

Risposta n. 439/2022

OGGETTO: Ambito applicativo del regime agevolativo previsto dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973 e dell'articolo 36 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 a favore di un ente religioso civilmente riconosciuto.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

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 svolte, 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.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* in relazione ai quesiti rappresentati ritiene di poter adottare le seguenti soluzioni interpretative:

a) in relazione al regime applicativo di cui all'articolo 36, comma 3 del TUIR ritiene che non siano produttivi di reddito gli immobili e le loro pertinenze stabilmente destinati all'esercizio del culto, non rilevando, secondo il tenore letterale della norma, la loro categoria catastale. Richiama, in proposito, l'orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione in tema di esenzione ICI (sentenza n. 19732 del 17 settembre 2010);

b) con riferimento al regime agevolativo previsto dall'articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973, a favore degli enti religiosi civilmente riconosciuti, l'*Istante* ritiene che tale disciplina continui ad essere in vigore, in quanto l'abrogazione opera a decorrere del periodo di imposta di prima applicazione del regime agevolativo di cui al comma 52-*bis* del decreto legge 14 dicembre 2018, n. 145;

c) per le attività connesse al ramo ONLUS/Ets continui ad operare la medesima riduzione IRES, ove vi siano redditi imponibili. "*Con riferimento a tale ultimo aspetto, non essendo ad oggi ancora operativo il Registro Nazionale del Terzo Settore (di seguito RUNTS), deve ritenersi che il comma 3, dell'articolo 6 del DPR n. 601 del 73 non sia ancora applicabile. Nel momento in cui sarà pienamente operativo il RUNTS, la riduzione sarà applicabile solo con riferimento alle c.d. attività diverse*

svolte dall'ente religioso che abbia adottato il regolamento di cui all'articolo 4, comma 3 del D.lgs. n. 117 del 2017'.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che il seguente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere dell'amministrazione finanziaria volto a verificare se l'attività svolta in concreto dall'istante soddisfi i presupposti applicativi delle disposizioni agevolative oggetto di esame nella presente istanza di interpello.

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 o di 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 interpello).

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, in quanto, 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 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. 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 a determinate condizioni, anche per i redditi derivanti da attività "diverse", incluse quelle commerciali o a scopo di lucro, esercitate in maniera non prevalente o esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di "strumentalità immediata e diretta" con i fini di religione o di culto (cfr., sul punto, il paragrafo 5.2 della circolare 15/E del 2022).

La medesima circolare, inoltre, fornisce specifiche indicazioni relativamente alla modalità di applicazione della riduzione IRES in relazione ai redditi derivanti dal patrimonio immobiliare dei predetti enti religiosi al paragrafo 5.3.

Con riferimento alle disposizioni contenute nel CTS, come chiarito dalla predetta circolare n. 15/E al par. 1.1, nell'ottica di un coordinamento con le relative disposizioni, l'articolo 89, comma 5, del CTS ha inserito nell'articolo 6, il comma 3 secondo cui:

- «La riduzione non si applica agli enti iscritti nel Registro Unico nazionale del terzo settore» (primo periodo);

- «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 [cioè, gli enti religiosi civilmente riconosciuti], 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» (secondo periodo).

Il predetto comma 3 dell'articolo 6 si applica - secondo quanto stabilito dal successivo articolo 104, comma 2, del medesimo CTS - *«agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore 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»*.

Con riferimento agli enti religiosi civilmente riconosciuti, le norme del CTS si applicano, ai sensi dell'articolo 4, comma 3, *"limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5 [c.d. "attività di interesse generale"], nonché delle eventuali attività diverse [da quelle di "interesse generale"] di cui all'articolo 6, a condizione che per tali attività adottino un regolamento, in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, che, ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, recepisca le norme del presente Codice e sia depositato nel Registro unico nazionale del Terzo settore"*.

Si fa presente che il decreto del 26 ottobre 2021, n. 561 del Direttore generale della Direzione Generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese presso il Ministero del Lavoro ha previsto l'avvio del RUNTS a far data dal 23 novembre 2021, mentre ancora non è stata rilasciata la prevista autorizzazione dalla Commissione europea.

L'articolo 10, comma 9, del decreto legislativo n. 460 del 1997, inoltre, prevede che *«Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese (...), le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno, sono considerate ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1, fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili (...)*».

Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario

previsto in favore delle ONLUS dagli articoli 12 e seguenti del d.lgs. n.460 del 1997, limitatamente ai settori di cui al comma 1, lett. a), dell'articolo 10 sopra citato e quelle ad esse direttamente connesse, a condizione che:

- per tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili previste all'articolo 20-bis del d.P.R. n. 600 del 1973, introdotto dall'articolo 25, comma 1, del d.lgs. n. 460 del 1997;
- siano rispettati i requisiti statutari e i vincoli imposti dall'articolo 10 del d.lgs. n. 460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso articolo 10;
- adempiano all'onere della comunicazione di cui all'articolo 11 del d.lgs. n. 460 del 1997, per l'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS.

Tra le disposizioni di favore, la più significativa è la "*decommercializzazione*" delle attività istituzionali e connesse contenuta nell'articolo 150 del TUIR (rubricato "*Organizzazioni non lucrative di utilità sociale*"), secondo cui per le ONLUS "*non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile*".

Tale regime risulterà abrogato solo a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2 del CTS, ovvero "*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*" [cfr., art. 102, comma 2, lett. c), del CTS].

Alla luce di quanto illustrato, pertanto, si ritiene che:

a) alle rendite catastali delle unità immobiliari e delle loro pertinenze destinate esclusivamente all'esercizio delle attività di culto, non identificate dalla categoria catastale "*E/7 - Fabbricati destinati all'esercizio pubblico dei culti attribuita agli edifici di culto*", si applica il regime di cui all'articolo 36, comma 3, del TUIR, 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;

b) alle attività istituzionali "*di religione e di culto*" dalla stessa svolte, si applica la riduzione dell'aliquota IRES, ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, nei limiti e alle condizioni come da ultimo chiarite dalla citata circolare 1/E del 2022, fermo restando l'accertamento in concreto delle attività svolte dall'*Istante*;

c) per le attività del ramo ONLUS continuerà ad applicarsi la disciplina vigente di cui all'articolo 150 del TUIR, tenuto conto che l'*Istante* risulta ancora iscritto all'Anagrafe delle ONLUS.

La presente risposta viene fornita sulla base dei dati e fatti come rappresentati nell'istanza di interpello, fermo restando impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria circa la corretta spettanza delle disposizioni agevolative in esame, la cui valutazione attiene ad una verifica fattuale che non rientra nell'ambito applicativo dell'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)