SERVIZIO DI FORMAZIONE DEGLI ESPONENTI DELLE COMUNITÀ RELIGIOSE PRESENTI IN ITALIA CHE NON HANNO STIPULATO INTESE CON LO STATO

Accesso alle agevolazioni pubbliche per le attività di impresa nei luoghi di culto e loro pertinenze

L.S. Martucci

laurasabrina.martucci@uniba.it

AGEVOLAZIONI PUBBLICHE ALLE CONFESSIONI, LAICITÀ, UNIONE EUROPEA

- Il trattamento fiscale delle confessioni religiose può essere preferenziale o di «*vantaggio selettivo*»?
- il carattere ecclesiastico o il fine di religione o di culto di un'associazione o istituzione se, ai sensi **dell'art. 20 Cost**., non possono essere causa di speciali gravami fiscali o limitazioni legislative per ogni forma di attività, non possono, altresì, **essere causa di speciali agevolazioni legislative**, tali da alterare il regime di "neutralità dello Stato in materia religiosa" (Corte cost. 15 luglio 1997, n. 235 su INVIM)
- Le c.d. agevolazioni di carattere fiscale o in generale di finanziamento pubblico diretto e indiretto *preferenziale* previsto in molti Paesi dell'Unione Europea per le confessioni trovano un **limite nell'art. 107 del TFUE**

LA NORMA

TRATTATO SUL FUNZIONAMENTO DELL'UNIONE EUROPEA

Articolo 107 (ex articolo 87 del TCE)

- 1. Salvo deroghe contemplate dai trattati, **sono incompatibili** con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, **gli aiuti concessi dagli Stati**, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.

SEGUE

Le esenzioni fiscali possono essere interpretate come aiuti di stato

tali aiuti sono sottoposti al controllo della Commissione che li autorizza solamente quando rientrano in una delle deroghe previste dal Trattato

- **Decisone della Commissione europea, del 19 dicembre 2012, C 26-10**, in materia di esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici. Relativa al mancato pagamento dell'ICI da parte di enti ecclesiastici che svolgevano (anche) attività imprenditoriale nel settore alberghiero e in quello scolastico.

- **Corte di Giustizia, 15 settembre 2016, causa T-220/13 e causa T-219/13.**

AGEVOLAZIONI

Tra le possibili agevolazioni per gli enti confessionali:

Esenzione ICI e IMU

ACCESSO ALLE AGEVOLAZIONI PUBBLICHE PER LE ATTIVITÀ DI IMPRESA NEI LUOGHI DI CULTO E LORO PERTINENZE

ICI

L'**imposta comunale sugli immobili**, **ICI**, è stato un tributo comunale che aveva come presupposto impositivo **la proprietà** di

- Fabbricati;
- Aree fabbricabili:
- Terreni agricoli.

ICI

- gravava sul valore del fabbricato con una percentuale fissa decisa, di anno in anno, da ciascun Comune con delibera del Consiglio comunale.

- È stata sostituita nel 2012 **dall'Imposta municipale propria (o unica)- IMU**

IMU

- L'art. 13 d.lgs. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modifiche dalla L. 11 dicembre 2011, n. 214 nonché dagli artt. 8 e 9 del d.lgs**. n. 23 del 14 marzo 2011** hanno introdotto **l'Imposta municipale propria** stabilendone la vigenza a partire dal 2014 limitatamente agli immobili diversi dall'abitazione principale (art. 8, comma 2, d. lgs. n. 23/2011).

- d.l. **n. 201 del 6 dicembre 2011** ne ha anticipato di due anni l'applicazione, estendendola anche alle abitazioni principali.

- Per quanto riguarda il regime delle esenzioni per gli enti non commerciali per effetto dell'art. 91-bis d.lgs 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con L. 24 marzo 1012 n. 27 viene richiamato l'art. 7, lett. i) del d.lgs 504/1992.

IMU

È un'imposta diretta di tipo patrimoniale, applicata sulla componente immobiliare dei patrimoni

Ingloba anche parte dell'IRPEF

e delle relative addizionali per quanto riguarda i redditi fondiari su beni non locati.

