

Con l'abrogazione dell'art. 17 cod. civ. ad opera della **l. n. 127 del 1997** (*Misure urgenti per lo snellimento dell'attività amministrativa e dei procedimenti di decisione e di controllo*):

- la necessità dell'autorizzazione governativa è ora venuta meno;
- gli enti ecclesiastici sono liberi di acquistare beni immobili, tanto a titolo oneroso quanto a titolo gratuito, per atto *inter vivos* o *mortis causa*, senza ingerenze da parte dello Stato.

13. Il regime fiscale degli enti ecclesiastici: la soggettività tributaria quali enti non commerciali.

Particolare rilievo, nell'ambito della disciplina degli enti ecclesiastici, presenta la regolamentazione della loro **posizione agli effetti tributari**.

Se, difatti, alla luce della vigente normativa tributaria non è per tale categoria di enti rinvenibile un regime fiscale peculiare e distintivo –applicandosi loro, in linea di principio, le disposizioni relative alle persone giuridiche private– non può, tuttavia, non rilevarsi come, in relazione alle particolari finalità degli enti in esame e per effetto di specifiche norme di legge, siano per essi previste talune **deroghe**, tali da far assumere alla loro disciplina i caratteri della «specialità» anche da un punto di vista fiscale.

Sono, in particolare, numerose le disposizioni agevolative per essi previste, costituenti altrettante legittime eccezioni al principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53 Cost.).

In realtà, si è visto come l'**art. 20** della Carta costituzionale preveda che «*Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività*». Con ciò:

- viene sancito l'assoggettamento degli enti ecclesiastici, in base alle norme generali di carattere tributario, al pagamento delle imposte e dei tributi in genere dovuti allo Stato da tutti gli organismi personificati, in ragione della capacità contributiva loro propria;
- viene esclusa la possibile applicazione agli enti della Chiesa di un regime fiscale più gravoso (p.e., eventuale tassazione specifica per la proprietà ecclesiastica) di quello previsto per gli enti di diritto comune (divieto di discriminazione);
- non viene, di contro, preclusa la possibilità di un **trattamento fiscale più favorevole** (*in melius*) di quello previsto per gli enti di diritto comune, anche attraverso il riconoscimento agli enti ecclesiastici, sul piano normativo, di agevolazioni fiscali di vario genere.

Sotto il profilo fiscale, in ogni caso, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, in quanto caratterizzati da quel fine di religione o di culto per sua natura diverso dagli scopi di lucro, appartengono alla categoria degli **enti non commerciali** (cfr. art. 73, comma 1, lett. c, d.p.r. n. 917 del 1986, modificato con d.lgs. n. 344 del 2003). La non commercialità si configura come diretta e logica conseguenza della loro ecclesiasticità, per cui essi sono sempre –e per definizione non possono che essere– soggetti non commerciali, dovendosi relativamente ad essi ritenere comunque prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica, anche qualora esercitino

altre attività (in ipotesi anche commerciali).

Muovendo da tale premessa, l'art. 7, n. 3 dell'Accordo del 1984 (l. n. 121 del 1985) non prevede, per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (e per le loro attività), un regime tributario unico ed uniforme, ma distingue tra il trattamento fiscale:

- degli **enti ecclesiastici in sé e per sé considerati**, che sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione, con conseguente applicazione delle norme fiscali specifiche (e delle agevolazioni in esse contenute) previste per tale categoria di enti;
- delle loro **attività dirette a scopi di religione o di culto**, anche esse parificate, agli effetti tributari, a quelle di beneficenza o di istruzione;
- delle loro **attività diverse da quelle di religione o di culto**, assoggettate al regime tributario ordinario, seppure con il temperamento del necessario rispetto della struttura e della finalità di tali enti.

Ne discende un sistema complesso e articolato, fatto di agevolazioni di varia natura, fra le quali vanno menzionate:

- l'esenzione dai tributi ordinari e straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente per gli **immobili di cui agli artt. 13-16 del Trattato Lateranense** (l. n. 810 del 1929);
- la riduzione al 50% della imposta sul reddito delle società (già IRPEG, ora **IRES**) in virtù della equiparazione dei fini di religione o di culto a quelli di beneficenza o di istruzione. Tale agevolazione, prevista dall'art. 6, comma 1, lett. c), del d.p.r. n. 601 del 1973 e successive modificazioni, si applica per le sole attività di religione o di culto svolte dagli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, ovvero per quelle in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini dell'ente, con esclusione, dunque, delle attività commerciali.

