

339.21

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

| |
|----------------------------|
| IRPEG IRES ACCERTAMENTO |
|----------------------------|

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

| | | |
|------------------------------|----------------------|-------------------|
| Dott. FEDERICO SORRENTINO | - Presidente - | R.G.N. 19171/2015 |
| Dott. ROBERTA CRUCITTI | - Consigliere - | Cron. 339 |
| Dott. ANDREINA GIUDICEPIETRO | - Consigliere - | Rep. |
| Dott. MICHELE CATALDI | - Consigliere - | Ud. 06/10/2020 |
| Dott. ANDREA VENEGONI | - Rel. Consigliere - | CC |

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 19171-2015 proposto da:

(omissis) , elettivamente
domiciliato in (omissis) ,
presso lo studio dell'avvocato (omissis) , che lo
rappresenta e difende unitamente all'avvocato (omissis)
(omissis)

- ricorrente -**contro**

2020 AGENZIA DELLE ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI
2794 ALESSANDRIA, in persona del Direttore pro tempore,
elettivamente domiciliato in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI
12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO, che lo
rappresenta e difende;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 128/2015 della COMM.TRIB.REG.
di ^{Piemonte} ~~TORINO~~ depositata il 28/01/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 06/10/2020 dal Consigliere Dott. ANDREA
VENEGONI;

lette le conclusioni del P.M. in persona del Sostituto
Procuratore Generale Dott. GIOVANNI GIACALONE che ha
chiesto il rigetto del ricorso.

RITENUTO CHE

L (omissis) , con sede in (omissis) ricorre contro la sentenza della CTR del Piemonte che, riformando la sentenza della CTP di Alessandria, ha confermato l'avviso di accertamento relativo all'ires per l'anno 2006, disconoscendo l'agevolazione di cui all'art. 6 d.P.R. 601 del 1973 relativa agli enti non commerciali, di beneficenza, assistenza, istruzione e cultura, in relazione al reddito derivante dalla proprietà di alcuni immobili.

Il ricorso è proposto sulla base di sette motivi.

Si costituisce l'Agenzia delle Entrate con controricorso.

Il ricorso viene trattato in accoglimento di istanza dell'ente ricorrente, che ha fatto presente come, a seguito dell'avviso di accertamento, sia stata emessa cartella per la riscossione degli importi in contestazione.

Il Procuratore Generale ha depositato conclusioni scritte.

Il ricorrente ha depositato memoria del 20.9.2020.

CONSIDERATO CHE


Con il **primo motivo** di ricorso il contribuente deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 7 legge 25 marzo 1985 n. 121 (di ratifica ed esecuzione dell'accordo con protocollo addizionale firmato a Roma il 18.2.1984 che apporta modificazioni al Concordato Lateranense dell'11.2.1929 tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede) anche in relazione all'art. 6 d.P.R. 601 del 1973, e quindi degli artt. 7 - 10 della Costituzione della Repubblica e conseguente vizio ex art. 360 n. 3 c.p.c.

L'ente ricorrente è un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto. La CTR non ha tenuto conto del fatto che, secondo l'art. 7 legge 121 del

1985, agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione e culto sono equiparati a quelli avente fine di beneficenza ed istruzione.

Con il **secondo motivo** deduce violazione e/o errata applicazione dell'art. 12 delle Disposizioni sulla legge in generale, di cui al r.d. 16.3.1942 n. 262 (preleggi), in relazione all'art. 6 d.P.R. 601 del 1973 e all'art. 7 legge 121 del 1985 e conseguente vizio ex art. 360 n. 3 c.p.c.

La CTR ha dato un'interpretazione errata della norma agevolativa, non tenendo conto del fatto che gli enti ecclesiastici sono equiparati a quelli di beneficenza ed istruzione, per cui una semplice interpretazione letterale della norma avrebbe condotto a riconoscere l'agevolazione.

Con il **terzo motivo** deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 6 d.P.R. 601 del 1973 e conseguente vizio ex art. 360 n. 3 c.p.c. 

L'agevolazione in questione è di carattere soggettivo e si deve applicare ai soggetti che rientrano nella categoria da essa prevista.

Con il **quarto motivo** deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 20 Cost. e conseguente vizio ex art. 360 n. 3 c.p.c.

L'affermazione della CTR secondo cui la norma del 1985 avrebbe implicitamente abrogato la norma dell'art. 6 d.P.R. 601 del 1973 è errata in sé e contrastante con l'art. 20 Cost. che prevede che il carattere ecclesiastico ed il fine di religione e di culto può essere motivo di trattamenti fiscali speciali.

Con il **quinto motivo** deduce omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ex art. 360 n. 5 c.p.c.

L'affermazione della CTR secondo cui il reddito dei fabbricati dell'ente in questione, ente ecclesiastico, deriva da attività non direttamente connessa al fine di religione o di culto è apodittica, perchè non motivata in alcun modo.

Con il **sesto motivo** deduce violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 8, 25, 37, 55, 143, 144 e 149 TUIR e art. 57 e 107 TFUE

La natura di ente non commerciale del contribuente non poteva far qualificare il reddito in maniera diversa

Con il **settimo motivo** deduce violazione e/o falsa applicazione dell'art. 11 comma 3 d. lgs. 546 del 1992 alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 17.3.2015, e conseguente vizio ex art. 360 n. 3 c.p.c.

