



Circolare Speciale **47/2022** Straordinaria

pagine: 8

Aliquota Ires ridotta per enti ecclesiastici

di don Lorenzo Simonelli

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 15 del 15.05.2022 affronta il tema dell'applicazione dell'aliquota IRES agevolata, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 601/1973, agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che godono dell'equiparazione agli "enti con finalità di beneficenza o d'istruzione" in forza dei patti, accordi o intese con lo Stato italiano.

Si tratta di una questione delicata che a partire dagli anni '90 è stata oggetto di provvedimenti dell'Agenzia e di pronunce della Corte di Cassazione che hanno identificato i criteri che, accanto al requisito soggettivo, devono sussistere per consentire l'applicazione dell'aliquota ridotta (oggi 12% invece che 24%).

In particolare, la Circolare affronta il caso del reddito prodotto dalle attività "diverse" da quelle di religione o culto, in primis quelle d'impresa o a scopo di lucro, e dalla locazione di immobili.

Per le attività svolte con modalità commerciale o a fine di lucro, si ribadisce la necessità della "strumentalità immediata e diretta" rispetto ai fini/attività di religione o culto; di contro, esclude che si possa applicare l'aliquota ridotta ai redditi prodotti da queste attività se il rapporto di strumentalità consiste solo nel procacciare i mezzi economici per finanziare le attività di religione o culto.

Per quanto riguarda, invece, i redditi da locazioni immobiliari, l'Agenzia richiede che tale attività sia svolta con le modalità tipiche del mero godimento del patrimonio e non attraverso quelle dell'organizzazione d'impresa. Inoltre, è necessario che il reddito sia impiegato solo per le attività di religione o culto.

ALIQUOTA IRES RIDOTTA PER ENTI ECCLESIASTICI

Circ. Ag. Entrate 17.05.2022, n. 15/E

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato il 17.05.2022 la Circolare 15/E che tratta il tema dell'aliquota IRES ridotta di cui all'art. 6 D.P.R. 601/1973.

Il provvedimento, che affronta anche i casi relativi agli enti ospedalieri e alle fondazioni bancarie, dedica il paragrafo n. 5 agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, evidenziando in particolare le condizioni "oggettive" che devono sussistere per poter applicare tale agevolazione alle attività diverse da quelle di religione o culto e ai proventi della gestione degli immobili.

SCHEMA DI SINTESI

ASPETTI NORMATIVI

- L'art. 6 D.P.R. 601/1973 (che, per quanto riguarda gli enti ecclesiastici, succede all'art. 151, lett. i) D.P.R. 645/1958 che, però, riconosceva l'esenzione dalle imposte dirette) dispone l'applicazione dell'aliquota IRES ridotta alla metà per una serie di persone giuridiche:
 - .. "l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:
 - a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
 - b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
 - c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
 - c-bis) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di 'in house providing' e che siano costituiti e operanti alla data del 31.12.2013;
 - .. per i soggetti di cui al comma 1 la riduzione compete a condizione che abbiano personalità giuridica;
 - .. la riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore. Ai soggetti di cui all'art. 4, c. 3 codice del Terzo settore di cui all'art. 1, c. 2, lett. b) L. 6.06.2016, n. 106, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'art. 5 del medesimo D. Lgs."

GIURISPRUDENZA E PRASSI

- Negli ultimi anni tanto l'Agenzia quanto la giurisprudenza (anche di legittimità) sono intervenute per precisare l'ambito di applicazione dell'agevolazione in una duplice direzione:
 - .. identificando i soggetti che rientrano nella previsione normativa;
 - .. esplicitando le ulteriori condizioni oggettive che devono sussistere per applicare l'aliquota ridotta.
 - Per quanto attiene agli enti ecclesiastici, le prime e più significative sentenze della Cassazione che hanno ritenuto non più sufficiente il requisito soggettivo sono la n. 2573/1990 (che richiama precedenti sentenze, a favore o contro) e la n. 1633/1995: da lì in poi la linea interpretativa si è confermata nella necessità di richiedere anche la sussistenza di un requisito oggettivo (l'attività che dà origine all'imponibile deve essere "meritevole"); non sono, però, mancate pronunce che hanno considerato l'agevolazione in oggetto di natura meramente soggettiva (Cass. n. 690/2007).
 - La prassi dell'Agenzia è stata, invece, coerente nel riconoscere il diritto all'aliquota ridotta solo se l'attività che genera l'imponibile è "strumentale" ai fini di religione o culto (Risoluzione n. 91/2005, che richiama il parere del Consiglio di Stato n. 1296/1991).
- Quasi a cristallizzare lo stato dell'arte è ora intervenuta la Circolare n. 15/E che ai paragrafi nn. 3 e 4 considera, rispettivamente, gli "enti ospedalieri" e le "fondazioni di origine bancaria", mentre al paragrafo n. 5 riassume le circostanze relative alle attività svolte dall'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto (o, meglio, agli enti equiparati a quelli di istruzione e beneficenza) che consentono di applicare l'aliquota ridotta.

INQUADRAMENTO SISTEMATICO DEI CASI ESAMINATI

MERITEVOLEZZA

- Il paragrafo n. 2 della Circolare delinea in modo puntuale i riferimenti sistematici che attestano la compatibilità della agevolazione con il principio costituzionale della capacità contributiva, escludendo che si tratti di una agevolazione ingiustificata.
- Detta compatibilità si fonda sulla sussistenza di una “meritevolezza” che dipende da elementi soggettivi e oggettivi: mentre il primo è definito esplicitamente dal legislatore, il secondo è stato identificato dalla prassi e dalla giurisprudenza nel rapporto di “strumentalità immediata e diretta” in applicazione di due principi basilari dell’ordinamento tributario:
 - .. quello della “capacità contributiva”;
 - .. quello dell’applicazione restrittiva delle norme che prevedono agevolazioni per il contribuente.
- Al paragrafo n. 2 della Circolare si legge, infatti, che “detta agevolazione, configurando un’eccezione al principio di corrispondenza fra capacità contributiva e soggettività tributaria (quale immediata applicazione del canone costituzionale di cui all’art. 53 della Costituzione), «può giustificarsi solo in ragione della considerazione della attività che determinate categorie di contribuenti svolgono» e che, pertanto, è meritevole di beneficiare della agevolazione”.
- Inoltre, richiama un principio applicato dal Consiglio di Stato e confermato dalla Corte di Cassazione: “nel rilevare che l’art. 6 è norma di stretta interpretazione, ha ribadito che **l’agevolazione in esame non spetta solo in ragione della qualità del soggetto che la invoca, ma trova giustificazione anche nella natura dell’attività svolta, giacché in tal modo lo Stato, con il minore prelievo fiscale, intende tutelare interessi meritevoli di particolare attenzione**”.

- Si tratta di considerazioni apprezzabili che potrebbero, però, trovare la loro migliore collocazione all’interno del testo dell’art. 6 invece che solo in documenti della prassi/giurisprudenza; infatti, l’assenza di una norma esplicita circa:
 - .. le modalità di svolgimento delle attività,
 - .. il loro rapporto con i fini e le attività riconosciute meritevoli, lascia incerto il perimetro delle situazioni che generano un'imponibile IRES al quale può essere applicata l’aliquota ridotta (ora 12% invece che 24%).
- Se si considera che recentemente il legislatore è intervenuto due volte per abrogare, integrare e modificare l’art. 6 (art. 1, c. 51 L. 145/2018 e art. 89, c. 5 D. Lgs. 117/2017), non sono mancate occasioni per adeguare la norma ai principi illustrati dalla Circolare e alla base anche del nuovo non profit.
- A dire il vero, il legislatore ha già previsto un ulteriore intervento sull’art. 6 attraverso l’art. 1, c. 8-bis D.L. 135/2018 (convertito in L. 12/2019) che ha introdotto l’art. 1, c. 52-bis L. 145/2018: “Con successivi provvedimenti legislativi sono individuate misure di favore, compatibili con il diritto dell’Unione europea, nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà. È assicurato il necessario coordinamento con le disposizioni del codice del Terzo settore, di cui al D. Lgs. 3.07.2017, n. 117”: si potrebbe, dunque, valutare l’opportunità di definire in sede legislativa anche le condizioni oggettive per l’applicazione della aliquota IRES agevolata.