IV. GIURISPRUDENZA: Attività recettive, enti religiosi e regime tributario applicabile

La Suprema Corte (**Cass. civ., sez. VI, ord. 13 dicembre 2016, n. 25586**) ha precisato che lo svolgimento di attività di assistenza o di altre attività equiparate, senza le modalità di un'attività commerciale, costituisce il requisito oggettivo necessario per usufruire delle agevolazioni in esame, e deve essere, perciò, accertato in concreto, con criteri di rigorosità, verificando le caratteristiche della "clientela" ospitata, della durata dell'apertura della struttura e, soprattutto, dell'importo delle rette, che deve essere significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato, onde evitare un'alterazione del regime di libera concorrenza e la trasformazione del beneficio in un aiuto di Stato. In senso conforme, da ultimo, **Cass. civ., sez. trib., ord. 13 dicembre 2017, n. 29886**, in ordine alla esclusione della natura commerciale dell'attività svolta da un ente religioso in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i suoi fini nell'ipotesi di vendita di pubblicazioni e di organizzazione a pagamento di corsi a beneficio di soggetti non associati.

L'art. 1, co. 51 e 52 della **l. n. 145 del 2018** (legge di bilancio 2019) aveva inizialmente disposto l'abrogazione dell'art. 6 del d.p.r. n. 601 del 1973.

A seguito di questa abrogazione, a partire dal 1° gennaio 2019 gli enti ecclesiastici, come tutti gli altri organismi *non profit*, avrebbero dovuto essere assoggettati all'IRES in misura piena. L'ondata di proteste sollevata da tale previsione (**c.d. tassa sulla bontà**) nell'ambito delle organizzazioni del Terzo Settore e della stessa opinione pubblica ha, tuttavia, spinto la maggioranza di governo

a tornare sui propri passi. La **l. 11 febbraio 2019, n. 12** (*Conversione in legge, con modificazioni, del d.l. n. 135 del 2018, recante disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la pubblica amministrazione*, ossia il c.d. “**Decreto semplificazioni**”) ha, così, sospeso la prevista abrogazione dell’art. 6 del d.p.r. n. 601 del 1973, rinviandola fino all’adozione, attraverso appositi interventi legislativi, di misure specifiche di favore, compatibili con il diritto dell’Unione europea e da armonizzare con le disposizioni del codice del Terzo settore di cui al d.lgs. n. 117 del 2017, nei confronti di tutti i soggetti svolgenti con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. Ne consegue che, fino a quando non saranno operative tali ulteriori “misure di favore”, la riduzione alla metà dell’IRES prevista dell’art. 6 del d.p.r. n. 601 del 1973 continuerà ad essere pienamente operativa nei riguardi degli organismi *non profit*, ivi compresi gli enti ecclesiastici.

- l’esenzione dall’imposta sul valore aggiunto (**IVA**), non avendo gli enti ecclesiastici come oggetto principale l’esercizio abituale di un’attività commerciale. Ovviamente, l’eventuale attività di natura commerciale svolta dagli enti in questione dovrà essere assoggettata ai tributi previsti per tale attività (Cass., sez. trib., n. 16345/2008). L’imposta, in particolare, sarà dovuta per le cessioni di beni prodotti per la vendita (purché essa avvenga all’esterno e non sia fatta nei confronti degli associati), mentre risulteranno esentate, ex art. 10 d.p.r. n. 633 del 1972, le cessioni di beni a titolo gratuito destinate ad enti pubblici, ad associazioni riconosciute e a fondazioni aventi finalità esclusive di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, ricerca scientifica, nonché alle ONLUS (ora, agli ETS);
- l’esenzione parziale dall’imposta municipale unica (**IMU**). La materia è stata riordinata con la **l. n. 27 del 2012** (*Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività*), il cui art. 91-bis ha riformato parzialmente l’art. 7 del d.lgs. n. 504 del 1992, che, in precedenza, stabiliva i casi di esenzione dal pagamento dell’ICI per gli enti ecclesiastici.

