

IRES

IRES ridotta per le plusvalenze da cessione di terreni di Enti religiosi

Commissione tributaria provinciale di Genova, Sez. X, Sent. 22 maggio 2014 (29 ottobre 2013), n. 1049 - Pres. Mignone - Rel. Giusti

I. IRES - Plusvalenze - Vendita di terreno - Valore accertato in sede di imposta di registro - Mancata impugnazione da parte del venditore - Rettifica del maggior reddito ai fini delle imposte dirette - Legittimità

Nel caso in cui il venditore di un terreno non impugni l'avviso di accertamento ai fini dell'imposta di registro, l'Agenzia delle entrate è legittimata ad effettuare una rettifica di un maggiore reddito ai fini delle imposte dirette.

II. IRES - Plusvalenze - Vendita di terreno - Ente ecclesiastico - Assenza di natura commerciale - Configurabilità - Aliquota IRES del 50% - Applicabilità

Qualora il venditore di un terreno sia un ente ecclesiastico, in assenza di natura commerciale dell'ente, la plusvalenza contestata può essere tassata con aliquota IRES ridotta del 50%.

Fatto e Diritto

La Provincia Religiosa (...) con ricorso depositato in data 02/05/2013 e successiva memoria non datata, impugna (...) di accertamento n. (...) con cui era stato accertato in Euro 516.308,00 il valore della plusvalenza realizzata e non dichiarata derivante dalla vendita di terreni, plusvalenza ricavata dal valore accertato in sede di imposta di registro relativa alla vendita di detti terreni.

Parte ricorrente contesta la quantificazione dell'importo della plusvalenza sia sostenendo che è ancora pendente giudizio instaurato da parte acquirente riguardo al valore della compravendita, valore del quale non sono state mai date adeguate motivazioni, motivazioni invece fornite da parte ricorrente e suffragate da perizia, sia contestando la automatica ripresa ai fini delle imposte dirette del valore accertato in sede di imposta di registro, anche in considerazione della diversa veste in cui acquirente e venditore sono chiamati in causa al fine del pagamento dell'imposta di registro per la quale esiste la solidarietà del venditore, in presenza di un debitore princi-

pale che è l'acquirente, sia riguardo alla mancata applicazione delle agevolazioni di cui all'art. 6, comma 1, lett. c, del D.P.R. n. 601/1973 che prevede, per gli Enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o istruzione, la riduzione dell'aliquota d'imposta al 50%, sia infine riguardo alle sanzioni applicate.

L'Agenzia delle entrate si costituisce in giudizio e formula le sue controdeduzioni, con nota 27/05/2013 prot. n. 2013/96841. L'agenzia rappresenta come il valore accertato in sede di imposta di registro sia divenuto definitivo per la parte ricorrente in quanto il relativo avviso di accertamento non è mai stato impugnato dalla stessa, che invece ha impugnato la cartella di pagamento con ricorso dichiarato inammissibile dalla C.T.P. di Piacenza per mancata impugnativa del prodromico avviso di accertamento. Pertanto nulla parte ricorrente può più eccepire riguardo al valore accertato in sede di imposta di registro, anche perché il ricorso dell'acquirente, in primo grado, si è concluso con la pronuncia di estinzione del giudizio per cessata materia del

contendere, avendo assolto l'obbligazione il venditore solidale. Chiaramente, sulla base di giurisprudenza costante di Cassazione, l'agenzia ha proceduto con l'avviso impugnato ad accertare ai fini dell'IRES la plusvalenza, non dichiara per l'anno 2007, derivante dal maggior valore introitato dalla vendita di Euro 516.308,00, plusvalenza confortata da una presunzione, che, seppur semplice, è a carico del contribuente superare con atti probanti, che avrebbe dovuto documentare già in occasione dell'accertamento dell'imposta di registro impugnando il relativo avviso di accertamento.

Pertanto, l'importo oggetto del presente avviso di accertamento non può che rappresentare oggetto di imposizione ai fini IRES, né il richiesto beneficio della riduzione dell'aliquota al 50% è stato documentato da parte ricorrente, in quanto al possesso del requisito soggettivo di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 deve coesistere quello oggettivo come previsto dagli artt. 1 e 2 del D.P.R. n. 598/1973.

Infine riguardo alle sanzioni, sono la conseguenza della omessa dichiarazione delle plusvalenze, non essendo accettabile la versione di controparte che sostiene esservi obiettiva incertezza sull'ambito e portata delle norme violate e sulla loro interpretazione.

La Commissione, valutate le argomentazioni e la documentazione prodotta da ambo le parti, ritiene di dover distinguere i vari aspetti della controversia come segue:

1) Valore accertato in sede di imposta di registro: al riguardo non si può non accettare la posizione dell'Agenzia essendo al riguardo già intervenute varie sentenze passate in giudicato che ribadiscono la definitività dell'accertamento nei confronti del ricorrente;

2) Diritto a beneficiare delle agevolazioni di cui all'art. 6, comma 1, lett. c, del D.P.R. n. 601/1973: al riguardo si ritiene condivisibile la posizione di parte ricorrente che sostiene che la normativa vigente nell'anno oggetto di accertamento richiedeva unicamente il requisito soggettivo per beneficiare delle agevolazioni in assenza di natura commerciale dell'Ente ecclesiastico riconosciuto, ancorché nello specifico caso della Provincia Religiosa San benedetto di Don Orione, come da documentazione allegata, sus-

sista anche il requisito oggettivo della strumentale utilizzazione del beneficio economico ricavato dalla vendita nell'attività istituzionale di culto, religione, di carità spirituale e temporale. Per quanto riguarda poi le sanzioni, la Commissione ritiene che non siano dovute in considerazione dell'indubbia problematica interpretativa che comporta il parziale accoglimento del ricorso in quanto la diversa aliquota da applicare (50% dell'aliquota ordinaria) attenua notevolmente la posizione del contribuente ed avvalorata la sua buona fede. Conseguentemente anche le spese di giudizio sono compensate fra le parti.

P.Q.M.

La Commissione accoglie parzialmente il ricorso come in premessa meglio definito, con il riconoscimento delle agevolazioni di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 da applicarsi sull'importo di plusvalenza determinato in base a quello accertato in sede di imposta di registro, senza l'applicazione di alcuna sanzione come sempre in premessa motivato. Spese compensate.

Natura “non commerciale” degli enti ecclesiastici ai fini delle agevolazioni tributarie

di Fabio Gallio e Cristian Gangai

La Commissione tributaria provinciale di Genova ha respinto il ricorso di un Ente ecclesiastico nella parte in cui aveva impugnato una rettifica effettuata dall’Agenzia delle entrate che aveva accertato una maggiore plusvalenza ai fini delle imposte dirette sulla base di un accertamento ai fini dell’imposta di registro divenuto definitivo. La decisione non pare corretta sul punto, in quanto le imposte sui redditi e l’imposta di registro si basano su presupposti imponibili differenti. È stata accolta correttamente, invece, l’eccezione dell’Ente secondo la quale la plusvalenza dovrebbe comunque essere assoggettata all’aliquota IRES ridotta alla metà.

La Commissione tributaria provinciale di Genova si è pronunciata in merito al riconoscimento dell’agevolazione di cui all’art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 a favore di un Ente ecclesiastico che ha ceduto dei terreni.

In particolare, a seguito di un accertamento ai fini dell’imposta di registro, con il quale l’Agenzia delle entrate aveva determinato un maggiore valore, veniva contestato all’Ente di non avere assoggettato ad IRES una plusvalenza superiore a quella dichiarata, derivante dal suddetto presunto importo introitato dalla vendita dei terreni.

Da quanto sembra emergere dalla lettura del testo della sentenza, l’avviso di accertamento ai fini dell’imposta di registro non è stato impugnato dal contribuente, il quale, conseguentemente, si sarebbe precluso l’opportunità di produrre tutti gli atti probanti al fine del superamento della presunzione di omessa dichiarazione di una maggiore plusvalenza ai fini delle imposte dirette. Per questo motivo, la Commissione ha respinto parzialmente il ricorso del contribuente, sostenendo la validità dell’operato dell’Ufficio che ha rideterminato l’importo della plusvalenza ai fini delle imposte dirette, basan-

dosi su valori valevoli ai fini dell’imposta di registro. Il ricorso, invece, è stato accolto nella parte in cui l’Ente ecclesiastico ha sostenuto che l’importo della presunta plusvalenza avrebbe dovuto comunque essere assoggettato all’aliquota IRES ridotta alla metà ai sensi dell’art. 6 del D.P.R. n. 601/1973.

