

Sentenza del 14/12/2023 n. 35099 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Amministrazione del Patrimonio della Sede Apostolica ha impugnato 41 avvisi di liquidazione, aventi ad oggetto I.n.v.i.m. straordinaria ex D.L. n. 55 del 1983 , art. 26 afferenti altrettanti immobili di proprietà della Santa Sede in relazione alle dichiarazioni presentate in data 28 giugno 1983.

2. I ricorsi riuniti sono stati accolti in primo grado, ma rigettati all'esito dell'appello dell'Ufficio, con sentenza confermata dalla Commissione tributaria centrale.

3. Nella sentenza di appello si è affermato che il D.P.R. n. 643 del 1972 , art. 3 che prevede l'esenzione dall'Invim per i benefici ecclesiastici, è norma eccezionale, insuscettibile di applicazione oltre i casi espressamente previsti e, quindi, insuscettibile di applicazione alla Santa Sede ed ai suoi organi, non riconducibile ai cd. benefici, ma piuttosto agli enti stranieri, rispetto ai quali l'esenzione spetta solo per le attività di natura pubblicistica.

4. Nella sentenza della Commissione tributaria centrale si è escluso che la Santa Sede sia un ente costituito ed organizzato per atto dell'autorità ecclesiastica, posto che ha fondamento "nello stesso diritto divino ed è, quindi, una persona morale ex ipsa ordinatione divina, ai sensi del canone 113, par. 1, codex canonici", così concludendo che non può godere dell'esenzione dall'I.n.v.i.m., perchè non è un beneficio ecclesiastico, difettando, quale ente di diritto divino, di uno dei tre requisiti necessari ("erezione canonica").

5. Avverso tale sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Amministrazione del Patrimonio della Sede Apostolica.

6. Ha resistito con controricorso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, eccependo l'inammissibilità del ricorso ed il proprio difetto di legittimazione passiva.

7. Il difensore della ricorrente ha rinunciato al mandato ed è stato sostituito da nuovo difensore.

8. La causa, trattata all'adunanza camerale dell'8 giugno 2023, è stata rinviata all'udienza pubblica del 5 dicembre 2023, in cui è stata decisa.

9. La Procura Generale della Cassazione ha depositato conclusioni scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso.

Motivi della decisione 1.Con un unico motivo la ricorrente ha denunciato, ai sensi dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione dell'art. 2 e dell'art. 29, comma 2, lett. a, del Concordato tra la

Santa Sede e l'Italia in data 11 febbraio 1929, reso esecutivo con l. n. 810 del 1929 , e della l. n. 904 del 1977 , art. 8 , comma 3, atteso che deve riconoscersi l'esenzione dal pagamento dell'I.n.v.i.m. alla Santa Sede (persona giuridica e non morale o di fonte divina), che ha tutti i requisiti dei benefici ecclesiastici, sicchè assurge a "primo beneficio" o "beneficio particolare e specialissimo", e che, ai sensi del can. 361 del codice di diritto canonico e della Costituzione apostolica, art. 2 ha il compito di amministrare i beni di proprietà della Santa Sede per fornire i fondi necessari all'adempimento delle funzioni della Curia romana.

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

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

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

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

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

Per completezza deve ricordarsi, infine, che il D.P.R. n. 601 del 1973 , art. 2 , comma 2, stabilisce che l'incremento di valore dei fabbricati indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del trattato lateranense 11 febbraio 1929 non è soggetto all'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili: la riconducibilità degli immobili in esame a tali categoria non risulta, però, essere stata allegata dalla ricorrente nel ricorso introduttivo del giudizio.

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

4.1. Questa Corte ha già affermato che, ai fini del godimento dell'esenzione dall'I.n.v.i.m. decennale, prevista a favore dei "benefici ecclesiastici" dalla L. 16 dicembre 1977, n. 904 , art. 8 , comma 3, - disposizione che, come tutte le norme che prevedono agevolazioni fiscali, va

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

P.Q.M. La Corte:

rigetta il ricorso;

dichiara integralmente compensate le spese di lite tra le parti;

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

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza