



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**  
DI **GENOVA**

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

|                          |                  |                 |                              |
|--------------------------|------------------|-----------------|------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <b>DELUCCHI</b>  | <b>MARCELLO</b> | <b>Presidente e Relatore</b> |
| <input type="checkbox"/> | <b>CASTELLI</b>  | <b>FRANCO</b>   | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> | <b>MARCENARO</b> | <b>EUGENIO</b>  | <b>Giudice</b>               |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                              |
| <input type="checkbox"/> |                  |                 |                              |

ha emesso la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 1174/14  
depositato il 20/06/2014

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TL3043301702-2014 IRES-ALTRO 2009  
contro: AG.ENTRATE DIR. PROVIN. UFF. CONTROLLI GENOVA

**proposto dai ricorrenti:**

ISTITUTO DIOCESIANO SOSTENTAMENTO CLERO ARCHIDIOCESI GENOVA  
VIA SERRA 6C 16122 GENOVA GE

**difeso da:**

CIPOLLA GIUSEPPE MARIA  
VIA PALESTRO 15/3 16100 GENOVA GE

**difeso da:**

DELL'OLIO GIOACCHINO  
VIA PALESTRO 15/3 16100 GENOVA GE

**difeso da:**

PONGIGLIONE PIETRO  
VIA PALESTRO 15/3 16100 GENOVA GE

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 1174/14

UDIENZA DEL

17/06/2015

ore 09:30

SENTENZA

N°

1404/1/15

PRONUNCIATA IL:

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

Il Segretario

## CONCLUSIONI

### Per il ricorrente:

Voglia codesta on.le Commissione

- in via principale, annullare integralmente l'accertamento impugnato per spettare all'Istituto ricorrente l'agevolazione prevista dall'art. 6 comma 1 lettera c) DPR n. 601/1973;
- in via gradata, nella denegata e non creduta ipotesi in cui la domanda principale fosse respinta, dichiarare in ogni caso non dovuta la sanzione amministrativa irrogata;
- condannare inoltre controparte a rimborsare tutte le somme eventualmente corrisposte nella pendenza del presente giudizio in forza dell'atto impositivo impugnato, ivi comprese le spese relative all'eventuale fase esecutiva, nonché la condanna alle spese ex art. 15 del d.lgs. n. 546/1992 ed art. 92 c.p.c.

### Per l'Agenzia delle entrate:

Voglia codesta Onorevole Commissione Tributaria adita:

1. Accertare e dichiarare che le ragioni sottese al ricorso *ex adverso* presentato risultano totalmente destituite di qualsivoglia fondamento, sia in fatto che in diritto e, pertanto, respingere ogni avversa richiesta di annullamento dell'avviso di accertamento n. TL3043301702/2014, nonché ogni altra domanda formulata, anche in via subordinata;
2. Quale indefettibile conseguenza, confermare pienamente la legittimità dell'atto impugnato;
3. In ogni caso, con vittoria di spese, diritti ed onorari di causa.

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con l'avviso di cui in epigrafe notificato in data 24 aprile 2014 l'Agenzia delle entrate di Genova accertò che il reddito, prodotto ai fini Ires dall' Istituto Diocesano Sostentamento del Clero Archidiocesi di Genova di € 939.177,00, doveva essere assoggettato interamente all' aliquota ordinaria del 27,50% anziché a quella ridotta alla metà del 13,75% dallo stesso applicata, con una conseguente maggiore imposta di € 129.137,00 oltre accessori ed una sanzione pecuniaria di € 266.345,06.

Rilevò a sostegno che l' invocata riduzione prevista dall' art. 6, comma 1, lett. c del d.p.r. 601/73 spettava agli enti il cui fine era equiparato per legge ai quelli di beneficenza e istruzione; a condizione che al requisito soggettivo (del quale l' Istituto era titolare in quanto ente ecclesiastico avente fine di religione e di culto, come tale equiparato a quelli favoriti, aventi fine di beneficenza o di istruzione, per effetto dell' art. 7, n. 3 dell' Accordo 19 febbraio 1984 tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede) si accompagnasse il requisito oggettivo, costituito dallo svolgimento di attività diretta di culto e di religione nonché di altre diverse, aventi comunque un nesso di strumentalità immediata e diretta con quei fini.

Nello specifico – osservò – l' attività statutaria dell' Istituto configurava un'attività oggettivamente commerciale, inquadrabile tra quelle "diverse" per le quali non risultava sussistere un nesso di strumentalità diretta ed immediata con il fine di religione e culto che il legislatore aveva inteso tutelare; fine che, ai sensi dell'art. 16 della L. n. 222/85,

ricomprendeva solo le attività dirette "all'esercizio del culto, alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana".