La sentenza in commento permette di fare alcune considerazioni, sia in merito alla possibilità o meno per l’Ufficio di utilizzare i valori determinati ai fini dell’imposta di registro per accertare in capo al venditore una maggiore plusvalenza ai fini delle imposte dirette, sia relativamente all’applicazione dell’aliquota IRES ridotta alla metà in capo ad un ente ecclesiastico.

Imposte sui redditi e imposta di registro: due presupposti impositivi differenti

La contestazione effettuata all’Ente rientra tra quelle più ricorrenti da parte dell’Agenzia delle entrate e consiste nel rettificare, ai fini delle imposte sui redditi, il prezzo di cessione di un immobile (o anche azienda) a seguito di un accertamento di un maggior valore del bene ai fini dell’imposta di registro.

Nel caso in oggetto, la Commissione ha accolto le eccezioni dell’Ufficio, in quanto l’Ente, in qualità di parte venditrice, non avrebbe impugnato l’avviso di accertamento valevole ai fini dell’imposta di registro, al contrario di quanto effettuato da parte acquirente, il cui ricorso non era stato comunque ancora deciso.

Conseguentemente, da quanto emergerebbe dal testo della sentenza, l’Agenzia delle entrate avrebbe fondato la sua pretesa ai fini delle imposte sui redditi, basandosi su quanto accaduto in capo all’Ente stesso ai fini dell’imposta di registro.

Fabio Gallio - *Cultore di Diritto tributario presso l’Università degli Studi di Trieste - Avvocato, Dottore commercialista e Revisore legale in Padova*

Cristian Gangai - *Dottore in economia in Padova*

L'automatismo di tale rettifica, però, non è condiviso da parte delle giurisprudenza (1), in quanto l'imposta di registro e l'imposta sul reddito hanno autonomia di presupposti giuridici.

Si ricorda, infatti, che, mentre per l'imposta di registro il dato di riferimento individuato dal legislatore è il valore venale in comune commercio del bene ceduto, ai sensi dell'art. 51 del D.P.R. n. 131/1986 (determinato, quindi, con regole esogene rispetto alla situazione del contribuente e dipendenti da dati di mercato), per l'imposta sui redditi il presupposto è costituito dal corrispettivo determinato tra le parti, in una dimensione intersoggettiva, come previsto dal legislatore tributario all'art. 86 o all'art. 68 (se si tratta di persone fisiche) del T.U.I.R.

Infatti, nell'ambito dell'accertamento delle imposte sui redditi devono essere tenuti in considerazione il prezzo ed il costo di un bene al fine di determinare la plusvalenza tassabile e non il valore del cespite come ai fini dell'imposta di registro (2).

Come rilevato dalla stessa Amministrazione finanziaria, la definizione dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro non può, pertanto, esplicitare una efficacia automatica anche ai fini delle imposte sui redditi atteso che, per queste ultime, la determinazione del reddito d'impresa va fatta mediante la contrapposizione di costi e ricavi nella loro effettiva misura, mentre l'imposta di registro colpisce non già il prezzo bensì il valore dei beni oggetto di trasferimento (3).

Nella controversia in esame, l'Ufficio sembrerebbe avere quindi ingiustificatamente trasferito i principi validi per la determinazione del valore dei beni ai fini dell'imposta di registro nella disciplina relativa all'imposta sul reddito, imponendo arbitrariamente che gli elementi che rivestono un ruolo chiave ai fini della prima divengano decisivi anche ai fini della seconda.

Come tra l'altro sostenuto dalla giurisprudenza (4), il valore accertato dall'Amministrazione finanziaria ai fini applicativi di un'imposta vincola la stessa Amministrazione ove i fatti economici siano gli stessi e le singole leggi di imposta non stabiliscano differenti criteri di contabilizzazione. Dal momento che per la fattispecie in esame le normative delle relative imposte prevedono due differenti criteri di valutazione, è evidente nel caso l'illegittimità della rettifica effettuata.

