

# Enti ecclesiastici. Perdita della qualifica di ente non commerciale e obbligo di contabilità separata

**Autore:** Francesca Moroni

**In:** Giurisprudenza commentata

di Francesca Moroni e Virginia Taddei

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 526 del 14 gennaio 2021, approfondendo il **concetto di prevalenza dell'attività commerciale** svolta da un **ente religioso** e di **contabilità separata**, ha statuito che **non spetta al giudice tributario** concedere o revocare la **qualifica di ente non commerciale**, come conseguenza della prevalenza sui ricavi istituzionali, nonostante le previsioni dell'art. 149, comma 4, TUIR.

## Indice:

1. I fatti di causa
2. L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto. La disciplina delle attività diverse
3. Perdita della qualifica di ente non commerciale. Normativa e interpretazione giurisprudenziale
4. L'obbligo di contabilità separata per l'attività economica svolta. Criticità applicative
5. L'ente religioso tra Tuir e Terzo settore. Annotazioni conclusive

## 1. I fatti di causa

In riferimento alla fattispecie concreta, l'ente ecclesiastico ricorrente contesta l'avviso di accertamento con cui si disponeva la rettifica in aumento, del reddito imponibile, ai fini IRES ed IRAP, per l'anno 2004[1].

Al riguardo, va specificato che l'Istituto religioso in questione possiede la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto nell'ordinamento dello Stato, risulta regolarmente iscritto presso il Registro delle

persone giuridiche dal 12 giugno 1987 e svolge anche un'attività scolastica di natura commerciale.

Le questioni giuridiche sottese al caso di specie riguardano da un lato, la sussistenza della qualifica di ente non commerciale in capo all'Istituto contribuente, dall'altro, l'obbligo di tenere contabilità separata per l'attività economica svolta.

In primo luogo, occorre rilevare che l'Istituto aveva redatto due distinti bilanci di esercizio:

- un primo bilancio composto dallo stato patrimoniale e dal conto economico, nel quale erano state elencate le voci relative sia all'attività scolastica, di natura economica, sia alle attività di carattere non commerciale, oltre ai contributi pubblici - decisivi per la configurazione di un utile di esercizio;
- un secondo bilancio, composto dal conto economico, nel quale erano state riportate esclusivamente le voci relative all'attività scolastica, rilevante ai fini fiscali.

Relativamente alla dichiarazione dei redditi per l'anno 2004, l'Istituto presentava solamente il secondo dei bilanci sopra menzionati. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate eseguiva l'accertamento fiscale sulla base delle risultanze dell'altro bilancio non presentato, comprensivo di tutte le attività svolte dall'ente nonché dei contributi pubblici, non sottoponibili ad imposizioni tributarie.

La Commissione Tributaria Provinciale, quale giudice di primo grado della controversia, riteneva dunque l'Istituto in questione non classificabile come "ente non commerciale", giungendo addirittura ad escludere la stessa natura di "ente ecclesiastico civilmente riconosciuto".

Allo stesso modo, anche la Commissione Tributaria Regionale, quale Giudice di appello, rilevava che "per quanto riguarda il mancato riconoscimento della qualifica di ente non commerciale dell'Istituto religioso, questo Collegio condivide sia sotto il profilo giuridico che normativo quanto deciso dai Giudici di primo grado, che non lo hanno ritenuto ente ecclesiastico non economico, stante quanto è dato rilevare dallo stesso Statuto dell'Istituto"<sup>[2]</sup>.

I Giudici argomentavano la questione facendo riferimento allo Statuto dell'ente, con particolare attenzione alla tipologia di attività commerciale e alle concrete modalità con cui la stessa era stata effettivamente esercitata negli anni, escludendo dunque che l'Istituto religioso potesse essere considerato "ente non commerciale" sotto il profilo fiscale, per via della ritenuta prevalenza, nel solo anno di accertamento, dell'attività commerciale svolta, rispetto a quelle di religione o di culto.

Ciononostante, i Giudici hanno ritenuto comunque applicabile la disciplina di cui al Capo III TUIR, riservata agli enti non commerciali e comprensiva dell'obbligo di separazione contabile e hanno, inoltre, reputato i documenti contabili dell'ente inadeguati, in quanto carenti di "una contabilità analitica".

Per tale ragione, in entrambi i gradi di giudizio, veniva accertata la mancanza di una contabilità separata ai sensi dell'art. 144, comma 2, TUIR e, di conseguenza, ritenuta corretta la mancata applicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'esenzione fiscale prevista per i contributi pubblici ex art 143, comma 3, lett. b), TUIR[3].

## **2. L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto. La disciplina delle attività diverse**

Il caso in esame ha posto il problema di definire i presupposti necessari ad ottenere la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto.

Occorre rilevare che un ente ecclesiastico deve necessariamente esercitare attività idonee al perseguimento del fine di religione e di culto, da cui discende il riconoscimento civile. Del resto, l'imprescindibilità del fine di religione o di culto è affermata espressamente dall'art. 7, comma 2, L. 25 marzo 1985, n. 121[4] e dall'art. 1, L. 20 maggio 1985, n. 222[5].

Secondo tale normativa, lo Stato italiano riconosce come persone giuridiche civili, attraverso un'apposita procedura, gli enti canonici, approvati o eretti dall'Autorità competente ed aventi sede in Italia, a condizione che perseguano un fine di religione o di culto, tanto nel momento in cui viene inoltrata l'istanza di riconoscimento quanto durante l'intera vita dell'ente<sup>[6]</sup>.

Tuttavia, è prevista la possibilità per tali gli enti religiosi di svolgere anche attività diverse/commerciali, che saranno sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità degli enti medesimi, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le stesse[7].

In ogni caso, l'attività di religione o di culto oltre a figurare nell'atto costitutivo, deve essere effettivamente perseguita, in via esclusiva o principale, rispetto a quella "diversa" che, peraltro, deve necessariamente risultare compatibile con la struttura e la finalità dell'ente stesso[8].

Da tale configurazione giuridica, consegue che l'ente ecclesiastico, nell'ordinamento tributario, si colloca all'interno della categoria degli enti non commerciali, in quanto persegue attività di religione/di culto senza scopo di lucro<sup>[9]</sup>.

Ai fini fiscali, tali attività risultano ex lege equiparate a quelle di beneficenza o di istruzione, mentre il regime delle citate "attività diverse" risulta disciplinato secondo le norme di diritto comune, senza riconoscimento di possibili profili di specialità<sup>[10]</sup>.

Sul piano normativo (statuale) dal combinato disposto degli artt. 73, 143 e 149 Tuir, sono classificabili come "non commerciali" gli enti pubblici e privati diversi dalle società che non hanno per oggetto

esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (art. 73, norma cit.); a tal fine si fa riferimento all'attività esclusiva o prevalente per il perseguimento del fine istituzionale, così come indicata dall'atto costitutivo o dallo statuto. Tuttavia, al di là del dato formale, l'oggetto principale dell'ente viene determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato<sup>[11]</sup>.

Occorre poi sottolineare che, a seguito del riconoscimento per opera dell'Autorità governativa competente, gli enti ecclesiastici beneficiano di un regime giuridico speciale e vengono iscritti nell'apposito Registro delle persone giuridiche.

Per tale ragione, i giudici di legittimità ribadiscono un importante principio per cui il giudice tributario non ha il potere giurisdizionale di disconoscere all'Istituto la natura di "ente ecclesiastico", in quanto in base al Concordato del 1929 ed alle successive modifiche, la natura ecclesiastica dell'ente è riconosciuta solo dal diritto canonico, mentre lo Stato italiano può solo operare il "riconoscimento" dell'ente ecclesiastico nello Stato<sup>[12]</sup>.

Infatti, una volta ottenuta la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, dovrà essere applicata una disciplina speciale per quanto attiene i controlli esterni, l'efficacia civile delle autorizzazioni canoniche e il regime fiscale, così da non renderli omologabili alle persone giuridiche private<sup>[13]</sup>.

A conferma, l'Accordo di Villa Madama del 1984 e la legislazione pattizia non mancano di ribadire come la legislazione italiana vada comunque applicata "nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti"<sup>[14]</sup>.

### **3. Perdita della qualifica di ente non commerciale. Normativa e interpretazione giurisprudenziale**

Rileva sottolineare che le attività concretamente svolte dall'ente ecclesiastico influiscono sul regime giuridico e fiscale applicabile allo stesso.

In prospettiva tributaria, infatti, la categoria soggettiva degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non rappresenta un omogeneo insieme di organismi che per legge hanno ad oggetto esclusivo o principale un'attività di religione o di culto, la quale non è mai fiscalmente commerciale; in altri termini, non costituiscono una monolitica "species" legale della categoria soggettiva degli enti non commerciali di cui all'art. 73, c. 1, lett. c) del TUIR<sup>[15]</sup>.

In linea generale, la legislazione statale colloca, come detto, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti nella categoria tributaria degli enti non commerciali, considerandoli come soggetti passivi IRES.

A tal riguardo, proprio il citato art. 73, comma 1, lett. c), TUIR stabilisce l'applicazione dell'IRES agli «enti pubblici e privati diversi dalle società (...) che non hanno per oggetto esclusivo o principale

l'esercizio di attività commerciale»; la norma dà quindi rilievo alla natura (non commerciale) dell'attività svolta dall'ente in via esclusiva o principale, al fine di annoverarlo nella categoria fiscale degli enti non commerciali.

Inoltre, l'art. 149, commi 1 e 2 del TUIR indica i casi e i termini temporali inerenti la perdita della qualifica di ente non profit, prevedendo che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, questo possa perdere tale qualifica qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta; si tiene inoltre conto anche dei seguenti parametri:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti alle attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Sul tema, è necessario ricordare come orientamenti ministeriali chiariscano che il secondo comma dell'art. 149 del Tuir, indica parametri che rappresentano "fatti-indice di commercialità", i quali non comportano automaticamente la perdita della qualifica di ente non commerciale, ma sono particolarmente significativi e inducono ad un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata.

La norma, in sostanza, non contiene presunzioni assolute di commercialità, ma traccia un percorso logico, anche se non vincolante quanto alle conclusioni, per la qualificazione dell'ente non commerciale, individuando parametri dei quali deve tenersi conto unitamente ad altri elementi di giudizio.

Non è, pertanto, sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite dal citato art. 149 del Tuir per poter ritenere (automaticamente) avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario, in ogni caso, un giudizio complesso da parte dell'organo accertatore, che tenga conto anche di ulteriori elementi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente[16].

In definitiva, precisa il Ministero, il verificarsi di una o più delle richiamate circostanze indicate in capo ad enti la cui attività essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale, non può di per sé far venir meno la qualifica non commerciale dell'ente, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, purché l'attività effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie[17].

La Cassazione, nel caso in esame, evidenzia come tale disposizione operi in via generale per tutti gli enti

non commerciali, salva la deroga prevista dal comma 4, per cui “le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili [...]”.

Tuttavia - chiarisce la Cassazione<sup>[18]</sup> - tale deroga non implica affatto che gli enti ecclesiastici non possano perdere mai la qualifica di enti non commerciali. Infatti, «il comma 4 dell’art. 149 Tuir, detta solo la regola per cui non risulta sufficiente svolgere attività prevalente per un solo esercizio per perdere la qualifica di “ente non commerciale”, ma occorre che nel corso dei vari anni di attività l’ente ecclesiastico abbia in realtà svolto in prevalenza attività commerciale».

La norma in esame - proseguono i giudici di legittimità - attiene esclusivamente al “singolo esercizio” di attività «ed impedisce che l’ente ecclesiastico perda la qualifica di ente non commerciale se lo sfioramento dai parametri avvenga in un singolo esercizio. Tuttavia se «tale sfioramento avviene in più esercizi, allora, la natura di ente non commerciale può venire meno»[19].

La Corte conclude con la considerazione per cui il legislatore non ha inteso attribuire ope legis agli enti religiosi la qualifica di enti non commerciali, dovendosi, comunque, applicare i criteri dell’art. 73, TUIR; di conseguenza, gli enti ecclesiastici sono non commerciali fintanto che il loro oggetto principale, almeno sotto il profilo qualitativo, continui ad essere costituito da un’attività non commerciale<sup>[20]</sup>.

Non è dunque ravvisabile nell’ordinamento statale alcuna presunzione assoluta di non commercialità degli enti ecclesiastici, tale da accordare un regime fiscale di favore iuris et de iure, esclusivamente in virtù della connotazione religiosa soggettiva.

Per di più, sussiste una coincidenza tra i requisiti di acquisizione della qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto ed ente non commerciale: infatti, una volta ottenuta la prima, si presume che sussista, iuris tantum, anche la seconda. Per tale ragione, qualora venisse meno il riconoscimento civile, secondo quanto previsto dall’art. 19, comma 2, L. 20 maggio 1985, n. 222[21], gli enti ecclesiastici difetterebbero della condicio iuris per la permanenza della qualifica fiscale di enti non commerciali<sup>[22]</sup>.

A sostegno di tale tesi è intervenuta anche la Commissione Europea (2012), in materia di aiuto di Stato: «per quanto riguarda gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, l’Italia ricorda che la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 124/E, del 12 maggio 1998, ha chiarito che gli enti ecclesiastici possono beneficiare del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali soltanto se non hanno per oggetto principale l’esercizio di attività commerciali. In ogni caso, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti devono conservare la prevalenza dell’attività istituzionale di ispirazione eminentemente idealistica. Pertanto, l’articolo 149, quarto comma, del TUIR si limita a escludere l’applicazione dei particolari parametri temporali e di commercialità di cui all’articolo 149, primo e secondo comma, agli enti ecclesiastici [...], ma non esclude che tali enti possano perdere la qualifica di enti non commerciali. [...] Gli enti ecclesiastici [...] possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici [...] possono perdere il beneficio del trattamento fiscale riservato agli enti non commerciali in genere. Non risulta pertanto sussistere quel

sistema di “qualifica permanente di ente non commerciale»<sup>[23]</sup>.

Alla luce di quanto esposto, la Corte Suprema di Cassazione censura quindi le pronunce di merito, in ragione della violazione operata per avere ritenuto esistente, per una sola annualità, una attività commerciale prevalente, tale da poter far perdere all’ente ecclesiastico la natura di “ente non commerciale”<sup>[24]</sup>.

I Giudici di merito, infatti, sono incorsi in errore sulla natura, civile e fiscale, dell’ente, giungendo ad una conclusione contraddittoria: nei primi due gradi di giudizio, hanno infatti ritenuto che l’Istituto religioso non possedeva più la qualifica di ente non commerciale a causa dello sfioramento dei parametri ex art. 149, comma 2, TUIR, sulla base delle risultanze dagli atti presentati in riferimento all’anno 2004; di contro, gli stessi giudici di merito, dopo aver negato la natura di ente non commerciale, hanno invece riscontrato la violazione degli artt. 143 e ss. TUIR, relativi appunto alla disciplina tributaria degli «enti non commerciali residenti»<sup>[25]</sup>.

Su questo punto, la Corte ha ravvisato la contraddizione, rilevando che “se, dunque, l’ente ecclesiastico non è ente non commerciale non potevano ad esso applicarsi queste disposizioni specifiche dettate proprio per gli enti non commerciali”.

## **4. L’obbligo di contabilità separata per l’attività economica svolta. Criticità applicative**

La seconda questione giuridica affrontata nella sentenza in commento, ruota intorno all’obbligo della contabilità separata per l’attività economica svolta dall’ente ecclesiastico<sup>[26]</sup>.

L’art. 8 D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33, regolamento di esecuzione della legge 20 maggio 1985, n. 222, dispone che “l’ente ecclesiastico che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate”.

Sul punto occorre rilevare come la distinzione contabile risulti essere un principio consolidato nel nostro ordinamento, applicabile in riferimento all’esercizio delle attività non commerciali da parte di enti no profit<sup>[27]</sup>; nel dettaglio, tale adempimento era già stato richiesto all’ente ecclesiastico che intendeva costituirsi come Onlus parziale o Impresa sociale<sup>[28]</sup>.

Peraltro, il rispetto del predetto obbligo soddisfa la realizzazione di esigenze di trasparenza e certezza nelle operazioni in quanto consente di evitare commistioni tra la gestione dell’attività istituzionale e quella diversa/commerciale; permette, inoltre, ai creditori una puntuale conoscenza della situazione patrimoniale e reddituale dell’ente ecclesiastico.



Per questa ragione, è necessario determinare specificamente, sotto il profilo fiscale, se possa essere ravvisata un'attività commerciale e, in subordine, il modo con cui la stessa viene esercitata<sup>[29]</sup>.

Per ciò che concerne le modalità concrete di tenuta della contabilità separata, si evidenzia come tale obbligo non comporti necessariamente l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente predisporre un piano dei conti dettagliato nelle singole voci, al fine di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività<sup>[30]</sup>.

Del resto, la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare, in ogni momento, le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti[31].

Nella sentenza qui in commento la Cassazione ha infatti chiarito come «per il rispetto della contabilità separata, non si richiede la predisposizione di due bilanci completi di conto economico e stato patrimoniale, ma solo la distinzione tra due diverse tipologie di “fatti amministrativi”, quelli collegati all'attività istituzionale e quelli relativi alla porzione di attività commerciale».

In altri termini, ai fini della «tenuta di una contabilità separata [risulta] sufficiente un piano dei conti non troppo dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività»[32].

Pertanto, pur non essendo richiesti specifici obblighi in tal senso, risulta comunque necessaria, ai fini pratici, la tenuta di una contabilità anche “elementare”, non necessariamente con il metodo della partita doppia, oltre alla predisposizione di un rendiconto annuale, come strumento di trasparenza e di controllo dell'intera gestione economica e finanziaria dell'ente[33].

D'altronde, l'attività istituzionale diretta al fine di religione di culto dell'ente ecclesiastico non ha alcuna rilevanza tributaria e le operazioni non riferibili all'attività commerciale non vanno obbligatoriamente contabilizzate ai fini fiscali.

Si potrebbe prospettare dunque la ripartizione delle attività con riferimento alla redazione del bilancio, così che, da un lato, vi sarà un bilancio istituzionale, che concerna unicamente la vita interna dell'ente e l'esercizio delle attività proprie di religione di culto, e dall'altro un bilancio fiscale-commerciale, relativo alle attività di tale natura eventualmente svolte[34].

In conclusione, alla luce dei richiamati orientamenti dei giudici di legittimità, la Suprema Corte detta in seguente principio di diritto: «il bilancio [...] può essere redatto con qualsiasi metodo secondo qualsiasi schema, purché conforme ai principi della tecnica contabile, non essendovi alcun obbligo di adeguarsi nella redazione del bilancio alle disposizioni concernenti gli schemi, la forma previsti per il bilancio delle società di capitali»<sup>[35]</sup>.