Il carattere commerciale – aggiunte – risultava confermato dall'attività negoziale posta in essere dall'Istituto nel corso dell'anno di riferimento, costituita dalla stipula di ben 85 negozi giuridici (per la maggior parte contratti di locazione di fabbricati, di immobili urbani e di terreni; alcune vendite ed acquisti di immobili); circostanza ostativa al riconoscimento dell'agevolazione tributaria richiesta

Avverso tale avviso propose ricorso in questa sede l'Istituto Diocesano per il sostentamento del clero Archidiocesi di Genova eccependo che per gli Istituti diocesani l'agevolazione aveva natura esclusivamente soggettiva, spettando per il solo fatto di essere stati costituiti allo scopo di assicurare un congruo e dignitoso sostentamento del clero. Richiamò una giurisprudenza di alcune Commissioni, ivi compresa quella adita, favorevole a tale interpretazione; onde per ciò solo doveva essergli riconosciuta la riduzione dell'aliquota al 50%.

Rilevò, inoltre, che gli Istituti diocesani provvedevano con il proprio patrimonio ed i conseguenti redditi a remunerare i sacerdoti dell'attività del loro ministero praticando una ritenuta alla fonte quali sostituti di imposta; per cui si verificava il fenomeno di doppia imposizione in quanto lo stesso reddito (quello prodotto dall'Istituto diocesano) veniva tassato una prima volta alla fonte (attraverso l'Ires) ed una seconda in capo ai percettori (i sacerdoti). Per tale ragione – osservò – trovava giustificazione la riduzione al 50% dell'aliquota applicabile.

Quanto al requisito oggettivo – il cui accertamento era ininfluenza, stante la fruizione del beneficio per il solo fatto di essere un Istituto ecclesiastico – contestò che il pur ampio numero dei negozi giuridici stipulati nel corso del 2009 potesse essere considerato attività commerciale. La maggior parte dei contratti si riferiva a locazioni con i quali esso ricorrente aveva inteso mettere a reddito il proprio patrimonio, i cui frutti erano finalizzati alla remunerazione dei sacerdoti; attività nella sostanza connotata alla semplice conservazione dei beni, priva del benchè minimo carattere della commercialità. La stessa Agenzia – dedusse – in risposta ad un quesito formulatole aveva affermato che l'attività di locazione di immobili finalizzata alla mera riscossione di canoni non costituisce attività di impresa ma un'attività di mero godimento.

Contestò, in subordine, la sanzione inflittagli sull' articolato rilievo:

a) che l'Agenzia, non avendo formulato nel corso degli anni antecedenti quello in esame alcun rilievo all'applicazione dell'agevolazione Ires, aveva di fatto ingenerato un affidamento incolpevole sul diritto a fruire del beneficio;

b) che comunque, sussistendo condizioni di incertezza sulla portata applicativa dell'art. 6, comma 1, lett. c) del d.p.r. 601/73, ricorreva l'esimente prevista dagli artt. 8 del d.lgs. 546/1992, 6 comma due del d.lgs 472/1997 e 10 comma 3 della L. 212/2000.

L' Ufficio, nel costituirsi, contestò le opposte pretese delle quali chiese il rigetto denunciandone l'infondatezza.

Rilevò che, in base alla giurisprudenza della S.C., ai fini del riconoscimento dell'invocato beneficio non era sufficiente che gli enti ecclesiastici fossero sorti con fini di religione e culto, occorrendo che l'attività in concreto svolta non avesse carattere commerciale in via esclusiva o prevalente. In presenza di una attività commerciale occorreva poi verificare se la stessa fosse o meno in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini di religione di culti e quindi non si limitasse a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti.

Nello specifico – osservò – non bastava l'allegazione della qualità di ente ecclesiastico, occorrendo verificare se l'attività svolta dal ricorrente fosse o meno commerciale. Ogni onere probatorio incombeva sull' Istituto il quale – considerò – non aveva fornito prova alcuna di svolgere una delle attività che oggettivamente gli consentisse di potersi avvalere del regime agevolativo. Non solo, ma l'aver posto in essere ben 63 atti del registro relativi a 83 negozi giuridici nell' anno di riferimento induceva a ritenere che lo stesso gestisse il proprio patrimonio immobiliare allo scopo di procacciarsi i mezzi economici per una finalità non direttamente di culto; con svolgimento, cioè, di una attività imprenditoriale e commerciale.

Quanto alle sanzioni – concluse – non valeva dedurre un affidamento su un comportamento dal quale l'A.F. ben avrebbe potuto discostarsi; né sussisteva alcuna incertezza interpretativa alla luce della giurisprudenza della S.C. e di questa stessa Commissione cui essa si era conformata.

Replicò l'Istituto con memoria in data 1 giugno 2015 con la quale richiamò numerosa e recente giurisprudenza a sé favorevole, sviluppando le argomentazioni già formulate nell'atto introduttivo.

All' udienza odierna, uditi i rappresentanti delle parti, la presente vertenza è stata trattenuta in decisione e definita come da dispositivo.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

E' pacifico e comunque documentalmente provato che l'Istituto ricorrente, perseguendo fini di culto e religione, equiparati per legge a quelli di beneficenza o di istruzione, appartiene alla categoria di enti soggettivamente autorizzati a fruire in astratto del beneficio tributario previsto dall' art. 6, comma 1, lett. c) D.P.R. n. 601 del 1973.

