

Le guide operative di **exLege**

*I contributi pubblici
agli enti
ecclesiastici*

Fonti normative:

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633
D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600
D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917
L. 12 gennaio 1991, n. 13
L. 25 marzo 1985, n. 121
L. 20 maggio 1985, n. 222

Ambito oggettivo e soggettivo

I contributi di cui tratta il presente fascicolo sono solo quelli erogati da un ente pubblico locale – ovvero comuni, province e regioni – e dallo Stato attraverso gli organi governativi, ad un ente ecclesiastico. Sono dunque escluse tutte le oblazioni e le liberalità che a titolo diverso l'ente ecclesiastico può ricevere da persone fisiche o da enti giuridici, anche se non dotati di personalità giuridica (associazioni, fondazioni, comitati, società di capitali, altri enti ecclesiastici).

Gli enti ecclesiastici

Gli enti ecclesiastici sono oggi definiti dall'art. 7, c. 2, della L. 121 del 25 marzo 1985 (che ha ratificato l'accordo che ha apportato modifiche al Concordato Lateranense dell'11 febbraio 1929); si tratta *“degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto”*.

La successiva L. 222 del 20 maggio 1985 *“Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio alle diocesi”*, all'art. 2 ha introdotto una distinzione fondamentale in riferimento al modo con cui si attribuisce ad un ente canonico tale denominazione, distinguendo due categorie.

Nella prima categoria sono inclusi tutti gli enti che appartengono alla costituzione gerarchica della chiesa, gli istituti religiosi e i seminari (art. 2, c. 1); alla seconda appartengono invece tutti gli enti eretti nell'ordina-

mento canonico per i quali si è accertata la finalità di “religione e culto” ai sensi dell’art. 16 (art. 2, c. 2).

Così tra i primi sono collocati tutti gli enti che sono riconosciuti come ecclesiastici dal diritto stesso.

Tra questi si ricordano:

- la Conferenza Episcopale Italiana,
- le diocesi,
- le parrocchie,
- i capitoli,
- le chiese (se sono aperte al pubblico e non sono annesse ad un altro ente ecclesiastico),
- le regioni ecclesiastiche,
- le province ecclesiastiche,
- l’Istituto centrale sostentamento del clero,
- i seminari, gli istituti di scienze religiose, le facoltà teologiche,
- gli istituti religiosi (anche diocesani), le province religiose e le case religiose,
- gli istituti secolari,
- le società di vita apostolica.

Alla seconda categoria appartengono invece: “... le altre persone giuridiche canoniche, ... le fondazioni e in genere ... gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell’ordinamento della Chiesa” (art. 2, c. 2) per i quali un atto amministrativo dello Stato italiano abbia accertato l’esistenza della finalità di religione o di culto.

Questa distinzione, rilevante ai fini del riconoscimento della personalità giuridica nell’ordinamento italiano, non ha però alcun riflesso sulla disciplina degli enti riconosciuti come ecclesiastici.

La verifica dell’ecclesiasticità

Un ente canonicamente eretto è considerato ecclesiastico civilmente riconosciuto se è stato emanato il decreto (prima un D.P.R., ora un decreto del Ministero dell’interno), perché – ai sensi della L. 12 gennaio 1991, n. 13 – questo è l’atto amministrativo che conferisce o riconosce detta personalità giuridica in ambito civile.

In base a quanto previsto dalla normativa concordataria sono dunque esclusi dalla categoria degli enti ecclesiastici tutti i soggetti che sorgono in ambito solo civile (associazioni riconosciute e non riconosciute,

fondazioni, comitati, società) e tutti quegli enti canonici per i quali non è richiesto o non è possibile richiedere il riconoscimento come enti ecclesiastici.

Pertanto non deve essere confusa con un ente ecclesiastico:

- un’associazione civile anche se i soci sono soltanto enti ecclesiastici (per esempio parrocchie);
- una fondazione civile quand’anche sia promossa da un ente ecclesiastico, che si riserva la nomina dell’intero consiglio di amministrazione.

Dopo aver distinto gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti all’interno della più estesa categoria degli enti dotati di personalità giuridica ai sensi della normativa italiana, è ulteriormente necessario non confondere *due realtà* la cui natura è differente: il *soggetto* e l’*attività* dal medesimo svolta.

Premesso infatti che gli enti ecclesiastici sono per loro natura “enti non commerciali” (ai fini fiscali) ma che è loro possibile svolgere comunque anche attività commerciali, è facile cadere nell’equivoco di *identificare l’attività medesima come un vero e proprio soggetto giuridico indipendente*; esempio di questo equivoco è il considerare l’attività di scuola materna gestita dalla parrocchia come se fosse un vero soggetto autonomo e analogamente la casa di ricovero per gli anziani, la scuola primaria, la casa per ferie.

Un altro equivoco può essere indotto dal non distinguere con precisione quale sia il soggetto cui deve essere riferita l’attività.

Come esempio si può utilizzare ancora quello della scuola materna presso la quale operano alcune religiose e il cui referente (usiamo un termine volutamente generico) è il parroco.

Distinguiamo in tal caso tre diverse tipologie:

- 1) si tratta di un’attività della parrocchia e il parroco è il responsabile in quanto è il legale rappresentante della parrocchia (e non si ha un consiglio di amministrazione, perché la parrocchia non è un ente collegiale e non ha organismi di tal genere) mentre le religiose sono assunte per la conduzione della attività;

Le attività dell’ente ecclesiastico

- 2) si tratta dell'attività di una associazione solo civile, il cui presidente è il parroco (o per statuto o perché socio eletto a tale carica) e le suore sono assunte come insegnanti e direttrice; in questo caso non siamo in presenza di un ente ecclesiastico;
- 3) si tratta dell'attività di una casa religiosa – che è un vero ente ecclesiastico di diritto (art. 2, c. 2, L. 222/1985) – e il parroco, e quindi la parrocchia, non hanno alcun ruolo giuridico.

Il significato del termine “contributo” può essere precisato come *qualsiasi prestazione, in denaro o in natura, che l'ente pubblico eroga a favore dell'ente ecclesiastico vi sia o meno una prestazione corrispettiva di quest'ultimo*.

Questo istituto si declina in quattro diverse figure giuridiche:

1. i contributi a fondo perso (sia per l'attività istituzionale che per quella commerciale),
2. i contributi corrispettivi (quando l'ente beneficiario assume una obbligazione a favore dell'erogante o di un terzo),
3. i contributi in conto esercizio previsti dalla legge,
4. i contributi per l'acquisto di beni strumentali all'attività commerciale.

Dopo aver precisato i tratti identificativi dell'ente ecclesiastico è necessario ora introdurre una distinzione relativa alla diversa natura delle attività svolte poiché queste possono essere riferite alla sfera istituzionale o a quella commerciale (o d'impresa). Questa distinzione, come vedremo più avanti, assume grande rilievo in ambito fiscale.

Le caratteristiche che permettono di identificare le *attività istituzionali* di un ente ecclesiastico sono ben indicate dall'art. 16, lett. a) della L. 222/85: “*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*”.

Per quanto riguarda invece la *sfera non istituzionale*

I contributi

Le attività istituzionali e le attività commerciali dell'ente ecclesiastico

e *commerciale* ci si deve riferire alla normativa fiscale che ritiene tali tutte le attività nelle quali ricorrono tre condizioni: la abitualità, la presenza di una struttura organizzativa per la produzione di beni o di servizi e la sinallagmaticità delle prestazioni.

Non è quindi corretto affermare che tutto ciò che è estraneo alla sfera istituzionale debba essere ricondotto alla attività d'impresa, poiché in carenza di una delle caratteristiche sopra indicate tale conclusione è errata e l'attività non appartiene né al primo, né al secondo ambito.

Aver ben presente questa distinzione permette di qualificare correttamente il motivo giuridico in riferimento al quale è erogato il contributo; tuttavia ciò può non essere sempre immediatamente chiaro.

