

Articolo pubblicato nel Supplemento di Avvenire
“Non profit - Il Consulente degli enti non commerciali”
del 31 maggio 2022

Chiarimenti ministeriali IRES degli enti ecclesiastici

Patrizia Clementi

Approssimandosi il periodo delle dichiarazioni dei redditi e dei relativi versamenti le parrocchie, gli istituti religiosi, i seminari, gli istituti per il sostentamento del clero, le diocesi ed in genere gli enti ecclesiastici si trovano a dover decidere quale aliquota IRES applicare, se quella ordinaria del 24% o quella ridotta alla metà.

Il dubbio nasce dall'evoluzione dell'interpretazione data dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza prevalente alla norma che stabilisce l'aliquota dimezzata per «*gli enti il cui fine è equiparato per legge a quelli di beneficenza o di istruzione*» (D.P.R. 601/1073, art. 6, co. 1, lett. c); si tratta, appunto, degli enti ecclesiastici, secondo il disposto della legge di ratifica dell'Accordo di revisione del Concordato Lateranense tra la Repubblica Italiana e la S. Sede: «*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*» (L 121/1985, art. 7, c. 3).

Infatti, mentre fino agli anni '90 la norma agevolativa è stata applicata in termini soggettivi (l'aliquota ridotta spettava all'ente ecclesiastico in quanto tale), partendo da un parere del Consiglio di Stato (n. 1296/1991) si è poi fatta strada, un'interpretazione giurisprudenziale secondo la quale

l'agevolazione non ha natura meramente soggettiva, ma trova giustificazione anche nella natura dell'attività svolta (presupposto oggettivo). Hanno poi fatto seguito documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate che, richiamando gli indirizzi della Cassazione, hanno sempre di più ristretto il campo di applicazione dell'agevolazione. Purtroppo, sia la prassi che la giurisprudenza non hanno fornito criteri concretamente applicabili per discriminare le situazioni reddituali per le quali poteva considerarsi realizzato il presupposto oggettivo rispetto a quelle che, invece, non venivano considerate meritevoli di agevolazioni.

Almeno così è stato fino allo scorso 17 maggio quando l'Agenzia delle entrate ha emanato la Circolare 15. L'importante documento di prassi, dopo aver illustrato il quadro normativo di riferimento nel quale si inserisce l'agevolazione (par. 1) e riassunto riassunti i requisiti ritenuti necessari dall'interpretazione giurisprudenziale ai fini dell'applicabilità della riduzione dell'aliquota (par. 2), nel paragrafo 5 indica in maniera concreta i principi in base ai quali individuare le ipotesi in cui è possibile per gli enti ecclesiastici applicare l'aliquota ridotta (i paragrafi 3 e 4 sono dedicati, rispettivamente, agli enti ospedalieri e alle fondazioni di origine bancaria).

Prima di passare in rassegna le diverse ipotesi reddituali, la Circolare inquadra gli enti ecclesiastici richiamando quanto disposto dalla L. 222/1985 ai fini del loro riconoscimento civile, elemento indispensabile per l'applicazione dell'aliquota IRES agevolata.

Possono ottenere la qualifica di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti «*gli enti costituiti o approvati*

dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto» (art. 1). Tale fine è presunto per *«enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa»* (cioè la Conferenza Episcopale Italiana, le regioni e le province ecclesiastiche, le diocesi, abbazie e prelature personali, i vicariati foranei e altri raggruppamenti di parrocchie, i capitoli, le parrocchie, le chiese e le cappellanie), gli istituti religiosi e le società di vita apostolica ed i seminari, mentre *«per altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa»* (rientrano in questa tipologia, ad esempio le fondazioni di culto, le associazioni pubbliche di fedeli) esso *«è accertato di volta in volta»* e deve essere *«costitutivo ed essenziale, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico»* (art. 2).

Ai fini dell'accertamento della presenza del fine di religione o di culto occorre fare riferimento all'articolo 16 che, *«agli effetti delle leggi civili»* elenca e le *«attività di religione o di culto»*, cioè *«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»* (lett. a), rispetto alle *«attività diverse da quelle di religione o di culto»*, cioè *«quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro»* (lett. b).

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti *devono* quindi svolgere una o più tra le attività di religione o culto e, come stabilito dall'articolo 15, *possono* svolgere anche

attività “diverse” *«alle condizioni previste dall’articolo 7, n. 3, secondo comma»* della L. 121/1985, vale a dire che *«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»*.

Un discorso a sé meritano gli istituti per il sostentamento del clero, peculiare tipologia di enti ecclesiastici istituiti e disciplinati dagli articoli 21-25 della L. 222/1985, il cui fine è quello di gestire il patrimonio prima appartenente ai benefici parrocchiali e vescovili per provvedere al sostentamento del clero diocesano; anche se la loro attività, quindi, non è riconducibile a quelle di religione o culto elencate dall’articolo 16, essi *«acquistano la personalità giuridica civile dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell’interno, che conferisce ad essi la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto»* (art. 22).

