

AVV. MARIA PRISCO

Largo della Fontanella di Borghese, n. 19 – 00186 Roma (RM)
avv.mariaprisco@outlook.it
maria.prisco@pec.it
P.I. 11084910014
338.6443658

L'esenzione da imposta di donazione e successione per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ai sensi dell'art. 3 del D.lgs. n. 346/1990 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni) alla luce del recente orientamento della Corte di Cassazione, espresso con sentenza n. 1149 del 21 gennaio 2021.

In merito alle operazioni di trasferimento mediante donazione o successione, si osserva che – ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 346/1990 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni) – «Non sono soggetti all'imposta i trasferimenti a favore dello Stato, delle regioni, delle province e dei comuni, né quelli a favore di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e a fondazioni previste dal decreto legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461».

Sulla base della disposizione in commento, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, in quanto enti legalmente riconosciuti, **con scopo esclusivo di religione e di culto** (equiparato a quelli che perseguono finalità di beneficenza e di istruzione), rientrano tra i soggetti beneficiari per cui opera l'esclusione da imposta dovuta in ragione della donazione o successione di cui al citato art. 3, comma 1 del d.lgs. n. 346/1990.

Peraltro, anche ai fini delle imposte ipotecaria e catastale la donazione o successione in favore di un ente ecclesiastico non comporta la debenza del tributo in forza del disposto

- dell'art.1, comma 2 del D.lgs. n. 347/1990, ai cui sensi 2. *«Non sono soggette all'imposta le formalità eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative ai trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quanto disposto nel comma 3 dello stesso articolo».*
- e dell'art.10, comma 3, dello stesso D.lgs. n. 347/1990, ai cui sensi *«3. Non sono*

soggette ad imposta le volture eseguite nell'interesse dello Stato né quelle relative a trasferimenti di cui all'art. 3 del testo unico sull'imposta sulle successioni e donazioni, approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346, salvo quanto disposto nel comma 3 dello stesso articolo».

Se, dunque, sinora nessuna perplessità era sorta con riguardo alla possibilità di un diverso trattamento fiscale riservato alle operazioni di trasferimento in favore degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, la recente pronuncia della Corte di Cassazione, resa proprio nei confronti di uno di questi enti, induce a qualche riflessione e pone un monito per le future operazioni.

La Corte di Cassazione, con sentenza n. 1149 del 21 gennaio 2021, ha stabilito che *“Il richiamato art. 3, comma 1, per gli enti riconosciuti pone in primo piano la natura oggettiva dell'attività e delimita la norma agevolativa nel senso che, per la sua operatività, è necessario poter collocare il soggetto fra quelli aventi per oggetto esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, sicchè l'esercizio di altra attività, anche solo in via marginale o strumentale, eliminando in radice l'esclusività, determina ex ante il venir meno del presupposto dell'agevolazione totale, dal momento che in questo secondo caso potrebbe astrattamente ipotizzarsi, e concretamente avvenire, che il singolo trasferimento sia destinato ad una finalità diversa da quelle ritenute premiali.*

Ciò non esclude che l'esenzione possa comunque essere ottenuta, ma solo in presenza dei presupposti di cui al comma 2, e quindi a condizione che il trasferimento sia avvenuto per una delle finalità di cui al comma 1”.

Nel caso sottoposto al vaglio della Suprema Corte, l'ente ecclesiastico ricorrente avverso la decisione sfavorevole resa dalla CTR, svolgeva, oltre all'attività di religione e di culto, anche un'attività agricola avente ad oggetto la gestione e il mantenimento di un comprensorio agricolo riportato in dichiarazione come *“attività di alloggio connesse ad azienda agricola”.*

In ragione di ciò, il regime tributario in concreto applicabile non può essere determinato, ad avviso della Suprema Corte, sulla base della natura ecclesiastica del soggetto, *“bensì tenendo conto dell'attività in concreto esercitata dallo stesso (elemento oggettivo) che può o meno coincidere con il fine dichiarato nell'atto costitutivo”.*

A tale conclusione i Giudici di legittimità sono giunti rilevando che:

