

Carmela Elefante

La capacità contributiva degli enti religiosi tra fini e attività nella interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria. Conferme e (ulteriori) difficoltà applicative e di coordinamento normativo

(doi: 10.1440/105810)

Quaderni di diritto e politica ecclesiastica (ISSN 1122-0392)

Fascicolo 3, dicembre 2022

Ente di afferenza:

Università della Campania Vanvitelli (Unina2)

Copyright © by Società editrice il Mulino, Bologna. Tutti i diritti sono riservati.

Per altre informazioni si veda <https://www.rivisteweb.it>

Licenza d'uso

L'articolo è messo a disposizione dell'utente in licenza per uso esclusivamente privato e personale, senza scopo di lucro e senza fini direttamente o indirettamente commerciali. Salvo quanto espressamente previsto dalla licenza d'uso Rivisteweb, è fatto divieto di riprodurre, trasmettere, distribuire o altrimenti utilizzare l'articolo, per qualsiasi scopo o fine. Tutti i diritti sono riservati.

4. IMPOSTE E TASSE

4.1 ICI – IMU

CASS. CIV. – SEZ. VI – 16 FEBBRAIO 2022, N. 5061 – Pres. GRECO, Rel. LO SARDO – Diocesi di Cerignola c. Comune di Ascoli Satriano.

Imposte e tasse – ICI-IMU – Esenzione – Immobile avente destinazione di culto – Prova.

Ai fini dell'esenzione Ici, grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti per fruire dell'esenzione dal relativo pagamento, per effetto dell'applicazione del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i). Nel caso in specie la ricorrente non ha fornito prova della effettiva destinazione al culto degli immobili in cui ha sede il seminario vescovile.

CASS. CIV. – SEZ. TRIB – 11 MARZO 2022, N. 7980 – Pres. CHINDEMI, Rel. DE MASI – Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova c. Roma Capitale.*

Imposte e tasse – ICI-IMU – Immobile destinato a residenza membri di comunità religiosa – Esenzione Imu – Requisito oggettivo – Onere probatorio – Attività svolta – Natura non commerciale.

Al fine dell'applicazione dell'esenzione ICI prevista per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività di religione o di culto di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lett. a), le attività assistenziali e recettive possono determinare, al pari di quelle di religione o di culto, l'esenzione in parola, la quale deve essere dimostrata dalla parte privata. Su quest'ultimo punto, infatti, la corte ha già specificamente affermato che «In tema di imposta comunale sugli immobili (ICI), l'esenzione prevista dal D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), è subordinata allo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di religione o di culto o di altre attività elencate, il cui accertamento in concreto - e il relativo onere probatorio - incombe sul soggetto che ne invoca l'applicazione». Dunque, detta esenzione, prevista per gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività di religione o di culto spetta ad un ente ecclesiastico in relazione ad un immobile destinato ad abitazione di membri della propria comunità religiosa, con modalità assimilabili all'abitazione di una unità immobiliare da parte del proprietario e dei suoi familiari, comportando tale destinazione lo svolgimento di un'attività non commerciale, ma diretta alla «formazione del clero e dei religiosi», espressamente compresa nell'elencazione di cui all'art. 16, lett. a) cit. ed avente altresì le caratteristiche di attività «ricettiva», parimenti inclusa nell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i) cit. e da intendersi riferita all'ospitalità ed accoglienza di persone in genere, non necessariamente terze ed estranee all'ente proprietario. Nel caso specifico, l'interessato non può assolvere all'onere della prova del requisito oggettivo di applicazione dell'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i) cit., facendo esclusivamente riferimento a documenti che attestino la propria natura di ente non commerciale, i propri fini istituzionali o il tipo di attività cui l'immobile è a priori destinato, ma deve invece dimostrare che l'attività concretamente svolta rientra tra quelle esentate e non è svolta con le modalità di un'attività commerciale.

* In senso analogo Cass. Civ., Sez. VI, ord. 8 giugno 2022 n. 18413.

CASS. CIV. – SEZ. VI – ORD. 13 MAGGIO 2022, N. 15364 – Pres. MOCCI, Rel. CAPRIOLI – Comune di Calenzano c. Istituto delle Povere figlie delle Sacre Stimate.

Imposte e tasse – ICI/IMU – Esenzione – Requisito oggettivo – Attività didattiche e assistenziali – Attività non commerciale – Onere probatorio – Accertamento concreto.

L'esenzione prevista in favore degli enti non commerciali dal D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i), è compatibile con il divieto di aiuti di Stato sancito dalla normativa dell'Unione Europea solo qualora abbia ad oggetto immobili destinati allo svolgimento di attività non economica, ovvero sia quando l'attività sia svolta a titolo gratuito ovvero dietro il versamento di un corrispettivo simbolico. Tali attività devono quindi essere svolte con modalità prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato. L'accertamento del requisito oggettivo va condotto in maniera rigorosa e concreta non essendo sufficiente richiamare quale elemento di prova concreta della non distribuzione degli utili e del rapporto retta-costi il solo regolamento approvato dall'ente.

CASS. CIV. – SEZ. VI – ORD. 23 MAGGIO 2022, N. 16562 – Pres. LUCIOTTI, Rel. CHIESI – Pontificio Istituto Ecclesiastico Polacco c. Roma Capitale.*

Imposte e tasse – ICI/IMU – Esenzione – Requisito oggettivo – Attività – Classamento catastale – Presunzione destinazione – Onere probatorio – Contribuente.

In materia di I.C.I., grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'esistenza, in concreto, dei requisiti per fruire dell'esenzione dal relativo pagamento, per effetto dell'applicazione del D.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, comma 1, lett. i), fornendo la prova che l'immobile è destinato rientri tra quelle esenti e non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale ed abbia quelle finalità solidaristiche alla base delle ragioni di esenzione. Non possono beneficiare della relativa esenzione quegli immobili accatastati come abitazioni civili o popolari, ovvero uffici, negozi o magazzini, adibiti ad abitazioni ed uffici, e destinati, fin dalla loro acquisizione al patrimonio dell'ente, alla produzione di reddito da destinare al sostentamento di istituti scolastici gestiti dall'ente o al mantenimento dei relativi alunni. Infatti, in difetto di elementi di diverso segno, il classamento assume valore presuntivo in relazione alla natura, alla destinazione e consistenza degli immobili.

COMM. TRIB. REG. ROMA (LAZIO) – SEZ. VIII – 9 FEBBRAIO 2022, N. 560 – Pres. NOVELLI, Rel. PROSPERI – *Omissis* c. Comune di Roma.

Imposte e tasse – ICI-IMU – Esenzione – Immobile destinato ad abitazione religiosa comunità religiosa – Esenzione – Requisito oggettivo – Pratica religiosa e di culto.

Al fine dell'esenzione Imu relativamente ad immobile adibito ad abitazione dei religiosi, si ritiene che nel concetto di «formazione del clero e dei religiosi» – quale attività di destinazione dell'immobile necessaria per ottenere l'esenzione – debba essere ricompresa anche la vita in

* In senso analogo Cass. Civ., Sez VI, Ord. 23 maggio 2022, n. 16563.

comune in ambito conventuale, costituendo la stessa una forma di manifestazione della pratica religiosa e del culto, parte fondamentale delle regole di molti ordini religiosi, come peraltro già da tempo chiarito dalla Corte di cassazione. Il primo ed essenziale scopo di un ordine religioso è infatti la formazione di comunità in cui si esercita la vita associativa quale presupposto per la formazione religiosa, la catechesi, la elevazione spirituale dei membri e la preghiera in comune. Ne consegue che l'immobile adibito ad una finalità strettamente istituzionale dell'ente ecclesiastico è considerato dalla legge come idoneo a beneficiare dell'esenzione Imu.

4.2 IRES

La capacità contributiva degli enti religiosi tra fini e attività nella interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria

Conferme e (ulteriori) difficoltà applicative e di coordinamento normativo*

di Carmela Elefante

The contributory capacity of religious bodies between subjective purposes and objective activities in the light of the interpretation of the Financial Administration. Confirmations and (further) difficulties in legal enforcement and coordination

The paper analyzes the clarifications and indications recently put in place by the Italian Financial Administration in order to the tax benefits provided for religious bodies and worship buildings. In particular, the paper focuses on the current difficulties and the perspective of the Financial Administration's attempts to identify and affirm objective and univocal criteria.

Keywords: Religious bodies; Contributory capacity; Worship buildings; Tax benefits; Financial Administration.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Il regime agevolativo dell'articolo 6 del Dpr 601/1973 tra fine perseguito e attività concretamente svolta. – 3. Il requisito soggettivo. L'impatto del principio di equiparazione tra fine di religione e di culto e fine di beneficenza e istruzione. – 4. Il requisito oggettivo. In particolare, il nesso di strumentalità delle attività diverse. – 5. I chiarimenti e le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate. La Circolare n. 15 del 15 maggio 2022. – 6. ... in particolare, il reddito da patrimonio immobiliare. – 7. Conferme e problematiche operative. La risposta all'Interpello n. 439 del 29 agosto 2022. – 8. L'Ires nel codice del Terzo settore: realtà e prospettive del coordinamento normativo in atto.

1. Introduzione

Nell'ottica di una più piena e convincente attuazione dei principi di giustizia fiscale e capacità contributiva, la giurisprudenza di legittimità e la stessa Amministrazione finanziaria sono da tempo protagoniste di un'opera di progressivo adeguamento tra dato formale e realtà di fatto che, con riferimento agli enti ecclesiastici-religiosi (cfr. Berlingò 1992, Bettetini 2019, Casuscelli 2013, Cavana 2022, Consorti 2018, Floris 2018, Licastro 2022, Vitali, Chizzoniti 2016), chiama in causa, da un lato, significato e portata del principio di equiparazione tra fine di religione e

* Contributo sottoposto a valutazione.

di culto e fine di beneficenza e di istruzione e, dall'altro, le tensioni che coinvolgono il rapporto che viene a stabilirsi tra attività di religione e di culto e attività c.d. diverse. È in questo contesto che si inseriscono alcuni recenti interventi dell'Agenzia delle Entrate, i cui chiarimenti e le cui indicazioni operative rappresentano un ulteriore contributo per la messa a punto di questioni che non mancheranno di impegnare nel prossimo futuro il legislatore e gli operatori giuridici chiamati ad occuparsi del ruolo degli stessi enti religiosi nel sistema della sussidiarietà e del loro accesso alle agevolazioni fiscali predisposte dall'ordinamento.

Questo scritto si propone appunto di analizzare i più recenti sviluppi interpretativi suggeriti dall'Agenzia per fare il punto sullo stato dell'arte dell'accesso degli enti religiosi alle misure agevolative fiscali, alla luce dell'ondivago rapporto tra fine di religione e di culto e svolgimento delle attività c.d. diverse e anche in ragione delle nuove esigenze di coordinamento normativo poste dal Codice del Terzo settore e dalla legislazione di seguito.

2. Il regime agevolativo dell'articolo 6 del Dpr 601/1973 tra fine perseguito e attività concretamente svolta

L'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 riconosce l'applicabilità di un regime favore al reddito prodotto da determinati soggetti indicati dalla disposizione normativa stessa in relazione allo svolgimento di attività di marcata utilità sociale¹. Nello specifico la norma prevede la riduzione del 50% dell'aliquota Ires² in favore di alcune tipologie di contribuenti,

¹ La disposizione in commento è stata oggetto di recenti interventi da parte del legislatore. Infatti, con la Legge di bilancio 2019 (art. 1, comma 51, L. n. 145/2018) era stata disposta l'integrale abrogazione dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 con efficacia immediata (dal 1° gennaio 2019). Tuttavia, in sede di conversione del D.L. 14 dicembre 2018, n. 135 (Decreto semplificazioni), è stato disposto uno slittamento dell'effetto abrogativo «a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis», il quale a sua volta stabilisce che «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 decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 11».

² Entrata in vigore dal 1° gennaio 2004, come previsto dal decreto legislativo n. 344/2003, l'IRES ha sostituito la previgente imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), e colpisce il reddito prodotto dalle società e dagli enti. L'aliquota dell'imposta è stata ridotta dalla Legge di Stabilità del 2016, ed è passata dal 27,50 per cento al 24 per cento, valore confermato anche nel 2022.

dotati di personalità giuridica, che operano in ambiti socialmente rilevanti³.

Il tenore letterale dell'art 6 del D.P.R. n. 601/1973 e la sua collocazione nel Titolo I rubricato «Agevolazioni di carattere soggettivo» sembrano indurre a configurare l'agevolazione in questione come di natura soggettiva ovvero subordinata al solo requisito soggettivo ivi previsto. In questa ottica, l'agevolazione scatterebbe con il mero riscontro della riconducibilità del potenziale beneficiario nell'ambito della categoria di enti espressamente previsti dalla norma e che siano dotati di personalità giuridica. Tuttavia, nel corso degli anni sia la giurisprudenza che la prassi amministrativa hanno contribuito a delineare in maniera più dettagliata gli ambiti e la portata applicativa di tale agevolazione, sia attraverso una più precisa identificazione dei soggetti rientranti nelle categorie «sostenute» sia mediante la previsione di ulteriori condizioni, di natura oggettiva, la cui presenza consente il riconoscimento di un'aliquota ridotta.

La definizione del quadro normativo e applicativo dell'agevolazione risente principalmente dell'introduzione dell'imposta sulle società⁴ che se da un lato colpisce il «possesso di un patrimonio o di un reddito da parte di soggetti tassabili in base al bilancio»⁵ dall'altro introduce specifiche esenzioni soggettive⁶ (poi confluite nell'art. 6 del DPR 601/73) le

³ La disposizione in questione è stata oggetto di diverse modifiche nel corso degli anni. L'art. 6 comma 1 del D.P.R. 601 del 1973, nell'ultima versione aggiornata, e prima della definitiva abrogazione, recita: 1. 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 dicembre 2013. 2. 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'articolo 4, comma 3, codice del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore, la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del medesimo decreto legislativo.

⁴ Imposta introdotta con l. n. 182/1954, poi confluita nel Testo Unico delle leggi sulle imposte dirette, D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645.

⁵ Art. 145 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

⁶ Ai sensi dell'art. 151 del T.U. sono esenti dall'imposta: a) le società cooperative di lavoro e di consumo e loro consorzi, le società cooperative indicate dalla lettera i) dell'art. 84 e le società cooperative di servizi tra coltivatori diretti, a condizione che il capitale sociale versato non superi i quattro milioni di lire ed il patrimonio imponibile non superi gli otto milioni e che negli statuti siano espressamente previste le condizioni indicate all'art. 26 del decreto legislativo 14 dicembre 1947, n. 1577, ratificato, con

quali pur essendo limitate a determinate categorie di soggetti vengono altresì ancorate all'ulteriore condizione costituita dall'esercizio di fatto di un'attività coerente con il fine istituzionale dell'ente⁷. In pratica, la norma pur attribuendo una prevalenza alla qualità del soggetto non può prescindere dalla natura dell'attività da esso esercitata in concreto (Bodrito 2022).

Con la riforma del sistema fiscale il rapporto tra la qualità del soggetto e la natura oggettiva dell'attività viene quindi ribaltato, ponendosi in primo piano la natura oggettiva dell'attività. Difatti, con il D.P.R. n. 598 del 1973 viene introdotta l'IRPEG, il cui regime applicativo ed agevolativo è chiaramente fondato sull'attività esercitata e sulla distinzione tra enti commerciali (art. 2 comma 1°, lett. b) ed enti non commerciali (art. 2 comma 1°, lett. c), operata in virtù del criterio oggettivo della prevalenza o meno dell'esercizio di attività commerciale, indipendentemente dal fine statutario astrattamente dichiarato. Si viene dunque ad affermare un sistema caratterizzato da disposizioni di ordine generale che distinguono, in ragione del criterio oggettivo della natura dell'attività, tra ente commerciale e non commerciale (art. 2 del D.P.R. 598 del 1973) e disposizioni invece che, in ragione della finalità perseguita dall'ente (art. 6 D.P.R. n. 601/1973), ai fini dell'agevolazione fanno leva sulla prevalenza del carattere soggettivo.

In pratica, si assiste alla compresenza di due ordini di norme che non trovando un coordinamento esplicito hanno generato non pochi

modificazioni, dalla legge 2 aprile 1951, n. 302. L'esenzione non si applica quando l'Amministrazione finanziaria constati che le condizioni indicate alle lettera a) e b) del predetto art. 26 non sono state, in fatto, osservate negli ultimi cinque anni; b) le società cooperative a responsabilità illimitata sempreché forniscano beni, servizi ed occasioni di lavoro soltanto ai propri soci e non compiano operazioni con estranei oltre i limiti in cui sono espressamente previste dalle leggi speciali; c) le regioni, le province, i comuni e relativi consorzi e le camere di commercio; d) le aziende dello Stato, di cui agli articoli 145 e 146 del Regolamento sulla contabilità dello Stato approvato con regio decreto 23 maggio 1924, n. 827, nonché quelle delle regioni, delle province e dei comuni e relativi consorzi, in quanto gestiscano di fatto in regime di monopolio servizi di interesse pubblico; e) i consorzi di bonifica, miglioramento, irrigazione e per opere idrauliche le partecipanze e università agrarie; f) l'Istituto nazionale per le case degli impiegati statali, la gestione I.N.A.-Casa, gli istituti autonomi per le case popolari e le aziende autonome di case popolari dipendenti da regioni, province, comuni e relativi consorzi; g) le opere pie, gli enti ed istituti di previdenza e di assistenza sociale e le società di mutuo soccorso; h) gli istituti di istruzione che non hanno scopo di lucro, i corpi scientifici, le accademie, le fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali e gli istituti di studio e di sperimentazione di interesse generale non aventi fini né attività di lucro; i) gli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione

⁷ Dalla lettura della norma emerge infatti come per alcune categorie di soggetti tale coerenza tra fine e attività sia presunta (ad esempio i soggetti di cui alla lettera c, e, f, g) mentre per altri come gli istituti di istruzione e quelli ad essi equiparati, l'esenzione spetta solo nel caso di assenza di fine di lucro e di attività di lucro.

dubbi interpretativi confluiti in posizioni giurisprudenziali tutt'altro che univoche. Spetterà d'altra parte proprio alla giurisprudenza e all'Amministrazione finanziaria il compito di delimitare e chiarire nel corso degli anni l'ambito di applicazione della disciplina di favore e soprattutto di farsi carico della necessità di addivenire ad una composizione tra le diverse disposizioni interessate.

È stata quindi la giurisprudenza⁸ che *in primis* ha evidenziato la necessità di un coordinamento tra le due disposizioni richiamate, chiarendo che ai fini dell'applicabilità dell'art. 6 D.P.R. n. 601/1973 occorre verificare la sussistenza di due presupposti: quello soggettivo, della finalità dell'ente⁹, e quello oggettivo, della natura dell'attività¹⁰. In pratica la Cassazione evidenzia che il carattere soggettivo dell'agevolazione, di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973 deve coordinarsi con le disposizioni dettate in via generale dall'art. 2 del D.P.R. n. 598 del 1973, con l'effetto per cui queste ultime finiscono per assumere una funzione delimitativa dell'agevolazione. Ciò in ragione del fatto che l'attribuzione di una rilevanza esclusiva al fine istituzionale dell'ente, si sarebbe risolta in «una incontrollabile estensione dell'agevolazione tributaria contro il carattere eccezionale di essa e nella possibilità, per il soggetto, di precostituirsi il regime fiscale più conveniente in contrasto con il principio di effettività della imposizione tributaria, per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro (reale) capacità contributiva (art. 53 Cost.)» (Cass. n. 2375 del 1990).

In pratica, per poter riconoscere l'agevolazione occorre previamente verificare che l'ente potenziale beneficiario rientri tra i soggetti contemplati dall'art. 2, primo comma, lett. c) D.P.R. n. 598 del 1973, ovvero «enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, poiché l'esercizio di tale attività in via esclusiva o principale elimina, ovviamente, in radice il presupposto dell'agevolazione». Con l'effetto per cui la natura dell'attività in concreto esercitata (elemento oggettivo) prevale, sul fine dichiarato (elemento soggettivo), anche se si tratti di un fine non di lucro (Cass. n. 2375 del 1990).

⁸ Tra le sentenze più rilevanti che, ai fini dell'applicabilità dell'art. 6 del DPR 601 del 1973, hanno ritenuto necessario la compresenza di un requisito soggettivo e oggettivo, orientando altresì la successiva azione dell'amministrazione finanziaria, vi sono senz'altro le decisioni di Corte di Cassazione n. 2573 del 1990 e n. 1633 del 1995.

⁹ «La natura soggettiva dell'esenzione doveva, quindi, intendersi nel senso che essa non fosse applicabile a soggetti diversi, ancorché svolgenti attività analoga; ma non anche nel senso che essa spettasse per il solo fatto della natura del soggetto, ancorché svolgente un'attività esorbitante da quella che giustificava l'esenzione» (Cass. n. 2573 del 1990).

¹⁰ «[P]erché questa possa operare, è necessario potersi previamente collocare il soggetto fra quelli di cui all'art. 2, primo comma, lett. c) (enti non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale), poiché l'esercizio di tale attività in via esclusiva o principale elimina, ovviamente, in radice il presupposto dell'agevolazione». (Cass. n. 2573 del 1990).

Dall'analisi della giurisprudenza affermatasi negli anni Novanta emergono dunque alcuni punti fermi nell'applicazione del regime agevolativo.

Il primo è che l'esercizio di un'attività commerciale in via prevalente o esclusiva da parte dell'ente, (pur soggettivamente riconducibile tra i beneficiari della normativa di favore) esclude alla radice la configurabilità dell'agevolazione in quanto l'attività concretamente svolta finisce per «esorbitare» dal fine istituzionale.

Altro punto fermo riguarda invece lo svolgimento da parte dell'ente di un'attività commerciale secondaria e non prevalente. In tal caso, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, occorre accertare l'attività in concreto esercitata e, nel caso di attività di tipo commerciale non prevalente, che la stessa sia «in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata» con il fine istituzionale perseguito dall'ente. Tale rapporto viene escluso allorquando l'attività concretamente svolta, diretta al procacciamento di mezzi economici, sia per sua intrinseca natura non coerente rispetto al fine e pertanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro scopo.

Questi, dunque, i punti cardine che hanno indirizzato altresì l'azione dell'amministrazione finanziaria¹¹ ed hanno avuto larga diffusione anche nella giurisprudenza¹² degli anni successivi.

3. Il requisito soggettivo. L'impatto del principio di equiparazione tra fine di religione e di culto e fine di beneficenza e istruzione

Tra le varie categorie soggettive contemplate dalla norma agevolativa rientrano altresì, ai sensi del comma 1 lett. c) art. 6 DPR 601/73, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in quanto «enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione» (Catalano 1952). L'articolo 6, comma 1, alla lettera c), prevede infatti, che l'imposta sul reddito delle persone giuridiche è ridotta alla metà in particolare nei confronti degli «enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione», se dotati di personalità giuridica ai sensi del comma 2 dello stesso articolo. Ne deriva che, il requisito soggettivo per l'accesso alla disciplina fiscale di favore risulta integrato allorquando l'ente religioso abbia ottenuto normativamente l'equiparazione agli «enti con finalità di beneficenza o di istruzione» e abbia conseguito la personalità giuridica agli effetti civili.

¹¹ Risoluzione n. 91/E del 19 luglio 2005.

¹² Cass. 29 marzo 1990, n. 2573; Cass. 8 marzo 1995, n. 2705; Cass. 21 febbraio 2005, n. 3415; Cass. 25586 del 2016, come chiarito anche dal Consiglio di Stato, parere n. 1296 dell'8 ottobre 1991.

Sul punto, invero, non sono mancate diversità di posizioni nella valutazione e nella portata del principio di equiparazione agli effetti fiscali del fine di religione e di culto ai fini di beneficenza e di istruzione¹³. Dubbi interpretativi che tuttavia sembrano superati, non senza perplessità¹⁴, dalla prassi amministrativa¹⁵ che individua la categoria dei soggetti religiosi rientranti nella categoria di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 mediante il riscontro della previsione normativa che, nelle leggi di approvazione degli accordi e delle intese tra lo Stato italiano e le relative confessioni religiose, equipara il fine di religione e di culto a quelle di beneficenza e istruzione.

Riferimento imprescindibile è dunque l'articolo 7, n. 3 della legge n. 121 del 1985 che 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». La stessa norma continua precisando, al secondo comma, che «le attività diverse da quelle di religione e 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». Sono le successive disposizioni di derivazione pattizia (in particolare contenute nella legge 20 maggio 1985, n. 222) e quelle contenute nelle singole intese stipulate dalle altre confessioni religiose, che determinano e delimitano il campo di operatività della fiscalità di vantaggio in esame. In effetti, l'equiparazione tra fine di religione e di

¹³ Parte della dottrina ha ritenuto infatti che tale equiparazione ai fini fiscali operasse soltanto per gli enti ecclesiastici le cui confessioni avessero regolamentato i propri rapporti con lo Stato mediante leggi negoziate o che avessero almeno ottenuto il riconoscimento agli effetti civili (Guarino 1997, Berlingò 1992). Di diverso parere è invece quella parte della dottrina che ha sostenuto l'applicabilità della suddetta equiparazione a tutti gli enti religiosi, anche se privi del riconoscimento dello Stato (Mauro 1987).

¹⁴ Perplessità indotte dalla circostanza per cui anche in questo caso l'ancoraggio di un favor fiscale ad una legge negoziata (accordi o intese con lo Stato) ripropone profili di illegittima discriminazione tra confessioni religiose in ragione dell'esistenza, o meno, dell'intesa ex art. 8, terzo comma, della Costituzione. Elemento questo asseritamente inidoneo a giustificare la disciplina differenziata della deducibilità di tali erogazioni, su cui già si è espressa la Corte dei Conti (per approfondimenti, Elefante 2018, b), e che ha indotto lo stesso legislatore della riforma del Terzo settore, su sollecitazione del Consiglio di Stato, ad optare per la formula più inclusiva di enti religiosi civilmente riconosciuti in luogo di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto di confessioni che abbiano stipulato accordi o intese con lo Stato (Floris 2018).

