7 giugno 2023

Convegno nazionale degli economi e direttori degli uffici amministrativi delle Diocesi italiane

IRES E COMMERCIALITA' DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

Prof Avv. Benedetto Santacroce

I PRINCIPI: LA FISCALITA'

Gli enti ecclesiastici

GLI ENTI ECCLESIASTICI RICONOSCIUTI PER LORO MISSIONE PERSEGUONO DELLE FINALITA' DI RELIGIONE E CULTO. AI FINI FISCALI, IN BASE ALL'ART. 7 N 3 DELLA LEGGE 121/1985, TALI FINALITA' SONO EQUIARATE ALLE FINALITA' DI BENIFICENZA E ISTRUZIONE.

PROFILO SOGGETTIVO

SONO SOGGETTI PASSIVI IRES → ART.73 COMMA 1 LETT C) DPR 917/86 (TUIR)

ENTI NON COMMERCIALI → L'APPLICAZIONE AGLI ENTI ECCLESIASTICI RICONOSCIUTI DELL'ART. 149, COMMA 4 DEL TUIR DETERMINA UNA PRESUNZIONE SOGGETTIVA DI NON COMMERCIALITA' DELL'ENTE

PROFILO OGGETTIVO

GLI ENTI ECCLESIASTICI SVOLGONO, PER RAGGIUNGERE LE LORO FINALITA' ISTITUZIONALI VARIE ATTVITA': ALCUNE PREDEFINITE DI RELIGIONE E CULTO DALLA NORMA (ART. 16, LETT. A L 222/1985), ALTRE DA IDENTIFICARE DI VOLTA IN VOLTA (ART. 16 LETT. B l 222/1985)

I PRINCIPI: LA FISCALITA'

ATTIVITA' PREDEFINITE

QUANDO SVOLGONO LE ATTIVITA' PREDEFINITE DALLA NORMA L'ENTE ASSOLVE ALLE SUE FUNZIONI ISTITUZIONALI E I PROVENTI PRODOTTI:

- O SONO IRRILEVANTI AI FINI IRES
- OVVERO SONO REDDITI SOGGETTI A IRES CHE POSSONO FRUIRE DELL'APPLICAZIONE DI UN'ALIQUOTA RIDOTTA AL 50%. .

ATTIVITA' NON PREDEFINITE

QUANDO SVOLGONO DELLE ATTIVITA' DIVERSE DA QUELLE PREDEFINITE CHE GENERANO PROVENTI, SEPPURE SENZA SCOPO DI LUCRO:

- I PROVENTI REALIZZATI POSSONO DARE LUOGO A REDDITI TASSABILI DA ATTIVITA' COMMERCIALI E IN TAL CASO;
  - L'ALIQUOTA IRES PUO' ESSERE INTERA 24%
  - L'ALIQUOTA IRES PUO' ESSERE RIDOTTA AL 50% IN BASE AD UN'ANALISI OGGETTIVA CHE DEVE ESSERE FATTA IN RELAZIONE AL RAPPORTO DI STRUMENTALITA' DIRETTA DELL'ATTIVITA' CON I FINI ISTITUZIONALI

I PRINCIPI: LA FISCALITA CIRCOLARE ADE 15/E/2022

ENTI ECCLESIASTCI RICONOSCIUTI

→

ART. 6 DEL DPR 601/73 → RIDUZIONE DEL 50% DELL'IRES (ATTUALMENTE 12% IN LUOGO DI 24%)

APPLICABILE → ENTI IL CUI FINE E' EQUIPARATO PER LEGGE AI FINI DI BENEFICENZA O DI ISTRUZIONE

L'AGEVOLAZIONE SI APPLICA → NON SOLO PER LA QUALITA' SOGGETTIVA MA DEVE ESSERE VALUTATA IN BASE ALL'ATTIVITA' CONCRETAMENTE SVOLTA (PROFILO OGGETTIVO)

L'AGEVOLAZIONE PERMANE ANCHE SE SVOLGONO ATTIVITA' COMMERCIALI CARATTERIZZATE DA UNA STRUMENTALITA' IMMEDIATA E DIRETTA AI FINI ISTITUZIONALI

I PRINCIPI: MISURA DELLA TASSAZIONE – INDIRIZZI DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

- la riduzione dell'aliquota IRES si applica ai redditi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali da parte degli enti o comunque derivanti dagli *asset* patrimoniali istituzionali.

- impossibilità concettuale di estendere acriticamente l'applicazione della riduzione IRES al reddito complessivo e imponibile del soggetto IRES, ma impone di sviluppare un esame critico rispetto alla modalità di produzione del suddetto reddito ed alla sua provenienza in relazione al carattere dell'attività svolta che lo ha prodotto.

