

**Riforma del Terzo settore:
il bilancio degli Ets di grandi dimensioni
e gli aspetti fiscali degli enti ecclesiastici**

Giovedì 21 marzo 2024



La fiscalità degli Enti Ecclesiastici alla luce della riforma del Terzo settore

Avv. Simone Longhi

Segretario dell'Osservatorio Giuridico - Legislativo della Regione Ecclesiastica Marche

ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Definizione

*sono gli enti di religione o di culto riconosciuti come
persone giuridiche nell'ordinamento statale*



Le confessioni religiose, come tali, non sono di
regola dotate di personalità giuridica.

ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Hanno, ovvero possono ottenere, la personalità giuridica:

➔ gli enti cui tali confessioni danno vita

➔ gli organi - istituzioni in cui le confessioni sono articolate

Nel proseguo mi riferirò per semplicità espositiva agli enti della Chiesa Cattolica.

L'ordinamento civile italiano riconosce, a certe condizioni, gli enti della Chiesa, denominandoli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (art. 4 legge 222/85)

ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

I requisiti generali per il riconoscimento sono:

- erezione o approvazione dell'autorità ecclesiale competente
- sede in Italia
- fine di religione e culto

ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Il **fine di religione e culto** è considerato immanente per gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa (CEI, Regioni Ecclesiastiche, Province ecclesiastiche, Diocesi, Capitoli, Parrocchie, Chiese) Seminari, Istituti religiosi e secolari.

Per gli altri Enti Ecclesiastici il fine di religione e culto va verificato che sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico (legge 222/85 art. 2, c. 3 secondo periodo).

ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Per lo Stato Italiano diventa quindi:

- Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto
- Ente di una autonoma organizzazione confessionale, al quale lo Stato si è limitato a riconoscere la personalità giuridica

No ente pubblico: perché non è un ente dal quale o attraverso il quale viene esercitata un'autorità speciale

La categoria degli enti ecclesiastici va intesa come un tertium genus tra gli enti pubblici e le persone giuridiche private

REGIME TRIBUTARIO

ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

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

↓
art. 73 **comma 1, lettera c)**, e **comma 4** del dPR n. 917/1986

↙
Gli **enti** pubblici e **privati** diversi dalle società, i trust che non hanno per **oggetto** esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello stato

↘
L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla **legge**, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Gli Enti Ecclesiastici civilmente riconosciuti



hanno per legge 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.

In base alla **legge**, pertanto, l'ente ecclesiastico o religioso civilmente riconosciuto, è un ente non commerciale

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Perdita qualifica ente non commerciale

- ▶ **Regola:** l'ente non commerciale può perdere la qualifica di ente non commerciale quando, indipendentemente dalle previsioni statutarie, esercita prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta, tenendo conto anche dei parametri di commercialità cui fa riferimento la legge (art. 149, comma 1, DPR 917/86)
 - ↳ *Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta*
- ▶ **Eccezione:** la regola non si applica agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (art. 149 comma 4 TUIR)
 - ↳ *Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche*

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

L'eventuale perdita della natura religiosa o ecclesiastica dell'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto non può essere disposta dall'amministrazione finanziaria ma dall'Autorità competente (Ministero dell'Interno e Autorità Ecclesiastica)



art. 19 legge 222 del 1985

«Ogni mutamento sostanziale nel fine, nella destinazione dei beni e nel modo di esistenza di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto acquista efficacia civile mediante riconoscimento con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato. In caso di mutamento che faccia perdere all'ente uno dei requisiti prescritti per il suo riconoscimento può essere revocato il riconoscimento stesso con decreto del Presidente della Repubblica, sentita l'autorità ecclesiastica e udito il parere del Consiglio di Stato»



Cass. Sez. Trib. Sent. 14 gennaio 2021 n. 526

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

ATTIVITÀ ENTE ECCLESIASTICO

L'E.E. ha come finalità costitutiva ed essenziale quella di religione e di culto e per oggetto principale attività rispondenti al suo fine istituzionale (cfr. art. 16 lettera a) della L. 222/85)

Le attività di religione e di culto sono 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.

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

ATTIVITÀ ENTE ECCLESIASTICO

Può tuttavia svolgere direttamente anche attività diverse (cfr. art. 16 lettera b) della L. 222/85)

Le attività diverse sono quelle di:

- ▶ assistenza e beneficenza;
- ▶ istruzione;
- ▶ educazione e cultura;
- ▶ e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro.

