondo caso potrebbe astrattamente ipotizzarsi, e concretamente avvenire, che il singolo trasferimento sia destinato ad una finalita' diversa da quelle ritenute premiali.

Cio' non esclude che l'esenzione possa comunque essere ottenuta, ma solo in presenza dei presupposti di cui al comma 2, e quindi a condizione che il trasferimento sia avvenuto per una delle finalita' di cui al comma 1.

Recita, infatti, il comma 3 che "Nei casi di cui al comma 2 il beneficiario deve dimostrare, entro cinque anni dall'accettazione dell'eredita' o della donazione o dall'acquisto del legato, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro alienazione per il conseguimento delle finalita' indicate dal testatore o dal donante".

4. Nella specie, risulta incontestato, e comunque accertato in fatto dalla CTR con valutazioni non sindacate in questa sede, che l'ente ecclesiastico ricorrente, oltre alla finalita' istituzionale di religione o di culto, svolgesse un'attivita' agricola avente ad oggetto la gestione e il mantenimento di un comprensorio agricolo riportato in dichiarazione dei redditi come "attivita' di alloggio connesse ad azienda agricola".

Posta la non esclusivita' del fine di religione e di culto, senza che rilevi, in applicazione dei principi suindicati, la marginalita' dell'attivita' diversa, correttamente la CTR ha escluso che l'ente in questione potesse rientrare tra quelli cui l'esenzione andasse riconosciuta ai sensi del Decreto Legislativo n. 346 del 1990, articolo 3, comma 1.

Ne' risulta che nei precedenti gradi di giudizio sia stata mai richiesta l'agevolazione ai sensi del comma 2, ne' che della stessa siano stati dedotti o provati i relativi presupposti.

5. All'infondatezza dell'unico motivo, consegue il rigetto del ricorso.

5.1 La contribuente va condannata alle spese del giudizio di legittimita', ma limitatamente all'attivita' connessa alla partecipazione all'udienza, stante la tardiva costituzione dell'Agenzia, che si liquidano come da dispositivo avuto conto del valore effettivo della lite.

5.2 Trattandosi di giudizio instaurato successivamente al 30 gennaio 2013, in quanto notificato dopo tale data, sussistono le condizioni per dare atto - ai sensi della L. n. 228 del 201, articolo 1, comma 17, della sussistenza dell'obbligo di versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la impugnazione rigettata.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta il ricorso;

condanna la ricorrente a pagare all'Agenzia delle Entrate le spese di lite del presente giudizio, che si liquidano nell'importo complessivo di Euro 1.800,00 per compensi professionali, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, da' atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso articolo 13, comma 1-bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza