

Conferenza Episcopale Italiana
3° Convegno Nazionale degli Economi Diocesani

L'Istruzione in materia amministrativa 2005

AGGIORNAMENTO FISCALE

Traccia dell'intervento

Rag. PATRIZIA CLEMENTI,
Tributarista
Avvocatura Generale della Diocesi di
Milano

Chianciano T. – 27/29 marzo 2006

1. Riferimento a Istruzione nn. 76-82 = EE nell'ordinamento tributario
2. Norme di interesse:
 - quelle sull'ENC
 - quelle sull'ente con fini religiosi
 - quelle sulle attività religiose o di culto
 - quelle sugli enti riconosciuti da confessioni con intese
 - quelle che fanno scattare l'equiparazione concordatariaIn quanto ENC: disciplina di carattere generale (IRES-IRAP)
In riferimento alle altre connotazioni: agevolazioni fiscali
3. EE come sostituto d'imposta
4. EE e Onlus
5. Il regime fiscale dei beni culturali

CONDIZIONE DEGLI ENTI ECCLESIASTICI NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO

76. Tutti gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono da considerarsi, sotto il profilo fiscale, **enti non commerciali**, in quanto non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (cf art. 73 comma primo, lettera c, D.P.R. n. 917/1986, modificato con D.Lgs. 344/2003). Essi per L. hanno infatti fine di religione o di culto e per oggetto principale attività rispondenti al loro fine istituzionale, cioè «*quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana*» (L. 222/1985, art. 16, lettera a). Possono tuttavia svolgere anche attività diverse (cf L. 222/1985, artt. 15 e 16, lettera b), che «*sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime*» (art. 7, comma 3, dell'Accordo 18 febbraio 1984).

77. In considerazione del continuo variare delle norme, si richiamano qui di seguito i soli **principi generali** in materia fiscale applicabili al presente agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

- a) Gli enti non commerciali devono avere ciascuno il proprio **codice fiscale**: non sono tenuti ad avere la **partita IVA**, a meno che esercitino abitualmente anche un'attività commerciale.
- b) Gli stessi enti sono **sostituti d'imposta**, e devono perciò operare e versare le ritenute fiscali IRPEF, in relazione a eventuali retribuzioni ai dipendenti e compensi ai professionisti, rilasciare agli stessi le certificazioni annuali (mod. CUD o altro documento previsto dalla normativa fiscale) e fare la relativa dichiarazione (mod. 770).
- c) Gli enti ecclesiastici non sono tuttavia sostituti d'imposta per le **remunerazioni ai sacerdoti** che svolgono servizio presso di essi, in quanto tale compito è attribuito per legge all'Istituto centrale per il sostentamento del clero (cf L. 222/1985, art. 25).
- d) Nel campo delle **imposte dirette** erariali gli enti ecclesiastici sono soggetti, se hanno redditi imponibili, al pagamento dell'imposta sul reddito delle società (già IRPEG ora IRES), nonché alla presentazione annuale della dichiarazione dei redditi.

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, avendo fine di religione o di culto, sono **equiparati agli enti aventi fine di beneficenza e di istruzione** (cf art. 7, c. 3, dell'Accordo 18 febbraio 1984) e perciò beneficiano della agevolazione di carattere "soggettivo" consistente nella riduzione alla metà dell'IRES, in virtù di quanto disposto dall'art. 6, lettera c), del D.P.R. 601/1973. Tale agevolazione non compete agli enti ecclesiastici non riconosciuti civilmente.

- e) Agli enti non commerciali la normativa fiscale riconosce una capacità contributiva limitata, nel senso che, a differenza di quanto previsto per gli altri soggetti, nel loro caso concorrono alla formazione del **reddito imponibile** soltanto alcune categorie di entrate: redditi da immobili, redditi da capitali, redditi derivanti dall'esercizio anche occasionale di attività cosiddette commerciali, e plusvalenze realizzate mediante particolari operazioni di cessione di fabbricati o di aree edificabili (cf artt. 67-71 e 143-149 del D.P.R. 917/1986, modificato con D.Lgs. n. 344/2003).

Non costituiscono perciò reddito le offerte dei fedeli, i contributi e le altre entrate che pervengono agli enti ecclesiastici.

Si rammenti che i **redditi fiscalmente rilevanti** per l'ente non commerciale sono tassati ovunque prodotti e indipendentemente dall'esistenza del fine di lucro e dalla loro destinazione, e quindi anche se destinati per fini di culto, assistenza, beneficenza, ecc.

- f) Sono tenuti alla dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (**IRAP**) e al pagamento delle relative imposte gli enti che svolgono attività commerciale in via

abituale e/o quelli che, nell'ambito delle attività istituzionali, si avvalgono di personale dipendente o assimilato oppure di collaboratori occasionali.

- g) In particolare, è riconosciuta l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (**ICI**):
- ai fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto e alle loro pertinenze (cf D.Lgs. 504/1992, art. 7, c.1, lett. d);
 - agli immobili degli enti non commerciali destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto, di cui all'art. 16, lett. a, della L. n. 222/1985 (*ivi*, lett. i).

78. Per **redditi fondiari** si intendono i redditi catastali, o effettivi, dei terreni e dei fabbricati situati nel territorio dello Stato.