ONERE DELLA PROVA

- A margine dell’inquadramento del requisito oggettivo della meritevolezza, l’Agenzia ribadisce che **“ricade sul soggetto richiedente l’onere di provare il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio”**.
- Pur trattandosi di un principio basilare dell’ordinamento tributario, nei casi affrontati dalla Circolare e caratterizzati da una serie di distinguo in merito alla sussistenza della “strumentalità immediata e diretta”, la distribuzione dell’onere probatorio in sede contenziosa potrebbe rendere piuttosto arduo per il contribuente giustificare la scelta di applicare l’aliquota ridotta nel caso concreto.
 - Finora la prassi e la giurisprudenza maggioritaria sono state inclini a ritenere esistente il nesso di strumentalità solo in situazioni limitate, in forza di una interpretazione piuttosto stretta (si veda la Risposta n. 152/2018 dell’Agenzia delle Entrate - Divisione Contribuenti e l’ordinanza della Corte di Cassazione n. 399/2021).
 - Ancora oggi è, infatti, evocato il principio affermato dalla Cassazione nella sentenza n. 1633/1995 che ha escluso l’applicazione dell’aliquota dimezzata se si tratta di mera attività di “procacciamento di mezzi economici, quando per l’intrinseca natura di esso [n.d.a. probabilmente si tratta di un refuso; correttamente dovrebbe essere “di essa”, attività] o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o 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 ad procacciamento di mezzi economici da impiegare in un’ulteriore attività direttamente finalizzata, quest’ultima, al culto o alla religione”.
 - Come si vedrà, la Circolare è più possibilista, almeno in presenza di determinate circostanze.

ALIQUTA RIDOTTA PER GLI ENTI ECCLESIASTICI

ATTIVITÀ DELL'ENTE ECCLESIASTICO

- L'Agenzia, prima di esaminare alcune situazioni tipiche per le quali è ammessa o contestata l'applicazione dell'aliquota ridotta, identifica il perimetro delle attività dell'ente ecclesiastico alle quali si può applicare l'art. 6 D.P.R. 601/1973, richiamando esplicitamente la normativa concordataria:
 - .. art. 7, c. 3 L. 121/1985 "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. 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";
 - .. art. 15 L. 222/1985: "Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'art. 7, n. 3, c. 2 dell'accordo del 18.02.1984";
 - .. art. 16 L. 222/1985: "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".

DISTINZIONE TRA ATTIVITÀ DI "RELIGIONE O CULTO" E "DIVERSE"

- Premesse queste norme ed evocando la Risoluzione n. 91/2005 la Circolare afferma in modo perentorio che "sul piano fiscale, in virtù dell'equiparazione agli "enti di beneficenza o istruzione" disposta dal predetto art. 7, come precisato con risoluzione 19.07.2005, n. 91/E, 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») scontano l'imposta in misura ordinaria**".
- Questa affermazione è premessa alla successiva, supportata anch'essa dalla Risoluzione e da alcune sentenze, che considera una eccezione (a favore dell'ente ecclesiastico) la possibilità di applicare - a determinate condizioni - l'aliquota agevolata anche ad alcune attività diverse (art. 16, lett. b L. 222/1985) "incluse quelle commerciali o a scopo di lucro, esercitate in maniera non prevalente o esclusiva, qualora si pongano in rapporto di 'strumentalità immediata e diretta' con i fini di religione o di culto".

- In sintesi, per l'Agenzia l'aliquota ridotta prevista dall'art. 6 si applica:
 - .. **immediatamente**, per il principio giuridico dell'equiparazione concordataria (degli enti ecclesiastici e delle attività di religione o culto alle attività di istruzione e beneficenza), **alle attività di religione o culto**;
 - .. **in via eccezionale** (dunque, non per previsione immediata dell'art. 6) anche ad alcune attività diverse, pur se svolte in modo commerciale o a scopo di lucro purché:
 - (i) non siano esercitate in maniera prevalente o esclusiva dall'ente ecclesiastico;
 - (ii) siano in rapporto di "strumentalità immediata e diretta" con i fini/attività di religione o di culto.

ATTIVITÀ "DIVERSE" DI NATURA COMMERCIALE

- I successivi paragrafi n. 5.2, relativo alle attività diverse di natura commerciale esercitate in maniera marginale, e n. 5.3, che riguarda i redditi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare, distinguono i casi per i quali si ritengono sussistenti le condizioni e le circostanze necessarie per poter applicare l'aliquota agevolata, in via eccezionale.

