

## Giurisprudenza

# Regime Ires con aliquota al 50%, non basta essere un ente ecclesiastico

1 Marzo 2021

L'agevolazione non ha natura meramente oggettiva ma è riconosciuta solo se l'attività esercitata dall'istituto non ha carattere commerciale ma finalità religiose o di culto

immagine generica illustrativa

La riduzione del 50% dell'aliquota Ires prevista dall'articolo 6, Dpr n. 601/1973 in favore degli enti di religione e di culto, equiparati a quelli di beneficenza e assistenza, può essere riconosciuta solo ed esclusivamente per i redditi derivanti da un rapporto di "strumentalità immediata e diretta" con il fine di religione e di culto, tipico dell'ente ecclesiastico. Lo ha affermato la Cassazione nell'ordinanza n. 339 del 13 gennaio 2021.

## I fatti

Con avviso di accertamento per l'anno d'imposta 2006, l'Ufficio ha disconosciuto l'applicazione dell'aliquota Ires agevolata prevista dall'articolo 6, comma 1, Dpr n. 601/1973, in relazione al reddito di un ente ecclesiastico derivante dalla proprietà di alcuni immobili posseduti, alcuni dei quali locati ad uso abitativo o commerciale, altri concessi in comodato e altri ancora tenuti a disposizione, in quanto destinati ad attività "diverse".

L'istituto religioso ha impugnato l'avviso in Commissione tributaria sostenendo che l'agevolazione avesse natura soggettiva. Si riferiva, cioè, alla mera natura del soggetto giuridico beneficiario (ossia agli enti religiosi in quanto tali), senza richiedere alcuna indagine sull'attività svolta.

Altalenante è stato l'esito dei due gradi di giudizio di merito. La Commissione provinciale ha accolto il ricorso ritenendo che la riduzione di aliquota trovasse applicazione per tutte le tipologie di reddito, quindi anche per quello derivante dalla locazione di un immobile in quanto non poteva essere giustificata solo sulla base della distinzione e dell'individuazione delle finalità religiose o di culto, che di per sé non sono produttive di reddito, alle quali era destinato l'immobile locato. La

Commissione regionale, invece, ha accolto l'appello dell'ufficio e ha riformato la sentenza impugnata. In particolare, il giudice di appello:

- ha rimarcato la natura di ente ecclesiastico dell'istituto contribuente ex articolo 2, legge n. 222/1985 (*"Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari"*), risultante dai documenti prodotti in giudizio (attestazione sia della Prefettura per l'iscrizione nel registro delle imprese, sia della Sacra congregazione per l'istituzione dell'ente e per il suo riconoscimento come persona giuridica agli effetti civili dello Stato italiano)

- ha ribadito l'equiparazione dell'ente ecclesiastico agli enti aventi fine di beneficenza o di istruzione, riconosciuta espressamente dall'articolo 7, accordo 18 febbraio 1984 tra Santa sede e Repubblica italiana, ratificato con legge n. 121/1985

- ha precisato che, oltre le attività di religione o di culto, gli enti ecclesiastici possono svolgere anche *"attività diverse"* e che queste ultime si identificano con *"quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro"* (articoli 15 e 16, legge n. 222/1985, recante disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi)

- ha concluso che, dovendo le disposizioni di carattere agevolativo essere interpretate in senso stretto e dovendosi pertanto considerare agevolate le attività equiparate ai fini tributari alle attività di beneficenza o di istruzione, l'attività di gestione degli immobili non fosse direttamente connessa ai fini di religione o di culto e, quindi, non potesse essere riconosciuto il beneficio ex articolo 6, Dpr n. 601/1973.

Infine la Cassazione, confermando la sentenza della Ctr, ha rigettato il ricorso del contribuente e ha affermato che *"al fine del riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota dell'IRPEG, ai sensi del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 6,... in favore degli enti equiparati a quelli di beneficenza o istruzione, non è sufficiente che essi siano sorti con tali enunciati fini, ma occorre altresì accertare ... che l'attività in concreto esercitata dagli stessi non abbia carattere commerciale, in via esclusiva o principale, ed inoltre, in presenza di un'attività commerciale di tipo non prevalente, che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con quei fini, e quindi, non si limiti a perseguire il procacciamento dei mezzi economici al riguardo occorrenti (dovendo altrimenti essere classificata come "attività diversa", soggetta all'ordinaria tassazione)"* (Cassazione n. 339/2021).