Non sono produttive di reddito fondiario, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto e le loro pertinenze (in questo caso le unità immobiliari sono esenti) e le unità immobiliari considerate strumentali all'esercizio di un'attività commerciale (in questo caso, l'ente è tenuto a denunciare il reddito d'impresa). Pertanto l'ente che ha come proprietà soltanto un immobile cat. E/7, cioè una chiesa aperta al culto pubblico con le sue pertinenze, anche se queste sono censite con una propria rendita catastale, non è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.

79. Per **redditi da capitale** si intendono gli interessi da depositi e conti correnti, da titoli di Stato, da obbligazioni, e i redditi da partecipazione in società, con l'esclusione di quelli esenti e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva. Pertanto l'ente che ha come redditi di capitale soltanto quelli esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta (ad es. conti correnti bancari, titoli di Stato, ecc.) non è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.

80. Per **redditi d'impresa** si intendono quelli provenienti da attività commerciali. Sono attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a terzi dietro pagamento di corrispettivo (cf artt. 143-149 del D.P.R. n. 917/1986, modificato con D.Lgs. n. 344/2003).

Non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito i fondi pervenuti a seguito di **raccolte pubbliche** effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, e i **contributi** corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi (cf art. 143, c. 3, del D.P.R. 917/1986, modificato con D.Lgs. n. 344/2003).

Le attività derivanti da **attività agricole** che eccedono i limiti stabiliti dall'art. 32 del D.P.R. 917/1986, modificato con D.Lgs. n. 344/2003, sono considerate commerciali. Anche talune **attività di carattere pastorale possono considerarsi commerciali** nel caso in cui vi sia il pagamento di un corrispettivo (ad esempio: la gestione di un cinema parrocchiale, la rivendita di articoli religiosi al pubblico, ecc.).

Gli enti ecclesiastici, anche quando accanto alle attività istituzionali di religione o di culto esercitano un'**attività commerciale**, conservano la natura di enti non commerciali, con gli **adempimenti specifici** diversi da quelli delle società commerciali, e devono tenere la contabilità fiscale esclusivamente per quanto riguarda l'attività commerciale, non per le altre attività istituzionali. Ciò comporta la necessità di distinguere quali entrate devono essere computate nella contabilità fiscale e quali no, e parimenti quali spese si riferiscono alle attività commerciali e quali alle altre attività istituzionali.

Gli enti non commerciali che svolgono attività commerciali sono tenuti agli adempimenti specifici relativi all'IVA, cioè alla dichiarazione di inizio di attività commerciale, alla richiesta

della partita IVA entro trenta giorni dall'inizio, alla contabilità sui libri IVA e alla dichiarazione IVA.

81. Tra i **redditi diversi** si richiamano, a titolo di esempio, «*le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione*» (art. 67 D.P.R. 917/1986, modificato con D.Lgs. n. 344/2003). La plusvalenza non rientrante tra i redditi d'impresa è costituita dalla differenza tra il prezzo reale d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene alienato, e il prezzo reale conseguito.

82. Per quanto riguarda le imposte indirette, le successioni e donazioni in favore di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (già esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni oggi soppressa) sono esenti da tributi – compresa l'imposta di registro – ai sensi del combinato disposto degli artt. 13-14 della L. 18 ottobre 2001, n. 383, degli artt. 1, comma 2 (imposta ipotecaria), e 10, comma 3 (imposta catastale), del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 347, nonché dell'art. 3 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Il ramo ONLUS dell'ente ecclesiastico

83. Il D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, disciplina nell'articolo 10 e seguenti il regime fiscale delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), prevedendo:

- la possibilità di ricevere erogazioni liberali detraibili e deducibili da parte di persone fisiche e giuridiche;
- il riconoscimento del fatto che lo svolgimento dell'attività istituzionale nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale non costituisce esercizio di attività commerciale;
- l'obbligo di reimpiegare gli utili e di vincolare il patrimonio all'attività qualificata come ONLUS.

Possono iscriversi nell'anagrafe delle ONLUS e fruire del relativo regime i soli enti che svolgono attività rientranti in uno o più settori tassativamente elencati nell'articolo 10, comma 1, lettera a), del predetto decreto.

Gli enti ecclesiastici, in sé considerati, non possono essere annoverati tra le ONLUS, che per legge devono perseguire in via esclusiva fini di utilità sociale.

L'articolo 10, comma 9, del decreto dispone che detti enti «*sono considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a del comma primo*» (tra queste, principalmente, l'assistenza sociale o socio-sanitaria, la beneficenza, la tutela e valorizzazione dei beni culturali, e, se rivolta a soggetti svantaggiati, l'istruzione, la formazione, lo sport dilettantistico).

La qualifica ONLUS non viene attribuita all'ente ecclesiastico in quanto tale, ma in funzione di determinate attività che in linea di massima non sono istituzionali. Ciò significa che le modifiche statutarie richieste dall'articolo 10, comma primo, lettere b), d), e), f), g), del D.Lgs. 460/1997 non coinvolgono direttamente l'assetto statutario dell'ente.

Le clausole suddette, infatti, riguardano soltanto il ramo ONLUS dell'ente e devono essere assunte con formale determinazione dell'organo deliberativo, debitamente autorizzato dall'autorità ecclesiastica a cui l'ente è soggetto: con essa vengono determinate le norme regolamentari relative all'attività di utilità sociale effettivamente svolta.

Si tenga presente che l'ente ecclesiastico non è obbligato a seguire il regime ONLUS; in alternativa, può svolgere attività di utilità sociale secondo il regime fiscale ordinario previsto per gli enti ecclesiastici.