¹⁵ In tal senso, da ultimo, cfr. paragrafo 5.4 della circolare n. 15/E del 2022: «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».

culto e beneficenza o istruzione presuppone e richiama implicitamente quelle disposizioni negoziate che individuano e qualificano il fine di religione e di culto¹⁶. In particolare, quanto agli enti della Chiesa cattolica, per quelli la cui finalità culturale non è presunta, l'accertamento dei predetti fini, avviene mediante il riscontro di determinate attività così come contemplate dall'art. 16 della legge n. 222 del 1985¹⁷. La distinzione operata dalla norma tra attività di religione e di culto e attività diverse risulta essenziale ai fini dell'applicazione del principio di equiparazione che è pertanto limitata ai soli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, ovvero che svolgono attività religiose di cui alla lettera *a*) dell'art. 16, e quelle ad esse strumentali («le attività dirette a tali scopi» *ex* art. 7 comma 3 dell'Accordo), con esclusione delle attività diverse e di quelle commerciali e a scopo di lucro che sono sottoposte a regime tributario ordinario. I principi appena enunciati hanno trovato riconoscimento, con le dovute precisazioni, anche con riferimento agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti di culto acattolico.

4. *Il requisito oggettivo. In particolare, il nesso di strumentalità delle attività diverse*

Con particolare riferimento alla portata applicativa dell'art. 6, primo comma, lettera *c*) del D.P.R. n. 601/1973, l'*excursus* giurisprudenziale sopra richiamato¹⁸ ha evidenziato che la qualificazione soggettiva rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente per la spettanza della agevolazione, in quanto il beneficio non è applicabile solo in ragione

¹⁶ Ai sensi dell'articolo 2 della legge 20 maggio 1985, n. 222 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, 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.

¹⁷ 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».

¹⁸ Il riferimento è in particolare al parere 8 ottobre 1991, n. 1296 del Consiglio di Stato e alle sentenze della Suprema Corte di Cassazione 29 marzo 1990 n. 2573 e 15 febbraio 1995, n. 1633.

della finalità perseguita dall'ente ma anche e soprattutto dalla natura dell'attività in concreto esercitata dallo stesso. Ciò in ragione del fatto che la riduzione dell'aliquota costituirebbe un *favor* ingiustificato e quindi una violazione del principio costituzionale di corrispondenza tra capacità contributiva e soggettività tributaria (cfr. Carinci e Tassani 2018, 61-62) qualora non trovasse fondamento nella particolarità di alcune attività preordinate al perseguimento di fini e interessi ritenuti dal legislatore meritevoli di tutela.

L'individuazione di condizioni oggettive di applicabilità del menzionato principio di ordine generale ha determinato la necessità di alcune precisazioni allorché a venire in rilievo siano appunto le attività svolte dagli enti ecclesiastici. Per questi, infatti, alla corretta applicazione del *favor* fiscale fa da sfondo il principio di distinzione delle attività (di religione e di culto e attività diverse) precisato dalla normativa pattizia. Invero, gli indirizzi interpretativi della prassi e della giurisprudenza confermano che «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'articolo 15 della citata legge 222 del 1985) sono soggette al regime di favore di cui al d.P.R. 601 del 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 (ossia quelle di assistenza, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro di cui allo stesso articolo 15 della legge 222) scontano l'imposta in misura ordinaria»¹⁹. Tuttavia, tale principio di distinzione non è applicato in maniera rigorosa ed inflessibile in quanto in ipotesi eccezionali anche le «attività diverse» (anche se attività commerciali o a scopo di lucro) possono beneficiare dell'agevolazione purché esercitate in maniera non prevalente o non esclusiva e si pongano in un rapporto di «strumentalità immediata e diretta» con il fine di religione e culto, come definito dalla stessa legge 222 del 1985. Il nesso di strumentalità è stato escluso a fronte di «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» (Cass. n. 2573/1990; cfr. altresì Cass. n. 1633/1995; Cass. n. 526/2021).

In estrema sintesi, è esclusa la strumentalità allorché l'attività commerciale – non prevalente – sia utilizzabile per il perseguimento di qualunque altro fine. In tal caso il reddito derivante dall'attività com-

¹⁹ Risoluzione Agenzia delle Entrate 91/E del 19 luglio 2005.

merciale secondaria esorbita la finalità di religione e di culto propria dell'ente, circostanza che esclude l'applicabilità del regime agevolativo.

In linea con questo orientamento, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto altresì che la riduzione dell'aliquota Ires non potesse essere applicata ai redditi derivanti dalle locazioni di immobili di proprietà dell'ente ecclesiastico. In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che «la disposizione recata dall'articolo 6 in esame non risulta applicabile ai redditi derivanti dalla locazione di immobili rispetto alla quale non è ravvisabile un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con le attività che il legislatore ha inteso agevolare» (Risposta interpello n. 152 del 2018).

In pratica, è stato rilevato che il *test* della strumentalità diretta e immediata, pensato per valutare e «scriminare tra attività commerciali secondarie e fine istituzionale», in realtà è stato impropriamente esteso e utilizzato anche «per scriminare tra attività istituzionali non commerciali - nella specie la gestione del fondo immobiliare di dotazione - che costituiscono *conditio sine qua non*» per il fine di religione e di culto²⁰. Con l'effetto per cui viene esclusa l'applicabilità dell'agevolazione anche ai redditi di mero godimento degli immobili.

5. I chiarimenti e le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate. La Circolare n. 15 del 15 maggio 2022

Le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria (risoluzione n. 91/E del 19 luglio 2005) e dalla giurisprudenza hanno costituito le linee guida seguite dagli uffici nella propria attività di accertamento. A

²⁰ Sul punto è stato evidenziato che l'interpretazione restrittiva dell'art. 6 DPR 601 del 1973 presenti elementi di incostituzionalità per contrasto con gli artt. 3, 38 e 53 Cost. (Bodrito 2022). In particolare prendendo a riferimento le Ipab, l'autore ritiene che la «verifica dell'utilizzazione di ciascun singolo immobile in via diretta e immediata a finalità di beneficenza e ciò al fine di applicare l'aliquota IRES ridotta solo al reddito di dette unità immobiliari, prescindendo dalla destinazione dell'utile a beneficenza, si pone in contrasto (i) con la logica propria dell'agevolazione IRES quale imposta sul reddito globale al quale concorre il reddito fondiario e (ii) con la logica della beneficenza quale attività di erogazione e quindi di spesa anche in forma monetaria». Ciò perché a differenza dell'IMU, di natura reale, in cui «è ragionevole tenere conto della destinazione di ciascun cespite immobiliare perché la disciplina agevolativa ne chiede la destinazione a fini di beneficenza (art. 7 D.lgs. n. 504/1992) giacché l'imposta grava su ciascuno di essi in base alla forza contributiva espressa dalla sua specifica destinazione; Diversamente, nell'imposta sul reddito derivante dalla fonte produttiva distinta in base alle categorie dell'art. 6 TUIR, l'agevolazione non è relativa al singolo cespite fondiario, ma si applica al reddito della fonte produttiva fondiaria in ragione della destinazione del reddito alla beneficenza stabilita dal soggetto passivo. Ne segue che la distinzione tra singoli immobili concorrenti a formare la base imponibile della categoria reddito fondiario è irragionevole, e questo proprio in base alla struttura dell'imposta agevolata, che non attribuisce rilevanza alla sola finalità d'uso di ciascun singolo immobile».

distanza di anni, sul tema è intervenuta di recente l'Agenzia delle Entrate per chiarire alcuni profili problematici e definire meglio l'ambito attuativo dell'agevolazione.

In particolare, la Circolare n. 15 del maggio 2022 delinea principi di ordine generale che delimitano il campo di applicazione della norma tributaria pur concentrandosi in particolare su tre tipologie specifiche di enti in relazione alle quali sono emerse maggiori criticità interpretative: enti ospedalieri, fondazioni di origine bancaria e enti religiosi civilmente riconosciuti.

Le linee generali percorse dal documento confermano quanto affermato negli anni dalla giurisprudenza di legittimità in merito ai requisiti di accesso all'agevolazione contemplata dall'art. 6 del DPR 601 del 1973. Punto fermo resta il requisito soggettivo, ovvero il fatto che per poter beneficiare dell'aliquota ridotta il soggetto deve rientrare in una delle categorie di enti espressamente indicati dalla norma e deve essere in possesso della personalità giuridica. Tale requisito, tuttavia, rappresenta condizione necessaria ma non sufficiente ai fini della legittima fruizione del beneficio fiscale in quanto «la ratio dell'agevolazione trae origine dal giudizio di «meritevolezza» (rilevanza della utilità sociale) sull'attività svolta dall'ente». Il soggetto richiedente dovrà dunque dimostrare di appartenere ad una delle categorie contemplate dalla norma non solo sotto il profilo formale, ma anche dal punto di vista sostanziale delle attività meritorie concretamente svolte in quanto la natura dell'attività prevale sul fine dichiarato. Ragion per cui l'aliquota ridotta viene applicata ai ricavi derivati dalle attività meritorie svolte dall'ente che abbia la qualifica soggettiva richiesta dalla norma.

Il richiamo operato a tal proposito al parere del Consiglio di Stato (parere n. 1296 dell'8 ottobre 1991) e la puntuale indicazione dei requisiti su cui si fonda il giudizio di meritevolezza confermano la compatibilità di tale agevolazione con il quadro costituzionale, in particolare del principio della capacità contributiva e della applicazione restrittiva delle norme che prevedono agevolazioni per il contribuente²¹.

La riduzione dell'Ires, dunque, in ragione dei principi richiamati, si applica ad attività istituzionali dell'ente con l'effetto per cui non è

²¹ «Detta agevolazione, configurando un'eccezione al principio di corrispondenza fra capacità contributiva e soggettività tributaria (quale immediata applicazione del canone costituzionale di cui all'articolo 53 della Costituzione), «può giustificarsi solo in ragione della considerazione della attività che determinate categorie di contribuenti svolgono» (cfr. predetto parere del Consiglio di Stato) e che, pertanto, è meritevole di beneficiare della agevolazione. In linea con il Consiglio di Stato, la Corte di cassazione, con indirizzo costante, nel rilevare che l'articolo 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.» (Par. 2 Circolare)

possibile estendere l'agevolazione al reddito complessivo del soggetto richiedente risultando necessario distinguere la provenienza del reddito a specifiche attività meritorie e la modalità di produzione dello stesso reddito²².

Un'opera di distinzione che deriva proprio dall'aggancio dell'agevolazione alla natura dell'attività che va ad integrare il requisito soggettivo richiesto dalla norma. Tale diversificazione opera a maggior ragione per gli enti religiosi civilmente riconosciuti che per loro natura si presentano come entità complesse la cui attività può differenziarsi a seconda del carisma dell'ente, il quale può porre in essere oltre ad attività istituzionali di religione e di culto, anche attività di natura diversa.

La Circolare del 2022 dedica una parte specifica al regime degli enti ecclesiastici e richiamando la disciplina pattizia distingue tra enti religiosi facenti parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari, per i quali enti opera una presunzione legale circa le finalità di religione o di culto perseguite, ed altri enti ecclesiastici per i quali il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'articolo 16 della Legge 20.5.1985 n. 222. Viene altresì specificato che gli stessi enti, ai sensi dell'art. 15 della stessa legge, possono svolgere «attività diverse da quelle di religione e di culto» le quali però sono soggette alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime, pur nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti.

La Circolare in pratica conferma quanto già indicato dalla precedente risoluzione n. 91/E del 19 luglio 2005 ovvero che l'equiparazione ai fini fiscali di tali enti a quelli di «beneficenza o istruzione» disposta dal predetto articolo 7 comma 3 dell'Accordo del 1984 riguarda 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») le quali pertanto 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. Per queste ultime, la Circolare conferma che 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

²² Cfr. Cass. n. 526 del 2021: «... proprio per la qualificazione dell'Istituto, quale «Ente non commerciale», gli applica il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 143 (reddito complessivo degli enti non commerciali residenti). Afferma il giudice che il reddito si computa come accade per le persone fisiche, con la differenziazione tra tutte le ipotesi reddituali (fondiarie, da impresa, di capitali, diversi), proprio per evitare pericolose «contaminazioni» tra i diversi tipi di reddito».

prevalente o esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di «strumentalità immediata e diretta» con i fini di religione o di culto.

In estrema sintesi, richiamando la giurisprudenza di legittimità²³ a sostegno dell'indirizzo proposto, la Circolare riassume le possibili ipotesi verificabili in campo, semplificando il quadro interpretativo tramite la proposizione di uno schema delle fattispecie tipiche concretamente accertabili dall'operatore finanziario ed in virtù del quale 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 commerciale)²⁴, non spetta l'aliquota ridotta. ... i criteri sopra elencati si applicano anche alle attività che, pur non essendo qualificabili come commerciali, perseguono uno scopo di lucro».