- l'art. 3 del D.lgs. n. 346/1990 esenta i trasferimenti dall'imposta in due distinte ipotesi:
 - o al comma 1, elenca i soggetti che, **in virtù della loro qualifica soggettiva sono "comunque" esentati dall'imposta sulle successioni e donazioni** sui trasferimenti dei quali sono beneficiari;
 - o al comma 2, con riguardo ai "*trasferimenti in favore di enti pubblici e di condizioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli indicati nel comma 1*", correla l'esenzione al fatto oggettivo che lo **scopo della liberalità sia lo stesso di cui al comma 1.**

Con specifico riguardo agli enti ecclesiastici, la Suprema Corte sostiene che l'affermazione secondo cui dalla natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto deriverebbe necessariamente il perseguimento dello scopo esclusivo di religione e di culto e, di conseguenza il diritto a fruire dell'agevolazione di cui all'art. 3, comma 1 del D.Lgs. n. 346/1990, non trova alcuna giustificazione nella normativa che regola l'attività degli enti ecclesiastici che anzi prevede e disciplina espressamente la possibilità che tali enti svolgano anche attività diverse da quelle di religione e di culto.

Infatti, la Legge n. 222 del 1985 che contiene "*disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia*"

- all'art. 15 precisa che gli enti ecclesiastici, se civilmente riconosciuti, possono, nel rispetto delle leggi dello Stato, svolgere attività diverse da quelle di religione e di culto.
- all'art. 16, lett. a) specifica che sono 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;
- all'art. 16, lett. b), invece, specifica che sono 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.

Inoltre, l'accordo internazionale tra lo Stato italiano e la Chiesa cattolica (ratificato e reso esecutivo con L. 25 marzo 1985, n. 121) all'art. 7, comma 3 dispone che:

- "agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione";

- Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, 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".

In ragione di quanto argomentato, la Suprema Corte rileva che

- pur posta ai fini fiscali l'equiparazione tra finalità di beneficenza e istruzione e fine di religione o di culto
- **il regime tributario applicabile non può essere determinato sulla base della natura ecclesiastica del soggetto**, atteso che un ente ecclesiastico può svolgere una molteplicità di attività.

D'ora in avanti, dunque, è opportuno porre particolare attenzione alle finalità per le quali il trasferimento in favore degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti viene realizzato. Infatti:

- non è più da considerarsi implicito il diritto dell'esenzione dalle imposte ai sensi dell'art. 3, comma 1 del D.Lgs. n. 346/1990, in base alla sola natura di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto
- è invece sicuramente esente dalle imposte di successione e donazione il trasferimento che avvenga ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D.Lgs. n. 346/1990 tutte le volte in cui si provi, documentando, la finalità per la quale il trasferimento è avvenuto.

Il perno della decisione, dunque, come desumibile dalle motivazioni dei Giudici, ruota intorno all'esclusività o meno del fine di religione o di culto.

La possibilità, prevista dalla legge, per gli enti ecclesiastici, di avere un fine diverso da quello di religione o di culto - indipendentemente dal carattere marginale o meno dello stesso - esclude il diritto dell'ente all'esenzione in forza dell'art. 3, comma 1 del D.Lgs. n. 346/1990. La possibilità esclude, infatti, l'esclusività.

Nulla osta, invece, alla richiesta di avvalersi dell'esenzione dalle imposte di successione o donazione, in forza del comma 2 del D.Lgs. n. 346/1990, purché si mantenga traccia, prova del fine per il quale il trasferimento è stato realizzato.

Per completezza, si rappresenta che anche in base all'Istruzione in materia amministrativa della Conferenza Episcopale Italiana del 2005, per quanto riguarda le successioni e donazioni in favore di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, l'art. 82 del capitolo quinto prevede l'esenzione dai tributi in base all'art. 3 del D.Lgs. n. 346/1990. Come evidente, il riferimento

non è esclusivamente al primo comma del predetto articolo 3 e ciò potrebbe essere coerente con quanto affermato dalla Suprema Corte nella pronuncia esaminata e cioè al fatto che:

- quando l'ente ha come scopo esclusivo quello di religione o di culto, rientra nell'esenzione di cui al comma 1 dell'art. 3;
- quanto l'ente ha come scopo, oltre a quello di religione o di culto, anche altro, rientra nell'esenzione di cui al comma 2 dell'art. 3 quanto prova che la donazione o successione è stata eseguita per la finalità di religione o di culto.

Roma, 19 aprile 2021

Avv. Maria Prisco