Presupposto dell'imposta è il possesso di beni immobili: fabbricati, inclusa abitazione principale e pertinenze.

SEGUE: IMU

Soggetto attivo del tributo: il Comune

Soggetti passivi del tributo: art. 9 del d.lgs. n. 23/2011

proprietario, ovvero

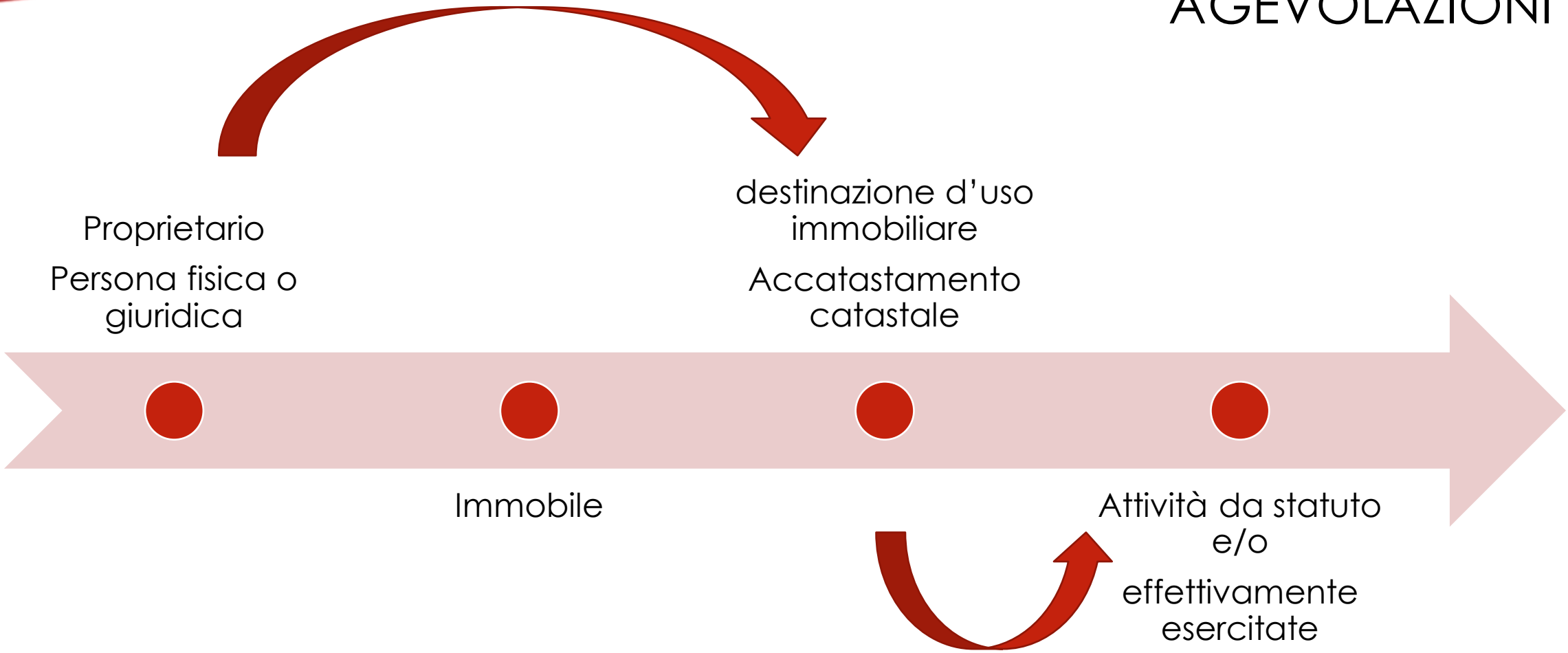
titolare di diritto reale di usufrutto, uso, abitazione

Enfiteusi e superficie secondo le quote di possesso.

il locatario del bene immobile nel caso di locazione finanziaria e

il concessionario nelle ipotesi di concessioni demaniali.