## 5. L'ente religioso tra Tuir e Terzo settore. Annotazioni conclusive

Di sicuro interesse, nella sentenza in esame, il parallelismo in relazione alla disciplina in materia di Terzo settore[36], la quale distingue, sempre ai fini tributari, tra enti del Terzo settore commerciali ed enti del Terzo settore non commerciali[37].

La “non commercialità” dell’ente di Terzo settore si fonda, su parametri collegati alla “capacità tributaria” dell’ente medesimo che viene valutata per ogni esercizio finanziario sulla base della prevalenza del reddito conseguito a seguito dell’esercizio dell’attività commerciale, senza riguardo alla qualificazione soggettiva dell’ente.

Ai sensi dell’art. 79 del Codice di Terzo settore si considerano di natura non commerciale le attività svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi. Tali attività, qualora rispettino i richiamati parametri, non sono soggetti a ordinaria tassazione[38].

La disposizione appare decisamente orientata verso un allineamento con i principi comunitari, in rapporto ai quali la mancata distribuzione di eventuali avanzi di gestione tra i soci ovvero il reinvestimento nell’attività non escludono la natura economica dell’attività[39].

Inoltre, si rileva come nonostante la differente determinazione delle categorie fiscali, l’art. 79, comma 1, CTS preveda l’applicazione del TUIR, anche se in via residuale e in quanto compatibile con la normativa sul Terzo settore: dunque, anche gli enti del Terzo settore hanno l’obbligo di tenere la contabilità separata in relazione all’attività commerciale svolta.

In materia di tenuta della contabilità, infatti, l’art. 13 del Codice di Terzo settore prevede proprio che “gli enti del terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l’indicazione dei proventi e degli oneri dell’ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”.

Di contro, all’art. 4, comma 3, dispone, poi, che “agli enti religiosi civilmente riconosciuti le norme del presente decreto si applicano limitatamente allo svolgimento delle attività di cui all’art. 5”, a condizione che per lo svolgimento di tali attività siano tenute separatamente le scritture contabili di cui al citato art. 13[40].

In analogia, dunque, alle richiamate disposizioni del TUIR e coerentemente con una prospettiva di trasparenza gestionale, si stabilisce l’obbligo di predisporre scritture contabili separate anche in capo all’ente religioso che intenda costituire un “ramo ETS” [41].

**Note:**

[1] In particolare, il giudice di prime cure aveva negato che sussistessero le plusvalenze per alienazioni di immobili, aveva escluso la natura di ente ecclesiastico ed aveva ritenuto la natura di ente non commerciale, considerando violato però il D.P.R. n. 917 del 1986, art. 144, comma 2, che prevedeva l'obbligo della contabilità separata per l'attività commerciale. Il giudice di appello condivideva la sentenza di prime cure, anche in relazione alla assenza di una separata contabilità per l'attività commerciale, v. Cass., n. 526/2021 qui in commento, punto 1- Fatti di causa.

<sup>[2]</sup> V. CTR Sicilia, Sezione distaccata di Messina, n. 131/27/2013, 31 maggio 2013, p. 2

[3] Afferma inoltre la Cassazione (punto 4.5) che «da questo errore, poi, si sono verificati tutti gli ulteriori errori a catena, con riferimento alla indicazione dei “contributi pubblici” tra redditi di impresa, trattandosi, invece, di redditi esenti ai sensi dell’art. 143 Tuir, comma 3, lett. b».

[4] Cfr. Legge 25 marzo 1985, n. 12, recante, Ratifica ed esecuzione dell’Accordo 18 febbraio 1984, il cui art. 7 dispone che: «1. La Repubblica italiana, richiamandosi al principio enunciato dall’art. 20 Cost., riafferma che il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione o 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. 2. Ferma restando la personalità giuridica degli enti ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, la Repubblica italiana, su domanda dell’autorità ecclesiastica o con il suo assenso, continuerà a riconoscere la personalità giuridica degli enti ecclesiastici aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico, i quali abbiano finalità di religione o di culto. Analogamente si procederà per il riconoscimento agli effetti civili di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi».

[5] Cfr. Legge 20 maggio 1985, n. 222, recante Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi, il cui art. 1 dispone: «Gli enti costituiti o approvati dall’autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto,

possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato».

<sup>[6]</sup> Cfr. Cons. Stato, sez. I, 02/11/2009, in Giurisdiz. Amm., 2009, I, 1543, in cui i Giudici hanno sostenuto che in sede di accertamento sulla sussistenza delle finalità di religione o culto, occorre condurre un’attenta valutazione, caso per caso, la quale può sfociare in un esito positivo, allorquando le attività, previste dallo stesso art. 16, lett. a), L. 222/1985, risultino “essenzialmente” perseguite in concreto.