A conferma di questo, si cita anche la sentenza della Corte di cassazione 4 aprile 2008, n. 8773, richiamata da quella della stessa Corte del 17 febbraio 2010, n. 3706, la quale ha sancito che, in materia tributaria, non è possibile, neppure in termini di giudicato esterno, estendere ad una controversia riguardante un'imposta i principi di valutazione previsti per un'altra imposta, ed a maggior ragione, nel caso in cui, come quello in esame, si devono applicare norme giuridiche diverse.

Del resto la stessa Corte di cassazione ha in più occasioni ribadito il principio secondo cui la divergenza tra il valore venale del bene venduto e il prezzo di cessione costituisce soltanto un elemento indiziario circa il possibile occultamento del prezzo realmente concordato tra le parti. In particolare, la Suprema Corte ha affermato che il T.U.I.R. non lascia dubbi, "sulla scorta dell'equivoco significato della parola 'corrispettivo', circa l'influenza soltanto del maggiore ammontare del ricavato della vendita rispetto al costo di acquisto, cioè dell'entità della monetizzazione dell'incremento patrimoniale, e, quindi, non autorizza revisioni dell'imponibile in base al semplice riscontro dell'inferiorità di detto ricavato rispetto al valore di mercato, lasciando aperta soltanto la facoltà dell'Ufficio di allegare e dimostrare l'eventuale divergenza del prezzo effettivamente riscosso rispetto a quello enunciato nel contratto di vendita, se del caso avvalendosi degli elementi presuntivi offerti dal valore venale" (5).

La contestazione dell'Ufficio avrebbe dovuto quindi trovare fondamento, non già sul valore determinato ai fini dell'imposta di registro, ma, semmai, nel quadro della disciplina dettata per l'imposta sui redditi.

Determinazione del valore normale dei beni

Tale disciplina, infatti, contiene una norma ap-

Note:

(1) Comm. trib. reg. Lombardia, 11 ottobre 2013, n. 140.

(2) Comm. trib. reg. Lazio, 8 aprile 2009, n. 81.

(3) R.M. 1° luglio 1980, n. 9/1437.

(4) Cass., 20 gennaio 2003, n. 792.

(5) In tal senso, per tutte, Cass., 8 agosto 2005, n. 16700 e Id., 16 maggio 2003, n. 7689.

posita relativa alla determinazione del valore normale dei beni, cioè l'art. 9 del T.U.I.R., il quale, però, può trovare applicazione solamente in specifici casi (tra i quali non rientra, in alcun modo, la fattispecie oggetto di contestazione), e cioè: in primo luogo, quelli in cui una transazione sia priva di corrispettivo in denaro (come, ad esempio, nel caso di conferimenti in società, permuta, dazioni in pagamento, destinazioni di beni a finalità estranee all'impresa ed in generale quando siano previsti corrispettivi in natura) e, in secondo luogo, nei casi in cui vi sia la necessità di contrastare fenomeni "patologici" (come nel caso del *transfer pricing* di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., dove si estende l'applicazione del valore normale, a determinate condizioni, pur in presenza di un corrispettivo in denaro determinato tra le parti).

A conferma che nell'imposizione diretta con riferimento alle cessioni a titolo oneroso un valore diverso dal corrispettivo determinato dalle parti non può essere utilizzato, si segnala la particolare fattispecie introdotta dal D.L. n. 223/2006, con il quale il legislatore aveva novellato l'art. 39, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, inserendo il principio che legava la prova dell'esistenza di attività non dichiarate (o l'inesistenza di passività dichiarate) nelle cessioni di beni immobili al valore normale dei beni trasferiti, qualora il corrispettivo fosse stato inferiore a tale valore. In questo caso, quindi, veniva espressamente previsto, limitatamente alle cessioni di beni immobili, l'utilizzo del valore normale di cui al comma 3 dell'art. 9 del T.U.I.R. per fondare una presunzione semplice qualificata (dotata, cioè, dei requisiti di gravità, precisione e concordanza).

Tale disposizione è stata, tuttavia, abrogata dall'art. 24 della legge n. 88/2009, cd. Comunitaria 2008, perché ritenuta incostituzionale in quanto contraria agli articoli 23 e, conseguentemente, 53 della Costituzione.