Infatti se per alcuni enti (quali le parrocchie) è da un lato quantitativamente significativo l'ambito delle attività istituzionali e non commerciali (l'attività liturgica, quella catechetica, le iniziative più direttamente volte alla cura delle anime e all'educazione dei ragazzi) e dall'altro ben delineata l'attività commerciale (il bar dell'oratorio, la scuola materna parrocchiale, il servizio di consultorio), non altrettanto può dirsi per altre realtà.

Infatti se un istituto religioso gestisce un ospedale perché proprio questo è il suo carisma, la distinzione tra i due ambiti è meno agevole; infatti se la stessa attività ospedaliera è – dal punto di vista canonico – istituzionale (perché è l'espressione diretta e essenziale del carisma e quindi del motivo per cui l'istituto esiste), per l'ordinamento italiano è da qualificarsi commerciale (o d'impresa) in quanto ricorrono le tre condizioni (abitualità, struttura organizzativa e presenza di un corrispettivo per il servizio prestato).

Tuttavia – anche se quantitativamente ridotto – resta sempre un ambito istituzionale e non commerciale. Ad esempio un istituto religioso che gestisce una scuola avrà senz'altro un'attività istituzionale non commerciale relativa alla vita della casa religiosa e dei consacrati che la abitano. Inoltre potrà eventualmente avere anche altre attività non commerciali e relative alla sfera istituzionale, come ad esempio:

- a) le attività extrascolastiche (corsi di istruzione religiosa, esperienze di preghiera e ritiri) svolte nella medesima struttura scolastica,

b) l'attività di oratorio estivo per i ragazzi organizzato presso la medesima struttura che in altri mesi è destinata all'attività di scuola (attività commerciale).

A partire da queste premesse è possibile individuare i *criteri* più sicuri per poter correttamente distinguere il titolo per cui un contributo è erogato.

Innanzitutto si deve prestare attenzione all'eventuale *riferimento normativo* che motiva l'erogazione del contributo. Infatti se si menziona una disposizione regionale in materia di tutela della attività scolastica, è evidente che il contributo non è dato per l'attività istituzionale ma per l'attività commerciale di gestione di una scuola; così pure, quando il riferimento è alla normativa socio-assistenziale, il contributo dato alla "casa di riposo" non può essere imputato all'attività istituzionale.

Quando invece la relazione è con le attività che l'ente ecclesiastico pone in essere a favore dei fedeli senza avvalersi della propria attività commerciale, questo contributo è da imputarsi all'attività istituzionale (esempio: l'oratorio estivo attivato presso la struttura scolastica nei mesi di sospensione dell'attività scolastica).

Infine, qualora il *contributo sia finalizzato ad un intervento su un immobile* è possibile avvalersi di un altro criterio quale è l'iscrizione dell'immobile medesimo tra i beni d'impresa mediante l'iscrizione nel libro degli inventari o nel libro dei cespiti ammortizzabili. Se tale iscrizione è stata effettuata, il contributo è sicuramente relativo all'attività commerciale; quando invece l'immobile non è stato iscritto sul medesimo registro, l'erogazione è relativa alla sfera istituzionale.

In questo paragrafo si tratta dei contributi ricevuti dall'ente ecclesiastico e destinati alla sua *attività istituzionale*.

In ragione di tale destinazione sono da escludersi tutte le fattispecie che implicano l'impegno dell'ente ad una prestazione corrispettiva, e quindi l'unica tipologia possibile è il cosiddetto "contributo a fondo perso".

Con questa espressione si vuole, dunque, indicare

I contributi per
l'attività
istituzionale:
definizione

ogni erogazione in denaro e/o in beni che l'ente ecclesiastico riceve *in riferimento alla utilità sociale della propria attività*.

Mancando una controprestazione a favore dell'ente pubblico erogante, e dovendo il medesimo motivare una erogazione unilaterale, è lecito richiederla e/o accettarla *solo se è conforme alla normativa che disciplina l'utilizzo di fondi pubblici* (frequentemente ci si riferisce allo statuto del comune interessato).