[7] Cfr. Legge n. 222/85, cit., art. 15 in combinato disposto con articolo 7, n. 3, secondo comma, dell’Accordo del 18 febbraio 1984. In dottrina, Cfr. G. Rivetti, La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici, Milano, Giuffrè, 2° ed., 2008; Id., Trattato lateranense ed esenzioni tributarie: regime

giuridico e controverse applicazioni giurisprudenziali, «Il Diritto ecclesiastico», n. 1/2, 2012, pp. 359-365; Id., Enti no profit religiosi e ordinamento tributario. Proliferazione di nuovi modelli associativi e disorientamento ermeneutico, «Il Diritto ecclesiastico», n. 1/2, 2006, pp. 180-208; S. Berlingò, Enti e beni religiosi in Italia, Bologna, Il Mulino, 1992; P. Picozza, L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, Milano, Giuffrè, 1992

[8] In altri termini, si parla di non prevalenza e strumentalità delle attività diverse.

[9] Cfr. **Legge n. 222, 20 maggio 1985, Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi**, il cui art. 16 recita: «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto 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; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».

[10] Cfr. G. Rivetti, Enti ecclesiastici e ammissibilità alle procedure concorsuali: profili interordinamentali, «Giurisprudenza commerciale», XLI, n. 6, 2014, pp. 1082-1096. L'A. evidenzia che «pur in considerazione delle specifiche peculiarità dell'ente confessionale, trova applicazione il generale principio secondo cui, nello svolgimento delle attività diverse da quelle di religione o di culto, non esiste un trattamento giuridico particolare, ma si applicano, di massima, le stesse disposizioni previste per i corrispondenti soggetti privati. In definitiva, l'ente ecclesiastico mantiene e preserva un regime di specialità nell'espletamento delle attività di religione o di culto, che però si esaurisce nello svolgimento delle altre attività (commerciali)».

[11] Si richiama, sul punto la giurisprudenza della Cassazione in materia di esenzione IMU, per cui «l'esenzione prevista dall'art. 7, comma primo, lett. i), del D.lgs. n. 30 dicembre 1992, n. 504, è subordinata alla compresenza di un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di attività di assistenza o di altre attività equiparate, e di un requisito soggettivo costituito dal diretto svolgimento di tali attività da parte di un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 87, comma primo, lett. c), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, cui il citato art. 7 rinvia). La sussistenza del requisito oggettivo deve essere accertata in concreto, verificando che l'attività cui l'immobile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale», v. Cass., sent. n. 14225, 8 luglio 2015 e n. 1422, 8 luglio 2015.

[12] V. Cass., 526/2021 qui in commento, punto 4.2 - Ragioni della decisione

<sup>[13]</sup> Cfr. R. Benigni, Il riconoscimento civile dell'Ente ecclesiastico, tra Concordato del 1929, Accordo del 1984, "prassi" amministrativa e "regime" non profit: quali prospettive, in *Dir. eccl.* 3, 2000., pag. 883.

<sup>[14]</sup> Si veda Legge n. 121/85, cit., art. 7, comma 3.

<sup>[15]</sup> Cfr. A. Perego, Enti religiosi, Terzo settore e categorie della soggettività tributaria, in *Jus, vita e Pensiero*, 30 ottobre 2019, 41.

[16] V. Circ. Min. n. 124 del 12 maggio 1998, Decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. Sez. I - Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto.

[17] Cfr. G. Rivetti, *Enti senza scopo di lucro*, Giuffrè, Milano, pp. 91-92.

<sup>[18]</sup> V. Cass. n. 526/2021 qui in commento, punto 3.2

[19] Sul medesimo tema, mi si permetta di richiamare F. Moroni, *Enti religiosi e ASD: equiparazione per la*

*perdita della non commercialità*, in *Fisco e Tasse*, 4 giugno 2021.

[20] I Giudici sottolineano come «si prescinde, dunque, in sostanza, per gli enti ecclesiastici dalla verifica delle dichiarazioni statutarie, atteso che in base al documento conclusivo della commissione paritetica italo-vaticana (pubblicato nel S.O. n. 210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241, circolare n. 168/E del 1998), a tali enti “non sono applicabili le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque a richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, nè la conformità del medesimo, ove l’ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private”» (punto 3.2).

[21] La norma così recita: «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».

<sup>[22]</sup> In tal senso, P. Clementi, *La fiscalità dell’ente ecclesiastico*, in P. Clementi e L. Simonelli (a cura di), *L’ente ecclesiastico a trent’anni dalla revisione del Concordato*, Giuffrè, Milano, 2015, p. 305 ss.: «Qualora in un EECR venisse meno la finalità di religione o culto, il Ministero dell’Interno - e non l’Amministrazione finanziaria - potrebbe revocare il riconoscimento di EECR; di conseguenza, non sarebbe più operante il quarto comma dell’art. 149 e tornerebbero applicabili i criteri comuni per accedere alla qualifica di ENC”.