Con l'art. 24 citato è stato, infatti, eliminato dall'art. 39, primo comma, lett. d). del D.P.R. n. 600/1973, il riferimento al valore normale quale prova sufficiente per legittimare un accertamento di valore per le cessioni di beni immobili effettuate in regime di impresa. In seguito a tale modifica è quindi venuta meno, anche per le

compravendite di immobili, la possibilità di fondare un accertamento nell'ambito delle imposte sui redditi solamente sulla base del valore normale, in quanto superiore al corrispettivo dichiarato.

Tale principio, del resto, è stato confermato dall'Agenzia delle entrate con la circolare del 14 aprile 2010, n. 18/E, laddove ha sostenuto che, a commento delle modifiche normative che hanno precluso all'Amministrazione finanziaria di fondare la rettifica delle dichiarazioni dei redditi sullo scostamento tra il corrispettivo dichiarato per la cessione di beni immobili e il relativo valore normale, gli Uffici coltiveranno il contenzioso solamente se l'infedeltà del corrispettivo dichiarato sia sostenuta, oltre che dal mero riferimento dello stesso rispetto al prezzo di mercato, anche da ulteriori elementi presuntivi idonei ad integrare la prova della pretesa.

Anche la giurisprudenza ha sancito che la richiesta dell'Ufficio di pretendere per il venditore del bene la plusvalenza calcolata sul valore dell'atto di compravendita, definito ai fini dell'imposta di registro in capo all'acquirente, non regge affatto, in quanto la tassazione di un atto di compravendita, è cosa ben diversa se analizzata dal punto di vista del compratore (imposta di registro al 2% o al 9% o al 12% in caso di cessione di immobili), o di chi vende (imposte dirette generalmente con aliquote molto più alte ma con base imponibile più bassa). E tale differenza comporta che, pur essendo l'atto di compravendita "un unicum" fra le parti interessate, ognuna delle due è "libera" di definire con l'Amministrazione finanziaria, il valore del bene, ma la definizione del valore eseguita da parte del compratore, non può pregiudicare parte venditrice (6).

L'Ufficio, con l'avviso di accertamento, pertanto, non può ingiustificatamente trasferire i principi validi per la determinazione del valore dei beni ai fini dell'imposta di registro nella disciplina relativa all'imposta sul reddito, imponendo arbitrariamente che gli elementi che rivestono

Nota:

(6) Comm. trib. prov. di Milano, 17 maggio 2010, n. 202, in questa Rivista n. 8/2010, pag. 709, con commento di G. Corasaniti.

un ruolo chiave ai fini della prima divengano decisivi anche ai fini della seconda.

Si ricorda che la Corte di cassazione (7) ha stabilito che, in tema di accertamento del reddito, il valore di mercato determinato in via definitiva in sede di applicazione dell'imposta di registro può essere legittimamente utilizzato dall'Amministrazione finanziaria come dato presuntivo ai fini dell'accertamento di una plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione, restando a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato ed il prezzo incassato, mediante la prova, desumibile da elementi indiziari, di avere in concreto venduto ad un prezzo inferiore.

Pertanto, il contribuente dovrebbe dimostrare di non avere incassato somme superiori a quelle incassate, attraverso, ad esempio, la produzione degli estratti conto accompagnati da una dichiarazione dell'acquirente di avere pagato quell'importo.

La circostanza che il valore accertato derivi dalla definitività dell'accertamento ai fini dell'imposta di registro, come nel caso oggetto di analisi della sentenza della Commissione tributaria provinciale di Genova in commento, non muta evidentemente i termini della questione, dal momento che, in sede di procedimento e contenzioso valevole ai fini delle imposte dirette, il contribuente ha sempre la possibilità di dimostrare il contrario, anche se non ha contestato nulla ai fini dell'imposte indirette.

Agevolazione IRES per gli enti ecclesiastici

La sentenza in esame ha accolto, invece, il ricorso dell'Ente nella parte in cui chiedeva l'applicazione dell'aliquota agevolata ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973.

La norma in oggetto prevede la riduzione a metà dell'aliquota dell'imposta sulle società (precedentemente IRPEG) a favore dei seguenti soggetti

“[1] ...

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.

[2] Per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica”.