AGEVOLAZIONI



LE AGEVOLAZIONI

L'accesso alle agevolazioni comporta due requisiti:

- **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
- **Oggettivo**: rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell'immobile di **attività** di assistenza o di altre attività equiparate

DECRETO LEGISLATIVO 30 DICEMBRE 1992, N. 504

RIORDINO DELLA FINANZA LOCALE DEGLI ENTI TERRITORIALI, A NORMA DELL'ARTICOLO 4 DELLA LEGGE N. 421 DEL 1992

art. 7. Esenzioni ICI - d.lgs. 504/1992

1. Sono esenti dall'imposta:

a) gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 4, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;

b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9 (E/7 fabbricati destinati all'esercizio dei culti)

c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni;

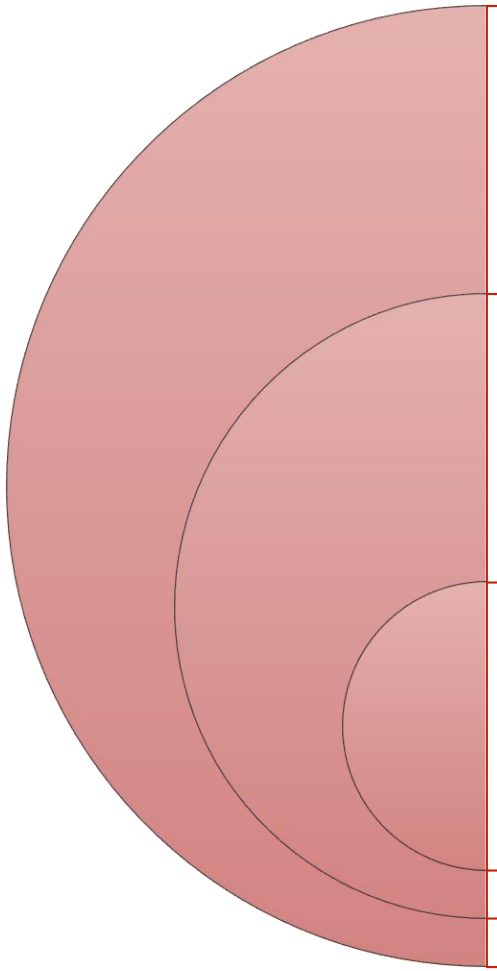
DECRETO LEGISLATIVO 30 DICEMBRE 1992, N. 504

RIORDINO DELLA FINANZA LOCALE DEGLI ENTI TERRITORIALI, A NORMA DELL'ARTICOLO 4 DELLA LEGGE N. 421 DEL 1992

d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;

e) i fabbricati di **proprietà della Santa Sede** indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810;

ART. 7 D. LGS. N. 504/1992



f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;
g) i fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette;
h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984;

- **i)** gli immobili utilizzati **dai soggetti** (pubblici o privati) di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, 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'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

ART. 16 L. 222 1985

- Art. 16 L. 222/85

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.

ART. 7, LETT. I)

Esenti immobili destinati

Ad attività non commerciali

L'ART. 39, D.L. N. 223 DEL 2006

Con l'art. 39, d.l. n. 223 del 2006, (convertito, con modificazioni, dalla l. n. 248 del 2006), è stato stabilito che «**l'esenzione** disposta dall'articolo 7, comma 1**, lettera i),** del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, **si intende applicabile alle attività** indicate nella medesima lettera che

non abbiano esclusivamente natura commerciale

art. 91-bis del d.l. n. 1 del 2012 (convertito con modificazioni dalla legge n. 62 del 2012) la **lettera i) dell'art. 7** del d.lgs. n. 504 del 1992 ha il seguente testo:

- (sono esenti) «**gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo** (ora) **73,** comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, **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'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222».

Art. 73 , 1, c) TUIR:

Sono esenti gli immobili di enti pubblici e privati

diversi dalle società (…) che

non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale (…), residenti nel territorio dello Stato;

Destinati allo svolgimenti di attività svolte con metodo non commerciale

- assistenziali, previdenziali, sanitarie,
- di ricerca scientifica, didattiche,
- ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle
- attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222».

- Complessità del sistema normativo di riferimento
- Ampia casistica giudiziaria

Cosa intendiamo per modalità non commerciale?