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

TRATTAMENTO TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI - Art. 20 cost.

Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività

- vedi anche art. 7 c.1 legge 121/1985 di ratifica e accordo tra Stato Italiano e Santa Sede del 1984 -



Per «speciali gravami fiscali» devono intendersi forme di imposizione poste a carico delle associazioni, nulla derivando dall'art. 20 riguardo a norme statali (anzitutto legislative, in virtù della riserva di legge di cui all' art. 23 Cost.) che impongano contributi obbligatori a carico degli aderenti a confessioni religiose, da versarsi a favore di queste ultime, sul modello di quanto in passato stabilito dagli artt. 4 e 5, r.d. 1731/1930, per gli appartenenti alle Comunità israelitiche.

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Principi generali

- IMA 2005 CEI-

- ✓ 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
- ✓ 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)

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Principi generali

- IMA 2005 CEI-

- ✓ 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 (cfr legge n. 222/1985, art. 25)
- ✓ 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**

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

EQUIPARAZIONE CONCORDATARIA

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, avendo fine di religione o di culto, sono equiparati, agli effetti tributari, agli enti aventi fine di beneficenza e di istruzione (art. 7, comma 3, Accordo 1984)



Ciò sia in quanto **soggetti fiscali**, sia in relazione alle loro **attività di religione e culto**

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE (IRAP)

Sono tenuti alla dichiarazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) e al pagamento delle relative imposte gli enti ecclesiastici se:

- svolgono attività commerciale in via abituale
- hanno personale dipendente o assimilato o collaboratori occasionali nell'ambito delle attività istituzionali

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

TRIBUTI LOCALI

Imposta municipale propria (IMU) Dichiarazione – Presentazione annuale

Il possesso di immobili situati in Italia è soggetto all'IMU alla TARI e all'IMPI.
L'IMU è dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali (salvo casi particolari).

Gli enti ecclesiastici (in quanto enti non commerciali) devono presentare in via telematica la **dichiarazione IMU ogni anno** (art. 1 c. 770 L. 160/2019 e DM 4 maggio 2023), anche se non ci sono variazioni da segnalare, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

IMU Principali agevolazioni

La base imponibile dei seguenti fabbricati è ridotta alla metà per:

- ❖ Fabbricati di interesse storico o artistico (art. 10 c. 2 D.Lgs. 42/2004 e art. 1 c. 747 lett. a) Legge n. 160 del 27/12/2019). Se il fabbricato è concesso in comodato si applica la doppia riduzione della base imponibile.
- ❖ Fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati (c. 747 lett. b) Legge n. 160 del 27/12/2019). Tale inagibilità va accertata alternativamente: dall'Ufficio tecnico comunale con perizia a carico del proprietario, dal proprietario con dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà

L'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal Comune, è ridotta per:

- ❖ Abitazioni locate a canone concordato (art. 1 c. 760 Legge n. 160 del 27/12/2019)

IMU Principali esenzioni

Terreni agricoli

Sono esenti dall'imposta i terreni agricoli come di seguito qualificati:

- Posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli IAP
- Ubicati nei comuni delle isole minori
- A immutabile destinazione agrosilvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile
- Ricadenti in aree montane o di collina

(art. 1 c. 758 Legge n. 160 del 27/12/2019)

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

IMU Principali esenzioni

Fabbricati

Ai sensi dell'art. 1 c. 759 Legge n. 160 del 27/12/2019 sono esenti dall'imposta, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte:

(..)

- Fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (lett. B)
- Fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'art. 5-bis D.P.R. 601/1973 (lett. C)
- Fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze (lett. D);
- Fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13,14,15 e 16 del Trattato lateranense (lett. E)
- Immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali e 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'art. 16 lett. a) della legge 20 maggio 1985 n. 222 (lett. G)

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

IMU Principali esenzioni

Aggiornamenti 2024

L'art. 1 comma 71 della Legge 30/12/2023 n. 213 ha dato un'interpretazione autentica all'art. 1 c. 759 lettera g) della legge 27/12/2019 n. 160 precisando che:

- ▶ a) gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a un soggetto 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, funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, con modalità non commerciali;
- ▶ b) gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992, anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità.

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

IMU Principali esenzioni

Aggiornamenti 2024

- Ai fini dell'esenzione, gli immobili si intendono "posseduti" anche nel caso in cui siano concessi in comodato a un ente pubblico o privato diverso dalle società, a un trust (che non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale) nonché a un organismo di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile – con modalità non commerciali – esclusivamente attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto e che sia funzionalmente e strutturalmente collegato al concedente
- Gli immobili si intendono "utilizzati" quando strumentali alle destinazioni sopra indicate (vedi art. 7 c. 1 lettera i) del D.Lgs n. 504 del 1992), anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

IMU Principali esenzioni

Comodato immobili

(Immobili di cui alla Legge n. 160 del 27/12/2019 art.1 c. 759 lettera g))

Secondo la **norma nazionale** gli immobili concessi in comodato sono esenti solo in caso di collegamento funzionale tra comodante e comodatario e tenuto conto delle altre prescrizioni normative prima richiamate.

Tuttavia i **Comuni**, nel loro Regolamento, utilizzando la facoltà prevista dall'art. 1 c. 777 lettera e) della legge 27/12/2019 n. 160, possono "stabilire l'esenzione dell'immobile dato in comodato gratuito al comune o ad altro ente territoriale, o ad ente non commerciale, esclusivamente per l'esercizio dei rispettivi scopi istituzionali o statutari"

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

IMU Principali esenzioni

Uso promiscuo degli immobili di cui alla Legge n. 160 del 27/12/2019 c. 759 lettera g)
E' prevista una disciplina specifica (cfr. D.L. 1/2012 Art. 91-bis c. 3 e D.M. 200/2012 art. 5)

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

attività di religione o culto art. 16 lett. a) legge 222/1985	attività diverse art. 16 lett. b) legge 222/1985
necessarie per l'E.E.	possibili per l'E.E.
esclusione dalla tassazione	regime fiscale ordinario

REGIME TRIBUTARIO ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DIVERSE DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

Attività non rilevanti (entrate e uscite)	Attività non imponibili	Attività imponibili
<ul style="list-style-type: none"> Assistenza Beneficenza Altre attività senza corrispettivi Contributi Liberalità Donazioni 	<ul style="list-style-type: none"> attività dell'art. 143 TUIR <ul style="list-style-type: none"> - decommercializzate - raccolte occasionali - manifestazioni locali di sorte (tombole, lotterie, pesche e beneficenza) 	<ul style="list-style-type: none"> attività suscettibili di creare reddito imponibile nelle diverse categorie <ul style="list-style-type: none"> - redditi fondiari (*) - redditi di capitale - redditi d'impresa (+) - redditi diversi
non soggette a tassazione	non soggette a tassazione	aliquota IRES ridotta al 50% 

(*) esenzione per reddito fondiario su edifici di culto, pertinenze e monasteri di clausura (art. 36 TUIR);
riduzione per immobili soggetti a tutela (art. 90 e 144 TUIR)

(+) Per il reddito di impresa c'è una **speciale deduzione** per enti ecclesiastici riguardo al lavoro dei religiosi (art. 144 c. 5 TUIR; D.M. 28/03/1986)

ENTI RELIGIOSI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Il «Ramo» terzo settore e «ramo» impresa sociale

ENTI RELIGIOSI CIVILMENTE RICONOSCIUTI Il «Ramo» terzo settore e il «ramo» impresa sociale

Nella disciplina di riforma del terzo settore (D.Lgs. n.117/2017 – Codice del Terzo Settore e D.Lgs. n. 112/2017) gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti hanno un trattamento particolare.

ENTI RELIGIOSI CIVILMENTE RICONOSCIUTI Il «Ramo» terzo settore e «ramo impresa sociale»

Dalla disciplina del terzo settore desumiamo che gli **enti di terzo settore** devono svolgere **attività di interesse generale** previste come di seguito:

- **art. 5 del D. Lgs 117/17 per gli ETS** (in via esclusiva o prevalente e senza scopo di lucro). Si possono aggiungere solo le attività diverse (art.6) (secondarie e strumentali) e le raccolte fondi (art.7).
- **art. 2 del D.Lgs 112/2017 per le IS** (in via stabile e principale e senza scopo di lucro). Dalle AIG devono originare almeno il 70% dei ricavi complessivi occupando lavoratori svantaggiati oppure persone molto svantaggiate o con disabilità in numero almeno non inferiore al 30% dei lavoratori. Nella seconda ipotesi si potrebbero svolgere qualsiasi tipo di attività.