Si deve infatti considerare che un'eventuale illegittimità dell'atto amministrativo che dispone l'erogazione del contributo a fondo perso può essere contestata dalla medesima autorità amministrativa che l'ha deliberata anche successivamente al pagamento all'ente ecclesiastico; in questa ipotesi, se viene in seguito accertata l'illegittimità dell'atto, l'ente beneficiario sarà tenuto a restituire quanto indebitamente ricevuto.

È purtroppo frequente che all'ente ecclesiastico sia richiesto di sottoscrivere una *convenzione o un più generico accordo* per poter ricevere un contributo a fondo perso. Tale adempimento è motivato dall'esigenza che vi sia traccia documentale idonea ad attestare il motivo per cui l'ente pubblico eroga unilateralmente denaro o beni.

Il senso della richiesta è certamente condivisibile, ma occorre prestare molta attenzione circa il contenuto giuridico che viene dedotto nell'atto.

Talvolta, infatti, vengono proposti formulari poco trasparenti che contengono un contratto a prestazioni corrispettive: l'ente pubblico eroga il contributo e l'ente ecclesiastico si impegna ad una prestazione, generalmente di servizio.

Il caso più frequente è l'impegno richiesto alle parrocchie di svolgere una attività di oratorio estivo per poter ricevere una determinata somma, solitamente proporzionale ai tempi di svolgimento e ai ragazzi coinvolti.

Questa prassi produce esiti assolutamente illegittimi, poiché trasforma l'attività di oratorio estivo – che è chiaramente istituzionale per la parrocchia – in una prestazione commerciale.

I contributi per
l'attività
istituzionale:
atti e formalità

Dunque, quando è coinvolta l'attività istituzionale dell'ente ecclesiastico (ed è solo il medesimo ente a dichiarare tale l'attività in oggetto, nel rispetto dei suoi propri scopi e fini) *il contenuto giuridico di qualsiasi tipo di accordo deve evidenziare l'unilateralità del contributo*; il medesimo è infatti giustificato non da una prestazione corrispettiva, ma dal valore sociale dell'opera svolta dall'ente.

Accanto a questa figura generica di "contributo a fondo perso" la quasi totalità delle regioni ha predisposto una disciplina specifica in relazione alle *sovvenzioni dei comuni destinate "all'edilizia di culto"*. La norma regionale definisce a priori gli interventi che possono essere finanziati, le modalità costitutive del fondo dal quale attingerli e le procedure cui attenersi per richiederli.

È evidente che la destinazione di questi contributi appartiene all'ambito istituzionale e, pertanto, nessuna controprestazione può essere richiesta. Soltanto è previsto che la destinazione urbanistica dei beni che beneficiano delle erogazioni non possa essere variata per un congruo numero di anni, e ciò per evitare che fondi pubblici destinati alle esigenze di culto della popolazione siano di fatto distratti per altre finalità.

Disciplina tributaria dei contributi relativi all'ambito istituzionale

Mancando ogni profilo di sinallagmaticità tale erogazione *non è soggetta ad alcun adempimento relativo all'IVA*.

Altrettanto deve dirsi anche per quanto riguarda le imposte dirette poiché questi contributi, come abbiamo già visto, non sono riferibili al reddito di impresa (manca la attività commerciale), né costituiscono redditi diversi (poiché manca nel D.P.R. 917/1986 una specifica norma che li menzioni).

Infine *non sono neppure oggetto di ritenuta a titolo di acconto* poiché l'art. 28 D.P.R. 600/1973 assoggetta a ritenuta solo i contributi erogati dagli enti pubblici alle "imprese".

Per quanto riguarda l'imputazione a bilancio essa deve essere fatta nella parte relativa all'attività istituzionale e non a quella – solo eventualmente possibile – relativa all'attività commerciale.

Precisiamo ora la disciplina relativa ai contributi attribuiti in riferimento alla *sfera commerciale*.

Il tratto caratteristico è dato:

- a) dalla presenza di un *rapporto sinallagmatico* per cui all'erogazione pubblica corrisponde l'assunzione di una obbligazione da parte dell'ente ecclesiastico, oppure:
- b) dalla *destinazione del contributo alla attività commerciale* anche se non vi è l'assunzione di alcuna obbligazione da parte del beneficiario.