6. ... *in particolare, il reddito da patrimonio immobiliare*

Per quanto emerge dalla Circolare sembra che l'Amministrazione finanziaria abbia inteso «cristallizzare lo stato dell'arte» (Simonelli 2022) confermando i tratti salienti della disciplina agevolativa e l'ambito applicativo delineato dalla giurisprudenza. Invero profili di novità possono tuttavia cogliersi nel paragrafo 5.3 della Circolare in merito ai redditi derivanti dal godimento del patrimonio immobiliare. Sul tema, infatti, l'Amministrazione aggiunge elementi interpretativi ulteriori che aprono la strada al riconoscimento dell'applicabilità dell'agevolazione anche ai redditi derivanti dalla gestione del patrimonio dell'ente, contrariamente a quanto precedentemente affermato dalla stessa Agenzia delle entrate con la risposta all'interpello n. 152 del 2008.

La Circolare si sofferma dunque sul regime applicabile ai redditi derivanti da beni immobili posseduti dagli enti ecclesiastici e dagli stessi locati a terzi, precisando altresì che i principi affermati sono applicabili non solo agli enti ecclesiastici o religiosi ma a tutti i soggetti di cui all'art. 6 del D.P.R. 601 del 1973.

²³ *Ex multis*: Cass. n. 526 del 14 gennaio 2021; n. 25586 del 13 dicembre 2016; n. 22493 del 2 ottobre 2013.

²⁴ Sul punto viene richiamata la citata sent. n. 526 del 2021 della Corte di Cassazione (sulla quale D'Angelo 2021).

La precedente Risoluzione 91/E del 2005 aveva escluso dall'applicabilità del regime agevolato ogni attività volta al «procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto» e quindi anche i redditi ritraibili dagli immobili posseduti dall'ente, in applicazione del *test* di strumentalità diretta e immediata che faceva da scriminante non solo per le attività diverse svolte dall'ente, rispetto al fine istituzionale perseguito, ma anche per le locazioni di immobili posseduti dallo stesso (AG. En., risposta interpello n. 152 del 2008).

Alla paventata irrazionalità della scelta amministrativa²⁵ la Circolare n. 15/E del 2022 pone rimedio nella misura in cui riconosce che la disposizione di cui all'art. 6 del D.P.R. 601 del 1973 possa applicarsi in linea di principio anche ai redditi «derivanti dal mero godimento degli immobili purché 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»».

La scelta di ampliare le maglie della agevolazione sarebbe dunque giustificata proprio dalla *ratio* della norma citata che se diversamente applicata «non realizzerebbe le proprie 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».

La circolare infatti riconosce in maniera chiara ed esplicita che l'attività di «religione e culto» è «per sua natura connotata dalla «gratuità»» e

²⁵ «In primo luogo, si consideri l'irragionevolezza sul piano economico gestionale. L'ente di beneficenza meritevole dell'agevolazione sul reddito complessivo sarebbe l'ente che conceda tutte le proprie unità immobiliari in uso gratuito. Ma dalla concessione in uso gratuito deriverebbe, per detto ente, l'azzeramento dei proventi economici, con l'effetto poi di trovarsi, l'ente stesso, nell'impossibilità di mantenere il proprio fondo di dotazione, fino a decadere a condizioni di inutilizzabilità e quindi a non poter più erogare alcuna beneficenza. Si realizzerebbe una vera e propria eterogenesi dei fini. La piena applicazione dell'agevolazione, giustificata dalla rilevanza comunitaria dei fini perseguiti, condurrebbe l'ente a non poter più perseguire i fini agevolati. In secondo luogo, si consideri l'irragionevolezza sul piano tributario. Si rammenta che in base alle regole di determinazione della base imponibile IRES delle fondazioni ex-IPAB con finalità di beneficenza (enti non commerciali, art. 143 ss. TUIR), anche la concessione in uso gratuito di tutti gli immobili, pur azzerando i proventi, non azzererebbe la base imponibile IRES. Infatti, ad essa comunque concorrono le rendite catastali di tutti gli immobili di proprietà non locati, senza che sia ammessa la deduzione di alcun costo di mantenimento. L'effetto sarebbe: nessun provento da locazione; spese di amministrazione e fiscali (l'IMU, l'imposta di registro sui contratti di comodato gratuito) indeducibili, ma un reddito complessivo positivo pari alla somma delle rendite catastali e quindi un debito d'imposta da pagare, restando solo salva l'applicazione dell'aliquota ires nella misura agevolata. Da pagare con quali risorse, considerato che le dette fondazioni sono soggetti privati che non fruiscono di ordinari contributi pubblici?» (Bodrito 2022).

che la stessa 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». Pertanto, al fine di consentire il perseguimento del fine istituzionale, e nei limiti in cui i proventi derivanti dal mero godimento degli immobili siano destinati in maniera esclusiva e diretta al fine di religione e di culto, il reddito così prodotto può beneficiare della riduzione dell'aliquota Ires.

In pratica, per rientrare nell'ambito oggettivo dell'agevolazione è necessario che si configurino due condizioni: *a*) la prima è che i proventi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare siano riconducibili ad un'attività di mero godimento degli stessi e non ad un'attività economica o imprenditoriale; *b*) che i proventi derivati dalle locazioni o dalle vendite siano effettivamente impiegati nelle attività di religione e di culto.

La Circolare a tal fine precisa che le predette condizioni sono «presunte» allorquando l'ente svolga solo attività di «religione o di culto, in quanto in tal caso «il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l'unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare».

Al di là di questa ipotesi, va verificato caso per caso il ricorrere dei requisiti oggettivi necessari per ottenere il beneficio fiscale, e quindi che si tratti di redditi da mero godimento del patrimonio e la destinazione effettiva al fine religioso.

A titolo esemplificativo la circolare riconduce all'ipotesi di mero godimento di immobile finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, la mera riscossione dei canoni da parte dell'ente religioso, così come l'esecuzione dei pagamenti delle spese riferite agli immobili²⁶.

Diversamente, si è in presenza di attività commerciale quando si riscontra una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico quando l'ente impiega strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato.

Al fine di coadiuvare e agevolare le attività degli addetti ai lavori, la circolare tenta dunque di individuare parametri ed indici di imprenditorialità²⁷ che consentano di poter rivelare la presenza di una organizzazione

²⁶ «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».

²⁷ «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

d'impresa nella gestione del patrimonio dell'ente e dunque l'esclusione dal beneficio²⁸.

La circolare si chiude con un paragrafo dedicato agli «enti religiosi diversi da quelli ecclesiastici» in cui viene chiarito che la disciplina di cui all'art. 6 del D.P.R. 601/1973 è estesa anche agli enti religiosi con fini di religione o di culto appartenenti a confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica, aventi personalità giuridica, con la precisazione che tale estensione è subordinata ad una previsione normativa che equipari tali enti a quelli con finalità di beneficenza o di istruzione, facendo esplicito riferimento al riscontro di tale previsione in leggi di approvazione degli accordi e delle intese tra lo Stato italiano e le relative confessioni religiose.

Evidentemente, tale ultima previsione, che collega l'accesso al beneficio fiscale alla disciplina pattizia, rappresenta uno sbarramento alquanto discutibile per tutti quegli enti religiosi civilmente riconosciuti che non possono contare su una specifica disposizione normativa di equiparazione degli stessi a «enti con finalità di beneficenza o di istruzione». E ciò a maggior ragione se si considera la più ampia formula («enti religiosi civilmente riconosciuti») con la quale la Riforma del Terzo settore considera gli enti in questione.

7. Conferme e problematiche operative. La risposta all'Interpello n. 439 del 29 agosto 2022

I criteri interpretativi offerti dalla circolare sono senz'altro apprezzabili in linea di principio ma scontano inevitabilmente dubbi e incertezze sotto il profilo pratico e applicativo laddove molto spesso i casi concreti si presentano in maniera molto più complessa rispetto alle esemplificazioni proposte sulla scorta del dato normativo. In particolare, risulta sempre più difficile tracciare in maniera netta la linea di confine tra attività religiose e attività diverse, così come diventa sempre più sfumata la distinzione tra attività di mero godimento del patrimonio e gestione organizzata dello stesso.

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».

²⁸ La necessità di stabilire tali criteri di distinti deriva sempre dal «fatto che gli e.e. possono subire mimetizzazioni» proprio per la possibilità di perseguire contestualmente altri fini e svolgere altre attività (anche in forma imprenditoriale) che possono assumere di fatto un ruolo prevalente, senza che venga meno il carattere essenziale e costitutivo del fine primario... La coerenza tra il fine istituzionale (o statutario) e le vicende reali, il concreto operare dell'ente, anche per questa via si può attenuare fino al punto di «favorire l'elusione delle legittime aspettative dei terzi», senza che siano previsti rimedi pronti ed efficaci» (Casuscelli 2013, 321).

Nonostante le istruzioni fornite dalle circolari e i principi affermatasi anche in ambito giurisprudenziale, dubbi e perplessità permangono sulla reale portata applicativa della riduzione dell'aliquota e sui redditi che concorrono alla determinazione della base imponibile con l'effetto di indurre talvolta il contribuente ad interpellare l'Amministrazione finanziaria.

È il caso dell'istanza proposta all'Amministrazione finanziaria, in sede di interpello, dalla Fondazione con fine di religione e di culto, ente patrimoniale della Chiesa Apostolica in Italia, che svolge in via secondaria e senza scopo di lucro, attività di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura, relativamente all'esercizio delle quali ha adottato, ai sensi dell'art. 10, comma 9 del d.lgs. n. 460 del 1997, un regolamento di attuazione Onlus, adeguato da ultimo alle disposizioni introdotte dal Codice del Terzo settore. L'istante fa presente che oltre ai beni immobili destinati ad attività di interesse generale del ramo ONLUS/ente del terzo settore e per i quali è stato costituito un patrimonio destinato, è altresì proprietaria di altri immobili, alcuni dei quali destinati esclusivamente ad attività di culto seppur non accatastati nella categoria E/7. La Fondazione chiarisce altresì di essere titolare di un immobile locato alle Chiese Cristiane Evangeliche con regolare contratto e che tale immobile è destinato alle attività di religione e di culto della predetta Comunità religiosa.

Su tale premessa, l'istante interpella l'Agenzia delle Entrate ponendo interrogativi che hanno riguardo a due ambiti operativi della normativa di riferimento ovvero: 1) al regime applicativo dell'art. 36 del TUIR e 2) all'ambito applicativo dell'art. 6 del D.P.R. 601/1973.

Nello specifico, quanto al primo ambito, l'Agenzia viene sollecitata a chiarire se possano essere considerati improduttivi di reddito, ai fini dell'art. 36, comma 3, del TUIR, quelle unità immobiliari che siano destinate esclusivamente all'esercizio del culto, pur non essendo classificate nella categoria catastale E/7 (Edifici destinati all'esercizio pubblico del culto), dovendo ritenersi prevalente in tal caso l'effettiva e concreta destinazione del bene a fini culturali rispetto al dato formale del classamento catastale.

Quanto invece al regime agevolativo di cui all'art. 6 del D.P.R. 601/1973, la Fondazione chiede di chiarire se esso sia applicabile sia alle attività istituzionali, di religione e di culto, che a quelle di interesse generale svolte nell'ambito del proprio ramo Onlus.

Sul primo quesito, l'Agenzia delle Entrate, richiamando i precedenti giurisprudenziali conformi, conferma l'applicabilità del regime di favore di cui all'art. 36, comma 3, del Tuir anche in presenza di una categoria differente da quella E/7²⁹, con la precisazione che l'immobile in questio-

²⁹ I fabbricati classificati nelle categorie catastali da E.1 a E.9 sono immobili a particolare destinazione e come tali esenti da imposta. L'attribuzione della categoria E è prevista «esclusivamente per le opere considerate *extra commercium* perché poste a

ne abbia «le caratteristiche proprie all'uso specifico cui è destinato e il relativo utilizzo avvenga nel rispetto delle normative vigenti nonché delle eventuali autorizzazioni previste».