ENTI DEL TERZO SETTORE

Art. 4 D. Lgs. 117/2017

- ODV (disciplinati dal D. Lgs. 117/2017)
- associazioni di promozione sociale (disciplinati dal D. Lgs. 117/2017)
- enti filantropici (disciplinati dal D. Lgs. 117/2017)
- reti associative (disciplinati dal D. Lgs. 117/2017)
- Associazioni
- Fondazioni
- altri enti privati non societari
- società di mutuo soccorso
- ✓ enti religiosi civilmente riconosciuti (limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale previste all'art. 5 del D.Lgs. 117/2017 per ETS e all'art. 2 del D.Lgs. 112/2017 per IS) e le fabbricerie (art. 4 c. 3 D. Lgs. N. 117/2017)

Per le IS (art. 1 D. Lgs. 112/2017) si aggiungono:

- enti privati inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del c.c.(quindi anche società e cooperative sociali, considerate imprese sociali di diritto)

ENTI RELIGIOSI CIVILMENTE RICONOSCIUTI

Gli **Enti Religiosi civilmente riconosciuti**, dice l'**art. 4 co. 3 del D.Lgs. N. 117/17**, possono divenire destinatari delle norme contenute nel CTS a determinate condizioni.

Ci si riferisce a:



- **enti ecclesiastici cattolici** di cui alla Legge 222/1985 e fabbricerie
- **enti appartenenti a confessioni che hanno stipulato intese con lo Stato Italiano** (art. 8, co. 3, Cost.)
- **enti delle confessioni prive di intesa con lo Stato Italiano** (Legge n. 1159 del 1929 sui culti ammessi)

N.B. = Tali enti devono essere riconosciuti civilmente ed iscritti nel registro delle persone giuridiche, istituito e tenuto presso le competenti prefetture - UTG

Il Ramo Terzo Settore o Impresa Sociale dell'ente ecclesiastico

D.Lgs. n. 117/17, art. 4, co. 3	D.Lgs. n. 112/17, art. 1, co. 3
<p>Agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 5, nonché delle eventuali attività diverse 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. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6.</p>	<p>Agli enti religiosi civilmente riconosciuti e alle fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all'articolo 2, 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 delle finalità di tali enti, recepisca le norme del presente decreto. Per lo svolgimento di tali attività deve essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 9. I beni che compongono il patrimonio destinato sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato. Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui all'articolo 2, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui al citato articolo 2.</p>

ENTI RELIGIOSI CIVILMENTE RICONOSCIUTI Il «Ramo» terzo settore e «Ramo» impresa sociale

Gli **enti religiosi civilmente riconosciuti** non possono essere **enti di terzo settore** (ETS)

MA

possono, **limitatamente allo svolgimento delle attività di interesse generale**, essere **rami ETS** a condizione che adottino un regolamento, che tengano una contabilità separata e abbiano un patrimonio destinato.

N.B. = La disciplina è identica per le **imprese sociali** nel D. Lgs. n. 112/2017, articolo 1, comma 3.

REGOLAMENTO ISTITUTIVO DEL RAMO C.D. «DI INTERESSE GENERALE»

Dato che già esiste un soggetto giuridico – l'ente religioso civilmente riconosciuto – e ciò che entra nel nuovo mondo del Terzo Settore non è il soggetto ma le attività, il legislatore richiede la redazione di un **Regolamento**.

- 1) **Il soggetto che lo adotta**: colui al quale sono attribuiti i poteri amministrativi (can. 1279) relativamente all'ente titolare delle attività di interesse generale.
- 2) **Dovrebbe trattarsi di un atto di amministrazione straordinaria** (cf IMA 2005, Allegato C) per il quale occorre acquisire l'autorizzazione dell'Ordinario.
- 3) **La forma**: atto pubblico o scrittura privata autenticata (non più la sola scrittura privata registrata).
- 4) **Deve essere depositato nel Registro Unico** (Ramo Terzo Settore) o al **Registro delle Imprese** (Ramo Impresa Sociale).
- 5) **Può essere successivamente modificato** osservando le medesime condizioni prescritte per la sua prima adozione.
- 6) **Il contenuto**:
 - a) «ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, **recepisca le norme del presente Codice**» (Codice Terzo Settore),
 - b) «ove non diversamente previsto ed in ogni caso nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti, **recepisca le norme del presente decreto**» (Decreto Impresa Sociale).