La peculiarità di questi interventi a sostegno dell'attività dell'ente ecclesiastico si chiarisce meglio distinguendo tre tipologie di contributo:

- a) contributi-corrispettivi**, quando alla prestazione dell'ente pubblico corrisponde un'obbligazione a suo favore assunta dall'ente ecclesiastico (esempio: il comune eroga una somma alla parrocchia che si impegna a garantire il servizio di scuola materna). Questi contributi possono avere sia una origine legale che una origine contrattuale: la distinzione rileva ai fini della imputazione a bilancio;
- b) contributi a fondo perso**, quando il contributo è dato per sostenere una attività oggettivamente commerciale ma non vi è una controprestazione a favore dell'erogante; in questo caso il contributo mira ad agevolare genericamente l'attività;
- c) contributo per l'acquisto dei beni strumentali**, quando l'importo ricevuto è specificamente destinato all'acquisizione di un bene destinato all'attività commerciale o alla ristrutturazione dell'immobile iscritto nel libro degli inventari.

All'origine della decisione dell'ente pubblico di erogare questi contributi possono esserci sia disposizioni normative (nazionali o locali) sia la scelta politica e discrezionale di sostenere un certo tipo di attività alla quale è riconosciuto un valore sociale.

Questa diversa origine deve essere attentamente considerata quando si affronta il tema della disciplina tributaria cui associare l'erogazione.

Prima di illustrare i profili formali e fiscali è opportuno accennare a due strumenti giuridici che sono frequentemente utilizzati per disciplinare – in questo preciso ambito – il rapporto tra ente pubblico e ente ecclesiastico e quindi erogare i contributi: l'accreditamento e la convenzione.

L'*accreditamento* è l'atto mediante il quale un soggetto già autorizzato all'esercizio di una attività (soprattutto in ambito sanitario e socio-assistenziale) può erogare un servizio nell'ambito e per conto dell'ente pubblico.

La *convenzione* è invece l'atto bilaterale mediante il quale l'ente pubblico e un altro soggetto definiscono i loro rapporti assumendo ciascuno precisi obblighi a favore dell'altro.

Comunemente il documento che definisce le reciproche obbligazioni è denominato come convenzione, accordo, contratto; tuttavia ciò che è essenziale è il contenuto del medesimo, che deve prevedere:

- a) l'impegno a prestare il servizio,
- b) l'impegno ad erogare nei tempi stabiliti la somma concordata.

Accanto a questi strumenti giuridici per alcune fattispecie è invece utilizzato il *contratto di appalto* e quanto viene erogato dall'ente pubblico propriamente non è un contributo quanto invece *un vero prezzo* corrispettivo per la prestazione svolta dall'ente ecclesiastico.

La differenza può apparire nominale, ma in realtà sono due fattispecie differenti (soprattutto in riferimento al contenuto giuridico e alle relative obbligazioni), come chiarito dall'esempio seguente.

Se il comune contribuisce pagando una quota delle rette pagate dalle famiglie alla scuola materna parrocchiale si rientra in una ipotesi di contributo-corrispettivo; se invece il comune affida alla parrocchia il servizio di curare il verde cittadino attraverso un gruppo di volontari o dipendenti oppure di garantire un progetto di "dopo scuola" oppure di "centro di aggregazione giovanile", questa è una ipotesi di contratto di appalto (di diritto privato) e quanto viene pagato è l'unico corrispettivo percepito dall'ente ecclesiastico.

Riprendiamo ora la principale distinzione relativa ai contributi pubblici attinenti la sfera commerciale del beneficiario per illustrare il relativo trattamento tributario.

Contributi corrispettivi

Queste erogazioni sono *assimilate ai ricavi* poiché sono inerenti ad una attività commerciale e vi corrisponde una obbligazione sinallagmatica direttamente a favore dell'erogante; pertanto la normativa tributaria cui sono soggetti è la medesima prevista per i ricavi.