- occorre sempre operare una distinzione fra redditi soggetti a tassazione con aliquota IRES 24% e ridotta del 50% andandoli a indicare nella dichiarazione dei Redditi ENC in modo coerente a tale ripartizione ai fini della tassazione.

I PRINCIPI: MISURA DELLA TASSAZIONE – INDIRIZZI DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

Per avere l'aliquota IRES ridotta al 50%

- **Patrimonio immobiliare:** Occorre garantire il mero godimento del patrimonio immobiliare e non lo svolgimento di un'attività commerciale

- **Proventi patrimonio immobiliare**: i proventi ritratti dalle locazioni o dalle vendite siano effettivamente impiegati nelle attività di "*religione o di culto*", cioè ad essa destinati e finalizzati

I PRINCIPI: MISURA DELLA TASSAZIONE – INDIRIZZI DELLA CIRCOLARE 15/E/2022

❖ **Non è ritenuto mero godimento del patrimonio**

- *i beni vengono ripetutamente immessi sul libero mercato degli affitti in ragione della stipula di contratti di breve durata;*
- *la consistenza del patrimonio immobiliare gestito (da valutarsi non isolatamente), qualora accompagnata dalla presenza di una struttura organizzativa dedicata alla gestione; immobiliare);*
- *l'adozione di tecniche di marketing finalizzate ad attirare clientela;*
- *il ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario;*
- *la "presenza attiva" in un mercato con spot pubblicitari ad hoc, insegne o marchi distintivi;*
- *una gestione caratterizzata dalla presenza di atti volti alla sistematica trasformazione del patrimonio immobiliare;*
- *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;*
- *presenza di redditi derivanti dalla vendita degli immobili inserita in un contesto di esercizio di attività commerciale.*

I PRINCIPI: LA MISURA DELLA TASSAZIONE - ORIENTAMENTO ORD. CASS. 1164/2023

- L’orientamento della pronuncia è conforme alla circolare 15/E/2022

- per l’agevolazione dell’art. 6 del Dpr 601/73 non è sufficiente l’esistenza del mero requisito soggettivo dell’ENTE ECCLESIASTICO, ma è necessario verificare l’attività in concreto esercitata dall’ente (conformemente ai precedenti della corte di legittimità);

- l’ente può svolgere anche attività commerciale di tipo non prevalente a condizione che la stessa sia in rapporto di strumentalità diretta ed immediata con le finalità istituzionali dell’ente e vale a dire di un’attività che è volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata al culto o alla religione.

I PRINCIPI: LA MISURA DELLA TASSAZIONE - ORIENTAMENTO ORD. CASS. 1164/2023

- i proventi derivanti dalla locazione del patrimonio immobiliare rientrano nell'agevolazione dell'art. 6 del Dpr 601/73 a condizione che tale attività sia di mero godimento del patrimonio immobiliare (si limiti alla riscossione dei canoni);

- senza la creazione di una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico. Tale struttura va valutata, però, nel caso in cui la stessa venga organizzata con fini di concorrenzialità sul mercato

I PRINCIPI: LA MISURA DELLA TASSAZIONE - ORIENTAMENTO ORD. CASS. 1164/2023

- nel caso in cui la gestione del patrimonio rientri nell'ipotesi di mero godimento occorre che i proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di religione e culto e cioè nel fine istituzionale dell'ente;

- l'onere di provare il possesso di tutti i requisiti necessari per la fruizione del beneficio fiscale dell'art. 6 del Dpr 601/73 ricade sul soggetto richiedente vale a dire sull'ente ecclesiastico (nel caso della sentenza un IDSC);

- la destinazione dei proventi derivanti da "attività diverse" alla attività istituzionale dovrà risultare da apposita documentazione.

Conseguenze posizioni AdE e Cassazione e regole da seguire

ATTIVITA' E «GRATUITA'»

L'ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO E' CARATTERIZZATA DALLA «GRATUITA'» DELLA PRESTAZIONE EROGATA

LA GRATUITA' PUO'

- ESSERE DECLINATA IN MODO DIVERSO A SECONDA DELLA MODALITA' DI EROGAZIONE DELLA PRESTAZIONE
- ESSERE ESISTENTE ANCHE SE L'ENTE RELIGIOSO PERCEPISCE UN CONTRIBUTO A COPERTURA DEI COSTI DELL'ATTIVITA' POSTA IN ESSERE

Conseguenze posizioni AdE e Cassazione e regole da seguire

ATTIVITA' SENZA CONTRIBUTO

→ L'ENTE ECCLESIASTICO RICONOSCIUTO REALIZZA UN'ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO SENZA ALCUN CONTRIBUTO