Per l'Amministrazione finanziaria, l'applicabilità del regime di esenzione previsto dall'art. 36 del Tuir ad un immobile destinato all'esercizio del culto, anche se ha caratteristiche costruttive e tipologiche tali da comportare, secondo la disciplina catastale, l'attribuzione di una categoria differente da quella E/7 (Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti attribuita agli edifici di culto) non è incompatibile con il quadro normativo e giurisprudenziale delineatosi in materia. In particolare, a supporto del proprio indirizzo l'Amministrazione richiama una precedente decisione del giudice di legittimità (Cass. Sez. V, Sent. del 12 ottobre 2016, n. 20537) secondo cui «non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta a un edificio per la sua specifica destinazione d'uso, in quanto, come questa Corte ha già avuto modo di chiarire, la rendita catastale non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta».

comune servizio della collettività ... oppure per particolari ragioni religiose o sacrali come, ad esempio, sono le opere cimiteriali. Opere giudicate quindi non reddituali, pertanto, incommerciabili e quindi non assoggettabili a imposta» (Cass. N. 8773 del 2015). Sulla categoria «E» è intervenuto il legislatore nel 2006, con l'art. 2, co. da 40 a 44, L. 262/2006, prevedendo l'impossibilità di comprendere in tale categoria catastale tutti gli immobili o porzioni di immobili destinati ad uso commerciale, industriale, ed ufficio privato ovvero ad usi diversi, qualora gli stessi presentino autonomia funzionale e reddituale. Scopo della norma è quello di evitare potenziali comportamenti elusivi allorché porzioni o interi immobili adibiti ad uso commerciale, produttivo o terziario, facenti parte di più ampi compendi immobiliari fossero classati nel gruppo «E». Il medesimo articolo 2, comma 41, stabilisce che «Le unità immobiliari che per effetto del criterio stabilito nel comma 40, richiedono una revisione della qualificazione e quindi della rendita devono essere dichiarate in catasto da parte dei soggetti intestatari, entro nove mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto. In caso di inottemperanza, gli uffici provinciali dell'Agenda del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato...». Tale disciplina razionalizza e omogeneizza il sistema di inventariazione ed accertamento delle unità immobiliari appartenenti al gruppo E intervenendo specificamente sui compendi immobiliari polifunzionali, ove in base a prassi pregresse, correlate anche al diverso contesto socio-economico, tipologico e tecnologico, risultano spesso aggregati all'unità immobiliare rappresentativa della destinazione principale, anche immobili o loro porzioni aventi funzioni meramente collaterali (di carattere commerciale, terziario o diverso) ed autonome redditività. Per espressa previsione normativa, tale disciplina non si applica alle categorie E/7 ed E/8, (Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti; Fabbricati e costruzioni nei cimiteri, esclusi i colombari, i sepolcri e le tombe di famiglia). Secondo l'Ufficio (*Agenzia del Territorio, Circolare del 13 aprile 2007, n. 4/T*) relativamente a tali tipologie di immobili è necessario fare riferimento al Decreto del Presidente della Repubblica n. 1142 del 1949, articolo 8, comma 2, secondo cui: «Parimenti non si classificano le unità immobiliari che, per la singolarità delle loro caratteristiche, non siano raggruppabili in classi, quali stagioni per servizi di trasporto terrestri e di navigazione interna, marittimi e aerei, fortificazioni, fari, fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto, costruzioni mortuarie e simili».

In pratica, poiché l'esenzione di cui all'art. 36, comma 3, del Tuir è riconosciuta ad una specifica destinazione d'uso dell'edificio (e non ad una categoria catastale), ovvero alla destinazione culturale, per poterne beneficiare occorre dimostrare effettivamente tale destinazione d'uso, non essendo quest'ultima correlata alla rendita catastale.

In sintesi, la presenza di caratteristiche costruttive e tipologiche tali da comportare l'attribuzione di una determinata categoria non esclude nei fatti una destinazione d'uso diversa rispetto al classamento catastale. I fabbricati destinati esclusivamente al culto, anche se in categoria diversa da quella E/7 non producono reddito e quindi non concorrono alla determinazione della base imponibile ai fini Ires, e sono meritevoli di tutela a prescindere dal dato formale. Ne deriva che l'ambito applicativo della norma risulta essere più ampio rispetto alla categorizzazione catastale, laddove riferendosi la norma agevolativa alle «unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto» e non a edifici *classificati* come destinati al culto essa attribuisce prevalenza alla concreta utilizzazione del bene per finalità meritevoli di tutela³⁰.

Questione parzialmente diversa riguarda invece le attività istituzionali svolte dagli enti religiosi, le quali concorrono alla formazione del reddito imponibile Ires ma beneficiano del regime agevolativo in virtù del principio di equiparazione del fine di religione e di culto a quello di beneficenza o istruzione. In linea con la precedente circolare 15/E/2022, l'Agenzia delle Entrate conferma che l'aliquota Ires dimezzata potrà trovare applicazione per le attività di religione e di culto ma anche per quelle diverse, incluse quelle commerciali, purché siano in un rapporto di strumentalità immediata e diretta a quelle istituzionali. Tale riduzione è altresì applicabile ai redditi derivanti dalle locazioni di immobili, purché l'attività produttiva di reddito non assuma carattere imprenditoriale e gli stessi proventi siano reinvestiti nelle attività di culto. Evidentemente,

³⁰ Si veda ad esempio la diversa impostazione della normativa in materia di esenzione IMU che, per ciò che concerne il fine di religione e di culto, contempla diverse tipologie di esenzione. In particolare, l'art. 7 comma 1 della legge 504/92 prevede l'esenzione per: b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9; d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze; e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810; i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

alle attività del ramo ONLUS, diverse da quelle istituzionali dell'ente Fondazione, si continuerà ad applicare la disciplina vigente di cui all'articolo 150 del TUIR che prevede la «decommercializzazione» delle attività istituzionali e connesse fino a quando non entrerà pienamente in vigore la riforma del Terzo Settore.

Nel complesso, quindi, le risposte dell'Amministrazione si pongono in linea di continuità con i chiarimenti e le indicazioni poste con la più recente circolare del maggio 2022. Ciò vale soprattutto con riferimento alla soluzione data al secondo degli ambiti coinvolti dai quesiti posti dall'istante, quello cioè che ricade nell'applicazione dell'esenzione di cui all'art. 6 del D.P.R. 601/1973 e che di per sé non comporta particolari difficoltà interpretative.

Più articolata – e meritevole di ulteriori considerazioni – risulta invece la prima delle questioni poste innanzi all'Amministrazione, laddove a venire in questione è il tema della rilevanza ai fini fiscali della effettiva destinazione dell'immobile allo svolgimento delle attività culturali.

A questo proposito, va anzitutto osservato che la posizione espressa dall'Amministrazione in questa circostanza risulta coerente con l'orientamento generale volto a valorizzare il dato di realtà rispetto a quello formale. Si può dire cioè che si tratti di un particolare tentativo di ricomporre la frattura normativa derivante dal fatto che l'indicazione catastale può non trovare concreto riscontro nel dato fattuale ovvero sia nella effettiva destinazione d'uso dell'immobile³¹. Nel contempo, occorre considerare che questa operazione di allineamento non è così scontata e priva di difficoltà, come potrebbe apparire a prima vista, dal momento che si scontra non tanto con il significato e la portata della singola disposizione normativa invocata ma chiama in causa un difetto di coordinamento tra differenti ambiti disciplinari, anche in relazione alla stessa prassi attuativa. Ne deriva che non sempre queste difficoltà possono essere superate in base alla sola attività interpretativa delle disposizioni agevolative di cui si fa di volta in volta questione innanzi all'Agenzia delle Entrate.

La fonte primaria delle criticità derivanti dalla posizione dell'Amministrazione finanziaria risiede nella divergenza che, allo stato attuale, intercorre tra le categorie funzionali del Catasto³² e quelle urbanistiche che

³¹ In tal senso, si veda da ultimo la recente decisione della Corte di Cassazione, sent. n. 18137 del 2022, che ai fini dell'esenzione Tarsu (su cui cfr. D'Angelo 2020) ribadisce la necessità di «accertare non solo che i locali appartengano ad una comunità religiosa, quale che sia il culto da essa esercitato purché non contrario ai principi fondamentali dell'ordinamento, ma anche che nei locali per i quali è richiesta l'esenzione la comunità si riunisca per esercitare il culto e non ad altri fini. Detta verifica deve eseguirsi in concreto e non in astratto e pertanto non è sufficiente la classificazione catastale dei locali come edifici destinati al culto, né si può presumere che tutti i locali così classificati siano effettivamente destinati al culto».

³² «In tema di classamento, il provvedimento di attribuzione della rendita catastale è un atto che inerisce al bene in una prospettiva di tipo reale, riferita alle caratteristiche

non solo risultano non concordanti ma a volte si appalesano difficilmente assimilabili, specie nelle categorie degli immobili a destinazione speciale e particolare, come appunto quella degli edifici destinati al culto. Il punto da evidenziare è che per questi ultimi, in particolare, vi è una ulteriore complicazione in quanto, fatta eccezione per le chiese destinate all'esercizio pubblico del culto e riconducibili alla categoria E/7, vi sono fabbricati degli enti ecclesiastici utilizzati per le attività istituzionali di religione e culto che non trovano un'identificazione univoca negli atti normativi del catasto (Simonelli, 2014, 83). D'altra parte, le evidenti carenze del sistema catastale italiano e le conseguenti difficoltà di reperire dallo stesso le necessarie informazioni ai fini della corretta applicazione dell'ICI/IMU hanno rappresentato elementi di difesa dello Stato italiano nella procedura di infrazione per aiuti illegali e giustificato in prima istanza il mancato ordine di recupero da parte della Commissione europea (Elefante, 2018).

In questo senso, quella che sembra essere una irrilevante questione formale (ovverosia di allineamento tra situazione di fatto e situazione di diritto) nasconde problematiche più ampie e articolate che fanno da sfondo al contrasto venutosi a creare tra enti religiosi e Agenzia delle Entrate in materia di corretto classamento del patrimonio religioso e che, a sua volta, ha generato non pochi contenziosi.

Il nodo sostanzialmente riguarda il rapporto intercorrente tra esenzione fiscale riconosciuta ai sensi dell'art. 36 del Tuir agli edifici destinati

oggettive che connotano la sua «destinazione ordinaria», poiché l'idoneità dell'immobile a produrre ricchezza è riconducibile prioritariamente alla destinazione funzionale e produttiva dello stesso, accertata con riferimento alle potenzialità di utilizzo, e non al concreto uso che di esso venga fatto, senza che rilevi la qualità di soggetto pubblico o privato in capo al proprietario, né le eventuali funzioni latamente sociali svolte da quest'ultimo, dovendo invece essere preso in considerazione il fine di lucro, espressamente previsto come criterio di classificazione per numerose categorie catastali, da valutarsi sempre in termini oggettivi, in base ad una verifica delle caratteristiche strutturali del bene». Pertanto, diversamente da quanto affermato dalla CTR, ai fini della classificazione, «non rileva né il carattere pubblico o privato della proprietà dell'immobile, né eventuali funzioni latamente sociali svolte dal proprietario, mentre il fine di lucro merita di essere preso in considerazione, in quanto espressamente previsto come criterio di classificazione per numerose categorie, ma in termini oggettivi, nel senso che se ne richiede una verifica che ne ricerchi la sussistenza desumendola dalle caratteristiche strutturali dell'immobile, irreversibili se non attraverso modifiche significative, e non si arresti quindi al tipo di attività che in un determinato momento storico vi viene svolta, che può costituire un criterio complementare ma non alternativo o esclusivo ai fini del classamento» (Cass. n. 14078/2020). In ragione dei predetti principi «risulta, dunque, irrilevante la circostanza che l'attività svolta dalla controricorrente non possa essere qualificata né industriale né commerciale in ragione della qualifica della controricorrente medesima come ONLUS, assumendo al contrario rilievo la circostanza che l'immobile in esame è adibito dalla contribuente allo svolgimento di attività assistenziale e socio-sanitaria e, dunque, alla luce dei principi sopra esposti esso è stato dall'amministrazione finanziaria correttamente inquadrato nella categoria di destinazione speciale D4, rilevando il fine di lucro, non sul piano della soggettività proprietaria, bensì su quello della idoneità strutturale e funzionale dell'immobile». (Cass. Ord. n. 25776 del 2022).

al culto e categoria catastale degli immobili in questione. L'essenza del dibattito tra Fisco ed enti religiosi si è sviluppato infatti non sul merito dell'esenzione, che non è in discussione, quanto su alcuni profili di natura pratica relativi alla qualificazione dell'immobile secondo le norme catastali e sulla valenza pratica assunta dalla categoria catastale attribuita.

Se da un lato è vero che anche la giurisprudenza amministrativa conferma che, in base a un consolidato orientamento, alle risultanze catastali non può essere riconosciuto un autonomo valore probatorio anche ai fini dell'individuazione dell'effettiva destinazione d'uso, bensì una valenza meramente sussidiaria (Cons. di Stato VI n. 2769/2015), è altrettanto vero, d'altra parte, che il classamento catastale ha una funzione inventariale e fiscale in quanto consente all'Erario e ai Comuni di individuare agevolmente gli immobili da assoggettare ad imposizione fiscale ed i soggetti tenuti al pagamento dei relativi tributi. Dunque, poiché i dati catastali costituiscono la base per il relativo sistema impositivo, il proprietario dell'immobile ha tutto l'interesse di «ricorrere al giudice per chiedere una diversa classificazione catastale e quindi una diversa rendita del bene, anche in caso di revisione ordinaria del classamento, trovando tale diritto fondamento nell'articolo 53 Cost.» (Cass. n. 22557 del 2008).

Per tali ragioni, gli enti religiosi hanno particolare interesse a dimostrare, anche sotto il profilo catastale, che gli edifici destinati al culto abbiano nei fatti questa effettiva destinazione. Invocare il riconoscimento formale di questa effettiva destinazione sin dal momento dell'attribuzione della categoria catastale serve, infatti, ad impedire a quest'ultima di produrre effetti di natura fiscale.