<sup>[23]</sup> Cfr. Decisione della Commissione europea, C(2012) 9461, 19 dicembre 2012, par. 152, che richiama a sua volta, la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 124/E del 12 maggio 1998. In dottrina, F. Farri, *Enti non commerciali e aiuti di Stato: limiti all’operatività del diritto europeo*, «Riv. dir. Trib. on line», 3 ottobre 2016.

<sup>[24]</sup> Cass. n. 526/2021 qui in commento, punto 4.3: “essendo stato preso in esame un solo anno, non poteva l’Istituto perdere la natura di ente non commerciale”.

[25] Cfr. A. Ciafaroni, La Cassazione fa chiarezza sulla contabilità separata negli enti ecclesiastici non commerciali, in *Ius in itinere*, 3 marzo 2021, p. 19.

[26] Nel caso di specie, l’Agenzia delle Entrate ha confermato, nei giudizi di merito, che l’Istituto religioso aveva riconosciuto l’esistenza di un’attività commerciale (gestione di una scuola) e che lo stesso aveva dichiarato, nell’apposito questionario, di “non avere una contabilità analitica”, bensì una contabilità costituita da “entrate e uscite”.

In appello il Giudice considerava inadempito l’obbligo della separazione contabile, escludendo, di conseguenza, l’applicazione dell’esenzione prevista dall’art. 143, comma 3, lett. b), TUIR per i contributi pubblici, in ragione dell’asserita impossibilità di individuare questi ultimi all’interno del bilancio.

A riguardo, il Giudice di secondo grado, prendendo alla lettera l’obbligo di doppia contabilità, desumeva la necessità di elaborare due separati e completi bilanci per ogni genere di attività svolta, ciascuno dei quali dovrebbe figurare su distinti supporti documentali.

Al contrario, la giurisprudenza di legittimità si è mantenuta coerente al proprio indirizzo interpretativo, ritenendo sufficiente, per adempiere all’obbligo legale della separazione contabile, una chiara distinzione tra i fatti amministrativi relativi all’attività istituzionale e quelli riguardanti l’attività commerciale, garantendo in tal modo la trasparenza.

[27] Cfr. art. 144, comma 2 TUIR, cit.

[28] V. art.10, comma, Dlgs. n. 460/1997, cit. e art. 1, comma 3, D.lgs. n. 155/2006, cit.

<sup>[29]</sup> Cfr. G.M. Colombo, Regime fiscale e contabile dei contributi pubblici ad enti non commerciali, in *Enti non profit*, 12, 2007, p. 740. Secondo l’A. «questa verifica deve essere fatta avendo presenti, oltre a quanto previsto dall’art. 55 del TUIR (esercizio di impresa) anche le eccezioni previste dalla legge rispetto alla regola generale», come avviene all’art. 143, co. 1, ult. cpv., e all’art. 148, co. 3, TUIR, «i quali prevedono, a determinate condizioni, la decommercializzazione delle attività svolte dagli enti non commerciali in generale». Dello stesso Autore, v. altresì, La contabilità fiscale degli enti non commerciali, in *Corr. Trib.*, 2010, pp. 2526 e ss.

<sup>[30]</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. trib., 3 luglio 2015, n. 13751: «pure a fronte della contabilità unica (integrata) è sempre possibile separare la sfera di attività commerciale dalla sfera di attività istituzionale allo scopo di farne confluire il risultato in dichiarazione. La separazione invero può avvenire oltre che mediante l’adozione di due sistemi contabili (tale è l’effetto dell’obbligo di contabilità separata di cui all’articolo 144, comma 2 TUIR) anche mediante l’individuazione di appositi conti o sottoconti in seno alle risultanze

contabili complessive dell'ente, conti o sottoconti evidenzianti la natura della posta contabile sottesa»; conforme, Cass. civ., Sez. trib., 14 luglio 2017, n. 17454.

[31] Cfr. Agenzia delle Entrate, circ. n. 86/E, 13 marzo 2002

[32] Cfr. Cass., sent n. 526/2021, qui in commento, punto 4.6. Il requisito della separazione contabile risulta integrato anche in presenza di una contabilità o un piano dei conti unico, che consenta, però, di distinguere i redditi relativi alle varie attività tramite la definizione di modalità di imputazione delle voci di costo-ricavo e delle attività - passività, riconducibili alle diverse branche operative.

[33] I giudici aggiungono che «gli enti ecclesiastici di maggiori dimensioni possono ricorrere anche a mezzo della partita doppia, normalmente utilizzata nella contabilità ordinaria degli enti commerciali. In tal caso, al termine dell'esercizio, deve essere redatto il relativo bilancio, formato dal conto economico dallo stato patrimoniale. Il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 20, peraltro, ha previsto che in relazione alle attività commerciali eventualmente esercitate dagli enti non commerciali, sono obbligatorie le scritture contabili di cui al medesimo D.P.R. artt. 14-16-18, e che gli adempimenti contabili sono determinati dalle dimensioni del fatturato dell'attività commerciale».