EXCURSUS: UNA DIVERSA LETTURA DELLA RILEVANZA FISCALE DELLE ATTIVITÀ DI RELIGIONE O CULTO

PARERE DEL CONSIGLIO DI STATO

- Il parere del Consiglio di Stato n. 1296/1991 opera una lettura dell'art. 7, c. 3 L. 121/1985, Revisione del Concordato Lateranense, evidenziando uno strappo rispetto alla corrispondente norma del Concordato del 1929:

L. 27.05.1929, n. 810	L. 25.03.1985, n. 121
Art. 29, lett. h): "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".	Art. 7, c. 3: "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. 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".

- Mentre nel 1929 il fine di culto o religione era equiparato a quello di beneficenza e istruzione "a tutti gli effetti tributari", nel 1984 l'equiparazione riguarda l'ente ecclesiastico e le attività di religione o culto, puntualmente individuate dall'art. 16 L. 222/1985.
- Questa novità ha indotto il Consiglio di Stato a ritenere che per le attività "diverse" da quelle di religione o culto e per quelle commerciali o a scopo di lucro, non avesse effetto il principio dell'equiparazione, tanto più che il medesimo c. 3 dell'art. 7 dispone che per esse si deve applicare il regime tributario ordinario.
- Ciò premesso, conclude che l'aliquota IRPEG/IRES da applicarsi all'imponibile generato dalle attività diverse (in primis quelle commerciali o a scopo di lucro) non sia quella ridotta ma quella ordinaria, fatto salvo alcuni casi per i quali si può applicare il disposto dell'art. 6 D.P.R. 601/1973: "Resta però salvo il caso di attività di dubbia natura commerciale e comunque in concreto intrinseche, per la loro inequivoca strumentalità, al fine di religione e di culto: tali attività vanno invero qualificare come attività di religione e di culto e non già come attività commerciali o a scopo di lucro".

RISOLUZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 91/2005

- Sulla base di queste considerazioni la Risoluzione n. 91/2005 afferma in modo esplicito che il regime di favore del D.P.R. 601/1973 si rivolge alle sole attività di religione o culto: "Dalle considerazioni appena svolte discende che, mentre le attività dirette ai fini di religione e 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, come definite dall'art. 16 della citata L. 222/1985) sono soggette al regime di favore di cui al D.P.R. 601/1973, in quanto attività 'tipiche' degli enti di religione e di culto, equiparati, ai fini fiscali, agli enti di beneficenza o istruzione, le attività diverse scontano l'imposta in misura ordinaria".

UN'ALTRA POSSIBILE LETTURA

- A parere di chi scrive, l'Accordo di Revisione del Concordato lateranense ha considerato le "attività" di religione o culto non tanto meritevoli dell'aliquota agevolata ma, più radicalmente, non rilevanti ai fini delle imposte dirette.
- Le Parti concordatarie hanno, infatti, definito puntualmente quali siano le attività di "religione o culto" in quanto si è inteso (bilateralmente) mantenerle assoggettate al solo ordinamento canonico, diversamente dalle altre - cosiddette "diverse" - che può svolgere l'ente ecclesiastico (art. 15 L. 222/1985) che sono, invece, soggette anche alle norme dell'ordinamento italiano... fatta salva l'applicazione della disciplina di favore prevista per gli enti che hanno fine di beneficenza e istruzione.
- Corollario al fatto che per accordo bilaterale le attività di religione o culto sono riservate all'ordinamento ecclesiale, è la scelta - anch'essa bilaterale - di non elaborare una fiscalità speciale per le altre attività svolte dall'ente ecclesiastico ma solo di applicare ad esse le norme che lo Stato italiano (autonomamente) predispone per gli enti di beneficenza e istruzione (antesignani del mondo non profit che nel tempo si è sviluppato).
- Pertanto, il legislatore nazionale può unilateralmente modificare la disciplina fiscale applicabile agli enti ecclesiastici in forza di equiparazione concordataria (tant'è che, mentre nel 1958 l'equiparazione comportava il diritto all'esenzione dalle imposte dirette, nel 1973 l'agevolazione è stata ridotta prevedendo solo l'applicazione di un'aliquota dimezzata); di contro la modifica della disciplina delle attività di religione o culto (e degli enti ecclesiastici) rimane di competenza di entrambe le Parti concordatarie.
- In questa prospettiva si colloca e comprende la previsione dell'art. 14 L. 121/1985: "Se in avvenire sorgessero difficoltà di interpretazione o di applicazione delle disposizioni precedenti, la Santa Sede e la Repubblica italiana affideranno la ricerca di un'amichevole soluzione ad una Commissione paritetica da loro nominata". Si veda, a tal proposito, l'Intesa Tecnica interpretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato lateranense, Roma, 10-30.04.1997, mediante la quale le Parti concordatarie affrontarono e risolsero di comune accordo alcune difficoltà relative al procedimento di riconoscimento di nuovi enti ecclesiastici.

