



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE  
DI TORINO

SEZIONE 22

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	PASI	FABRIZIO	Presidente
<input type="checkbox"/>	MASSAGLIA	EDOARDO	Relatore
<input type="checkbox"/>	RINALDI	ETTORE	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 468/2014  
depositato il 28/03/2014

- avverso la sentenza n. 88/2013 Sez:3 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di ALESSANDRIA

contro:

ISTITUTO DIOCESANO PER IL SOSTENTAMENTO DEL CLERO  
DIOCESI DI ACQUI TERME  
PIAZZA DUOMO 9 15011 ACQUI TERME

difeso da:

CIPOLLA GIUSEPPE MARIA  
CORSO VIGANO' 5 15011 ACQUI TERME

e da

INCAMINATO CLAUDIO  
CORSO VIGANO' 5 15011 ACQUI TERME

e da

INCAMINATO VITTORIO  
CORSO VIGANO' 5 15011 ACQUI TERME

proposto dall'appellante:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE ALESSANDRIA

Atti impugnati:

AVVISO DI ACCERTAMENTO n° T7J040204345 IRES-ALIQUOTE 2006

SEZIONE

N° 22

REG.GENERALE

N° 468/2014

UDIENZA DEL

03/12/2015 ore 10:00

N°

211/22/16

PRONUNCIATA IL:

3.12.2015

DEPOSITATA IN  
SEGRETERIA IL

22.2.2015

Il Segretario

IL SEGRETARIO DI SEZIONE  
(Ermanna Costa)



### **CONCLUSIONI**

**Appellante - Agenzia Entrate Direzione Provinciale di Alessandria:** accogliere l'appello e, per l'effetto, riformare integralmente la sentenza di primo grado. Con vittoria di spese, diritti ed onorari relativi ad entrambi i gradi del presente giudizio.

**Appellato - Istituto Diocesano per il sostentamento del clero, Diocesi di Acqui Terme:** dichiarare inammissibile e comunque respingere l'appello; annullare l'avviso di accertamento; dichiarare in ogni caso non dovuta la sanzione amministrativa irrogata; con vittoria di spese, competenze ed onorari.

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

L'Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero Diocesi di Acqui Terme presentava ricorso avverso l'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Alessandria - Ufficio Controlli rettificava la dichiarazione modello UNICO 2007 per l'anno di imposta 2006, riscontrando una maggiore imposta IRES per euro 47.780,00 più le relative sanzioni. L'accertamento scaturiva dal disconoscimento dell'agevolazione di cui all'art. 6, comma 1, lettera c) del D.P.R. 601/1973.

L'Ente, premesse alcune eccezioni formali pregiudiziali, contestava l'azione accertatrice, ritenendo che l'agevolazione avesse una natura soggettiva, riferendosi alla mera natura del soggetto giuridico (ossia agli enti religiosi in quanto tali), a prescindere dall'attività svolta.

**La Commissione Tributaria Provinciale di Alessandria accolse il ricorso, con compensazione delle spese di giudizio.**

#### **Propone appello l'Agenzia delle Entrate per:**

*1) Violazione o falsa applicazione di norme di diritto*

La decisione di primo grado sarebbe viziata per l'inosservanza del disposto normativo di cui all'art. 6, comma 1 lettera c) del D.P.R. n. 601/1973.

Tale articolo prevede la riduzione della metà dell'aliquota applicata nel calcolo dell'imposta sui redditi delle particolari persone giuridiche individuate nella norma stessa; ovvero: "a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; b) istituzione di istruzione e istituzioni di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro ... c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza ed istruzione; c-bis) istituti autonomi per le case popolari ... "

L'agevolazione è riconosciuta a condizione che i soggetti beneficiari abbiano la personalità giuridica.



La norma in esame individuerrebbe, pertanto, all'interno della più ampia categoria di contribuenti tenuti al pagamento dell'imposta, delle sottocategorie di soggetti che, in ragione delle attività svolte, possono godere di un regime fiscale meno oneroso rispetto a quello ordinario.

La norma in esame non porrebbe dunque un criterio di esenzione meramente soggettiva, né costituisce alcuna presunzione di legge circa la natura dell'attività esercitata dai soggetti in questione.