DEPOSITO REGOLAMENTO

Va infine precisato che tale regolamento, fino a quando non è entrato in funzione il nuovo registro unico del terzo settore mediante **Decreto Ministeriale n. 106 del 2020**, doveva essere depositato presso il registro ONLUS tenuto dalla Direzione Regionale dell' Agenzia delle Entrate.

Oggi il deposito del regolamento del ramo di interesse generale dell'ente ecclesiastico avviene direttamente tramite **deposito presso l'Ufficio Regionale del RUNTS competente territorialmente.**

PATRIMONIO DESTINATO

Nel regolamento dovrà essere individuato un **patrimonio destinato**.

L'istituto aveva rappresentato una novità rispetto al passato, non essendo stato previsto in riferimento al RAMO Onlus o INLUS. Il concetto di **patrimonio destinato** utilizzato dall'art. 4, comma 3, CTS, era **originariamente assai sfumato** e stando all'impostazione da ritenersi condivisibile, si trattava in realtà di indicare una lista di beni (materiali, immateriali e finanziari) da inserire nel patrimonio destinato del ramo terzo settore, correttamente valorizzati e impiegati nella gestione di una o più attività di interesse generale. Dunque, senza creare una separazione patrimoniale perfetta fra i beni dell'Ente Ecclesiastico e quelli attribuiti al Ramo. Questo significava, al contempo, che in caso di debiti contratti dal ramo di interesse generale avrebbe dovuto rispondere l'Ente Ecclesiastico con tutto il suo patrimonio.

Sul punto è intervenuto direttamente il legislatore con un preciso chiarimento inserito all'ultimo periodo dell'art. 4, comma 3, CTS: **oggi è pacifico pertanto che il patrimonio destinato identifica una vera e propria segregazione rispetto al resto del patrimonio dell'Ente ecclesiastico, rimasto estraneo alle attività del ramo** (*«Per le obbligazioni contratte in relazione alle attività di cui agli articoli 5 e 6, gli enti religiosi civilmente riconosciuti e le fabbricerie di cui all'articolo 72 della legge n. 222 del 1985 rispondono nei limiti del patrimonio destinato. Gli altri creditori dell'ente religioso civilmente riconosciuto o della fabbriceria non possono far valere alcun diritto sul patrimonio destinato allo svolgimento delle attività di cui ai citati articoli 5 e 6»*).

TENUTA DI SEPARATE SCRITTURE CONTABILI

Prescrive il CTS che l'Ente religioso civilmente riconosciuto, in relazione all'attività svolta attraverso il Ramo, dovrà tenere **separate scritture contabili** (contemplate all'art. 13 CTS).

DISCIPLINA APPLICABILE AL RAMO C.D. «DI INTERESSE GENERALE»

Le regole che sono state espressamente escluse dal CTS sono le seguenti:

➤ **Art. 12 (Denominazione sociale).**

Ciò comporta che l'Ente religioso civilmente riconosciuto non dovrà in nessun caso apporre l'acronimo "ETS" accanto alla propria denominazione.

➤ **Art. 15, comma 3 (Libri sociali obbligatori)**

Questa esclusione consentirà all'Ente religioso di vietare l'esame dei propri libri sociali ai propri soci o aderenti.

➤ **Art. 29 (Denuncia al tribunale e ai componenti dell'organo di controllo).**

Stando alla disposizione in commento, l'Ente religioso può impedire nel regolamento la possibilità che taluni soggetti (associati, revisori dei conti, organi di controllo, ovvero il pubblico ministero) possano agire ai sensi dell'art. 2409 c.c. per denunciare eventuali gravi irregolarità di gestione.

REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

Un ente religioso civilmente riconosciuto può avere la seguente situazione e svolgere:

- **attività di religione o culto** (art. 16 lett. a) legge 222/1985), che sono necessarie per l'ERCR e non sono di fatto soggette ad imposizione fiscale (esclusione dalla tassazione)
- **attività diverse** (art. 16 lett. b) legge 222/1985), che sono possibili per l'ERCR e 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 (regime fiscale ordinario).