Con queste premesse, è chiaro che la particolare questione posta dall'interpello sottende in realtà un contrasto ben più profondo tra enti religiosi e Agenzia delle Entrate. In particolare, ad essere contestata è la posizione assunta da quest'ultima, laddove, pur riconoscendo l'esenzione fiscale agli immobili destinati al culto, ritiene che vada comunque attribuita agli stessi una rendita catastale, anche se improduttiva di effetti fiscali. Su questa linea interpretativa sembra orientata altresì la giurisprudenza di legittimità (Cass. Sent. n. 20537/2016), richiamata dalla stessa amministrazione nella risposta all'interpello a sostegno del proprio orientamento³³. In

³³ In sintesi, l'Agenzia delle Entrate ritiene che per gli immobili destinati al culto, non sussiste l'obbligo della dichiarazione in catasto, a norma dell'art. 6, comma 3, lettera c), del regio decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 1939, n. 1249. Tuttavia, rimane in capo ai soggetti interessati, per eventuali esigenze di natura civilistica, la facoltà di dichiarare tali immobili al catasto edilizio nella categoria E/7, associando all'immobile una propria redditività. Sul punto, infatti, l'Agenzia evidenzia che l'articolo 3, comma 2, del decreto ministeriale 2 gennaio 1998, n. 28, ha indicato quali unità si possono iscrivere in catasto senza attribuzione di rendita catastale e fra queste non sono ricompresi gli edifici di culto. Pertanto, sotto il profilo strettamente catastale, ritiene che ad ogni unità immobiliare urbana, se dichiarata, deve essere comunque associata una rendita ordinaria.

questo caso, la parrocchia ricorrente aveva proceduto all'acatastamento (con procedura DOCFA) e si era quindi vista attribuire, per esso, una rendita catastale, il cui valore era stato innalzato dall'Amministrazione finanziaria. Di qui l'impugnazione dell'avviso di accertamento e la contestuale richiesta dell'attribuzione di una rendita pari a zero.

La posizione della parrocchia ricorrente rappresenta in sintesi la tesi sostenuta dalla generalità dagli enti religiosi per i quali, ai sensi del Quadro Generale delle Categorie e Massimario introdotto dalla circolare n. 134 del 6 luglio 1941 e di quanto previsto dalla Massima 59, «l'immobile destinato al culto, se non oggetto di locazione, non deve nemmeno essere assoggettato alla determinazione della rendita catastale, non essendo ritraibile nessun reddito da un luogo destinato al culto». Nel caso specifico analizzato i giudici rilevano «un difetto di interesse dell'ente religioso rispetto alla richiesta affermazione di una rendita dell'immobile pari a zero, non essendo in discussione il diritto all'esenzione per l'immobile stesso in ragione della destinazione dello stesso al culto: sicché quand'anche la rendita non fosse stata equiparabile a zero, nessun pregiudizio poteva derivare all'ente», ribadendo che «non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta da un edificio per la sua specifica destinazione d'uso» (Cass. Sent. n. 20537 del 2016). C'è tuttavia da sottolineare che tale orientamento, sebbene affermato in sede di legittimità, non registra un seguito uniforme e costante.

Ci si riferisce in particolare ad un certo fermento della giurisprudenza di merito che negli ultimi anni sembra non condividere a pieno il predetto orientamento. In particolare, i giudici tributari di prima istanza considerano illegittima e contraddittoria l'attribuzione della rendita catastale agli edifici di culto³⁴ perché l'attribuzione della rendita dovrebbe comportare «l'inserimento dell'immobile o di parti di esso in diversa categoria in quanto in base all' art. 8, co. 2 del D.P.R. n. 1142 del 1949 non si classificano i fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto ed in base alla massima 59 della circolare del Ministero delle finanze n. [...] del 1941 tali immobili rientrano nella categoria catastale [...] senza determinazione della rendita catastale, salvo che non siano ceduti in affitto o gratuitamente. Erroneo perché in base alle predette disposizioni ed a quanto analogamente

³⁴ «[I] collegio osserva che il punto centrale della questione non verte sulla congruità o meno della rendita ma, come giustamente evidenziato dalla Congregazione nelle sue difese, sul fatto che un luogo di culto, non oggetto di locazione, non possa essere sottoposto ad alcuna rendita. Tale asserzione risulta pienamente condivisibile perché il legislatore, per gli immobili destinati al culto e non locati, ha previsto una assoluta incapacità di produrre reddito, in sintonia con quanto esplicitamente affermato dall' art. 36 comma 3 D.P.R. n. 917 del 1986 , e quindi tali fabbricati non sono obbligati alla iscrizione catastale se non in via volontaria e senza attribuzione di rendita, qualora il proprietario lo ritenga opportuno o necessario (ad es. per il rilascio del certificato di agibilità ex art. 25 lett. a) D.P.R. n. 380 del 2001). Comm. Trib. Reg. Umbria, sent. 17 gennaio 2020, n. 55.

previsto dall' art. 36, co. 3, del D.P.R. n. 917 del 1986 non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto [...] e le loro pertinenze». (Comm. Trib. Reg. Puglia, sent. 1° febbraio 2022, n. 209)³⁵.

Contraddizioni e difformità, apparenti o concrete che siano, fungono dunque da stimolo a quel costante processo di adeguamento del dato normativo alla naturale evoluzione del dato fattuale e che vede impegnati in prima linea prassi e giurisprudenza. L'esigenza, più volte ribadita, di guardare alla concretezza dei casi per una corretta applicazione della norma in ragione dell'interesse dalla stessa perseguito, esprime in fondo la necessità di non essere «prigionieri» delle forme soprattutto quando le stesse sono state create in un contesto sociale, giuridico ed economico diverso e faticano ad adattarsi alla nuova «modernità» caratterizzata da modelli sempre più fluidi, ibridi e liquidi.

8. *L'Ires nel codice del Terzo settore: realtà e prospettive del coordinamento normativo in atto*

I più recenti interventi dell'Amministrazione finanziaria rappresentano quindi un'ulteriore occasione per testare, su di un piano di concretezza applicativa, principi e regole che vanno consolidandosi nel tempo, non senza dubbi e incertezze. Allo stesso tempo, la posizione espressa dalla stessa Amministrazione porta a riflettere sull'urgenza di interventi di razionalizzazione e riconduzione a unità delle varie discipline di settore, anche agevolative e promozionali, che, laddove adottati, non potrebbero che tornare utili anche agli enti religiosi.

In ogni caso, si tratta di un processo, in costante divenire, che non può non risultare condizionato dai percorsi attuativi della sussidiarietà, che hanno conosciuto nuova linfa a seguito dell'entrata in vigore della riforma del Terzo settore. A venire in rilievo, sono in particolare, le esigenze di coordinamento normativo³⁶ che quest'ultima ha comportato e

³⁵ Cfr. Comm. Trib. Reg. Puglia n. 3410/2019; Comm. Trib. Reg. Toscana n. 1005/2019; Comm. Trib. Reg. Veneto n. 186/4/2019; Comm. Trib. Reg. Venezia n. 40/2020 e n.737/2019; Comm. Trib. Reg. Perugia n. 65/2019.

³⁶ Esigenze di coordinamento che assumono particolare rilievo se si ha riguardo alla disciplina degli enti religiosi, rispetto ai quali è stato evidenziato un «disorientamento ermeneutico» determinato dall' «incessante proliferazione di modelli associativi nell'ambito riforma del Terzo settore» che «ha creato frequenti incertezze soggettive... che hanno contribuito ad aumentare il rischio di una possibile destrutturazione della stessa categoria di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto». Con l'effetto per cui «L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, spesso, sembra ridursi ad una sorta di porta d'ingresso per nuove figure introdotte dal legislatore statale che, peraltro, non si pone il problema di una eventuale compatibilità con il modello concordatario» (Rivetti 2022, 1359).

comporterà in conseguenza dell'introduzione di nuovi criteri e riferimenti soggettivi e oggettivi.

Al riguardo, basti considerare che la disciplina di favore di cui all'art. 6 del D.P.R. 601 del 1973, nel significato ad essa attribuito dalla giurisprudenza e dalla stessa amministrazione finanziaria, è stata oggetto di un intervento di abrogazione i cui effetti si produrranno solo in un momento successivo. Come accennato in precedenza, l'articolo 1, comma 51, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 ne prevede infatti l'abrogazione con effetto, ai sensi del successivo comma 52, «a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-bis». Quest'ultimo a sua volta stabilisce che «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 decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 11».

Proprio nell'ottica del coordinamento normativo, l'art. 89 comma 5 del Codice del Terzo settore, inserendo il comma 3 all'art. 6 del D.P.R. 601/1973, ha stabilito che la riduzione Ires non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore, specificando al contempo che agli enti religiosi civilmente riconosciuti la riduzione si applica limitatamente alle attività diverse da quelle elencate all'articolo 5 del Codice del Terzo settore. Tale disposizione entrerà in vigore, ai sensi dell'art. 104, comma 2, del medesimo CTS «a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea di cui all'articolo 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro».

Ragion per cui se i regimi fiscali introdotti dal Codice del Terzo settore (Selicato 2018, Girelli 2021) supereranno il vaglio dell'Unione Europea, gli enti iscritti al RUNTS non potranno più beneficiare della mini-Ires, eccezione fatta per gli enti religiosi con ramo ETS che beneficeranno della riduzione per sole le attività diverse da quelle di interesse generale.

Tale eccezione, tuttavia, non riguarda solo gli enti religiosi. Invero l'ultimo pacchetto di emendamenti al Codice del Terzo Settore approvato con il d. l. n. 73 del 2022 (decreto Semplificazioni) ha riconosciuto, in particolare, il regime di esenzione dei redditi degli immobili per le organizzazioni di volontariato (Odv) e per le associazioni di promozione sociale (Aps) (artt. 84, comma 2 e 85 comma 7), estendendolo al contempo a tutti gli enti filantropici (artt. 84 comma 2-bis e 85 comma 7 bis). In particolare, il legislatore ha definito l'ambito applicativo della disposizione, precisando che l'esenzione dall'Ires è riconosciuta per i redditi derivanti da patrimonio immobiliare destinati esclusivamente per attività non commerciali dall'ODV. Una precisazione, dunque, che sembra

perfettamente in linea con quanto chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 15/ E a proposito della mini - Ires applicabile ai redditi derivanti dal patrimonio immobiliare degli enti religiosi (seppure con i limiti sopra evidenziati in termini di destinazione dei proventi e del godimento patrimoniale in chiave conservativa) che consente a questi enti di superare i limiti precedenti derivanti dal vincolo di utilizzazione del bene immobile esclusivamente e direttamente per attività di interesse generale. In questo caso l'esenzione riguarda dunque i redditi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare (caso tipico dei canoni derivanti da locazione di immobili), purché gli stessi siano reinvestiti dall'Odv in attività istituzionali non commerciali.

Ancora una volta, si può osservare conclusivamente, gli enti religiosi si fanno carico, da un lato, di registrare e veicolare nuove istanze di tutela e, dall'altro, di alimentare conseguenti processi di rinnovamento³⁷.

Carmela Elefante
Dipartimento di Scienze Giuridiche (Scuola di Giurisprudenza)
Università degli Studi di Salerno
Via Giovanni Paolo II, 132
84084 Fisciano (SA)
celefante@unisa.it

Riferimenti bibliografici

- Berlingò, Salvatore, 1992. *Enti e beni religiosi in Italia*. Bologna: Il Mulino.
- Bettetini, Andrea, 2019. *Ente ecclesiastico, beni religiosi e attività di culto. Profili giuridici*. Milano: Giuffrè Francis Lefebvre.
- Bodrito, Andrea, 2022. «L'agevolazione IRES per le fondazioni ex-IPAB e la recente circolare 17 maggio 2022, n. 15/E». *Rivista Telematica di diritto tributario*, 27 settembre 2022.
- Carinci, Andrea e Tassani, Thomas. 2018. *Manuale di diritto tributario*. Torino: Giappichelli.
- Casascelli, Giuseppe, 2013. *Enti Ecclesiastici in Commentario al Codice civile. Delle Persone. Leggi collegate*, Gabrielli, Enrico (diretto da), Barba, Angelo, e Pagliantini, Stefano (a cura di), 292-439. Torino: Wolters Kluwer Italia S.r.l.
- Catalano, Gaetano, 1952. «Sull'equiparazione agli effetti tributari del «fine di culto o di religione» con i fini «di beneficenza e istruzione»». *Il Diritto ecclesiastico*, 1.
- Cavana, Paolo. 2022. «Gli enti ecclesiastici tra diritto speciale e diritto comune». *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* (www.statoechiese.it), 4: 45-60.

³⁷ Sottolinea l'opportunità di “prendere in considerazione e monitorare con estrema perizia e prudenza sia il sistema della sussidiarietà che il sistema fiscale, per valutarne attentamente l'efficacia e le precauzioni d'uso” (Domianello 2007, 29).