[34] In pratica, la “separazione contabile”, potrebbe avvenire mediante l'adozione di due sistemi contabili distinti, come per esempio un registro di prima nota per l'attività commerciale ed uno per l'attività istituzionale, oppure, nell'ambito delle complessive risultanze contabili, individuando appositi conti o sotto conti, che evidenzino la natura della posta contabile sottesa, di natura commerciale, istituzionale o promiscua.

<sup>1351</sup> Si veda Cass. n. 526/2021, qui in commento, punto 4.6.

[36] V. la recente normativa di riforma del Terzo settore: L. 6 giugno 2016, n. 106, Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale; D.lgs. n. 6 marzo 2017, n. 40, Istituzione e disciplina del servizio civile universale, a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016, n. 106 e s.m.i.; D.lgs. n. 3 luglio 2017, n. 111, Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106, e s.m.i.; D.lgs. n. 3 luglio 2017, n. 112, Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106, e s.m.i.; D.lgs. n. 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106 e s.m.i.

[37] In dottrina, v. G. Sepio e F. M. Silvetti, La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo Settore, in *Il fisco*, 38, 2017; A. Mazzullo, *Il nuovo Codice del Terzo Settore. Profili civilistici e tributari*, Giappichelli Editore, Torino, 2017; V. Ficari, Prime osservazioni sulla 'fiscalità' degli enti del terzo settore e delle imprese sociali, in *Riv. trim. dir. trib.*, 1, 2018, pagg. 57 e ss.; A. Fici, E. Rossi, G. Sepio, P. Venturi, *Dalla parte del Terzo settore. La riforma letta dai suoi protagonisti*, Editori Laterza, Bari-Roma, 2019;



G.M. Colombo, ETS: enti commerciali o enti non commerciali?, in *Enti non profit*, 1, 2020, pagg. 23-27; M. Pozzoli, *Il bilancio degli enti del Terzo settore*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, 2020.

[38] Ivi, art. 79: «(comma 2) Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5, ivi incluse quelle accreditate o contrattualizzate o convenzionate con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, l'Unione europea, amministrazioni pubbliche straniere o altri organismi pubblici di diritto internazionale, si considerano di natura non commerciale quando sono svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti di cui sopra e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento. (comma 2-bis) Le attività di cui al comma 2 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5 per cento i

relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta consecutivi».

[39] Cfr. G. Rivetti, *La qualificazione tributaria delle attività degli "Enti di terzo settore"*, in *Riv. Di dir. Trib.*, 18 novembre 2019, l'A. a ragione osserva a ragione come dunque «solo in presenza di un servizio offerto gratuitamente o quasi gratuitamente si può configurare una attività non commerciale.

[40] In dottrina, in tema di enti religiosi e riforma del terzo settore v. M. Ferrante, *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del Terzo settore*, Torino, Giappichelli, 2019; F. Moroni, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore*, Roma, Aracne, 2019; A. Fuccillo, R. Santoro, L. Decimo, *Gli enti religiosi ETS Tra diritto speciale e regole di mercato*, Napoli, Esi, 2019; M. Parisi, *Enti religiosi e "Codice del Terzo settore": verso il superamento della specialità pattizia delle persone giuridiche ecclesiastiche*, «Diritto e società», 2, 2019; G. Dalla Torre, *Enti ecclesiastici e Terzo settore. Annotazioni prospettive*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 16, 2018; P. Floris, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 3, 2018; A. Perrone, V. Marano, *La riforma del Terzo settore e gli enti ecclesiastici: un rischio, un costo o un'opportunità?*, «Stato, Chiese e pluralismo confessionale», n. 35, 2018; C. Elefante, *Enti ecclesiastici-religiosi e Terzo settore tra questioni aperte e prospettive di riforma: sviluppi recenti*, «Quaderni di diritto e politica ecclesiastica», n. 3, 2017

[41] L'ente religioso continua a svolgere attività di religione e di culto e può esercitare parallelamente una o più attività di interesse generale previste dal Codice di Terzo settore (o dal D.lgs. n. 112/2017), costituendo dunque due sfere distinte e separate di attività da svolgere. Al riguardo, le norme sul Terzo settore si applicano "limitatamente" allo svolgimento di attività di interesse generale. Occorre tuttavia evidenziare che la creazione di tale «ramo» non si pone come un obbligo ma è una facoltà: nulla vieta all'ente religioso di poter continuare ad esercitare le attività che rientrano nel novero dell'art. 5 CTS senza entrate a far parte dell'universo del Terzo settore, v. S. Beretta, *Enti ecclesiastici e riforma del Terzo settore*, Santarcangelo di Romagna, Maggioli, 2020, pp. 213 ss.

<https://www.diritto.it/enti-ecclesiastici-perdita-della-qualifica-di-ente-non-commerciale-e-obbligo-di-contabi>



lita-separata/