

CIRCOLARE N. 15/E



Roma, 17 maggio 2022

OGGETTO: Riduzione a metà dell'aliquota IRES ex articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601

5. Enti religiosi civilmente riconosciuti

Tra i destinatari della riduzione dell'aliquota IRES, l'articolo 6, comma 1, lettera c) del d.P.R. n. 601 del 1973 menziona gli «enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione».

In tale categoria rientrano gli enti religiosi che abbiano ottenuto normativamente l'equiparazione agli “enti con finalità di beneficenza o di istruzione” e che possiedano personalità giuridica agli effetti civili.

Come anticipato al paragrafo 2, l'agevolazione in esame non ha natura “meramente” soggettiva in quanto non spetta solo in ragione della qualità del soggetto che la invoca, ma trova giustificazione anche nella natura dell'attività svolta ritenuta dal legislatore meritevole.

Tra gli enti di cui alla predetta lettera c) figurano anche gli enti “ecclesiastici” aventi fini di religione o di culto, la cui equiparazione agli enti con “finalità di beneficenza o di istruzione” è stabilita dall'articolo 7, n. 3, della legge 25 marzo 1985, n. 121 (di ratifica dell'Accordo firmato il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato lateranense dell'11 febbraio 1929 tra lo Stato italiano e la Santa Sede).

L'esistenza del fine “di religione o di culto” rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente per la spettanza della agevolazione, in quanto, come detto, il beneficio non è applicabile solo in ragione della qualificazione soggettiva dell'ente ma assume rilevanza anche l'elemento oggettivo, rappresentato dal tipo di attività svolta.

Sull'applicabilità dell'agevolazione in favore degli enti ecclesiastici si sono formati indirizzi interpretativi nella prassi e nella giurisprudenza, alla luce dei quali si forniscono chiarimenti nei successivi paragrafi 5.1, 5.2 e 5.3.

Nel paragrafo 5.4, inoltre, si chiarisce che le medesime indicazioni si applicano anche agli altri enti, civilmente riconosciuti, con fine di religione o di culto appartenenti a confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica che hanno

ottenuto l'equiparazione agli "enti con finalità di beneficenza o di istruzione" in forza di apposite norme contenute nelle intese con lo Stato italiano.

5.1 Enti "ecclesiastici" aventi "fini di religione o di culto"

La predetta legge n. 121 del 1985 di ratifica dell'Accordo tra lo Stato italiano e la Santa Sede siglato nel 1984, all'articolo 7, n. 3, stabilisce che «*Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fini di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione*»²⁴.

Inoltre, in base a quanto disposto dalla legge 20 maggio 1985, n. 222²⁵, all'articolo 2²⁶:

- 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*». Per tali enti opera una presunzione legale circa le finalità di religione o di culto perseguite e, quindi, della conseguente equiparazione agli "enti aventi fine di beneficenza o di istruzione" disposta dall'articolo 7, n. 3, della legge n. 121 del 1985;
- «*per altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'articolo 16*». Per tali enti ecclesiastici,

²⁴ Già l'articolo 29, lettera h) della legge 27 maggio 1929, n. 810 (di ratifica ed esecuzione del Concordato lateranense dell'11 febbraio 1929) stabiliva che «*Ferme restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è, a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione*».

²⁵ Recante «*Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*».

²⁶ L'articolo 2 della legge n. 222 del 1985 stabilisce che «*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. Per altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'articolo 16. L'accertamento di cui al comma precedente è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico*».

dunque, occorre accertare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo.

Al fine dell'accertamento dei predetti fini, pertanto, per gli enti religiosi diversi da quelli facenti parte "*della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari*", rileva quanto disposto dall'articolo 16 della legge n. 222 del 1985, secondo cui: «*Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:*

a) 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;

b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».

In relazione alle attività espletabili, inoltre, in base all'articolo 15 della medesima legge n. 222 del 1985, detti enti possono «*svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3, secondo comma, dell'Accordo del 18 febbraio 1984*».

Tale ultima disposizione, in particolare, prevede che «*Le attività diverse da quelle di religione e di culto, ..., 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*» (cfr. articolo 7, n. 3, secondo comma).

Dalla lettura della normativa di settore sopra richiamata emerge chiaramente che i predetti enti ecclesiastici, civilmente riconosciuti, possono svolgere anche attività "*diverse*" da quelle "*di religione o di culto*", incluse le attività commerciali o a scopo di lucro.

Sul piano fiscale, in virtù dell'equiparazione agli "*enti di beneficenza o istruzione*" disposta dal predetto articolo 7, come precisato con risoluzione n. 91/E del 19 luglio 2005, le "*attività dirette*" ai fini di religione o di culto (ossia 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*») beneficiano dell'agevolazione in quanto attività "*tipiche*" degli enti ecclesiastici,

mentre le “*attività diverse*” (ossia quelle di «*assistenza, educazione e cultura e, in ogni caso, anche le attività commerciali o a scopo di lucro*») scomputano l'imposta in misura ordinaria.

Tuttavia, come già chiarito nella medesima risoluzione, in linea con alcune pronunce della Corte di cassazione, il beneficio spetta, in via eccezionale e a determinate condizioni, anche per i redditi derivanti da attività “*diverse*”, incluse quelle commerciali o a scopo di lucro, esercitate in maniera non prevalente o esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di “*strumentalità immediata e diretta*” con i fini di religione o di culto (cfr., sul punto, il successivo paragrafo 5.2).

Merita specifica trattazione, infine, l'ipotesi dell'applicabilità dell'agevolazione ai redditi ritraibili dal mero godimento di un patrimonio immobiliare, in cui non si configura lo svolgimento di attività commerciale, per la quale è stato acquisito il parere dell'Avvocatura Generale dello Stato reso con nota prot. n. 278181 del 30 aprile 2022 (cfr. successivo paragrafo 5.3).

5.2 Attività commerciali, strumentali ai fini di religione o di culto, esercitate in maniera marginale dall'ente

Come illustrato al paragrafo precedente, già con la risoluzione n. 91/E del 2005 è stato affermato che rientrano eccezionalmente nel regime agevolativo i redditi derivanti dalle “*attività diverse*”, anche se commerciali, esercitate dall'ente in maniera non prevalente o non esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di “*strumentalità immediata e diretta*” con i fini di religione o di culto.

In particolare, l'attività “*diversa*”, esercitata in modo marginale, deve in ogni caso porsi in rapporto di strumentalità immediata e diretta con i fini di religione o di culto, così come definiti dalla legge n. 222 del 1985.

Al riguardo, la Corte di cassazione, pronunciandosi in relazione a fattispecie in cui l'attività svolta da un ente ecclesiastico era stata qualificata come “commerciale”, ha ribadito 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 (...), 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» (cfr., ex multis: Cass. n. 526 del 14 gennaio 2021; n. 25586 del 13 dicembre 2016; n. 22493 del 2 ottobre 2013).

Pertanto, anche alla luce del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, si è venuto a delineare un sistema per cui se l'ente ecclesiastico:

- a) svolge un'attività commerciale in via “*non prevalente*” e in rapporto di “*strumentalità diretta ed immediata*” con i fini di “*religione o di culto*”, per la quota di reddito ad essa riferibile, si applica l'aliquota ridotta;
- b) svolge un'attività commerciale in via “*non prevalente*” ma in assenza di un rapporto di “*strumentalità diretta e immediata*” con i fini di “*religione o di culto*”, per la quota di reddito riferibile alla stessa, non spetta l'aliquota ridotta;
- c) svolge un'attività commerciale in via “*prevalente*” (idonea a comportare la perdita della qualifica di ente non commerciale²⁷), non spetta l'aliquota

²⁷ Con la sentenza n. 526 del 14 gennaio 2021, la Suprema corte - operando un diretto richiamo alle argomentazioni svolte dalla Commissione europea nella decisione del 19 dicembre 2012, sulla cui base è stato escluso che l'articolo 149, comma 4, del TUIR configuri un aiuto di Stato - ha condiviso la tesi secondo cui la deroga prevista dal predetto comma 4 dell'articolo 149 non va intesa nel senso che «*gli enti ecclesiastici non possono mai perdere la qualifica di 'enti non commerciali', neppure quando svolgono attività commerciale prevalente*». In particolare, la Cassazione ha fatto riferimento al paragrafo 152 della menzionata decisione del 2012 secondo cui «*per quanto riguarda gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, l'Italia ricorda che la circolare dell'agenzia delle entrate n. 124/E del 12 maggio 1998, ha chiarito che gli enti ecclesiastici possono beneficiare del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali soltanto se non hanno per oggetto principale l'esercizio di attività commerciali. In ogni caso, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti devono conservare la prevalenza dell'attività istituzionale di ispirazione eminentemente idealistica*» e ha aggiunto che «*pertanto, l'articolo 149, quarto comma, del Tuir si limita a escludere l'applicazione di particolari parametri temporali e di commercialità di quell'articolo 149, primo e secondo comma, agli enti ecclesiastici e alle associazioni sportive dilettantistiche, ma non esclude che tali enti possono perdere la qualifica di enti non commerciali*»; nonché al paragrafo 158 secondo cui «*anche gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche*

ridotta.

Considerato che, come sopra anticipato, l'articolo 16 della legge n. 222 del 1985 fa rientrare tra le “*attività diverse*” quelle “*commerciali o a scopo di lucro*”, i criteri sopra elencati si applicano anche alle attività che, pur non essendo qualificabili come commerciali, perseguono uno scopo di lucro.

Si precisa che, coerentemente con il principio chiarito al paragrafo 2, secondo cui ricade sul soggetto richiedente l'onere di provare il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio fiscale, l'ente deve dimostrare, ai fini della propria natura non commerciale, che l'attività in concreto svolta non abbia carattere commerciale in via esclusiva o principale.

5.3 Redditi derivanti dal godimento del patrimonio immobiliare

L'attività istituzionale degli enti “religiosi”, ossia quella di “*religione o di culto*”, è per sua natura connotata dalla “gratuità”, caratteristica “intrinseca” dei “*fini di religione o di culto*”.