- Consorti, Pierluigi, 2018. «L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli «enti religiosi». *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* (www.statoechiese.it), 4: 1-18.
- Consorti, Pierluigi, Gori, Luca, Rossi, Emanuele. 2021. *Diritto del Terzo settore*. Bologna: Il Mulino.
- Domianello, Sara. 2007. «Le garanzie della laicità civile e della libertà religiosa nella tensione fra globalismo e federalismo». *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* (www.statoechiese.it), febbraio.
- D'Angelo, Giuseppe, 2021. «Ecclesiasticità civile e (non) commercialità tributaria: natura o funzione?». *Il Diritto Ecclesiastico*, 3-4: 397-426.
- D'Angelo, Giuseppe, 2020. «Le esenzioni dalla tassa sui rifiuti a vantaggio degli immobili della Santa Sede (e degli enti ecclesiastici) tra sistema tributario, impegni internazionali (ovvero concordatario-pattizi) e dinamica delle relazioni tra poteri dello Stato. Conferme e suggestioni problematiche della giurisprudenza di merito (a proposito di Commissione Tributaria Lazio, sent. n. 7201/19)». *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 3: 697-720.
- Decimo, Ludovica, 2022. L'eguale libertà religiosa di fronte al fisco: l'Agenzia delle Entrate riconosce l'esenzione dall'IRES per tutti gli edifici di culto. *www.iusinitinere.it*, 14 settembre.
- Elefante, Carmela, 2018 (a). «Esenzioni fiscali ed aiuti di Stato: il recupero dell'Ici sugli immobili degli enti ecclesiastici tra difficoltà e impossibilità». *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 3:765-787.
- Elefante, Carmela, 2018 (b). *L'«otto per mille» tra eguale libertà e dimensione sociale del fattore religioso*. Torino: Giappichelli.
- Elefante, Carmela, 2021. «I confini della religiosità e le attività di interesse generale nello spazio del demanio pubblico. Una recente decisione del giudice amministrativo in materia di concessioni marittime a canone ricognitorio». *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 3: 583:611.
- Ferrante, Mario, 2019. *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del terzo settore*. Torino: Giappichelli.
- Ficari, Valerio, 2018. «Prime osservazioni sulla 'fiscalità' degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali». *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 1: 57-94.
- Fici, Antonio, 2021. «Non solo non profit: la riforma farà decollare il Terzo settore. Osservatorio di diritto del Terzo Settore, della filantropia e dell'impresa sociale». (www.Terzjus.it), 4 luglio.
- Floris, Pierangela, 2018. «Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi». *Stato, Chiese e pluralismo confessionale* (www.statoechiese.it), 4: 1-22.
- Folliero, Maria Cristina. 2010. *Enti religiosi e non profit tra Welfare State e Welfare Community. La transizione*. Torino: Giappichelli.
- Fuccillo, Antonio, 2004. «La teoria dell'ecclesiasticità funzionale supera la «prova» del fisco!». *Quaderni diritto e politica ecclesiastica*, 3: 637-646.
- Girelli, Giovanni. 2021. *Il regime fiscale del Terzo settore*, in *Il Codice del Terzo settore. Commento al D. lgs. 3 luglio 2012, n. 117*, a cura di Gorgoni, Mari- lena, 473 ss. Pisa: Pacini Giuridica.
- Guarino, Antonio, 1997. «Organizzazioni non lucrative di utilità sociale ed enti religiosi nella riforma tributaria del terzo settore». *Quaderni diritto e politica ecclesiastica*, 1:23-48.

- Licastro, Angelo, 2022. «Gli enti religiosi tra diritto comune e diritto speciale». *Stato, Chiesa e pluralismo confessionale*, (www.statoechiese.it), 1:81-106.
- Mauro, Tommaso, 1987. «Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici». *Il diritto ecclesiastico*, I.
- Perego, Alessandro, 2021. «Le attività diverse e il patrimonio destinato degli enti religiosi civilmente riconosciuti. Note a margine di recenti integrazioni alle norme sul Terzo settore». *Osservatorio di diritto del Terzo Settore, della filantropia e dell'impresa sociale*. (www.Terzjus.it), 31 agosto.
- Perego, Alessandro, 2019. «Enti religiosi, Terzo settore e categorie della soggettività tributaria». *Jus-Online*, 3.
- Rivetti, Giuseppe. 2022. *Chiesa e ordinamento tributario: il concetto di «impresa giusta»*. *Annotazioni comparative*, in *Lex rationis ordinatio. Studi in onore di Patrick Valdrini*, a cura di Buonomo, Vincenzo, d'Arienzo, Maria, Échappé, Olivier. Cosenza: Luigi Pellegrini editore, p. 1351.
- Selicato, Pietro. 2018. «La soggettività tributaria degli enti non profit (dalle Onlus agli ETS)», in *federalismi.it*, 22:1-37.
- Sepio, Gabriele, 2021. «Ets degli enti religiosi, obbligazioni garantite dal patrimonio destinato». *Osservatorio di diritto del Terzo Settore, della filantropia e dell'impresa sociale* (www.Terzjus.it), 17 agosto.
- Sepio, Gabriele, 2022. «Mini Ires sulle locazioni degli enti religiosi». *Osservatorio di diritto del Terzo Settore, della filantropia e dell'impresa sociale*. (www.Terzjus.it), 22 maggio.
- Simonelli, Lorenzo, 2014. «Catasto ed edifici utilizzati per le attività pastorali». *ex-Lege*, 3: 79-91.
- Simonelli, Lorenzo, 2021. «La Riforma del Terzo Settore, le opere degli enti religiosi e la segregazione del patrimonio destinato». *Osservatorio di diritto del Terzo Settore, della filantropia e dell'impresa sociale*. (www.Terzjus.it), 6 settembre.
- Simonelli, Lorenzo, 2022. «Aliquota Ires ridotta per enti ecclesiastici». (www.osservatorioentirnp.it), 6 luglio 2022.
- Vitali, Enrico e Chizzoniti, Antonio Giuseppe, 2016. *Manuale breve di diritto ecclesiastico*, Milano: Giuffrè.

COMM. TRIB. PROV. MILANO – SEZ. III – 14 GIUGNO 2021, N. 2601 –
Pres. BOLOGNESI, Rel. SALVO – Ag. Entrate Direzione Provinciale I di Milano c.
Congregazione S.O.S.

Patrimonio ed enti – Enti della Chiesa cattolica (in genere) – Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto – Qualifica di ente non commerciale – Attività diverse da quelle di religione e di culto – Attività commerciale prevalente per un singolo esercizio – Irrilevanza – Qualifica di ente non commerciale – Permanenza.

L'ente ecclesiastico non perde la qualifica di «ente non commerciale» se lo «sfornamento» dai parametri avviene in un «singolo esercizio», ma solo se tale «sfornamento» avviene in più esercizi. Infatti, secondo il comma 4 dell'art. 149 T.U.I.R., non è sufficiente svolgere attività commerciale prevalente per un solo esercizio per perdere la qualifica di «ente non commerciale», ma occorre che nel corso dei vari anni di attività l'ente ecclesiastico abbia in realtà svolto in prevalenza attività commerciale.

AGENZIA DELLE ENTRATE – RISPOSTA ALL’INTERPELLO 29 AGOSTO 2022, N. 439.

Imposte e tasse – Ires – Redditi fondiari – Edifici destinati al culto – Esenzione – Art. 36 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 – Categoria catastale – Irrilevante – Fine di culto – Accertamento concreto – Agevolazione Ires – Art. 6 D.P.R. n. 601 del 1973 – Attività di culto – Attività diverse – Strumentalità diretta – Circolare n.15/E – Attività di interesse generale – Onlus.

Ai fini dell’applicabilità del regime di cui all’art. 36 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 si considerano non produttivi di reddito gli immobili destinati all’esercizio di culto indipendentemente dall’accatastamento, purché tali immobili abbiano le caratteristiche proprie all’uso specifico cui sono destinati e il relativo utilizzo avvenga nel rispetto delle normative ed autorizzazioni previste. Si applica altresì la riduzione dell’aliquota Ires, ai sensi dell’articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, alle attività di religione e di culto e alle attività diverse svolte dagli enti religiosi civilmente riconosciuti, nei limiti e alle condizioni chiarite dalla Circolare n. 15/E dell’Agenzia delle entrate del 2022. Per le attività del ramo ONLUS continuerà ad applicarsi la disciplina vigente di cui all’articolo 150 del TUIR fino all’entrata in vigore delle nuove disposizioni introdotte dal Codice del Terzo settore.

QUESITO

L’Istante (Fondazione) è l’ente patrimoniale della Chiesa Apostolica in Italia, così come previsto dall’articolo 15 della legge 30 luglio 2012, n. 128 «Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e la Chiesa apostolica in Italia, in attuazione dell’articolo 8, terzo comma, della Costituzione».

La stessa è un ente religioso civilmente riconosciuto iscritto nel Registro delle Persone Giuridiche e riconosciuto con decreto del Presidente della Repubblica del 21 febbraio 1989, che persegue in via principale attività «di religione e di culto» e, in via secondaria, può svolgere attività di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura.

In particolare, come rappresentato, scopo della Fondazione è l’esercizio prevalente di opere di culto e, senza fine di lucro, opere di istruzione, educazione, assistenza in tutte le sue varie forme, nonché opere di beneficenza, ai sensi dell’articolo 4 del vigente Statuto.

La Fondazione fa presente di aver adottato, ai sensi dell’art. 10, comma 9 del d.lgs. n. 460 del 1997, in data 8 gennaio 2016, il regolamento di attuazione ONLUS, di essere iscritta all’anagrafe delle ONLUS relativamente all’esercizio delle proprie attività di utilità sociale e, infine, di aver adeguato nel 2020 il proprio regolamento ONLUS alle disposizioni introdotte dal Codice del Terzo settore (CTS), di cui al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, relativamente alla disciplina degli «enti religiosi civilmente riconosciuti» per l’esercizio delle attività di interesse generale.

Come riportato nel regolamento, pur perseguendo, in via principale, finalità di religione e di culto inerenti la confessione religiosa, la Fondazione svolge anche attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, ai sensi dell’articolo 5 del CTS.

Inoltre, l’Istante fa presente di essere titolare del diritto di proprietà su beni immobili destinati alle attività di interesse generale del ramo ONLUS/enti del terzo settore per i quali, così come previsto dall’articolo 4, comma 3, del

CTS, è stato costituito un patrimonio destinato e sono tenute separatamente le scritture contabili.

L'Istante afferma, altresì, di essere proprietaria di immobili che pur essendo censiti, in alcuni casi, in una categoria catastale diversa da quella «E/7», sono destinati esclusivamente all'esercizio delle attività di culto e di religione, inoltre, è titolare di un immobile per il quale è stato stipulato regolare contratto di locazione con le Chiese Cristiane Evangeliche [...], il cui canone di locazione annuo è pari ad euro 3.600; tale immobile è destinato alle attività di religione e di culto della predetta Comunità religiosa.

L'Istante essendo un soggetto passivo IRES di cui all'articolo 73, comma 2, lett. c) del TUIR, chiede, pertanto, se:

a) rientrano tra i redditi fondiari, le rendite catastali delle unità immobiliari e delle loro pertinenze destinate esclusivamente all'esercizio delle attività di culto, pur non avendo le suddette unità immobiliare la categoria catastale «E/7» attribuita agli edifici di culto;

b) per le attività istituzionali «di religione e di culto» dalla stessa svolta, sia prevista l'applicazione della riduzione dell'aliquota IRES, ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601;

c) per le attività del ramo ONLUS/Ets si applichi la medesima riduzione dell'aliquota IRES.

(Omissis)

Nel caso di specie, la Fondazione istante è un ente «religioso civilmente riconosciuto» con fine «di religione o di culto» appartenente alla Chiesa Apostolica in Italia, ai sensi dell'articolo 15 della legge 30 luglio 2012, n. 128 recante «Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e la Chiesa apostolica in Italia, in attuazione dell'articolo 8, terzo comma, della Costituzione».

L'articolo 17 della predetta legge n. 128 del 2012, rubricato «Regime tributario degli enti della confessione», dispone:

– al comma 1 che «Agli effetti tributari gli enti della Chiesa apostolica in Italia, civilmente riconosciuti 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»;

– al comma 2 che «Gli enti della Chiesa apostolica in Italia civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto», le quali, secondo quanto disposto dal comma 3, «sono soggette, nel rispetto dell'autonomia e delle finalità degli enti stessi, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario».

Inoltre, l'articolo 16 della medesima legge, nel disciplinare le attività di religione o di culto e diverse, al comma 1 dispone che «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione od culto, quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura pastorale, alla formazione dei ministri di culto, a scopi missionari e di evangelizzazione, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto, quelle di assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».

Sul piano fiscale, dunque, in virtù dell'equiparazione agli «enti di beneficenza o istruzione» disposta dal predetto articolo 17, l'Istante rientra tra i soggetti di cui all'art. 6, comma 1, lettera c) del d.P.R. n. 601 del 1973.

La Fondazione, inoltre, risulta iscritta all'Anagrafe delle ONLUS in ordine all'esercizio delle attività di utilità sociale e ha dichiarato di aver adeguato nel 2020 il relativo regolamento alle disposizioni introdotte dal CTS relativamente alla disciplina degli enti religiosi civilmente riconosciuti (tale ultimo aspetto non è oggetto del presente interpellato).

In relazione alla fattispecie in esame, con riferimento agli immobili utilizzati per le finalità di religione e di culto, l'articolo 36 del Testo unico delle imposte dirette, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 (di seguito TUIR) prevede che:

- «Il reddito dei fabbricati è costituito dal reddito medio ordinario ritraibile da ciascuna unità immobiliare urbana»;

- «Non si considerano produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, compresi i monasteri di clausura, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione e le loro pertinenze» (comma 3).