## **Osservazioni**

I giudici di legittimità sono chiamati a stabilire se, per fruire dell'aliquota Ires dimezzata sia sufficiente o meno fermarsi alla semplice interpretazione letterale dell'articolo 6, Dpr n. 601/1973, in particolare se basti la sussistenza del solo requisito soggettivo in modo che l'aliquota agevolata

possa essere applicata ai soggetti che rientrano nella categoria prevista dalla disposizione, ovvero se sia comunque necessario l'esame del presupposto oggettivo, e cioè che il reddito tassabile derivante dall'attività concretamente svolta (gestione immobiliare) sia connesso al fine di religione e di culto dell'ente ecclesiastico.

Al riguardo la Corte ha affermato che *"l'agevolazione in questione non è meramente soggettiva, come sembrerebbe dedursi dal **D.P.R. n. 601**, art. 6, ma non può prescindere dal tipo di attività alla quale il reddito si riferisce"* (ordinanza n. 339/2021), poiché la norma non contiene solo un'elencazione nominativa dei soggetti potenzialmente agevolabili, ma anche di attività specificamente previste. Infatti in base all'articolo 6, Dpr n. 601/1973, *"l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti: ...c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione"*.

In particolare la Corte ha chiarito che l'agevolazione è (anche) soggettiva, come indica il titolo 1° del Dpr e come si evince dal citato articolo 6, ma la natura soggettiva deve intendersi nel senso che *"il beneficio non è applicabile a soggetti diversi, ancorché svolgenti attività analoga, ma non anche che spetti per il solo fatto della natura del soggetto, ancorché questi svolga un'attività esorbitante da quella che giustificherebbe l'esenzione"* (Cassazione n. 2573/1990).

Con la precisazione che, trattandosi di norma agevolativa, la riduzione dell'aliquota è riservata agli enti descritti e indicati dalla disposizione e non è suscettibile di essere estesa a soggetti che non svolgono le attività ivi contemplate, in quanto le norme di agevolazione hanno carattere eccezionale e devono essere interpretate restrittivamente (Cassazione n. 9758/2010 e n. 25586/2016).

Nella fattispecie, quindi, l'ente ecclesiastico, equiparato per legge a quelli con fini di istruzione o di beneficenza (ex articolo 7, punto 2, accordo firmato fra Repubblica italiana e Santa sede il 18/02/1984, ratificato con legge n. 121/1985), avrebbe potuto usufruire della riduzione dell'imposta alla metà, solo se l'attività in concreto esercitata fosse rimasta nell'ambito dei suoi fini istituzionali tipici, esplicitamente determinati nello statuto, o, quantomeno, in caso di attività non prevalente, si fosse posta in rapporto di strumentalità diretta e immediata con quei fini (Cassazione n. 2573/90 e n. 1633/1995).

Tali conclusioni sono state confermate dalla Corte anche per i soggetti che non svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale, ma che sono identificati e qualificati in base al fine che perseguono istituzionalmente. Si tratta cioè di soggetti che *"hanno diritto all'agevolazione... qualora l'attività commerciale sia in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine stesso, con la conseguenza che non è tale un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, per l'intrinseca natura di esso o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di*

*qualsiasi altro fine; quando, cioè, si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione".* (Cassazione, n. 1633/1995 e n. 22493/2013).

Nella fattispecie esaminata, la Cassazione ha affermato che la sentenza della Commissione regionale si era attenuta ai principi di legittimità richiamati e ha ritenuto che *"l'agevolazione non fosse concedibile nel caso concreto 'risultando essere l'attività di gestione dell'immobile non direttamente connessa ai fini di religione o di culto"*.

La sentenza impugnata, infatti, seppur sinteticamente, ha evidenziato anche, nella parte narrativa, che alcuni immobili erano stati dati in locazione ad uso abitativo e commerciale, e per altri il canone di locazione ritratto era relativo alla installazione di un'antenna televisiva. Le descritte *"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"*, ex articolo 7, legge n. 121/1985, che, quindi, non va rinvenuto nell'aliquota ridotta ex articolo 6, Dpr n. 601/1973.

di

**Romina Morrone**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/regime-ires-aliquota-al-50-non-basta-essere-ente-ecclesiastico>