Tale “gratuità” dell'attività di “*religione o di culto*” è resa comunque possibile dall'esistenza di mezzi economici che, di fatto, assumono valenza “sostitutiva” di redditi non realizzabili in virtù degli scopi istitutivi dell'ente.

Al riguardo, coerentemente con la *ratio legis*, si ritiene che la disposizione recata dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, 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), purché tali proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di “*religione o di culto*”. In tal modo, i proventi conseguiti, nei limiti del reinvestimento effettivo, non sono utilizzabili per fini diversi da quelli di “*religione o di culto*”.

Ragionando diversamente, infatti, la norma non realizzerebbe le proprie

possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere. Non risulta pertanto sussistere quel sistema di qualifica permanente di ente non commerciale». Per gli enti ecclesiastici, pertanto, resterebbero inoperanti gli specifici parametri temporali e di commercialità stabiliti dai commi 1 e 2 dell'articolo 149 del TUIR, per cui, per la perdita di tale qualifica fiscale, occorre che nel corso di vari anni l'ente abbia svolto in prevalenza attività commerciale.

finalità, in quanto, essendo le attività religiose rese, come detto, prevalentemente a titolo gratuito, le stesse non potrebbero mai generare di per sé redditi, cui applicare il dimezzamento dell'aliquota.

Trattandosi di mero godimento del patrimonio immobiliare, la destinazione dei relativi proventi in via esclusiva e diretta alla realizzazione delle finalità istituzionali dell'ente, consente di ricondurre il reddito così ritratto al beneficio della riduzione di aliquota.

Si precisa che, nell'ipotesi in cui l'ente svolga solo attività di "*religione o di culto*", il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l'unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare. Qualora, invece, l'ente svolga anche altre "*attività diverse*", la destinazione dei proventi alle attività istituzionali dovrà risultare da apposita documentazione.

Si ritiene opportuno, in termini generali, precisare che il mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, si configura 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.

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.

Tuttavia, al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, 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.

In proposito, la sussistenza o meno di un'organizzazione in forma di impresa va riscontrata in base a circostanze di fatto, valutando il complesso degli elementi che caratterizzano in concreto la situazione specifica. Ad esempio, possono costituire indici idonei a tali fini: 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 non 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.

L'ipotesi di mero godimento ricorre invero quando gli immobili non sono inseriti in un "contesto produttivo" ma sono posseduti al mero scopo di trarne redditi di natura fondiaria, attraverso i quali l'ente si sostiene e si procura i proventi per poter raggiungere i fini istituzionali.

In generale, possono ritenersi di mero godimento gli interventi conservativi, quali la manutenzione o il risanamento del bene, ovvero quelli migliorativi, atti a consentirne un uso idoneo, mentre, per converso, non rientra nella predetta nozione una gestione caratterizzata dalla presenza di atti volti alla trasformazione del patrimonio immobiliare.

Dall'ipotesi di mero godimento è ovviamente escluso 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.

In definitiva, in base ad una lettura logico-sistematica delle disposizioni in esame, l'agevolazione recata dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 trova applicazione ai redditi derivanti dalla locazione di immobili, nel presupposto che sussista in concreto la connotazione di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto e che il reddito derivante dalla locazione possa essere ricondotto al mero godimento del patrimonio immobiliare.

La medesima agevolazione trova applicazione anche ai redditi derivanti dalla vendita degli immobili oggetto di mero godimento secondo l'accezione appena chiarita, sempreché la cessione non si inserisca in un contesto di esercizio di attività commerciale come sopra richiamato.

L'agevolabilità dei predetti proventi, come chiarito, è subordinata alla

contestuale ricorrenza delle seguenti condizioni:

- che si configuri in concreto un mero godimento del patrimonio immobiliare e non lo svolgimento di un'attività commerciale, secondo i termini e le condizioni appena illustrate;
- che i proventi ritratti dalle locazioni o dalle vendite siano effettivamente impiegati nelle attività di "*religione o di culto*".

La sussistenza delle predette condizioni garantisce che il godimento in chiave meramente conservativa del patrimonio immobiliare, i cui proventi costituiscono i mezzi necessari per il perseguimento dello scopo principale, non si ponga in contrasto con le finalità ideali e non economiche perseguite dall'ente.

Da ultimo, si ritiene che quanto precisato nel presente paragrafo è applicabile, alle condizioni suesposte, agli altri soggetti di cui all'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, in relazione alle caratteristiche e ai fini propri di ciascun ente.

5.4 Enti religiosi diversi da quelli ecclesiastici

Nella categoria di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 rientrano anche gli enti con fini di religione o di culto appartenenti a confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica, che siano dotati di personalità giuridica ed equiparati per legge agli "*enti con finalità di beneficenza o di istruzione*".

Anche per tali enti, sempreché si riscontrino previsioni analoghe nelle leggi di approvazione degli accordi e delle intese tra lo Stato italiano e le relative confessioni religiose, valgono i chiarimenti forniti in ordine agli enti ecclesiastici.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
Firmato digitalmente