REGIME FISCALE DELLE ATTIVITÀ DEGLI ENTI ECCLESIASTICI



REGIME FISCALE ETS

Per comprendere il regime fiscale del **ramo ETS dell'ente religioso civilmente** riconosciuto bisogna fare una breve premessa.

Il **regime fiscale dell'ETS** è disciplinato dall'art. 79 del CTS. in tale disposizione si fa una distinzione tra:

- ✓ **ENTI NON COMMERCIALI – ETS NON COMMERCIALI** : si applica il Titolo X del D. Lgs 117/2017 (artt. 79-89) e il Titolo II – Capo III (enti non commerciali) del DPR 917/1986 – TUIR (artt. 143-150)
- ✓ **ETS COMMERCIALI – ETS COMMERCIALI** : si applica il Titolo II – Capo II del DPR 917/1986 - TUIR (artt. 81-142) e il Titolo X del D. Lgs. 117/2017 (artt. 79-89)

N.B. = Per capire la natura dell'ente ETS e quindi quale disciplina si applica si deve individuare prima la **qualifica fiscale delle attività di interesse generale** (commerciali o non commerciali) che l'ETS svolge (ai sensi dei cc. 2, 2-bis e 3 dell'art. 79 del CTS) e poi identificare qual è la **natura (commerciale o non commerciale) dell'ETS** (ai sensi dei cc. 5 e 5-bis dell'art. 79 del CTS).

AGEVOLAZIONI FISCALI ETS NON COMMERCIALE

Imposte sui redditi

non hanno natura commerciale (art. 79 c.2) le attività di interesse generale «a pareggio»

non concorrono a formare il reddito (art. 79 c.4) le raccolte occasionali di fondi anche con cessione di beni di modico valore o servizi ai sovventori, i contributi pubblici erogati per lo svolgimento delle attività di interesse generale «di cui ai commi 2 e 3»

non hanno natura commerciale (art. 79 c. 6) l'attività svolta dalle associazioni nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi in conformità alle finalità istituzionali

non concorrono a formare il reddito (art. 79 c. 6) le somme versate dai soci a titolo di quote o contributi

Determinazione forfettaria del reddito di imprese (art. 80) per le attività commerciali (attività di interesse generale «svolte con modalità commerciale», attività diverse (art.6) raccolte fondi non occasionali e di natura corrispettiva (art. 7)

AGEVOLAZIONI FISCALI ETS NON COMMERCIALE

LIBERALITA' – SOCIAL BONUS (ART. 81)

credito di imposta per le liberalità in denaro del:

65% se effettuate dalle persone fisiche

50% se effettuate da enti o società

destinate al recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati agli ETS e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali

il credito di imposta spetta entro il limite:

del 15% del reddito imponibile per persone fisiche e enti non commerciali

del 5% del reddito d'impresa per i titolari di reddito d'impresa il credito di imposta è ripartito in 3 quote annuali di pari importo

LIBERALITA' (ART. 83)

Le liberalità in denaro o in natura agli ETS da parte di persone fisiche prevedono una detrazione del 30% (35% per ODV) per 30.000 euro complessivi per periodo di imposta

Le liberalità in denaro o in natura agli ETS da parte di persone fisiche, società, enti sono deducibili nel limite del 10% del reddito con possibilità di riporto

AGEVOLAZIONI FISCALI ETS COMMERCIALE

Imposte indirette e tributi locali

- Esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipocatastali (art. 82 c.2) per i trasferimenti a titolo gratuito
- Imposte di registro e ipocatastali fisse (art. 82 c.3) relative a atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione
- Esenzione imposta di registro (art. 82 c. 3) relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche normative
- Imposta di registro fissa (art. 82 c.3) per atti, contratti e ogni altro documento relativo alle AIG accreditate o convenzionate
- Imposta di registro e ipocatastali fisse (art. 82 c. 4) relative all'acquisto della proprietà di beni immobili e alla costituzione onerosa di diritti reali su beni immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto
- Esenzione bollo (art. 82 c. 5) per gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti
- ~~[esenzione IMU e TASI (art. 82 c.6) immobili posseduti e utilizzati direttamente e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali (art. 79 CTS o DM 200?) di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché alle attività di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a) [attività di religione o culto]~~
- tributi locali diversi da IMU e TASI (art. 82, c. 7)
- IRAP (art. 82, c. 8) possibilità per regioni e province autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni
- esenzione imposta sugli intrattenimenti (ISI) (art. 82, c. 9) per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
- esenzione tasse concessioni governative (art. 82, c. 10) riguardanti atti e provvedimenti