→ ATTIVITA' GRATUITA

IN QUESTO CASO NON ESISTE ALCUN REDDITO E NESSUNA TASSAZIONE

ATTIVITA' CON CONTRIBUTO SIMBOLICO O A LIBERA OFFERTA

→ L'ENTE ECCLESIASTICO RICONOSCIUTO REALIZZA UN'ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO CON CONTRIBUTO MINIMO SIMBOLICO O SPONTANEO (LIBERALE)

→ ASSIMILABILE AD ATTIVITA' GRATUITA

IN QUESTO CASO NON ESISTE ALCUN REDDITO E NESSUNA TASSAZIONE

ATTIVITA' CON CONTRIBUTO O CORRISPETTIVO

→ L'ENTE ECCLESIASTICO RICONOSCIUTO REALIZZA UN'ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO DIETRO COMPENSO (IN MODO OCCASIONALE)

→ SE ATTIVITA' SVOLTA IN STRETTA E FUNZIONALE CONNESSIONE CON L'ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO LA TASSAZIONE E' RIDOTTA AL 50%

→ L'ENTE ECCLESIASTICO RICONOSCIUTO REALIZZA UN'ATTIVITA' DI RELIGIONE E CULTO DIETRO COMPENSO (IN MODO ABITUALE)

→ LA TASSAZIONE IRES E' AL 50% SE SI DIMOSTRA LA DESTINAZIONE AI FINI ISTITUZIONALI

AL CONTRARIO LA TASSAZIONE E' PIENA

Conseguenze posizioni AdE e Cassazione e regole da seguire

LA GESTIONE E AMMINISTRAZIONE IMMOBILIARE NON E' DI PER SE' UN'ATTIVITA COMMERCIALE SE E' SVOLTA AL FINE DEL MERO GODIMENTO E ALLA CONSERVAZIONE DEL PATRIMONIO

IL MERO GODIMENTO COMPRENDE LA CONSERVAZIONE DEL PATRIMONIO E GLI INTERVENTI DI MIGLIORAMENTO DEGLI IMMOBILI POSSEDUTI DALL'ENTE

Conseguenze posizioni AdE e Cassazione e regole da seguire

NON CONFIGURA MERO GODIMENTO → LA GESTIONE DEL PATRIMONIO CON FINI DI CONCORRENZIALITA' SUL MERCATO (ATTIVITA' DI MARKETING – PROMOZIONI)

LE ATTIVITA' DI MERO GODIMENTO (LOCAZIONE, VENDITE E ATTIVITA' DI RISTRUTTURAZIONE) → NON POSSONO AVERE CARATTERE SPECULATIVO

Conseguenze posizioni AdE e Cassazione e regole da seguire

L'ORGANIZZAZIONE DELLA GESTIONE DEL PATRIMONIO → DEVE ESSERE PROPORZIONALE ALLO SCOPO DI GODIMENTO DEL PATRIMONIO

L'UTILIZZO DI ORGANIZZAZIONI TERZE PER LO SVOLGIMENTO DELLE ATTIVITA' → NON E' UN ELEMENTO CHE DI PER SE' FA VENIRE MENO L'AGEVOLAZIONE E PIU' IN GENERALE LA COMMERCIALITA' DELL'ENTE (ATTENZIONE AD EVITARE I FENOMENI DI INTERPOSIZIONE FITTIZIA)

Conseguenze posizioni AdE e Cassazione e regole da seguire

UTILIZZO E DESTINAZIONE DEI PROVENTI → ESCLUSIVO PER I FINI DI RELIGIONE E CULTO DELL'ENTE ECCLESIASTICO CONSIDERATO

DOCUMENTAZIONE → ELEMENTO ESSENZIALE SIA PER L'AGEVOLAZIONE CHE PER LA NON COMMERCIALITA' DELL'ATTIVITA' SVOLTA SPECIALMENTE CON RIFERIMENTO ALLA DESTINAZIONE DEI FONDI AD ALTRE ATTIVITA' DIVERSE DA QUELLE ISTITUZIONALI *(FONDAMENTALE LA PRESENZA DI GESTIONI CONTABILI TRASPARENTI, DI ATTI DI DESTINAZIONE, ECC.)*

CONSIDERAZIONE FINALE

LO SVOLGIMENTO DI ATTIVITA' IMMOBILIARE O MOBILIARE REALIZZATA PER FINI SPECULATIVI E CON MODALITA' DI CONCORRENZIALITA' SUL MERCATO

FA PERDERE L'AGEVOLAZIONE DELLA RIDUZIONE ALIQUOTA IRES

DIVERREBBE ATTIVITA' D'IMPRESA SOGGETTA A TUTTI I VINCOLI FISCALI