



Studio BPV & Partners S.R.L. - STP
Dottori Commercialisti e Revisori Legali dei Conti

Partners

Dott. Michele Pelizzari
Dott. Alberto Visioli
Dott. Gabriele Bonatti

Collaboratori

Dott.ssa Patrizia Arleo
Dott.ssa Beatrice Arduini
Dott.ssa Caterina Visioli

Circolari per la clientela

Viale Antonio Bizzozzero 5 - 43123 Parma
Tel. 0521/969052-964678
Email: segreteria@bpveassociati.it
www.bpveassociati.it



Ires con aliquota ridotta per il Terzo Settore

Le Entrate fissano i principi per un'applicazione limitata

L'agenzia delle Entrate, stante il permanere di un rilevante contenzioso in merito all'applicabilità della riduzione dell'aliquota Ires al 50% prevista dall'articolo 6 del Dpr 601/1973, ha emanato una circolare (n. 15/E/2022) dove indica il proprio orientamento. La circolare si concentra su casistiche relative a tre gruppi di enti fra quelli interessati, ma espone di fatto alcuni principi di carattere generale da leggere in riferimento ai contribuenti Ires che possono rientrare nella disposizione agevolativa. Lo scenario che ne deriva impone valutazioni approfondite settore per settore, se non addirittura caso per caso, in relazione a profili soggettivi e oggettivi.

La disposizione agevolativa

L'agevolazione portata dall'articolo 6 del Dpr 601/1973 **non** si può ritenere di **semplice e pacifica applicabilità**. La norma nello specifico prevede che l'aliquota Ires ordinaria, pari al 24% del relativo reddito complessivo soggetto a tassazione, viene ridotta al **50%** per alcune tipologie di contribuenti espressamente individuati, in possesso di personalità giuridica (condizione essenziale) in considerazione delle loro attività caratterizzate da un'**utilità sociale marcata**.

«Agevolazioni di carattere soggettivo» - Articolo 6, comma 1 del Dpr 601/1973	
L'Ires è ridotta alla metà nei confronti dei seguenti soggetti:	<ul style="list-style-type: none"> 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.
--	---

È importante ricordare che la disposizione in esame opera **a tempo sostanzialmente determinato**. Ciò a causa delle modifiche stabilite dall'articolo 1, commi 51 e 52 della Legge 145/2018. Questa norma ha, infatti, disposto la futura abrogazione della disposizione agevolativa, esattamente nel periodo d'imposta in cui verrà sostituita con altra norma di agevolazione pienamente compatibile con il diritto dell'Unione europea.

Quindi la nuova disposizione che verrà emanata, garantendo il necessario coordinamento con le norme speciali in materia tributaria introdotte dal Dlgs 117/2017 (Codice del Terzo Settore), individuerà misure di favore nei confronti dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà.

Nel quadro normativo attuale il comma 3 dell'articolo 6 del Dpr 601/1973, aggiunto dall'articolo 89, comma 5 del Dlgs 117/2017 (CTS), prevede espressamente che la riduzione **non** si applica agli enti iscritti nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (**RUNTS**). Questa disposizione opera con finalità di coordinamento con le norme del Terzo Settore e prevede altresì che agli enti religiosi civilmente riconosciuti, indicati dall'articolo 4, comma 3 del CTS, iscritti nel RUNTS (in possesso dei requisiti indicati in tabella), la riduzione si applica limitatamente alle attività **diverse da quelle istituzionali** d'interesse generale elencate nell'articolo 5 del medesimo Dlgs 117/2017.

Enti religiosi civilmente riconosciuti – Applicazione del Dlgs 117/2017: condizioni poste dall'articolo 4, comma 3 del CTS

Per le eventuali attività diverse da quelle di interesse generale (articolo 6):

- devono adottare 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 CTS e sia depositato nel RUNTS;
- dev'essere costituito un patrimonio destinato e devono essere tenute separatamente le scritture contabili di cui all'articolo 13 del CTS;
- i beni che compongono il patrimonio destinato, con cui gli enti rispondono delle obbligazioni contratte per le attività in qualità di ETS, sono indicati nel regolamento, anche con atto distinto ad esso allegato.

Tuttavia, stante le condizioni imposte a livello transitorio dall'articolo 104, comma 2 del CTS, anche questa norma, come varie altre di carattere fiscale introdotte dal CTS, si applicherà **solo a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea** (articolo 101, comma 10 del CTS), visto che l'altra sospensiva di avvio dell'operatività del RUNTS è ormai venuta meno in considerazione che il predetto Registro è entrato in funzione dal 23 novembre 2021 (Dm 106/2020) e si sta gradualmente popolando.

I principi tracciati dalla Circolare n. 15/E/2022

L'agenzia delle Entrate ha emanato la propria **circolare n. 15/E del 17 maggio 2022** dove affronta la problematica concentrandosi su casistiche relative a tre gruppi di enti quali gli **"enti ospedalieri"**, le **fondazioni di origine bancaria** (Dlgs 153/1999) e gli **enti religiosi civilmente riconosciuti**, in quanto portatori nel tempo delle principali criticità interpretative.

Al contempo però la suddetta circolare nel delineare gli aspetti peculiari per quei soggetti, traccia principi di carattere generale che consentono la delimitazione dei profili di applicabilità dell'agevolazione estensibili a tutti i soggetti richiamati nella norma di riferimento fino a quando questa risulterà applicabile.

Costituisce punto fermo il fatto che, per beneficiare della riduzione a metà dell'aliquota Ires, occorra, in primo luogo, che il soggetto rientri in una delle categorie di **"enti"** espressamente indicate nel comma 1 dell'articolo 6 del Dpr 601/1973 e sia al contempo dotato di personalità giuridica come stabilito nel successivo comma 2.

Tuttavia, la presenza del **requisito soggettivo** viene ritenuto **condizione necessaria** per l'accesso potenziale al regime di favore, ma da sola – in taluni casi – non sufficiente ai fini della legittima fruizione del beneficio.

Occorre che venga **confermata l'utilità sociale dell'attività svolta** dall'ente soggetto a Ires e, quindi, che vi sia in tal senso un effettivo diritto di poter ricondurre alla tassazione ridotta i relativi ricavi produttivi del reddito Ires.

Pertanto, la *ratio* dell'agevolazione presuppone una verifica sostanziale e un giudizio che garantisca: la sua appartenenza non solo formale alle categorie elencate dalla norma e l'effettiva **"meritevolezza"** dell'attività svolta in sostanza. Quindi non basta che gli scopi individuati dalle norme istitutive e/o dallo statuto siano conformi ai presupposti, ma occorre che vi sia lo svolgimento sostanziale, dell'attività meritoria dal momento che la natura dell'attività in concreto esercitata dall'ente prevale, comunque, sul fine dichiarato a livello di scopo statutario.

La circolare dal punto di vista del profilo generale della disposizione agevolativa trae il proprio indirizzo interpretativo dalle conclusioni della Corte di Cassazione. In effetti la giurisprudenza di legittimità, nel tempo, ha stabilito che l'agevolazione è anche soggettiva in base al contenuto letterale della norma, ma la natura soggettiva deve intendersi nel senso che *"il beneficio non è applicabile a soggetti diversi, ancorché svolgenti attività analoga, ma non anche che spetti per il solo fatto della natura del soggetto, ancorché questi svolga un'attività esorbitante da quella che giustificerebbe l'esenzione"* (Cassazione n. 2573/1990).

Quindi la riduzione dell'aliquota è riservata agli enti descritti e indicati dalla disposizione che **non** è suscettibile di essere **estesa** a soggetti che non svolgono le attività ivi contemplate, in quanto le norme di agevolazione hanno carattere eccezionale e devono essere interpretate restrittivamente (Cassazione n. 9758/2010 e n. 25586/2016). Non basta, pertanto, la qualità del soggetto ricordato dalla norma, ma deve trovarsi altresì giustificazione anche nella natura dell'attività svolta, dal momento che il prelievo fiscale ridotto a favore dello Stato vada a tutelare concreti interessi meritevoli di particolare attenzione e con l'ulteriore onere, che ricade sul soggetto richiedente l'agevolazione, di dimostrare il possesso di tutti i requisiti, soggettivi e oggettivi, necessari per la fruizione del beneficio.

La circolare richiama il pronunciamento del Consiglio di Stato (parere 8 ottobre 1991, n. 1296), riferito al trattamento tributario degli enti ecclesiastici aventi fini di religione o di culto, che si traduce però in una considerazione di carattere generale applicabile a tutti gli enti potenzialmente ammessi a beneficiare della riduzione dell'aliquota Ires e che, quindi, costituisce riferimento di indirizzo dal momento che è stato ripreso anche dai pronunciamenti della Corte di Cassazione.

Parere del Consiglio di Stato n. 1296 dell'8 ottobre 1991

L'agevolazione:

- non ha natura meramente soggettiva in quanto se, da un lato, non è applicabile a soggetti diversi da quelli contemplati dalla norma, ancorché svolgenti attività analoga, essa non spetta, tuttavia, per il solo fatto della natura del soggetto;
- configura 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 dell'attività che determinate categorie di contribuenti svolgono e che, in ragione di ciò, sono meritevoli di beneficiare della agevolazione.

Portando l'attenzione dell'analisi sul profilo oggettivo e partendo dal presupposto della sussistenza del requisito soggettivo di appartenenza categoriale del soggetto meritevole del trattamento agevolativo, la riduzione dell'aliquota Ires si applica ai redditi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali da parte degli enti suddetti o comunque derivanti dagli **asset patrimoniali istituzionali**. Questa affermazione porta a dover ragionare sull'impossibilità concettuale di estendere acriticamente l'applicazione dell'esenzione 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.

Si deve, pertanto, affermare che occorre sempre operare una **distinzione** fra redditi soggetti a tassazione con **aliquota Ires 24%** e quelli a tassazione con **aliquota 12%, cioè ridotta del 50%**, andandoli a indicare nella **dichiarazione dei redditi** in modo coerente a tale ripartizione ai fini della tassazione. Quindi prendendo a riferimento il modello Redditi 2022 ENC, il reddito complessivo prodotto dall'ente, annoverato nelle categorie di cui all'articolo 6 del Dpr 601/1973, indicato nel rigo RN13 in presenza di attività che determinano l'accesso all'esenzione e altre che non vi rientrano, andrà distinto nei rigi RN17 e RN18, rispettivamente, soggetti ad aliquota piena 24% e ridotta 12%, con crediti d'imposta RN14 e oneri deducibili RN15, da attribuire all'una o all'altra parte in ragione della specifica afferenza.

Anche se, in riferimento alla specifica casistica degli enti ecclesiastici, la circolare propone un principio su una situazione di normale ed ampia diffusione, cioè il trattamento del reddito ritraibile dal mero godimento del patrimonio immobiliare che può beneficiare dell'aliquota ridotta alle seguenti condizioni, le quali devono ricorrere contestualmente:

- si configuri in concreto un mero godimento del patrimonio immobiliare e non lo svolgimento di un'attività commerciale;
- i proventi ritratti dalle locazioni o dalle vendite siano effettivamente impiegati nelle attività di *"religione o di culto"*.

La sussistenza delle predette condizioni garantisce che il godimento in chiave meramente conservativa del patrimonio immobiliare, i cui proventi costituiscono i mezzi

necessari per il perseguimento dello scopo principale, non si ponga in contrasto con le finalità ideali e non economiche perseguite dall'ente.

L'agenzia delle Entrate afferma espressamente che tali principi sono applicabili **non solo agli enti ecclesiastici o religiosi**, ma anche agli **altri soggetti** di cui all'articolo 6 del Dpr 601/1973, in relazione alle caratteristiche e ai fini propri di ciascun ente.

Applicazione dell'Ires ridotta – Ambito oggettivo
<p>Per la tassazione ridotta del reddito occorre escludere lo svolgimento di un'attività organizzata in forma di impresa da riscontrare in base a circostanze di fatto valutando il complesso degli elementi che caratterizzano la situazione specifica</p>
<p>Non è attività d'impresa, esempi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, si configura quando la locazione di immobili si risolve nella mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico; - la mera riscossione dei canoni da parte dell'ente, l'esecuzione dei pagamenti delle spese riferite agli immobili, non implica di per sé l'esercizio di un'attività commerciale; - non vengono impiegate strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato; - non vengono usati strumenti propri degli operatori di mercato; - gli immobili non sono inseriti in un "contesto produttivo" ma sono posseduti al mero scopo di trarne redditi di natura fondiaria, attraverso i quali l'ente si sostiene e si procura i proventi per poter raggiungere i fini istituzionali; - normali interventi conservativi, quali la manutenzione o il risanamento del bene, ovvero quelli migliorativi, atti a consentirne un uso idoneo nell'ottica del mero godimento; - presenza di redditi derivanti dalla vendita degli immobili oggetto di mero godimento.

La destinazione dei relativi proventi in via esclusiva e diretta alla realizzazione delle finalità istituzionali dell'ente consente di ricondurre il reddito così realizzato al beneficio della riduzione di aliquota. In presenza di svolgimento della **sola attività istituzionale**, il reinvestimento nelle attività istituzionali rappresenta l'unica destinazione possibile dei proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare.

Se invece, l'ente svolge **anche altre attività commerciali e/o lucrative**, la destinazione dei proventi del patrimonio immobiliare (ad esempio canoni di locazione) alle attività istituzionali dovrà risultare da apposita documentazione, cioè dovrà essere dimostrato che tali proventi non costituiscono risorsa concorrente al finanziamento delle attività che producono redditi soggetti ad aliquota Ires piena.

Applicazione dell'Ires ridotta – Esclusione

Non è mero godimento ma presenta i caratteri dell'attività d'impresa lo sfruttamento del patrimonio immobiliare in alcune circostanze e condizioni

Configura svolgimento dell'attività d'impresa, esempi:

- 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 possessori, ma agli stessi in qualche modo collegati;

- presenza di redditi derivanti dalla vendita degli immobili inserita in un contesto di esercizio di attività commerciale.

Gli enti ospedalieri e altri enti della sanità

Il tema è stato ed è oggetto di rilevante contenzioso. Infatti, come rammenta la circolare, tali enti sono stati “**soppressi**” per effetto della riforma sanitaria attuata dalla Legge 833/1978 con il problema di individuare, nell’ambito delle “nuove” strutture create per l’erogazione del servizio sanitario pubblico, quali potessero essere considerate continuità giuridica con i soppressi “*enti ospedalieri*”.

L’agenzia delle Entrate conferma gli orientamenti di prassi precedenti (circolare n. 78/E del 3 ottobre 2002), con le argomentazioni che hanno portato a ritenere:

- le “*Aziende ospedaliere*” e i “*presidi ospedalieri*” di natura pubblica, nonché gli “*Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico*” (IRCCS), soggetti in continuità con gli “*enti ospedalieri*”, destinatari dell’agevolazione seppure non espressamente richiamati dalla norma;

- le “*Aziende Sanitarie Locali*” e le “*case di cura private*” riconosciute quali “*presidi ospedalieri*” non riconducibili al contesto soggettivo degli “**enti ospedalieri**” e, di conseguenza, soggettivamente escluse dall’agevolazione.

Enti della sanità a cui si applica l'Ires ridotta	
Soggetti	Spetta l’agevolazione perché:
Aziende ospedaliere, Presidi ospedalieri di natura pubblica	<p>costituiscono prosecuzione dei soppressi “<i>enti ospedalieri</i>” in quanto enti di natura pubblica che svolgono sostanzialmente le medesime funzioni nell’ambito della rete ospedaliera pubblica del SSN in continuità con la Legge 132/1968.</p> <p>Gli ospedali che non siano costituiti in azienda ospedaliera conservano la natura di presidi ospedalieri della ex Unità sanitaria locale (ora Azienda sanitaria locale) in base all’articolo 4, comma 9 del Dlgs 502/1992 di riforma del SSN.</p>

Istituti di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS)	<p>il parere tecnico del ministero della Sanità reputa necessario mantenere unitario il contesto a prescindere dalla personalità giuridica di diritto pubblico o privato di tali enti e si conferma la risoluzione n. 75/E del 14 luglio 1998.</p> <p>Rivestono un ruolo peculiare nel SSN e nell'attività di ricerca scientifica che li caratterizza.</p> <p>Sono dotati di una certificazione pubblica rilasciata dal ministero della Salute soggetta a rinnovo biennale in base al Dlgs 288/2003 e hanno la stessa caratteristica degli enti ospedalieri.</p>
---	--

In entrambi i casi descritti, seppure sussista il requisito soggettivo, occorrerà comunque valutare il profilo oggettivo delle attività poste in essere e i redditi che ne derivano. Ciò nel senso che, in omaggio ai criteri generali di distinzione del trattamento agevolativo e non, se parte del reddito in capo all'ente deriva da **un'attività commerciale svolta con sistematicità ed abitualità** questo dovrà essere tassato ad **aliquota Ires piena**. Questa peculiarità, che comunque costituisce principio, viene affermata in modo esplicito dalla circolare n. 15/E per gli IRCCS in quanto la riduzione a metà dell'Ires non spetta per tutte le attività svolte dagli enti in questione, ma si applica limitatamente all'imponibile fiscale generato:

- dalle prestazioni sanitarie di ricovero e ambulatoriali rese in regime di convenzione con il SSN, ivi comprese quelle per le quali l'onere viene ripartito tra il sistema pubblico e il paziente, mediante il meccanismo di compartecipazione alla spesa sanitaria, cd. *ticket* (restano escluse dal beneficio, ad esempio, le prestazioni sanitarie erogate in regime privatistico a pagamento ove non riconducibili alle ipotesi di "decommercializzazione" di cui all'articolo 74, comma 2, lettera b) del Tuir, che non producono alcun reddito);
- dall'attività di ricerca scientifica «*traslazionale*» strumentale all'attività sanitaria svolta, in quanto istituzionale perché finalizzata ad eliminare il *gap* tra ricerca di base e ricerca applicata per favorire e velocizzare i processi di trasferimento delle conoscenze di base in effettivi benefici per il paziente destinatario delle cure.

Enti della sanità a cui si applica l'Ires piena	
Soggetti	Non spetta l'agevolazione perché:

Aziende Sanitarie Locali	sono assegnatarie, oltre alle originarie attività tipiche degli “enti ospedalieri” (ricovero e cura dei malati), di altre attività del tutto nuove, anche di carattere non propriamente sanitario, che esorbitano dall’assistenza ospedaliera (promozione dell’educazione alimentare, istituzione di corsi di aggiornamento in materia sanitaria o di sicurezza sul lavoro, ecc.)
Case di cura private riconosciute quali presidi ospedalieri	non sono enti ospedalieri aventi natura giuridica pubblica e, pertanto, non è possibile applicare l’agevolazione, mancando il presupposto soggettivo, in relazione al presupposto oggettivo del tipo di attività posta in essere. Non è possibile riconoscere l’agevolazione a società private che operano nel mercato

A sostegno della tesi di non ritenere le Aziende Sanitarie Locali destinatarie dell’agevolazione, la circolare richiama le numerose sentenze della Cassazione **(1)**, con la conseguenza che la dichiarata assenza del requisito soggettivo in capo a tali enti produce l’effetto di escludere dall’agevolazione anche i redditi che promanano da contesti oggettivi che in capo agli enti ospedalieri restano vincolati all’agevolazione. Ad esempio, un edificio ospedaliero di un’Azienda Sanitaria Locale pubblica (appartenente al SSN), produce reddito fondiario che viene tassato ai fini Ires con aliquota del 24%, mentre lo stesso edificio dell’Azienda Ospedaliera produce reddito fondiario tassato con aliquota Ires del 12%. Rispetto agli obiettivi dichiarati dall’interpretazione della norma, sia dalla prassi, sia dalla giurisprudenza, di voler salvaguardare i principi di “meritevolezza”, questa interpretazione non appare certamente coerente visto che i cespiti sono comunque entrambi destinati alla stessa funzione istituzionale e attengono sempre al sistema pubblico.

Altrettanto nutrito il richiamo alla giurisprudenza di legittimità (solo ad esempio: Cassazione Ordinanza n. 12500/2019), per affermare che non sono destinatari dell’agevolazione le case di cura private riconosciute quali presidi ospedalieri. In linea con l’interpretazione e la giurisprudenza indicata la revoca dei chiarimenti della risoluzione n. 179/E del 10 luglio 2009 oggi non più applicabile; questa aveva ricondotto le istituzioni private tra i destinatari dell’agevolazione sul presupposto del ruolo integrativo dell’assistenza ospedaliera pubblica che le stesse potevano assumere.

Le fondazioni di origine bancaria

In merito a questi enti (cd. FOB), di cui al Dlgs 153/1999, i chiarimenti della circolare n. 15/E si basano sui pareri resi dal ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze con nota prot. n. 43450 del 10 agosto 2021 e dall'Avvocatura Generale dello Stato con nota prot. n. 727129 del 14 dicembre 2021 dichiarando **astrattamente** l'applicabilità dell'agevolazione, ma subordinando la **dimostrazione delle condizioni** in capo a ciascuna FOB. Dal punto di vista giuridico le FOB, a normativa vigente, hanno la qualifica di persone giuridiche private senza fine di lucro, dotate di piena autonomia statutaria e gestionale, che perseguono esclusivamente scopi di utilità sociale e di promozione dello sviluppo economico secondo quanto previsto dai rispettivi statuti con equilibrata destinazione delle risorse, dando preferenza ai settori a maggiore rilevanza sociale e con patrimonio totalmente vincolato al perseguimento degli scopi statuari.

In questo quadro sono **enti non commerciali** ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera c) del Tuir anche se perseguono le loro finalità mediante esercizio di imprese strumentali ai loro fini statuari, purché in assenza di detenzione di partecipazioni di controllo.

La possibilità di accedere all'agevolazione deve distinguersi in riferimento ai periodi di vigenza regolatoria di tali soggetti da parte della "Legge Amato" o della "Legge Ciampi" quest'ultima dal 2004 in poi.

FOB – Disposizioni agevolative	
Periodo	Agevolazione
Legge Amato (fino al 1999)	<p>Il beneficio può essere riconosciuto ma è onere della FOB dimostrare di possedere i requisiti dell'assenza di lucro della legge nazionale e la natura non imprenditoriale dell'attività esercitata e la non influenza sull'attività bancaria</p> <p><i>Corte di Giustizia europea sentenza del 10 gennaio 2006 (C-222/04)</i></p> <p><i>Corte di Cassazione Sezioni Unite n. 27619 del 29 dicembre 2006</i></p> <p><i>Circolare n. 69/E del 17 dicembre 2007</i></p>

Legge Ciampi (fino al 2003)	La decisione 22 agosto 2002, n. 2003/146/CE, emessa a conclusione del procedimento di infrazione di cui all'articolo 88, paragrafo 2, del Trattato CE (C-54/B/2000) ha escluso che l'agevolazione in questione costituisca aiuto di Stato
Legge Ciampi (dal 2004)	<p>Il beneficio dell'aliquota Ires ridotta alla metà è subordinato alla dimostrazione da parte delle FOB:</p> <ul style="list-style-type: none"> - di essere, formalmente e sostanzialmente, un soggetto ricompreso in una delle categorie di enti specificamente indicate dal comma 1 dell'articolo 6 in quanto <i>“enti ed istituti di assistenza sociale, ..., enti di assistenza e beneficenza”</i> o <i>“istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, ..., fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali”</i>; - della natura non imprenditoriale ai fini del diritto comunitario in tema di concorrenza dimostrando, in concreto e anno per anno, di non svolgere attività che ne connotino la natura imprenditoriale secondo i canoni individuati dalla giurisprudenza comunitaria e nazionale, nonché dalla Commissione europea

Gli enti ecclesiastici e religiosi civilmente riconosciuti

Rientrano nel profilo soggettivo dell'agevolazione, ferma restando la natura dell'attività svolta, anche gli enti religiosi civilmente riconosciuti che, insieme agli enti ecclesiastici, aventi finalità di religione e di culto, possono essere equiparati agli enti con finalità di beneficenza e di istruzione, in base all'articolo 7, n. 3, della legge 121/1985 (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), compresi gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari, nonché le altre persone giuridiche canoniche, le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa (articolo 16, Legge 222/1985), ma anche appartenenti a confessioni religiose diverse

dalla Chiesa cattolica che hanno ottenuto l'equiparazione agli "*enti con finalità di beneficenza o di istruzione*" in forza di apposite norme contenute nelle intese con lo Stato italiano.

Andando oltre il profilo del requisito soggettivo, l'equiparazione agli "*enti di beneficenza o istruzione*", si lega alle "*attività dirette*" ai fini di religione o di culto, 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*", e sono appunto queste che beneficiano dell'agevolazione in quanto **attività "tipiche"** degli enti ecclesiastici (risoluzione n. 91/E del 19 luglio 2005), connotate dalla gratuità.

La circolare n. 15/E evidenzia che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere **attività diverse da quelle di religione o di culto**, incluse le attività commerciali o a scopo di lucro, a condizione che osservino le norme vigenti nello Stato concernenti tali attività e il regime tributario previsto per le medesime (articolo 7, n. 3, comma 2, dell'Accordo del 18 febbraio 1984). Quindi il **reddito ritraibile dalle attività commerciali o a scopo di lucro** dovrà essere assoggettato ad **Ires in misura piena**.