AGEVOLAZIONI FISCALI IMPRESE SOCIALI

UTILI

- ✓ Defiscalizzazione utili reinvestiti (art. 18, c. 1) qualora vengano destinati ad apposita riserva indivisibile in sospensione d'imposta in sede di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui sono stati conseguiti, e risultino effettivamente destinati, entro il secondo periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati conseguiti, allo svolgimento dell'attività statutaria o ad incremento del patrimonio
- ✓ Possibilità di distribuire una quota inferiore al 50% degli utili (art. 3, c. 3, lett. b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale
- ✓ Possibilità di distribuire una quota inferiore al 50% degli utili (art. 3, c. 3, lett. b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale
- ✓ Possibilità di distribuire una quota inferiore al 50% degli utili (art. 3, c. 3, lett. b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale

AGEVOLAZIONI FISCALI IMPRESE SOCIALI

AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRECTE E TRIBUTI LOCALI (D. Lgs. 117/2017)

- esenzione da imposta di successione e donazione e connesse ipotecarie (art. 82, c. 2) per i trasferimenti a titolo gratuito
- imposta di registro e ipotecarie fisse (art. 82, c. 3) relative a: atti costitutivi, modifiche statutarie, operazioni di fusione, scissione o trasformazione
- esenzione imposta di registro (art. 82, c. 3) relativa alle modifiche statutarie necessarie per adeguare gli statuti a modifiche o integrazioni normative
- imposta di registro e ipotecarie fisse (art. 82, c. 4) relative all'acquisto della proprietà di beni immobili e alla costituzione onerosa di diritti reali su beni immobili a condizione che siano utilizzati direttamente per gli scopi istituzionali entro 5 anni dall'acquisto
- esenzione bollo (art. 82, c. 5) «gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti»
- IRAP (art. 82, c. 8) possibilità per regioni e province autonome di Trento e Bolzano di prevedere esenzione o riduzioni
- esenzione imposta sugli intrattenimenti (ISI) (art. 82, c. 9) per intrattenimenti occasionali o in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione
- Esenzione tasse concessione governative (art. 82 c. 10) riguardanti atti e provvedimenti

LIBERALITÀ (ART. 83)

- Le liberalità in denaro o in natura agli IS (no per imprese sociali societarie diverse dalle cooperative sociali) da parte di persone fisiche prevedono una detrazione del 30% (35% per ODV) per 30.000 euro complessivi per periodo di imposta
- Le liberalità in denaro o in natura agli IS da parte di persone fisiche, società, enti sono deducibili nel limite del 10% del reddito con possibilità di riporto

REGIME FISCALE RAMO ETS E IS

La natura commerciale o non commerciale dell'ente si applica però solo al **RAMO di interesse generale o di impresa sociale** dell'ente religioso civilmente riconosciuto in quanto **l'ente religioso civilmente riconosciuto è sempre soggettivamente un ente non commerciale** in base all'art. 149 TUIR.



Quindi è possibile avere **un ente religioso civilmente riconosciuto (ente non commerciale)** con ramo di terzo settore commerciale.



È stato posto un **quesito alla Regione Marche** per capire se l'ente religioso civilmente riconosciuto può iscriversi al Runts sia un ramo ETS che un ramo IMPRESA SOCIALE.



Al momento la Regione ha escluso tale possibilità.
Si attende un chiarimento da parte del Ministero competente.

DECORRENZA REGIME FISCALE ETS E IS

REGIME ANTICIPATO ETS

La disciplina fiscale prevista nel Titolo X del CTS non è in vigore ma in via anticipata si applicano a tutti gli ETS le seguenti norme

- Art. 81 Social bonus
- Art. 82 Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali
- Art. 83 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali

REGIME SPECIALE TRANSITORIO

SOLO ODV ED ENTI FILANTROPICI: Art. 84, comma 2 – esenzione IRES redditi fondiari su immobili per attività istituzionale

SOLO APS: Art. 85, comma 7 - esenzione IRES redditi fondiari su immobili per attività istituzionale

ODV, APS ed ONLUS (Art. 102 Abrogazioni (c.1, lettere e), f) e g): il regime proprio delle OdV, APS e Onlus verrà abrogato solo quando il regime fiscale ETS (tutto il titolo X del CTS) entrerà in vigore (art. 102 c. 2)

DECORRENZA REGIME FISCALE ETS E IS

Molte norme del CTS sono già in vigore, ma non tutte.