STRUMENTALITÀ IMMEDIATA E DIRETTA

MERITEVOLEZZA DELLE ATTIVITÀ “DIVERSE”

REDDITI DEI BENI IMMOBILI

ATTIVITÀ “DIVERSE” COMMERCIALI

- Ribadita l'esclusione delle attività commerciali svolte in maniera prevalente o, addirittura, esclusiva, l'Agenzia conferma che in presenza di attività “diverse” non prevalenti (art. 16, lett. b, L. 222/1985), è eccezionalmente riconosciuto il diritto all'aliquota agevolata a condizione che sia data prova che tali attività “si pongano in un rapporto di ‘strumentalità immediata e diretta’ con i fini di religione o culto”.
- La Circolare conferma anche che questo requisito oggettivo è ritenuto assente quando l'attività è “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”.
- Sulla base di queste premesse, la questione circa la meritevolezza delle attività “diverse”(art. 16, lett. b) commerciali o a scopo di lucro è così risolta dalla Circolare:
 - .. l'aliquota ridotta spetta a queste attività a condizione che sia data prova dal contribuente:
 - (i) della non prevalenza rispetto alle attività di religione o culto;
 - (ii) dell'esistenza di una strumentalità diretta e immediata che, però, non può essere data solo dall'utilizzo dei redditi prodotti per finanziare l'attività istituzionale;
 - .. l'aliquota dimezzata non spetta, invece, quando manca la prova della strumentalità diretta e immediata ai fini di religione o culto, oppure, quando l'attività commerciale è prevalente rispetto alle attività di religione o culto.
- Al termine del paragrafo n. 5.2 la Agenzia ribadisce che il medesimo trattamento spetta anche alle attività “diverse” svolte non con modalità commerciali ma a scopo di lucro.
- Viene, dunque, confermato il quadro che negli ultimi anni è stato fatto proprio dalla prassi e dalla giurisprudenza.
- Occorre sottolineare che il rapporto di strumentalità non è ritenuto sussistente quando si manifesta nella mera destinazione dei redditi prodotti dalle attività “diverse” commerciali (o anche solo a scopo di lucro) per finanziare le spese relative alle attività di culto o religione.
- Per l'Agenzia delle Entrate è necessario, infatti, che anche la stessa attività “diversa” sia strumentale al fine/attività di religione o culto.
- Senza entrare nel merito di questa elaborazione piuttosto stretta del rapporto di strumentalità, si potrebbe ritenere che siano attività “diverse” strumentali al fine/attività di religione o culto, anche se svolte in modalità commerciale, quelle:
 - .. di “bar dell'oratorio” (per es. per l'art. 68, c. 4 L. Regione Lombardia, n. 6/2010 l'attività di bar svolta direttamente da parrocchie [oratori e comunità religiose] godono di una disciplina particolare se realizzate “nei limiti dei loro compiti istituzionali”);
 - .. di “sala della comunità” (art. 2, c. 10 D. Lgs. 28/2004);
 - .. di “museo diocesano” (la cui ragion d'essere è ricondotta alla catechesi e all'annuncio evangelico attraverso le opere d'arte).
- La Circolare non presenta esempi puntuali e per questo motivo i casi sopra menzionati non sono gli unici ai quali dovrebbe essere possibile applicare l'aliquota ridotta.
- Nel contempo l'Agenzia non mostra nuove aperture rispetto a precedenti decisioni giurisprudenziali o di prassi che hanno escluso il diritto all'aliquota ridotta per i redditi delle attività di cura della persona (l'assistenza ai malati e ai bisognosi, nonché l'educazione dei ragazzi), svolte in modalità commerciale, pur essendo nelle corde delle realtà ecclesiali, in quanto concretizzazione immediata del loro carisma.