Fatte queste premesse e limitandoci per il momento ad esaminare soltanto le indicazioni pratiche contenute nella Circolare, cerchiamo di evidenziarne le chiavi di lettura.

Un primo tassello viene posto attraverso il richiamo della Risoluzione 91/E/2005 secondo la quale a beneficiare dell’agevolazione sarebbero solo le attività di religione e di culto, in quanto “tipiche” degli enti ecclesiastici, mentre quelle “diverse” dovrebbero scontare l’imposta in misura ordinaria. Prima di proseguire apriamo un inciso per sottolineare che, come appena visto, l’articolo 15 stabilisce che sono soggette *«al regime tributario previsto per le medesime»* solo le attività “diverse”; ne consegue che, invece le attività di religione o di culto non sono soggette ad

imposizione. Quindi potrebbero rientrare in questo ristretto perimetro di situazioni meritevoli dell'applicazione dell'aliquota agevolata non tanto le *attività* di religione o di culto, ma alcune tipologie di redditi ad esse legate, come, ad esempio, il reddito fondiario (figurativo, quindi) degli immobili nei quali gli enti ecclesiastici svolgono tali attività.

Tornando alla Circolare, alla fine del punto 5.1 vengono introdotti i punti 5.2 e 5.3, che costituiscono la parte più interessante e più concreta del documento e che trattano, rispettivamente, delle attività commerciali «*strumentali ai fini di religione o di culto esercitate in maniera marginale*» e dei redditi derivanti dal «*godimento del patrimonio immobiliare*», in pratica i redditi da locazioni.

Le attività commerciali, strumentali al fine di religione o di culto esercitate in maniera marginale. La Circolare ricorda che, come già affermato nella richiamata Risoluzione 91/E ed in linea con alcune pronunce della Cassazione, è possibile riconoscere l'agevolazione «*in via eccezionale e a determinate condizioni*», anche con riferimento ai redditi prodotti dalle attività “diverse”, comprese quelle commerciali, purché esse siano esercitate dall'ente «*in maniera non prevalente o non esclusiva*» e a condizione che «*si pongano in un rapporto di “strumentalità immediata e diretta” con i fini di religione o di culto*».

Evidentemente sarà necessario elaborare questo rapporto di strumentalità che, in prima battuta, sembrerebbe potersi riscontrare, ad esempio, nella gestione da parte delle parrocchie di un bar “dell'oratorio”, attività che intende offrire, soprattutto ai ragazzi e alle famiglie, un luogo di aggregazione in continuità con l'azione di educazione e

formazione cristiana realizzata attraverso gli incontri di catechismo per i ragazzi e i giovani e gli incontri formativi per gli adulti; si tratta di ambienti che non sono semplici luoghi di somministrazione al pubblico e che sono specificamente disciplinati dalla normativa regionale che ne attesta la forte connessione con le attività educative dell'ente ecclesiastico.

Un'altra attività "strumentale" potrebbe quella delle "sale della comunità", cioè attività nell'ambito della comunicazione (cinema, teatro) che vengono svolte dagli enti ecclesiastici come attività commerciali, ma che hanno particolari caratteristiche. Il D.Lgs. 28/2004, art. 2, c. 10 stabilisce infatti che *«per sala della comunità ecclesiale o religiosa si intende la sala cinematografica di cui sia proprietario o titolare di un diritto reale di godimento sull'immobile il legale rappresentante di istituzioni o enti ecclesiali o religiosi dipendenti dall'autorità ecclesiale o religiosa in campo nazionale e riconosciuti dallo Stato»*. Inoltre, è necessario che *«la relativa programmazione cinematografica e multimediale svolta deve rispondere a finalità precipue di formazione sociale, culturale e religiosa, secondo le indicazioni dell'autorità ecclesiale o religiosa competente in campo nazionale»* (nel caso della Chiesa cattolica tale autorità è la Conferenza Episcopale Italiana – CEI).

Oppure, potrebbe essere il caso del museo di un ente diocesi o di una fondazione di culto che ha come scopo la promozione e la diffusione della cultura cristiana, che viene gestito per offrire una forma di catechesi e di annuncio evangelico attraverso le opere d'arte.

L'agevolazione, al contrario, non viene riconosciuta spettante quando le attività commerciali svolte manchino di questo intrinseco collegamento con i fini di religione o di culto e siano invece *«volte al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione»*.