CIRCOLARE N. 2 DEL 26 GENNAIO 2009 (N. 2 DF)

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE DEL MINISTERO DELL'ECONOMIA

CHIARIMENTI IN MERITO **ALL'ESENZIONE ICI** SPETTANTE AGLI

requisito di carattere soggettivo

- l'immobile deve essere utilizzato da un ente **non commerciale**

(di cui all'art. 73 (ex art. 87), comma 1, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante il Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR);

requisito di carattere oggettivo

gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle **attività** tassativamente **elencate** dalla norma e dette attività non devono avere esclusivamente natura commerciale.

CIRCOLARE N. 2 DEL 26 GENNAIO 2009 (N. 2 DF), Esenzioni ICI

Enti non commerciali:

1. Enti pubblici,

2. **enti privati:**

- gli enti disciplinati dal codice civile e

- gli enti disciplinati da specifiche leggi di settore come ad esempio:
  - le organizzazioni di volontariato,
  - le organizzazioni non governative;
  - **le associazioni di promozione sociale**;
  - le associazioni sportive dilettantistiche;
  - le **fondazioni** risultanti dalla trasformazione degli enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate;
  - le ex Ipab privatizzate;
  - **le Onlus;**
  - **gli Enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.**

CIRCOLARE N. 2 DEL 26 GENNAIO 2009

Ai fini delle esenzioni rilevano:

- **utilizzazione dell'immobile**:
  - in modo **totalitario** per le attività di cui all'art. 7 comma 1, lettera i) d.lgs. 504/92.

b) destinazione esclusiva dell'immobile:

- allo svolgimento delle attività indicate dall'art. 7, comma 1, lettera i) d.lgs. 504/92;

A tal fine non rilevano le attività indicate nello statuto ma quella concretamente svolta dall'ente non commerciale

a) utilizzo dell'immobile

A) utilizzo dell'immobile, la circolare ribadisce quanto già affermato dalla

- C. Cost. n. 429 del 19 dicembre 2006
- C. cost. n. 19 del 26 gennaio 2007

"l'esenzione deve essere riconosciuta solo all'ente non commerciale che:

possiede l'immobile (enti proprietari),

lo **utilizza direttamente** per lo svolgimento delle attività indicate dalla norma".

l'art. 59, comma 1, lett. c), del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, riconosce ai Comuni la possibilità di stabilire, con regolamento, che l'esenzione in questione "*si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che* ***utilizzati****, siano anche* ***posseduti*** *dall'ente non commerciale utilizzatore*".

a) utilizzo dell'immobile

L'agevolazione è negata allorché l'immobile sia destinato per usi **diversi** da quelli indicati dall'art. 7 cit.

- Cass. n. 5747 16 marzo 2005,
- Cass. n. 10092 13 maggio 2005.

b) destinazione esclusiva

Destinazione esclusiva dell'immobile

svolgimento di attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale

La natura dell'attività è legata alle modalità di esercizio (reale) della medesima:

- Si considera **non commerciale** l'attività che:
  - ✓ non segue le regole del libero mercato (assenza di lucro soggettivo)
  - ✓ svolta esclusivamente per finalità di solidarietà sociali.

b) destinazione esclusiva

meritevolezza dei soggetti

- Si considerano soggetti meritevoli quelli che pongono in essere prestazioni non finalizzate alle realizzazioni di utili soggettivi. (Circolare, cit.,)

finalità perseguite

rilevanza sociale delle attività svolte

- attività nelle quali sia escluso il carattere imprenditoriale;
- svolte in modo del tutto gratuito,
- non può essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti.

I REQUISITI

i requisiti fondamentali per usufruire dell'esenzione ICI in relazione alle **attività di religione e culto**

(art. 7, comma 1, lettera i bis) del D.Lgs. 504/1992)

- Gli immobili esentati sono **solo** quelli in cui si svolgono le attività dirette a:
  - esercizio del culto e alla cura delle anime,
  - formazione del clero e dei religiosi,
  - scopi missionari, catechesi, educazione cristiana. (art. 16 L. 222/85)

LA PROVA DEI REQUISITI

- **la prova delle condizioni che giustificano l'esenzione dal pagamento dell'Ici è posta a carico di chi sostiene di averne diritto**

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.