REDDITI DA GESTIONE DEL PATRIMONIO IMMOBILIARE

- La Circolare presta, infine, attenzione al trattamento dei redditi derivanti dai beni immobili che l'ente ecclesiastico possiede e, senza dar vita ad una organizzazione d'impresa, concede a terzi a titolo oneroso: in questo caso l'aliquota IRES ridotta è applicabile se ricorrono i requisiti già esposti; occorre, dunque, la sussistenza non solo del requisito soggettivo, ma anche di quello oggettivo costituito dalla destinazione dei proventi “in via esclusiva e diretta alla realizzazione delle finalità istituzionali dell'ente”.
- Infatti, pur leggendosi che “In definitiva, in base ad una lettura logico-sistematica delle disposizioni in esame, l'agevolazione recata dall'art. 6 D.P.R. 601/1973 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”, occorre tener presente che in apertura del paragrafo 5.3 si è già precisato che deve essere comunque provato (con “apposita documentazione”) la destinazione di questi proventi alle attività istituzionali.

DESTINAZIONE DEL REDDITO ALLE ATTIVITÀ DI RELIGIONE O CULTO

- Dunque, qualora la gestione avvenga con modalità che non eccedono le forme del mero godimento, l'aliquota applicata è quella ridotta a condizione che si dimostri che i proventi sono utilizzati solo per le attività di religione o culto.
- Per l'Agenzia tale prova è in re qualora l'ente ecclesiastico svolga solo attività di religione o culto: *"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"*.

ATTIVITÀ DI MERO GODIMENTO E D'IMPRESA

- Di contro, quando il patrimonio immobiliare è concesso a terzi a titolo oneroso attraverso un'organizzazione d'impresa allestita dall'ente ecclesiastico, si è in presenza di un vero e proprio reddito di impresa (artt. 55 e ss. Tuir) che non può godere dell'aliquota agevolata in quanto l'Agenzia ritiene che tale tipo d'attività non possa essere considerata strumentale ai fini di religione o culto.
- Viene, inoltre, precisato che l'aliquota agevolata non è riconosciuta neppure quando il patrimonio immobiliare è utilizzato *"nell'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"*.
- Si tratta di una ipotesi non del tutto chiara in quanto non si comprende per quale motivo l'ente ecclesiastico non possa applicare l'aliquota agevolata al canone percepito quando concede in locazione il proprio edificio (con modalità di mero godimento) ad un ente - *"in qualche modo"* collegato - che vi svolge una propria attività d'impresa.

ORGANIZZAZIONE DI IMPRESA E LA TRASFORMAZIONE DEL PATRIMONIO

- La Circolare si inoltra, poi, in una illustrazione delle situazioni di fatto idonee a rivelare l'esistenza di una vera organizzazione d'impresa per la gestione degli immobili, che esclude - dunque - la possibilità di applicare l'aliquota ridotta:
 - .. la ripetitività con la quale si immette sul libero mercato degli affitti il medesimo bene in ragione della stipula di contratti di breve durata (sembra il caso di un'attività ricettiva di breve durata svolta utilizzando una unità immobiliare di cui l'ente è titolare; non sembra, invece, il caso della locazione a studenti universitari o lavoratori fuori sede);
 - .. la consistenza del patrimonio immobiliare gestito (l'Agenzia precisa che non si tratta di un parametro assoluto e sufficiente, dovendosi accompagnare anche una vera e propria struttura organizzativa per gestirlo);
 - .. l'adozione di tecniche di marketing finalizzate ad attirare clientela;
 - .. la presenza attiva in un mercato con spot pubblicitari ad hoc, insegne e marchi distintivi;
 - .. il ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario.
- La modalità di mero godimento è messa in dubbio dall'Agenzia anche quando l'ente ecclesiastico pone atti *"volti alla trasformazione del patrimonio immobiliare"*; non, invece, quando realizza *"interventi conservativi, quali la manutenzione o il risanamento del bene, ovvero quelli migliorativi, atti a consentirne un uso idoneo"*.

REQUISITI PER APPLICARE L'ALIQUOTA RIDOTTA

- In conclusione, la Circolare ribadisce che l'aliquota ridotta può essere applicata ai proventi della gestione del patrimonio immobiliare in presenza della *"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".

EXCURSUS: IL FINANZIAMENTO DELLE ATTIVITÀ ISTITUZIONALI DI RELIGIONE O CULTO

GRATUITÀ DELL'ATTIVITÀ DI RELIGIONE O CULTO

- Prima di addentrarsi nell'esame dei casi e delle modalità di gestione del patrimonio immobiliare di un ente ecclesiastico, la Circolare identifica come situazione tipica il fatto che *"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'"*.
- Anzi, proprio la necessità di sostenere le spese delle attività istituzionali - ritenute meritevoli dall'ordinamento giuridico - giustifica l'applicazione dell'aliquota IRES ridotta ai redditi imponibili prodotti da alcune attività.