Da quanto emerge da tale disposizione normativa, i requisiti che devono possedere i soggetti per beneficiare di tale agevolazione sono i seguenti:

– appartenere ad una delle categorie indicate di enti o istituti;

– possedere la personalità giuridica.

Risulta chiaro che l'esenzione in parola è meramente soggettiva, poiché la legge agevolatrice ha inteso favorire, in quanto tali, gli enti che perseguono scopi altamente sociali, senza far conto degli strumenti, cioè del tipo di attività (lucrativa o meno, commerciale o meno) con cui essi si procurano i mezzi indispensabili al raggiungimento degli scopi.

Del resto, l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 è inserito nel Titolo I, il quale è rubricato con “Agevolazioni di carattere soggettivo”. Pertanto, è evidente che la riduzione a metà dell'aliquota di imposta può essere applicata da tutti i soggetti che possiedono le caratteristiche indicate nella norma, a prescindere da quante e quali attività vengono esercitate.

Infatti, le agevolazioni concesse a particolari settori di attività sono state previste dai successivi titoli del D.P.R. n. 601/1973. Ad esempio, il Titolo II si occupa delle agevolazioni per l'agricoltura, il Titolo III di quelle per la cooperazione, il IV di quelle per il credito.

La normativa sulle agevolazioni fiscali per imposte dirette nei confronti di tali soggetti e la sua delimitazione in relazione ad attività svolte nelle prestazioni di servizi di interesse pubblico e in regime non concorrenziale degli enti in essa

Nota:

(7) Cass., 11 ottobre 2013, n. 23115 e Id., ord. 20 febbraio 2014, n. 4114.

indicati ha l'evidente significato di palesare l'intento dello Stato di tutelare, con il trattamento fiscale privilegiato, interessi meritevoli di particolare attenzione.

Tali interessi sono portati avanti dagli enti religiosi, i quali, come sancito dall'art. 7, comma 3, della legge 25 marzo 1985, n. 121, rientrano tra quelli il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza ed istruzione.

Del resto, gli enti ecclesiastici si caratterizzano per lo svolgimento di due attività principali:

- attività istituzionali o di religione e culto (esempio: cura delle anime, formazione del clero e di religiosi, scopi missionari, catechesi, ecc.);
- attività commerciali in ambiti assistenziali, previdenziali, sanitari, didattici, ricettivi, culturali, ricreativi e sportivi.

Le prime attività, pur richiedendo la presenza di strutture organizzative e gestionali, non hanno di per sé finalità economiche, in quanto espressione di valori spirituali e religiosi.

Le attività commerciali, invece, sono economicamente finalizzate per fini di apostolato e di missione religiosa e non per fini di lucro.

Infatti, al contrario di quanto avviene per altri operatori economici, i profitti generati dalle attività commerciali non vengono distribuiti per essere utilizzati per fini privati, ma vengono impiegati per lo svolgimento dell'attività primaria dell'ente: quella religiosa.

Tali principi sembrerebbero essere condivisi dalla Commissione tributaria di Genova, in commento, laddove ha sancito che la normativa in oggetto richiedeva unicamente il requisito soggettivo per beneficiare dell'agevolazione in assenza di natura commerciale dell'Ente, ancorché sussistesse il requisito oggettivo della strumentale utilizzazione del beneficio economico ricavato dalla vendita nell'attività istituzionale di culto, religione, di carità spirituale e temporale dell'Ente stesso.

In altri termini, secondo i giudici genovesi, l'attività svolta dall'Ente religioso, avendo uno scopo preciso e definito dalla legge, non poteva comunque definirsi commerciale.

Del resto, come sancito da altra giurisprudenza (8), gli enti ecclesiastici devono comunque essere assimilati agli enti di beneficenza o istruzione, anche se svolgono attività commerciale.

Si è detto che l'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 601/1973 prevede che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche sia ridotta alla metà nei confronti degli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione (lett. c).

Di conseguenza, l'ente ecclesiastico rientra tra i soggetti contemplati dal summenzionato art. 6 e il regime tributario applicabile è quello agevolato previsto dal citato articolo, in forza del particolare regime che lo Stato italiano ha voluto riservare alla Chiesa cattolica e agli enti che ad essa fanno capo o si ispirano.

Non avrebbe altrimenti senso la previsione di un regime agevolativo che non troverebbe applicazione per mancanza di soggetti rientranti nella norma stessa.