In pratica, sintetizza la Circolare, *«alla luce del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità»* si possono distinguere tre situazioni:

a) attività commerciale svolta *«in via “non prevalente” e in rapporto di “strumentalità diretta e immediata” con i fini di “religione o culto”»* al cui reddito può essere applicata l'aliquota agevolata,

b) attività commerciale svolta *«in via “non prevalente” ma in assenza di un rapporto di “strumentalità diretta e immediata” con i fini di “religione o di culto”»*, il cui reddito deve essere tassato con aliquota piena,

c) attività commerciale svolta *«in via “prevalente”»* che, anche in questo caso, produce reddito da assoggettare a tassazione ordinaria.

Gli stessi criteri, prosegue la Circolare, si applicano anche alle attività che, *«pur non essendo qualificabili come commerciali, perseguono uno scopo di lucro»*.

Redditi derivanti dal godimento del patrimonio immobiliare. Particolarmente interessante l'apertura della Circolare rispetto ai redditi derivanti dalle locazioni che, a differenza di quanto sostenuto nella Risposta 152 del 2018, vengono ora, a determinate condizioni, ammessi nel perimetro dell'agevolazione.

Infatti, l'Agenzia delle entrate afferma di ritenere

che *«l’agevolazione in via di principio, possa applicarsi anche ai proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare (come nel caso di immobili ricevuti per lasciti e donazioni)»* a condizione che i relativi proventi *«siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di “religione o di culto”»* riconoscendo che *«in tal modo, i proventi conseguiti, nei limiti del reinvestimento effettivo, non sono utilizzabili per fini diversi da quelli di “religione o di culto”»*.

Circa la destinazione dei proventi alle attività di religione o culto la Circolare contempla una sorta di presunzione precisando che questa si ravvisa qualora *«l’ente svolga solo attività di “religione o di culto”»* dal momento che in tale ipotesi *«il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l’unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare»*.

Al contrario, qualora l’ente svolga anche attività “diverse” *«la destinazione dei proventi alle attività istituzionali dovrà risultare da apposita documentazione»*.

Secondo l’Agenzia delle entrate, inoltre, per usufruire dell’aliquota IRES ridotta non è sufficiente la destinazione dei proventi all’attività di religione o di culto, ma occorre anche le locazioni rappresentino *«mero godimento del patrimonio immobiliare»* e non costituiscano, invece, l’esercizio di un’attività commerciale.

Allo scopo di aiutare a distinguere le due situazioni la Circolare chiarisce che si resta nell’ambito del mero godimento *«quando la locazione di immobili si risolve nella mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata*

organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico» aggiungendo che «in linea di principio, infatti, la mera riscossione dei canoni da parte dell'ente religioso, così come l'esecuzione dei pagamenti delle spese riferite agli immobili, non implica di per sé l'esercizio di un'attività commerciale» e che per escludere che si si trovi di fronte ad «un'attività organizzata in forma d'impresa» è necessario che «l'ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato».

Possono, invece, costituire indici della presenza di un'organizzazione imprenditoriale, alcuni elementi: *«la ripetitività con la quale si immette sul libero mercato degli affitti il medesimo bene in ragione della stipula di contratti di breve durata; la consistenza del patrimonio immobiliare gestito (da valutarsi con isolatamente, ma qualora accompagnata dalla presenza di una struttura organizzativa dedicata alla gestione immobiliare); l'adozione di tecniche di marketing finalizzate ad attirare clientela; il ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario; la “presenza attiva” in un mercato con spot pubblicitari ad hoc, insegne o marchi distintivi».*

Circa le modalità di gestione degli immobili la Circolare precisa che sono da ritenersi rientranti nel concetto di mero godimento sia *«gli interventi conservativi quali la manutenzione o il risanamento del bene»* sia *«quelli migliorativi, atti a consentirne un uso idoneo»*, mentre ne resta esclusa *«una gestione caratterizzata dalla presenza di atti volti alla trasformazione del patrimonio immobiliare».*

Un ulteriore chiarimento riguarda la vendita degli immobili oggetto di mero godimento che – qualora ciò costituisca presupposto per la tassazione ai sensi dell'art. 67 del D.P.R. 917/1986) – va anch'essa assoggettata all'aliquota ridotta.

Conclusioni. Da una prima lettura del testo, che va necessariamente approfondito, si possono certamente considerare apprezzabili sia l'apertura sui redditi da locazioni, sia le indicazioni di carattere pratico utili per applicare i principi contenuti negli indirizzi interpretativi.

Segnaliamo solo un passaggio che, forse più di altri, merita di essere meglio chiarito, cioè l'esclusione dalle ipotesi di mero godimento per *«l'impiego degli immobili per l'esercizio di vere e proprie attività imprenditoriali, svolte anche per il tramite di soggetti diversi dagli enti ecclesiastici, ma agli stessi in qualche modo collegati»*.