OFFERTE E LE LIBERALITÀ

- Questa premessa merita di essere precisata; se è ben vero che le attività di religione o culto definite dall'art. 16 L. 222/1985 non sono prestazioni di servizi onerose, cioè rese all'interno di un rapporto giuridico sinallagmatico a fronte di un vero e proprio prezzo, d'altro canto da sempre le attività tipiche degli enti ecclesiastici sono accompagnate da offerte e liberalità, come pure da veri e propri contributi erogati da chi ne beneficia o partecipa alle diverse iniziative (si veda, per esempio, il caso delle attività di catechesi ed educazione cristiana dei ragazzi per i quali è previsto un contributo di partecipazione).
- Lo Stato italiano e la Santa Sede hanno escluso che si tratti di proventi di attività commerciale occasionale, o di ricavi di attività d'impresa già con il Concordato del 1929 e lo hanno confermato in sede di revisione nel 1984: solo in questo senso è corretto ritenere le attività di religione o culto non onerose.
- D'altro canto, proprio la volontà delle Parti concordatarie di assicurare un trattamento particolare alle attività di religione o culto, esclude che le medesime possano essere considerate fiscalmente:
 - .. (i) non rilevanti solo in quanto rese gratuitamente;
 - .. (ii) agevolate in quanto riconducibili alla previsione dell'art. 143, c. 1 Tuir: *"Per i medesimi enti [non commerciali] non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c. rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione"*.
- Al contrario, trattandosi di tipiche attività di natura religiosa (si veda nell'art. 16 la distinzione tra l'educazione cristiana e l'educazione *tout court*), in sede di Concordato si è voluto collocarle in un ambito del tutto distinto e riservato all'ordinamento ecclesiale, diversamente da quanto esplicitamente previsto per le altre attività che l'ente ecclesiastico può svolgere.

ENTI ECCLESIASTICI DI ALTRE CONFESIONI RELIGIOSE

- L'Agenzia precisa che il medesimo trattamento è riconosciuto anche agli enti di altre confessioni religiose a condizione che:
 - .. abbiano fine di religione o culto;
 - .. siano dotati di personalità giuridica (civile);
 - .. godano per legge dell'equiparazione agli "enti con finalità di beneficenza o di istruzione".
- Si tratta, pur sempre, della categoria ampia degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in quanto è necessario che alla loro origine vi siano accordi, patti o intese delle confessioni religiose con lo Stato italiano.
- Immediatamente si riconosce che la platea dei soggetti giuridici che possono beneficiare dell'aliquota IRES ridotta non coincide con il nuovo e più ampio novero degli "enti religiosi civilmente riconosciuti" evocati dalla Riforma del Terzo Settore.

ALCUNE CONSIDERAZIONI

- La chiarezza è di per sé un valore che il contribuente apprezza. Chiarezza che acquista ben altra valenza se assunta da un provvedimento di natura legislativa.
- In particolare, è rassicurante l'affermazione che si applica l'aliquota ridotta al reddito prodotto dalla concessione a terzi di un immobile da parte di un ente ecclesiastico che opera con modalità di puro godimento e che non gestisce attività diverse da quelle di religione o culto, perché supera il problema di provare la destinazione a fini di culto e religione.
- Meno rassicurante è la distinzione tra una gestione di puro godimento rispetto alla gestione con modalità commerciale, a meno che in sede di accertamento sia l'Agenzia a dover provare l'esistenza di una vera e propria attività d'impresa ai sensi dell'art. 55 Tuir, e non il contribuente a provare che l'attività non è d'impresa ma di godimento.
- Riguardo, infine, le attività svolte con modalità d'impresa o per fine di lucro, potrebbe essere riconsiderata la posizione che esclude a priori per alcune di esse la strumentalità con il fine/attività di culto e religione del singolo ente ecclesiastico, soprattutto quelli appartenenti al mondo degli istituti religiosi per i quali le attività carismatiche sono immediata e diretta manifestazione del fine religioso (la cura dei poveri, dei malati, dei bisognosi, l'educazione dei ragazzi...).