Comm. Trib. Reg. Lazio

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.

- L'impugnazione: Congregazione S.T.

- La controversia concerne l'impugnazione di tre avvisi ai fini ICI per gli anni 2008 - 2009 relativamente a

- **unità immobiliari** per le quali la Congregazione, «ente ecclesiastico civilmente riconosciuto», aveva reclamato dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma **l'esenzione prevista dall'art. 7, co.1, lettera i), d.lgs. n. 504 del 1992**

- sul presupposto che **l'attività di pensionato** ivi svolta **non aveva carattere esclusivamente commerciale** (ex art. 39 legge n. 248 del 4 agosto 2006)

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.

L'appello.

appellante: Roma capitale

a) incompleta interpretazione dell'art. 7 cit.:
   1. l'immobile è destinato **non esclusivamente** ad attività di natura non commerciale ma anche
   2. ad **attività ricettiva** che produce introiti, quale **casa per ferie** a tariffe in linea con i prezzi di mercato praticati da strutture alberghiere della stessa categoria (due stelle),
   3. gli introiti hanno prodotto un **volume d'affari** IVA.
   4. l'immobile è accatastato in categoria **B/01** (collegi e convitti) e non in quella da E/1 a E/9, relativa ai fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto.

Proprietario Congregazione – ente ecclesiastico

Attività ricettiva/lucrativa

Fabbricato accatastato come collegio/convitto

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.

Offerta attività attiene a:

- pensionato nella c. d. "ricettività sociale";
- con corrispettivi al di sotto di quelli di mercato (40 euro a persona, ridotte a 35 in camera doppia, vitto incluso);
- con offerta riservata ai soli iscritti al CITIS (Centro italiano del turismo sociale), che si impegnavano ad osservare:
  - il regolamento interno;
  - a condividere il carattere religioso dell'ambiente.

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.
SEGUE: MOTIVI DELLA DECISIONE

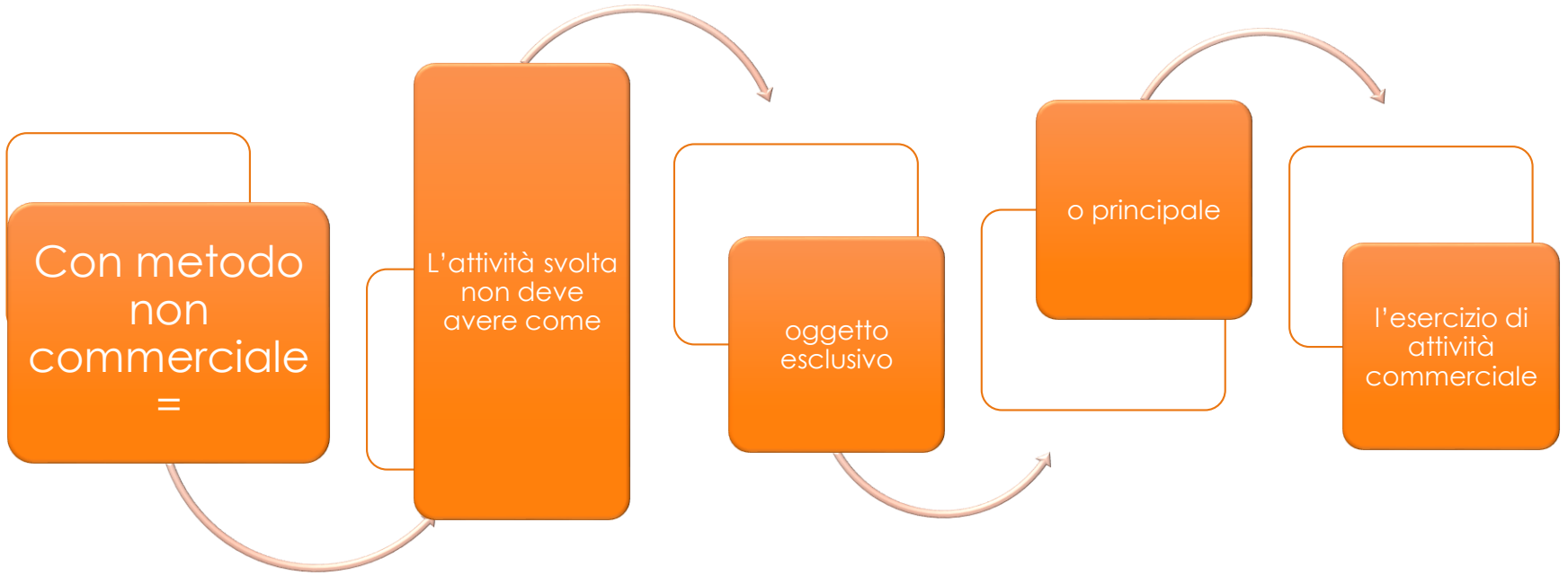
- Il quadro normativo generale di riferimento è quello illustrato.
- Verifica dell'**esenzione** prevista dall'art. 7, comma primo, lett. i), del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, **subordinata** alla **compresenza** di un requisito:
  - **oggettivo**, lo **svolgimento nell'immobile di attività ricettiva**
  - **soggettivo**, costituito dal **diretto svolgimento** di tale attività da parte di un ente della Congregazione) che non ha come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (art. 73, 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, che la Congregazione svolge **l'attività** cui l'immobile è destinato, **con le modalità di un'attività non commerciale**