Per quanto riguarda le *imposte dirette* si applica l'art. 85 del D.P.R., che alla lett. g) ricomprende i contributi "in denaro o il valore normale di quelli in natura spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto" e alla lett. h) i "contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge".

Per quanto riguarda l'*IVA*, in applicazione degli artt. 2 e 3 D.P.R. 633/1972, questi contributi sono relativi a cessioni di beni o prestazioni di servizi. Ne consegue che il contributo sarà soggetto a IVA o esente in relazione alla attività per la quale è erogato.

Per esempio il contributo erogato dal comune alla scuola materna parrocchiale non è da assoggettare ad IVA poiché per l'art. 10, n. 20, D.P.R. 633/1972 le attività educative e didattiche sono esenti.

Per definire quale sia l'esercizio cui imputare l'erogazione si applica il *principio di competenza*, cioè ci si riferisce al tempo in cui la somma diventa liquida e certa: se il contributo è erogato in base ad una convenzione concorrerà alla formazione del reddito di esercizio secondo i termini indicati nell'accordo; se invece è erogato in base alla legge deve essere imputato nell'esercizio in cui è emanato l'atto amministrativo che definisce l'importo del contributo medesimo.

Infine, poiché il comma 2 dell'art. 28 del D.P.R. 600/1973 non assoggetta a *ritenuta d'acconto* dell'IRES solo i contributi destinati all'acquisto di beni strumentali, quelli a titolo di corrispettivo devono scontarla *nella misura del 4%*.

Contributi a fondo perso

Questi contributi sono caratterizzati dalla assenza di

qualsiasi obbligazione corrispettiva a favore dell'ero-gante, pur incidendo positivamente sull'utente fina-le grazie ad una minor retta/prezzo.

Non essendo presente alcuna causa giuridica sinal-lagmatica, questi contributi *non rientrano nel campo IVA* – dato che è carente il presupposto oggettivo (ovvero che vi sia una cessione di beni o una presta-zione di servizi) – mentre *sono soggetti ad IRES* in quanto l'art. 88, comma 3, lett. b) del TUIR esplicitamente considera sopravvenienze attive i “*proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'art. 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili...*”.

L'essere ricondotti alla categoria delle sopravvenien-ze (invece che dei ricavi) comporta innanzitutto che siano imputati secondo il *principio di cassa*, e inoltre è data facoltà all'ente che li riceve di iscriverli a bilan-cio per quote costanti entro i 4 anni successivi.

Contributo per l'acquisto di beni strumentali

Questi contributi, come i precedenti, sono erogati a fondo perso e senza alcuna controprestazione a favore dell'ente pubblico, tuttavia sono caratterizzati dalla precisa destinazione: per l'acquisto o per la manutenzione di beni strumentali.

In ragione di questo vincolo hanno acquistato una identità autonoma perché la normativa fiscale li disciplina in modo particolare.

Relativamente all'IVA, mancando una correlativa cessione di beni o prestazione di servizi, sono consi-derati fuori dal campo applicativo.

Per quanto riguarda l'IRES, l'art. 88, c. 3, lett. b) del TUIR esplicitamente esclude dalle sopravvenienze attive i “*contributi ... per l'acquisto di beni ammortizzabili...*”.

Si deve però aggiungere che l'importo percepito interviene comunque a determinare il reddito di impresa attraverso il meccanismo degli ammortamenti; infatti il bene ammortizzabile (cioè strumenta-le) deve essere iscritto a bilancio al costo di acquisto diminuito dell'importo del contributo ricevuto.

Infine si deve ricordare che in relazione a questi con-tributi destinati agli enti ecclesiastici è necessario prestare attenzione anche alla normativa canonica che prevede, in capo all'ente ecclesiastico soggetto al vescovo, determinate autorizzazioni.

Per questo motivo è dunque opportuno consultare i competenti uffici diocesani per verificare la presenza di una normativa canonica particolare in relazione ai casi in cui il legale rappresentante dell'ente deve richiedere la licenza all'ordinario prima di poter sot-toscrivere un accordo con cui l'ente pubblico eroga i contributi.