La disciplina relativa agli enti ecclesiastici riconosciuti risale agli Accordi lateranensi del 1929, integrati dall'accordo del 1984, i cui contenuti sono stati attuati dalla legge del 25/03/1985, n. 121 e, con specifico riferimento agli enti ecclesiastici, dalla legge 20/05/1985, n. 222.

L'art. 7, punta 3 dell'Accordo del 18 febbraio 1984 fra la Santa Sede e la Repubblica Italiana, ratificato ed eseguita con la legge 25 marzo 1985, n. 121, ha stabilito che: *"Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fini di religione e di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione",* specificando che *"le attività diverse da quelle di religione e di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".*

La legge n. 222 del 20 maggio 1985, recante disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi, all'art. 15 stabilisce che *"gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'art. 7 n. 3, secondo comma, dell'accordo del 18 febbraio 1984".*

L'art. 16 della medesima legge dispone 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".*

Secondo l'Ufficio è dunque la norma di attuazione dell'accordo ad individuare due diverse categorie di attività, distinguendo tra quelle strettamente istituzionali (alla lettera a) e quelle "diverse" (in cui si ricomprendono attività anche molto diverse tra loro, quali assistenza e beneficenza, istruzione, educazione, cultura da un lato e, dall'altro, attività commerciali o comunque lucrative).

In base all'equiparazione agli enti con fini di beneficenza ed istruzione di cui all'art. 7 citato, gli enti ecclesiastici riconosciuti rientrano dunque tra i soggetti che astrattamente possono fruire dell'agevolazione di cui all'art. 6, lettera c), del D.P.R. n. 6011/1973, ma le attività diverse da quelle di religione o di culto poste in essere dagli enti ecclesiastici soggiacciono per legge al regime tributario ordinario e alla specifica normativa di dettaglio dettata per le stesse, salvo che sussista un rapporto di strumentalità diretta rispetto al fine di culto.

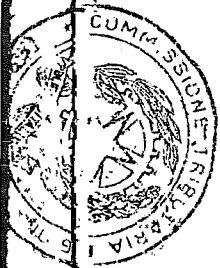


2) *Erronea valutazione degli atti e dei fatti di causa.*

La sentenza in esame si manifesterebbe viziata da errori di valutazione degli elementi addotti in giudizio. Il Giudice di prime cure sarebbe giunto ad una conclusione erronea in merito al diritto a valersi dell'agevolazione in capo all'ente, ritenendo cioè che l'attività di locazione di beni immobili svolta da enti non commerciali non fosse di per sé idonea a far assumere agli enti stessi la connotazione di soggetti passivi di imposta, non configurandosi lo svolgimento di un'attività commerciale.

**Nelle proprie controdeduzioni, l'Istituto Diocesano** per il sostentamento del clero formula le seguenti eccezioni:

- inammissibilità dell'appello per omessa impugnazione di alcune delle *rationes decidendi* che sorreggono la sentenza impugnata;
- inammissibilità e comunque infondatezza del primo motivo di appello che riproduce la tesi enunciata nella motivazione dell'atto di accertamento;
- anche il secondo motivo è infondato per avere comunque natura soggettiva l'agevolazione spetta agli Istituti diocesani in generale ed all'Istituto di Acqui Terme in particolare, in ragione della particolare natura rivestita e finalità perseguita dagli Istituti diocesani;
- violazione del principio del contraddittorio di cui all'art. 1 comma 1 della legge 7 agosto 1990, n. 241, dell'art. 10, comma 1 della legge 27 luglio 2002, n. 212 e dell'art. 61, comma 3 d.lgs. 30 luglio 1999, n. 300; l'emissione dell'atto di accertamento è stato preceduto dalla notifica di un invito a comparire con il quale la stessa Direzione, nel richiedere la produzione di documenti, indicava un termine entro il quale instaurare il contraddittorio; benché l'Istituto avesse tempestivamente assolto l'ordine istruttorio e fornito ulteriori chiarimenti in merito alle ragioni giuridiche per le quali spetta la riduzione alla metà dell'Ires, la Direzione ha ritenuto unilateralmente di chiudere l'attività istruttoria e di emettere l'atto impugnato;
- violazione dell' art. 3 della legge n. 241/1990, dell'art. 7 dello Statuto, dell'art. 42 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché degli artt. 24, comma 2 (*diritto di difesa*) e 97, comma 1 (*imparzialità amministrativa*) della Costituzione;
- in via subordinata: non debenza della sanzione irrogata in forza del principio di affidamento e della buona fede e della sanzione irrogata per sussistenza delle obiettive condizioni di incertezza (artt. 8 d.lgs. n. 546/1992, 6, comma 2 d.lgs. n. 472 del 1997 e 10, comma 3 dello Statuto).