Ciò peraltro costituisce requisito necessario ma non sufficiente. La giurisprudenza della S.C. ha infatti più volte sostenuto (v. Cass. 15 febbraio 1995, n. 1633; Cass. 8 marzo 1995, n. 2705) anche in tempi recenti (v. Cass. 2 ottobre 2013, n. 22493), con riferimento all' irpeg – sostituita dall' Ires, che con quella presenta sostanziali analogie – la necessità che l'attività in concreto esercitata (come descritta nell'atto costitutivo, con precisa indicazione dell'oggetto, ovvero, in difetto, come effettivamente svolta) non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale; e, inoltre, in presenza di un'attività



commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentale diretta ed immediata con quei fini di religione e di culto, e quindi non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti, dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa".

Quali siano le finalità perseguite dagli Istituti diocesani si ricava dall' art. 24 della L. 222 del 1985; per il quale dal 1° gennaio 1987 essi devono provvedere, 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 diocesi. I sacerdoti che svolgono il ministero di culto hanno infatti diritto a ricevere la remunerazione per il proprio sostentamento, nella misura indicata nel primo comma, da parte degli enti di cui agli articoli 33, lettera a) e 34,

Quali siano poi i particolari fini perseguiti dall' Istituto ricorrente si ricava dallo statuto – prodotto in giudizio e non contestato – i quali – per quanto qui interessa – consistono (art. 2):

a) nella promozione e, ove occorra, nell'integrazione, fino al livello fissato dalla Conferenza Episcopale Italiana, della remunerazione spettante al clero che svolge servizio a favore della diocesi, per il suo congruo e dignitoso sostentamento;

b) nello svolgimento eventuale, previe intese con l'Istituto Centrale per il Sostentamento del Clero (I.C.S.C.), di funzioni assistenziali e previdenziali integrative e autonome per il clero.

Lo stesso statuto prevede che il patrimonio dell'Istituto sia composto dai beni appartenenti ai benefici ecclesiastici già esistenti nella Diocesi e da eventuali donazioni o lasciti di beni mobili ed immobili (art. 5); e che per il raggiungimento dei propri fini l'Istituto si avvalga dei redditi del proprio patrimonio (art. 6).

Da quanto precede è quindi possibile affermare che l'Istituto ricorrente ha tra i suoi fini quello di sovvenire alle necessità economiche dei sacerdoti per consentire loro di svolgere le attività di culto oggetto del loro ministero; e ciò sia in costanza del loro sacerdozio (remunerazione del servizio svolto a favore della diocesi) che successivamente al loro ritiro (funzioni assistenziali e previdenziali integrative ed autonome del clero); finalità che lo stesso persegue valendosi dei frutti del proprio patrimonio mobiliare ed immobiliare.

Poiché è notorio che i sacerdoti svolgono servizio di culto e religione, l'attività dell'Istituto diocesano si pone di ausilio a quelle funzioni, consentendo ai ministri del culto cattolico di provvedere alle loro necessità e di svolgere il loro ministero; perseguendo quindi finalità che nella sostanza sono strumentali allo svolgimento dei fini religiosi.

Non pare quindi condivisibile la tesi per cui l'attività del ricorrente sia esclusivamente commerciale, come sostenuto dall' Agenzia resistente. La pur ampia e plurima attività negoziale posta in essere nel corso del 2009 va parametrata al numero dei sacerdoti facenti territorialmente capo alla sfera di competenza del ricorrente. Comunque trattasi di attività la quale, risultando principalmente costituita da numerose locazioni a terzi dei fabbricati e

terreni, non imprime alcun dinamismo al patrimonio, limitandosi essenzialmente alla sua conservazione.

Come è noto è imprenditoriale lo svolgimento di un'attività produttiva (cioè di un'attività volta alla produzione di nuova ricchezza grazie alla produzione, o allo scambio, di beni e servizi); onde non è imprenditoriale l'attività di mero godimento costituita dalla concessione in locazione di immobili da parte del proprietario il quale si limiti a godere i frutti dei propri beni.

Nè vale richiamare la contraria giurisprudenza di questa CTP (1479/12/14) che risulta aver affermato solo *in obiter* la natura commerciale dell'attività perseguita dall'Istituto, con esclusivo riferimento al notevole numero di negozi giuridici stipulati (giustificata per quanto innanzi), senza aver svolto alcuna indagine ulteriore sui fini istituzionali del ricorrente.

Da quanto precede va riconosciuto che all'Istituto ricorrente spetta l'agevolazione prevista dall'art. 6 comma 1 lettera c) DPR n. 601/1973. Il ricorso dovrà quindi essere accolto, con conseguente declaratoria di illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato e suo annullamento, come da dispositivo.

Una non univoca interpretazione giurisprudenziale della normativa in questa sede applicata suggerisce di dichiarare integralmente compensate tra le parti le spese di giudizio.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso;

Per l'effetto dichiara illegittimo e conseguentemente annulla l'avviso di accertamento impugnato;

Spese compensate.

Genova, 17 giugno 2015

**IL PRESIDENTE ESTENSORE**  
**(dott. Marcello DELUCCHI)**