In particolare per la decorrenza del regime fiscale, disciplinato appositamente per gli ETS e per le imprese sociali, si devono avverare due condizioni:

- ✓ **Operatività del RUNTS** (avvenuta con DM 106 del 2020)
- ✓ **Autorizzazione della Commissione europea su alcune norme fiscali** (artt 77, 79, comma 2-bis, artt. 80 e 86 del D.Lgs. 117/2017) (non avvenuta)

Senza questa seconda autorizzazione tutto il regime fiscale è in sospeso.

L'art. 104 del D.Lgs. 117 del 2017 stabilisce infatti la sospensione delle disposizioni del titolo X del D. Lgs. 117/2017 (da artt. 79 a 89), le quali si applicheranno a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea, visto che il Runts è già operativo.

REGIME FISCALE RAMI ONLUS

REGIME FISCALE RAMI ONLUS

Ai **rami onlus degli enti religiosi civilmente riconosciuti già iscritti nel relativo registro e che oggi depositano il regolamento di interesse generale presso il RUNTS** si applicano le seguenti norme agevolative in via anticipata:

- Art. 81 Social bonus
- Art. 82 Disposizioni in materia di imposte indirette e tributi locali
- Art. 83 Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali
- Ripartizione del 5 per mille

Conclusioni

Non c'è nessuna norma che obblighi gli **enti religiosi civilmente riconosciuti** ad assumere la forma di **ente di terzo settore** o di **impresa sociale** per svolgere una o più attività di interesse generale.

Essi possono entrare nel Terzo Settore con un **ramo ETS** o **ramo IS** oppure con la **creazione di un ente civile collegato**.

Gli enti religiosi che hanno i rami onlus possono ancora scegliere in quanto non è stata prevista la trasmigrazione automatica al Runt e pertanto possono:

- iscriversi al Runts e acquisire la qualifica di ramo ETS di enti religiosi o acquisire la qualifica di ramo IS con registrazione nel registro delle imprese (dove si trova una sezione «imprese sociali» loro dedicata), poi tali dati confluiranno anche al RUNTS attraverso una comunicazione diretta tra pubblici uffici
- rimanere nell'anagrafe ONLUS

Il termine previsto per l'iscrizione al Runts, se si vuole rimanere all'interno della disciplina del terzo settore, coincide con il **31 marzo dell'anno di imposta successivo a quello in cui perverrà l'autorizzazione della Commissione Europea** di cui all'articolo 101, comma 10, CTS (art. 34, comma 3, DM 106 del 2020).

Conclusioni

I rami onlus degli enti religiosi civilmente riconosciuti conservano, restando tali, il regime fiscale delle Onlus per le attività diverse inserite nel ramo onlus fino a tutto il periodo di imposta in cui sarà ottenuta l'autorizzazione della Commissione europea.

In caso di iscrizione al Runtts perdono il regime fiscale delle Onlus (es. non commercialità delle attività istituzionali e la decommercializzazione delle attività connesse).

Di contro vi potrebbero essere vantaggi dall'iscrizione al Runtts per partecipare ad es. ad alcuni specifici bandi che hanno come destinatari solo ETS, o per fare raccolte di fondi non occasionali (art. 6) o sponsorizzazioni (vietate alle onlus).

Anche per le imprese sociali c'è un regime fiscale di favore (ad es. completa defiscalizzazione degli utili reinvestiti) ma anche in questo caso non è ancora in vigore.

Conclusioni

In conclusione è da dire che la normativa contenuta nel Codice del Terzo Settore, riconoscendo per **tutti** la possibilità di utilizzo di una pluralità di forme giuridiche diverse per il **perseguimento di finalità civiche, solidaristiche, e di utilità sociale** offre anche agli enti religiosi civilmente riconosciuti l'**opportunità** di agire nella società per l'animazione umana e secondo i valori propri della confessione di appartenenza.

Si tratta quindi di una opportunità, e come tale deve essere intesa, per realizzare il bene comune in una società che ne ha veramente bisogno.

GRAZIE A TUTTI PER L'ATTENZIONE