*[Handwritten signature]*



### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello non merita accoglimento.

Il primo comma dell'art. 6 DPR 601/1973, dopo le modifiche di cui all'art. 66 D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, recita: "L'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;

c-bis) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi".

e l'art. 7 L.121/1985 comma 3 che recita: "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 e di istruzione. 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".

La materia è complessa, ed ha prestato il fianco a interpretazioni spesso contrastanti in base alla tipologia delle attività svolte. La Suprema Corte è stata chiamata a pronunciarsi su casi concreti in numerosissime occasioni, affermando il principio che l'applicazione dell'agevolazione tributaria non ha carattere esclusivamente soggettivo, ma dipende anche dall'analisi concreta dell'attività svolta.

Per esaminare il caso specifico degli Istituti Diocesani per il sostentamento del clero è opportuno rilevare che già dalla Relazione governativa di accompagnamento al d.lgs. n. 460/1997, il cui testo era stato trasfuso nell'art. 111 bis TUIR (cui corrisponde, a seguito della riforma Ires, l'art. 149), si afferma che negli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche, agli effetti civili, "sono prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica".

In conformità agli artt. 21 e 22 della legge n. 222 del 1985 l'Istituto Diocesano per il Sostentamento del clero di Acqui Terme ha acquisito la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto con decreto del Ministero dell'Interno emesso il 20 dicembre 1985, ed è stato successivamente registrato nel registro delle persone giuridiche tenuto presso il Tribunale civile di Alessandria.

La specifica normativa di riferimento applicabile è:

- la legge 20 maggio 1985, n. 206 di "ratifica ed esecuzione del protocollo internazionale, firmato a Roma il 15 novembre 1984, che approva le norme per la disciplina della materia degli enti e beni ecclesiastici formulate dalla commissione paritetica istituita dall'articolo 7, n. 6, dell'accordo, con



- protocollo addizionale, del 18 febbraio 1984 che ha apportato modificazioni al Concordato lateranense del 1929 tra lo Stato italiano e la Santa Sede";*
- *la legge 20 maggio 1985, n. 222 recante le "Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi";*
  - *l'art. 24 della legge n. 222 del 1985 per cui il patrimonio posseduto ed i redditi prodotti da ogni Istituto hanno un preciso vincolo di scopo: quello di remunerare i sacerdoti;*
  - *l'art. 27 della legge n. 222 del 1985 che stabilisce che "L'Istituto centrale e gli altri Istituti per il sostentamento del clero possono svolgere anche funzioni previdenziali integrative autonome per il clero" e che "Gli Istituti diocesani destinano, 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. 45 della legge n. 222 del 1985 che dispone "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".*

Si constata che gli Istituti diocesani sono stati eretti per perseguire l'esclusiva finalità di assicurare il congruo e dignitoso sostentamento del clero sia durante il ministero svolto, sia successivamente, quando i sacerdoti si ritirano a vita privata: pertanto l'attività svolta è diretta a consentire il perseguimento del fine di religione e di culto. Nel loro caso quindi si applica l'art. 7 L.121/1985 comma 3 che li equipara a quelli aventi fine di beneficenza e di istruzione di cui alla lettera c) della L. 29 ottobre 1993, n. 427.

Lo scopo, le finalità e le attività degli Istituti diocesani per il sostentamento del clero sono definite dalle norme in modo tassativo: la seconda parte del medesimo comma dell'art. 7 L.121/1985, che si riferisce alle attività "diverse" da quelle di religione o di culto, non può pertanto trovare applicazione, in quanto tali attività non sono praticabili. Risultano quindi indifferenti, ai fini del trattamento fiscale, le tipologie di redditi che costituiscono le fonti di finanziamento dell'attività degli Istituti e si applica comunque la riduzione alla metà del reddito sulle persone giuridiche di cui all'art 6 DPR 601/1973.

**PER QUESTI MOTIVI**

**La Commissione respinge l'appello. Spese compensate.**

**IL GIUDICE RELATORE**

**IL PRESIDENTE**