L'avviso di accertamento è nullo perchè firmato da dirigente non nominato per effetto di un pubblico concorso, come stabilito dalla suddetta sentenza.

I primi sei motivi si possono trattare congiuntamente, attenendo alla medesima questione sotto diverse prospettive.

Il principio che questa Corte ha affermato sul tema oggetto dei suddetti motivi si può riassumere in questa affermazione (sez. VI-5, ord. n. 25586 del 2016, ma anche sez. V, n. 22493 del 2013):

Al fine del riconoscimento del beneficio della riduzione alla metà dell'aliquota dell'IRPEG, ai sensi dell'art. 6, lett. h), del d.P.R. n. 601 del 1973, 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, alla stregua del coordinamento con gli artt. 1 e 2 del d.P.R. n. 598 del 1973, 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).

E' stato anche precisato (sempre sez. V, n. 22493 del 2013) "che anche i soggetti che non svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale, ma sono identificati e qualificati in base al fine che istituzionalmente perseguono, hanno diritto all'agevolazione di cui al più volte richiamato art. 6, 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."(Cass. 1633/1995).

La sentenza impugnata si è, in sostanza, attenuta a questi principi, ed 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", escludendo, così, la ravvisabilità non solo del vizio di cui all'art. 360 n. 3 c.p.c., ma anche di quello di cui all'art. 360 n. 4, e 360 n. 5 c.p.c., atteso che la sentenza è stata depositata nel 2015, e quindi quest'ultimo vizio è valutabile ai sensi della formulazione della norma successivamente alla riforma del 2012, per cui nella specie non si può ritenere che vi sia stato omesso

esame del fatto decisivo (il fatto che il reddito in questione, da locazione degli immobili che vengono in rilievo nella specie, non rientrasse nell'attività di culto). La sentenza ha, infatti, seppur sinteticamente, affrontato l'argomento, evidenziando 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.

Poi, evidentemente l'affermazione della CTR, oggetto del quarto motivo sull'intervenuta abrogazione parziale del d.P.R. n. 601 è discutibile, ma, in realtà, è un'affermazione meramente *ad abundantiam* che quindi non è decisiva ai fini del giudizio.

Nè, con riferimento al sesto motivo, l'interpretazione in questione è in contrasto con il diritto dell'Unione, come evidenziato anche dal PG nelle conclusioni scritte, atteso che essa non contraddice il concetto di "impresa" da quest'ultimo enucleato. All'ente non viene attribuita la natura di imprenditore commerciale, ma si ritiene che sui redditi non direttamente riconducibili all'attività di culto l'agevolazione non si applichi.

Del resto, secondo l'art. 7, comma 3, della legge 121 del 1985 di attuazione del nuovo concordato del 1984, è vero che:

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 o di istruzione.

Ma la stessa norma prosegue affermando che:

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.

Questo appare in linea con l'interpretazione fornita da questa Corte secondo cui l'agevolazione in questione non è meramente soggettiva, come sembrerebbe dedursi dall'art. 6 d.P.R. 601, ma non può prescindere dal tipo di attività alla quale il reddito si riferisce.

Quanto al settimo motivo, lo stesso pone, in primo luogo, problemi di autosufficienza perchè, al di là della formulaizone della questione in generale, che è nota, non evidenzia nel caso concreto come si manifesterebbe il vizio dello specifico avviso di accertamento.

In altri termini, avrebbe dovuto sollevare il problema in relazione allo specifico atto contestato, evidenziando, per esempio, chi lo aveva firmato e per quale motivo, alla luce di ciò, l'atto doveva ritenersi viziato.

Nulla di tutto ciò è stato dedotto, cosicchè non emerge il rilievo concreto nel motivo nel caso specifico. Era onere del ricorrente indicare perchè, nel caso specifico, l'atto doveva ritenersi viziato, alla luce delle caratteristiche specifiche e concrete dello stesso.

In ogni caso, questa Corte, dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 37 del 2015, ha avuto modo di affermare sul tema (sez V n. 22810 del 2015) che colui che firma l'accertamento non deve essere necessariamente un "dirigente", ma un appartenente alla "carriera direttiva". Il concetto è stato ribadito ancora di recente da sez. V n. 5177 del 2020, secondo cui:

In tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto

sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito dalla l. n. 44 del 2012.

Il ricorso deve, pertanto, essere respinto.

Le spese seguono la soccombenza. Sono, pertanto, a carico del ricorrente e, tenuto conto del valore della causa, si liquidano in euro 3.000.

Si dà atto, poi, ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater .P.R. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

P.Q.M.

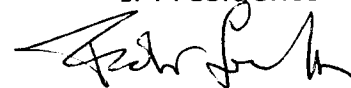
Rigetta il ricorso.

Condanna il ricorrente al pagamento delle spese processuali, liquidate in euro 3.000.

Si dà atto, ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater .P.R. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1-bis dello stesso art. 13.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 6 ottobre 2020.

Il Presidente



Depositato in Cancelleria

Oggi, 13 GEN 2021
IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Anna Maria Ursaia