  (Cfr. Cass. n. 4502 del 2012)

  - Dato che non può essere desunto esclusivamente sulla base di documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrante tra quelle esenti, **non sia svolta**, in concreto, con **le modalità di un'attività commerciale**»
- (Cass. n. 5485 del 2008;)
- (sull'onere della prova gravante sul contribuente Cass. n. 27165 del 2011).

CASS.14225/2016



La prova della non commercialità effettiva deve essere data dal soggetto che pretende l'agevolazione

Cass.27165/2011

Non è sufficiente:

- La documentazione attestante la destinazione d'uso, o
- Quella statutaria

La non commercialità dipende da:

Cass. 13970/2016

- Caratteristiche della clientela
- Durata dell'apertura
- **Le rette:**
  - **importo significativamente ridotto rispetto ai prezzi di mercato**
  - **Si evita così che il beneficio agevolativo si trasformi in aiuto di stato**

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T. SEGUE: MOTIVI

Circolare 2/DF: Tali attività ricettive per poter essere qualificate come non lucrative devono essere:

- attività, che "non siano di fatto disponibili sul mercato;
- svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti
- estranee alla sfera di azione degli operatori privati commerciali

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.
SEGUE: MOTIVI

L'attività ricettizia esula nel caso di specie dalle finalità istituzionali della Casa generalizia

- Non è in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini istituzionali di religione o di culto;
- non si limita a perseguire il procacciamento dei mezzi economici occorrenti per il fine istituzionale, (caso in cui sarebbe non lucrativa)
- è classificata classificata come "**attività diversa**", soggetta all'ordinaria tassazione"

(Cass. 1633/1995; Cass. n. 16728 del 2010, Cass. n. 23584 del 2011, Cass. n. 5041 del 2015 e Cass. 13970/2016).

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.
SEGUE: MOTIVI

L'attività ricettiva, pubblicizzata come «casa per ferie» è finalizzata al procacciamento di mezzi economici

il pagamento di rette è un fatto rivelatore dell'esercizio dell'attività con modalità commerciali

Il fatto che le tariffe sarebbero al di sotto dei prezzi di mercato è questione assolutamente priva di rilievo, in quanto un imprenditore può operare anche in perdita (cfr. Cass. 14225/2015)

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.
SEGUE: MOTIVI

Nella specifica attività si rileva:

Realizzazione volume di affari, che insieme al pagamento di un prezzo è un fatto rivelatore dell'esercizio dell'attività con modalità commerciali;

Ospitalità non rivolta solo ad ospiti con bisogni sociali: pazienti, missionari, famiglie bisognose, ma aperta a tutti coloro che si iscrivono a CITIS