Dal tenore letterale della citata disposizione emerge che il regime di favore richiede espressamente la condizione che l'immobile sia «destinato esclusivamente all'esercizio del culto». Al riguardo, appare opportuno richiamare anche quanto affermato dalla Corte di Cassazione (Sez. V, Sent. del 12 ottobre 2016, n. 20537) secondo cui «non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta a un edificio per la sua specifica destinazione d'uso, inquanto, come questa Corte ha già avuto modo di chiarire, la rendita catastale non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta (v. Cass. n. 13319 del 2006; n. 3354 del 2015)».

Non appare incompatibile con il quadro normativo e giurisprudenziale sopra richiamato che un'immobile sia destinato all'esercizio del culto pur avendo caratteristiche costruttive e tipologiche tali da comportare, secondo la disciplina catastale, l'attribuzione di una categoria differente da quella «E/7-Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti attribuita agli edifici di culto», purché abbia le caratteristiche proprie all'uso specifico cui è destinato e il relativo utilizzo avvenga nel rispetto delle normative vigenti nonché delle eventuali autorizzazioni previste.

Con riferimento ai quesiti *b*) e *c*), si fa presente che l'articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 prevede una riduzione dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società, pari alla metà di quella ordinariamente prevista (attualmente 24 per cento), applicabile sul reddito conseguito da determinati soggetti individuati dalla norma stessa in relazione ad attività caratterizzate da una marcata utilità sociale.

In relazione all'ambito applicativo di tale disposizione sono stati forniti chiarimenti con la recente circolare del 17 maggio 2022, n. 15/E, al cui contenuto si rinvia per la puntuale applicazione della disciplina al caso di specie.

Come chiarito nella predetta circolare, tale disposizione è stata oggetto di recenti interventi da parte del legislatore. In particolare, l'articolo 1, comma 51, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 ne prevede l'abrogazione con effetto, ai sensi del successivo comma 52 [come modificato dall'articolo 1, comma 8-*bis*, lettera *b*), del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12], «a decorrere dal periodo d'imposta di prima applicazione del regime agevolativo cui al comma 52-*bis*», il quale a sua volta stabilisce che «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 decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117».

In assenza dei predetti provvedimenti legislativi, come chiarito anche dalla citata circolare, la norma agevolativa risulta, pertanto, ancora in vigore.

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.

Tra gli enti di cui alla predetta lettera *c*) figurano, accanto agli enti «ecclesiastici» aventi fini «di religione o di culto», equiparati agli enti con «finalità di beneficenza o di istruzione» in forza dell'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), anche gli altri enti religiosi civilmente riconosciuti, con «fine di religione o di culto “appartenenti a confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica, i quali abbiano ottenuto l'equiparazione agli “enti con finalità di beneficenza o di istruzione” in forza di apposite norme contenute nelle intese con lo Stato italiano» (cfr. paragrafo 5.4 della circolare n. 15/E del 2022).

Come sottolineato nella citata circolare n. 15/E del 2022, 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. Più precisamente come chiarito dalla predetta circolare:

– le «attività dirette» ai fini «di religione o di culto» (nella fattispecie in esame quelle «dirette all'esercizio del culto e alla cura pastorale, alla formazione dei ministri di culto, a scopi missionari e di evangelizzazione, all'educazione cristiana» - lett. *a*) dell'articolo 16 della legge n. 128 del 2012) possono beneficiare dell'agevolazione in quanto attività «tipiche» degli enti religiosi civilmente riconosciuti;

– le «attività diverse» [nella fattispecie in esame quelle di «assistenza, beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro» – lett. *b*) del sopra citato articolo 16] scontano l'imposta in misura ordinaria.

Al riguardo, la circolare n. 15/E ha, tuttavia, chiarito che il beneficio spetta, in via eccezionale e determinate condizioni, anche per i redditi derivanti da attività «diverse», incluse quelle commerciali 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 paragrafo 5.2 della circolare 15/E del 2022).

4.3 TARI – TARSU

CASS. CIV. – SEZ. TRIB. – 23 MAGGIO 2022, N. 16641 – Pres. DE MASI, Rel. RUSSO – Associazione dei Testimoni di Geova di Sulmona c. Comune di Sulmona e Agenzia di riscossione.*

Imposte e tasse – Tari-Tarsu – Regolamenti comunali – Esenzione – Edifici destinati al culto – Confessioni religiose con intesa – Art. 8 comma 3 Cost. – Discriminazione – Esenzione – Esercizio culto – Onere probatorio – Categoria catastale – Insufficiente – Destinazione effettiva.

In tema di esenzione comunale Tari/Tarsu, non è consentito escludere dal beneficio fiscale previsto per locali destinati a culto religioso quelle confessioni religiose che pur potendosi qualificare tali non hanno ancora stipulato le intese di cui all'art. 8 comma 3 della Cost. Le norme regolamentari che disciplinano la Tari/Tarsu devono essere interpretate in termini coerenti ed armonici non solo con la norma primaria ma anche con la Costituzione e sul punto la giurisprudenza della Corte Costituzionale è costante nell'affermare che il legislatore non può operare discriminazioni tra confessioni religiose in base alla sola circostanza che esse abbiano o non abbiano regolato i loro rapporti con lo Stato tramite accordi o intese (Corte Cost. n. 346 del 2002 e n. 195 del 1993). Tanto premesso, resta facoltà dei singoli Comuni prevedere nel regolamento comunale che gli edifici adibiti a culto religioso siano esenti da Tari e Tarsu purché la norma venga applicata in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" e con le disposizioni degli artt. 62 e 70 del D.lgs. n. 507/1993. Pertanto, possono essere esentati da Tari e Tarsu soltanto gli edifici effettivamente destinati all'esercizio del culto e come tali specificamente indicati nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente a tal fine la mera classificazione catastale. Se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo.

CASS. CIV. – SEZ. TRIB. – 6 GIUGNO 2022, N. 18137 – Pres. DE MASI, Rel. RUSSO.
Omissis c. Comune Minerbio

Imposte e tasse – Tarsu – Esenzione – Regolamenti comunali – Luoghi destinati al culto – Classamento catastale – Insufficiente – Accertamento concreto – Effettiva destinazione dei locali.

Ai fini della esenzione Tarsu, occorre accertare non solo che i locali appartengano ad una comunità religiosa, quale che sia il culto da essa esercitato purché non contrario ai principi fondamentali dell'ordinamento, ma anche che nei locali per i quali è richiesta l'esenzione la comunità si riunisca per esercitare il culto e non ad altri fini. Detta verifica deve eseguirsi in concreto e non in astratto e pertanto non è sufficiente la classificazione catastale dei locali come edifici destinati al culto, né si può presumere che tutti i locali così classificati siano effettivamente destinati al culto. Ciò non interferisce in alcun modo con il diritto fondamentale al libero esercizio del culto, posto che non si vuole mettere in discussione la libertà religiosa, tutelata dalla nostra Costituzione nonché dalle norme sovranazionali e convenzionali, quanto ribadire il diverso principio che

* In senso analogo Cass. Civ., Sez. Trib., 23 maggio 2022, n. 16645; Cass. Civ., Sez. Trib., 23 maggio 2022, n. 16646; Cass. Civ., Sez. Trib., 23 maggio 2022, n. 16651.

chi intende beneficiare di una esenzione fiscale deve offrire la prova della sussistenza dei suoi presupposti e in particolare per quanto attiene alla Tarsu, ribadire che chi richiede l'esenzione deve anche assolvere all'onere della preventiva specifica indicazione, in una regolare denuncia ai sensi del Decreto Legislativo n. 503 del 1997, articoli 62 e 70, delle superfici non tassabili.

CASS. CIV. – SEZ. TRIB. – SENT. 6 OTTOBRE 2022 N. 29156 – Pres. De Masi
Rel. Russo – Arciconfraternita SS Sacramento c. Comune di Torre Annunziata –
Soget.*

Imposte e tasse – Tarsu – Esenzione – Regolamenti comunali – Luoghi destinati al culto – Area cimiteriale – Classamento catastale – Insufficiente – Accertamento concreto – Effettiva destinazione dei locali.

In materia di tassa sui rifiuti solidi urbani, non è esentato dall'imposizione l'immobile costituito da un'area cimiteriale in concessione gestita da un ente ecclesiastico, atteso il conferimento dei rifiuti che lo stesso produce (cd. rifiuti cimiteriali), non potendosi neppure sostenere l'equiparazione di un siffatto cespite con gli edifici di culto. L'esenzione, in tali casi, non è correlata alla sacralità del culto, ma alla circostanza, in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" e con il Decreto Legislativo n. 507 del 1993 articoli 62 e 70, che il Comune riconosca, anche con apposita previsione nel Regolamento, che si tratta di aree non idonee alla produzione dei rifiuti per il particolare uso cui sono destinate; occorre, però, che gli edifici in questione siano effettivamente destinati al culto e ciò costituisce un accertamento che si deve compiere in concreto, poiché nel nostro ordinamento non esiste una specifica definizione normativa della nozione di culto.

4.4 VARIE

TRIB. L'AQUILA – SEZ. I – 23 DICEMBRE 2021, N. 858 – Giud. SPAGNOLI.
Omissis c. Comune di L'Aquila

Imposte e tasse – Varie – Tributi locali – Occupazione Suolo pubblico – Ristrutturazione Edificio di culto – COSAP – Esenzione – Esclusione.

In materia di COSAP (canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche), l'art. 49, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 507/1993 precisa che l'esenzione è applicabile in presenza di un requisito soggettivo, ovvero se l'occupazione è effettuata dai soggetti espressamente previsti dalla norma (tra i quali vi sono gli «enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato») ed un requisito oggettivo, «per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica». Nel caso specifico non ricorrono i requisiti previsti per l'esenzione, né quello soggettivo atteso che l'autorizzazione è stata richiesta dall'impresa appaltatrice, e non anche dall'ente ecclesiastico committente, né quello oggettivo rilevato che l'occupazione di suolo pubblico è finalizzata allo svolgimento di lavori di ristrutturazione edile e non alle finalità di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica, richiamate dal d.lgs. n. 507/1993 e dal Regolamento Comunale.

* In senso analogo Cass. Civ., Sez. Trib., 6 ottobre 2022 n. 29155; Cass. Civ., Sez. Trib., 6 ottobre 2022 n. 29127.

Nota di rinvio

Il periodo di riferimento risulta interessato da significativi interventi della giurisprudenza e della stessa Amministrazione finanziaria. A quest'ultima in particolare si debbono i chiarimenti e le indicazioni operative concernenti il regime agevolativo IRES, contenuti dapprima nella Circolare n. 15 del 15 maggio 2022 e quindi nella risposta all'Interpello n. 439 del 29 agosto 2022. Ad essi è dedicato l'approfondimento presente in *Sezione*, cui si rimanda anche per gli ulteriori riferimenti bibliografici.

Altrettanto interessante è un ulteriore gruppo di pronunce (se ne riporta, massimata, la sola Cass., sez. trib., sent. n. 16641/2022) relativo al regime di esenzione TARI/TARSU previsto in sede locale, in applicazione della legislazione nazionale ovverosia degli artt. 62 e 70 del D.lgs. n. 507/1993, con le quali non solo si riafferma la piena operatività del principio "chi inquina paga" ma si esclude che, nel riconoscere concretamente l'esenzione, l'amministrazione comunale possa assegnare rilievo alla circostanza che il gruppo religioso richiedente abbia stipulato un'intesa ai sensi dell'art. 8, comma 3, Cost. Al riguardo, non può non balzare agli occhi l'allineamento sostanziale di tali pronunce rispetto alla posizione più volte affermata dalla Corte costituzionale, intesa a ribadire (precipuaemente nel campo dell'edilizia di culto) che la condizione di confessione con intesa non può essere assunta a giustificazione di un accesso differenziato a prerogative e risorse economico-finanziarie previste a tutela dell'esercizio della libertà religiosa.

Per il resto, le pronunce in rassegna hanno riguardo a contenziosi in tema di agevolazioni ICI/IMU, peraltro confermando l'interpretazione consolidata che assegna un ruolo determinante al requisito oggettivo e di conseguenza richiede che il potenziale beneficiario si assuma l'onere di provarne la concreta ricorrenza nel caso di specie (così è in particolare per Cass. Civ., sez. VI, 16 febbraio 2022, n. 5061; Cass. Civ., sez. trib., sent. 11 marzo 2022, n. 7980; Cass. Civ., sez. VI, ord. 13 maggio 2022, n. 15364; Cass. Civ., sez. VI, ord. 23 maggio 2022, n. 16562; Comm. Trib. Reg. Roma (Lazio), sez. VIII, 9 febbraio 2022, n. 560, interessanti anche perché indicative delle molteplici variazioni applicative del principio in questione). In questa linea interpretativa, si si colloca altresì la pronuncia che chiude la *Sezione* (Trib. L'Aquila, sez. I, 23 dicembre 2021, n. 858, in tema di esenzione dal pagamento del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche). (*Carmela Elefante*)