Inoltre, va ricordato che il legislatore fiscale ha risolto alcune problematiche che avrebbero potuto sorgere in termini di distinzione tra attività religiose e quelle commerciali, riconoscendo esplicitamente all'ente ecclesiastico, soggetto passivo d'imposta, la natura di ente non commerciale ancorché eserciti un'attività economica e commerciale (esempio: attività sanitaria, didattica, ricettiva, ecc.).

Tale previsione si riscontra nell'art. 149, comma 4, del T.U.I.R., ai sensi del quale per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti come persone giuridiche non opera mai, ai fini fiscali, la presunzione legale di perdita della qualifica di enti non commerciali.

Con questa disposizione il legislatore ha, dunque, riconosciuto la natura del tutto particolare di tali enti, nei quali si svolge la vita religiosa e familiare dei componenti delle congregazioni, escludendo che questi possano perdere la loro natura di enti non commerciali a causa dell'eventuale svolgimento di attività ritenute "commerciali" dal nostro ordinamento.

Questo perché non bisogna dimenticare che quasi tutte le attività "commerciali" svolte dagli enti ecclesiastici, altro non sono che le attività nelle quali, dalla loro fondazione, si svolge l'apostolato delle singole congregazioni e che, pertanto, anche se svolte in forma organizzata, non

Nota:

(8) Comm. trib. prov. di Torino n. 205 del 2012.

modificano lo spirito originale di missione religiosa e, correttamente, non provocano per il nostro ordinamento tributario la perdita della qualifica di ente non commerciale.

Quanto appena detto sarebbe già di per sé sufficiente a sostenere che gli enti ecclesiastici, civilisticamente riconosciuti in Italia, debbano sempre godere dell'agevolazione del 50% dell'aliquota IRES.

È necessario, però, ricordare, che tali conclusioni, coerenti con il testo normativo, sono state messe in discussione dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 91 del 19 luglio 2005, la quale ha sostenuto che gli enti ecclesiastici non possono beneficiare dell'aliquota agevolata, qualora l'attività posta in essere abbia carattere commerciale e sia svolta a certe condizioni.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che la riduzione alla metà dell'IRES può trovare applicazione solo in relazione alle attività dirette di culto e religione e alle attività diverse per le quali sia riconosciuto un nesso di strumentalità diretta e immediata con i fini di culto. Tali attività, se di natura commerciale, devono essere esercitate in modo non prevalente o esclusivo e comunque devono essere intrinseche al fine di culto.

In altri termini, secondo questa tesi, per l'applicabilità del regime fiscale di favore rileva l'attività concretamente esercitata dall'ente ecclesiastico.

Tale principio sembrerebbe essere stato fatto proprio anche dall'Ufficio dell'Agenzia delle entrate che ha emesso l'avviso di accertamento parzialmente annullato con la sentenza in esame.

Infatti, nel testo della sentenza si legge che il beneficio della riduzione dell'aliquota è subordinato, non solo al requisito soggettivo in oggetto, ma anche a quello oggettivo previsto dagli artt. 1 e 2 del D.P.R. n. 598/1973.

Si ricorda che tale provvedimento disciplinava i presupposti dell'imposta sulle persone giuridiche prima dell'entrata in vigore del T.U.I.R.

In particolare, l'art. 2 si occupava di individuare i soggetti passivi e stabiliva che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente si doveva determinare in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata,

e in mancanza in base all'attività effettivamente esercitata.

Attualmente, però, la normativa che si occupa dei soggetti passivi dà importanza anche all'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto (così comma 4, ultima allinea, dell'art. 73 del T.U.I.R.), circostanza non contemplata dal testo del D.P.R. n. 598/1973.

Pertanto, dal momento che gli scopi primari degli enti ecclesiastici sono equiparati per legge ai fini di beneficenza o di istruzione (combinato disposto dell'art. 6 del D.P.R. 601/73 e art. 7, comma 3, della legge 121 del 25 marzo 1985) e sono stabiliti chiaramente dai relativi atti costitutivi e statuti, non è più possibile invocare la necessità della verifica di uno specifico requisito oggettivo per usufruire dell'agevolazione in esame, come effettuato nel contenzioso di cui trattasi.