L'attività ricettiva in esame è svolta, quindi, con modalità commerciali al di fuori dei limiti delle finalità istituzionali della Congregazione

IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T. SEGUE

- «(…) sarebbe erroneo ritenere che l'esenzione spetti sempre laddove l'ente si proponga finalita` diverse dalla produzione di reddito;
- «la nozione di imprenditore, ai sensi dell'art. 2082 cod. civ., va intesa in senso oggettivo, dovendosi riconoscere il carattere imprenditoriale all'attivita` economica organizzata che sia ricollegabile ad un dato **obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi**, rimanendo giuridicamente **irrilevante lo scopo di lucro**, che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore ad esercitare la sua attivita` e dovendo essere, invece, **escluso il suddetto carattere imprenditoriale dell'attivita` nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito**, dato che non puo` essere considerata imprenditoriale l'erogazione gratuita dei beni o servizi prodotti. Peraltro, ai fini dell'industrialita` dell'attivita` svolta (art. 2195, primo comma, cod. civ.), **per integrare il fine di lucro è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio**; né ad escludere tale finalita` è sufficiente la qualita` di congregazione religiosa dell'ente»
- (Cass. **n.** 16612 del 2008; conf. Cass. 14225/2015).

Il bilancio in perdita non è emblematico di non lucratività;

per integrare il fine di lucro è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio

ATTIVITÀ IMPRENDITORIALE
IL CASO DELLA CONGREGAZIONE S. T.
SEGUE

obiettivo inerente all'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi

giuridicamente irrilevante lo scopo di lucro

È escluso il carattere imprenditoriale dell'attività nel caso in cui essa sia svolta in modo del tutto gratuito

Per lucrtività è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio

Ad escludere la finalità non lucrativa non è sufficiente la qualità di congregazione religiosa dell'ente

- «(…) sarebbe erroneo ritenere che l'esenzione spetti sempre laddove l'ente si proponga finalità diverse dalla produzione di reddito;

COMMISSIONE EUROPEA, DECISIONE 19 DICEMBRE 2012, C 26-10

…, in materia di esenzione dall'ICI "… secondo una giurisprudenza costante, la nozione di **impresa** abbraccia qualsiasi **entità che esercita un'attività economica**, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di **finanziamento**. La classificazione di un determinato soggetto come impresa **dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività**. Questo principio generale comporta tre importanti conseguenze, descritte in appresso.

1. Ininfluente è lo status che una legge nazionale specifica conferisce a un determinato soggetto.

Ciò significa che la forma giuridica e organizzativa è irrilevante.

Pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può nondimeno essere considerato come un'impresa ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato FUE.

L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica(§100).

2. L'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato. (102)

«(…) un soggetto è classificato come impresa sempre in relazione a un'attività specifica. Un soggetto che svolga attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda il primo tipo di attività (§101)

3. Per attività economica si intende ogni attività che preveda l'offerta su un mercato di beni e servizi" (§103).

CORTE DI GIUSTIZIA, GS CAUSA C-74/16

§41. Secondo una consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia, la nozione di **«impresa»** comprende, nel contesto del diritto dell'Unione in materia di concorrenza, **qualsiasi entità che eserciti un'attività economica**, a prescindere dallo status giuridico di tale entità e dalle sue modalità di finanziamento

(tra le altre cfr. C. giustizia, 10 gennaio 2006, C-222/04, EU:C:2006:8, §107)

CORTE DI GIUSTIZIA, GS. CAUSA C-74/16

§ 43. (se) l'attività in questione può essere qualificata come «economica», la circostanza che essa sia esercitata da una comunità religiosa non impedisce l'applicazione delle norme del Trattato, tra cui quelle che disciplinano il diritto della concorrenza

(cfr. sent. 5 ottobre 1988,196/87, EU:C:1988:475, §§ 9 e 14).

Si ha prevalenza del criterio oggettivo:

L'attività è lucrativa

La religiosità o ecclesiasticità del soggetto non rileva se

AGEVOLAZIONI IVA

- **I.V.A.** Secondo l'art. 1 del DPR 633/72 l'Iva si applica sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di impresa. Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale ancorché non esclusiva delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa (art. 4 del D.P.R. I.V.A.)
- .