In base a tale disposizione, sono ora **esenti dall’IMU**, oltre ai già ricordati fabbricati di proprietà della Santa Sede elencati negli artt. 13-16 del Trattato Lateranense:

- i fabbricati e loro pertinenze destinati esclusivamente all’esercizio del culto;
- gli immobili appartenenti agli enti non commerciali, fra i quali vanno annoverati gli enti ecclesiastici, destinati esclusivamente allo svolgimento «*con modalità non commerciali*» di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, oltre che di religione o di culto, ossia inerenti all’esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all’educazione cristiana (art. 16, lett. a), l. n. 222 del 1985).

I commi 2 e 3 prevedono, poi, qualora l’unità immobiliare abbia una utilizzazione mista, l’applicazione della esenzione di cui al comma 1 alla sola frazione di unità nella quale si svolge l’attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l’individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Ove tale determinazione non sia possibile, l’esenzione

si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione.

Con il successivo **d.m. n. 200 del 2012** (*Regolamento di attuazione dell'art. 91-bis comma 3 della l. n. 27 del 2012*) sono stati fissati i requisiti per lo svolgimento «*con modalità non commerciali*» delle attività istituzionali. In particolare, il decreto prevede:

- quali requisiti generali, l'inserimento **nell'atto costitutivo o nello statuto dell'ente**: 1) del divieto di distribuzione di utili o di altre risorse ad amministratori, soci o lavoratori, a meno che ciò sia imposto per legge o sia a favore di enti della medesima struttura; 2) dell'obbligo di reinvestimento degli utili per le finalità istituzionali di solidarietà sociale; 3) dell'obbligo di devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento ad altro ente che svolga analoga attività istituzionale;
- taluni requisiti specifici **in relazione alla natura dell'attività svolta**: così, p.e., per le attività assistenziali e sanitarie, la complementarietà rispetto al servizio pubblico e il versamento di contributi di importo non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte in modo concorrenziale nel medesimo ambito territoriale; per le attività didattiche, la parità del servizio reso rispetto a quello pubblico, la non discriminazione degli alunni in fase di accettazione, il rispetto della contrattazione collettiva nelle retribuzioni al corpo docente e non, il versamento di corrispettivi che coprano solo una frazione dell'effettivo costo del servizio; per le attività ricettive, culturali e sportive, il versamento di contributi di importo non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte in modo concorrenziale nel medesimo ambito territoriale.

Sulla medesima base imponibile viene calcolata anche la **Tasi**, la tassa sui servizi indivisibili erogati dai Comuni, introdotta dalla Legge di Stabilità per il 2014 (cfr. d.l. 6 marzo 2014, n. 16 recante «*Disposizioni urgenti in materia di finanza locale, nonché misure volte a garantire la funzionalità dei servizi svolti nelle istituzioni scolastiche*» convertito in legge, con modificazioni, dalla l. 2 maggio 2014, n. 68);

- l'esenzione dalle **imposte sulle successioni e sulle donazioni** (l. n. 286 del 2006). Tali imposte non si applicano ai trasferimenti a beneficio di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che siano esclusivamente dedite ad attività di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o altre finalità di pubblica utilità. L'esenzione si estende agli enti ecclesiastici in ragione della ricordata equiparazione, sul piano tributario, del fine di religione o di culto a quello di beneficenza o di istruzione;
- agevolazioni in materia di **imposta comunale sulla pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni** (d.lgs. n. 507 del 1993). In particolare, sono previste:
 - l'esenzione totale per gli avvisi riguardanti la vita religiosa della comunità apposti alle pareti e alle porte degli edifici di culto;
 - la riduzione del 50% per la pubblicità riguardante feste religiose patrocinate dagli enti locali.

Incertezze di non poco conto, nella prassi, continuano a riscontrarsi in ordine alla esatta delimitazione dell'ambito oggettivo della esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI/IMU) degli immobili appartenenti ad enti ecclesiastici, come testimo-