L'**agevolazione** permane, tuttavia, anche in relazione alla presenza di attività diverse incluse quelle commerciali o a scopo di lucro, in via eccezionale e a determinate condizioni, se le suddette sono esercitate **in maniera non prevalente o esclusiva** e qualora si pongano in un rapporto di "**strumentalità immediata e diretta**" con i fini di religione o di culto che rappresenta il fine istituzionale dell'attività dell'ente. La prova di tale condizione resta in capo all'ente interessato e ciò indubbiamente in taluni casi può consigliare un comportamento prudente dal momento che la Cassazione ha affermato non ricorrere la condizione della strumentalità immediata e diretta nell'ipotesi di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici anche se da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione (Cassazione n. 526 del 14 gennaio 2021; n. 25586 del 13 dicembre 2016; n. 22493 del 2 ottobre 2013).

La circolare afferma poi che i **redditi derivanti dal mero godimento di un patrimonio immobiliare**, in cui non si configura lo svolgimento di attività commerciale, consentono di accedere all'**agevolazione** (conforme al parere dell'Avvocatura Generale dello Stato, nota prot. n. 278181 del 30 aprile 2022), in quanto costituiscono una fonte di finanziamento necessaria al raggiungimento dei fini istituzionali improntati alla gratuità della propria azione nelle attività di religione e culto.

Queste distinzioni a livello oggettivo comportano la necessità di ripartire, come già detto, il reddito da ricondurre alla tassazione ad aliquota piena o ridotta, ma il quadro tracciato per gli enti ecclesiastici in verità si può riferire nella sostanza a indirizzi di

principio esattamente estensibili agli altri enti non ricordati dalla circolare che abbiano caratteristiche sia di godimento del patrimonio immobiliare sia di svolgimento di attività commerciali o con scopo di lucro prevalenti.

Ripartizione del reddito degli enti

Seguendo i principi espressi dalla circolare n. 15/E per la tassazione dei redditi imponibili derivanti dalla gestione degli enti in generale, non solo ecclesiastici e religiosi, in possesso del requisito soggettivo, potremmo avere la seguente **ipotetica ripartizione e trattamento schematico** nel modello Redditi ENC per le categorie di redditi che maggiormente caratterizzano i soggetti interessati dalla disposizione.

Ripartizione dei redditi e aliquota Ires applicabile			
Categoria di reddito	Quadro	Aliquota Ires	Commento
Reddito terreni Reddito fabbricati	RA RB	12%	La natura fondiaria del reddito fa presumere il mero godimento non imprenditoriale del patrimonio immobiliare, ad eccezione dei terreni condotti nell'ambito di un'azienda agricola o agrituristica
Reddito d'impresa	RC RG RF RD	24%	Se non in un rapporto di "strumentalità immediata e diretta" con i fini istituzionali dell'attività dell'ente e quando prevalente o esclusivo
Redditi diversi Redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni	RL RT	12%	In quanto in tal caso non inseriti nel contesto dell'attività d'impresa

È bene precisare che l'agenzia delle Entrate, nell'espone la propria interpretazione, **non** ha offerto alcuna soluzione di sostanziale **sanatoria automatica gratuita** per coloro che

hanno pagato le imposte in misura inferiore ed operato in una modalità non conforme, dando luogo ad un'omissione di versamento e all'infedeltà delle dichiarazioni Ires presentate.

Quindi la rivisitazione interpretativa dell'agenzia delle Entrate mette sotto i riflettori degli enti, contribuenti Ires, l'esigenza di:

- verificare i comportamenti tenuti fino ad ora, anche nell'ottica di un'eventuale regolarizzazione con ravvedimento;
- stabilire l'approccio in riferimento all'esercizio 2021 stante la scadenza di versamento del saldo 2021 e del primo acconto 2022;
- valutare le ricadute di prospettiva dal punto di vista dell'onere fiscale ove modificato rispetto al passato.

Note:

(1) Si vedano: l'ordinanza n. 768 del 19 gennaio 2021, le sentenze n. 20249 del 4 settembre 2013, n. 1687 del 29 gennaio 2016, n. 16882 dell'11 agosto 2020, n. 29068 del 18 dicembre 2020, n. 18607 dell'11 luglio 2019, n. 8922 dell'11 aprile 2018 e n. 11918 del 28 maggio 2014.