Per gli **enti non commerciali** sono rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (I.V.A.) soltanto le operazioni:

cessioni o prestazioni

espletate nell'ambito della propria attività commerciale, e **non quindi, quelle svolte nell'ambito istituzionale** (le quali non vengono tassate).

relativamente agli enti non commerciali si considerano effettuate nell'esercizio di impresa soltanto le **cessioni** di **beni** e le prestazioni di **servizi** fatte **nell'esercizio di attività commerciali** (o agricole) **(**art. 4, quarto comma, del DPR n. 633/72)

ART. 4 DPR 633/1972, N. 2, CO. 3

Per le **operazioni effettuate a favore dei soci** dietro pagamento di un corrispettivo specifico, vi è una deroga che riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **effettuate in conformità alle finalità istituzionali** da:

- • associazioni politiche, sindacali, di categoria,
- • **associazioni religiose**,
- • associazioni assistenziali,
- • associazioni culturali,
- • associazioni sportive dilettantistiche,
- • **associazioni di promozione sociale**
- • associazioni di formazione extra scolastica della persona

ART. 4 DPR 633/1972, N. 2, CO.3

- per le attività di natura commerciale l'ente non-commerciale dovrà:

1. istituire il registro delle fatture emesse e quello degli acquisti (artt. 23 e 25 del DPR n. 633/72);
2. emettere fattura nei confronti delle persone che fruiscono dei servizi commerciali;
3. effettuare le conseguenti liquidazioni periodiche e dichiarazioni annuali, nonché i versamenti dell'imposta dovuta

ART. 111-BIS TUIR 917/86

1. Indipendentemente dalle previsioni statutarie, **l'ente perde la qualifica di ente non commerciale** qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

2. Ai fini della qualificazione **commerciale** dell'ente si tiene 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 le 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.

ART. 111-BIS TUIR 917/86

- **4. 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.

ENTI ECCLESIASTICI CIVILMENTE RICONOSCIUTI ART. 7, CO. 3, L. 121/85

- Le attività diverse da quella di religione e di culto vanno distinte a seconda che siano strumentali o meno rispetto alle prime.
- Nel caso di strumentalità non sono tenute distinte
- Nel caso non lo siano sono soggette al regime previsto per le specifiche tipologie di attività e vanno tenute scritture contabili separate.

AGEVOLAZIONI E ENTI DEL TERZO SETTORE

- gli enti religiosi potranno costituirsi come:
- associazione di fatto,
- associazione riconosciuta, o organizzazione non lucrativa ai sensi della normativa ora contenuta nel Codice del terzo settore (d.lgs. 117/2017)

ART. 4.
ENTI DEL TERZO SETTORE
(D.LGS. 117/2017)

- 1. Sono enti del Terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato diversi dalle società costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore.

ACCESSO ALLE AGEVOLAZIONI PUBBLICHE: ENTI DEL TERZO SETTORE

Nella categoria delle **agevolazioni** possiamo ricondurre le esenzioni riservate ad alcuni soggetti passivi d'imposta

- **le agevolazioni ai fini delle imposte sui redditi**

ART. 79. DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI CTS D. LGS. 117/2017

1. Agli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, si applicano le disposizioni di cui al presente titolo nonché le norme del titolo II del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in quanto compatibili.

2. Le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 (…) si considerano di natura **non commerciale** quando sono **svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi** (…).

(…. *omissis*)

ART. 79. *DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI*

Co. 5. Si considerano **non commerciali** gli enti del Terzo settore di cui al comma 1 che svolgono **in via esclusiva o prevalente** le attività di cui all'articolo 5 in conformità ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo.

Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli enti del Terzo settore assumono **fiscalmente** la qualifica di **enti commerciali** qualora i proventi delle attività di cui all'articolo 5, **svolte in forma d'impresa non in conformità** ai criteri indicati nei commi 2 e 3 del presente articolo, nonché le attività di (...) **superano**, nel medesimo periodo d'imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i **contributi**, le **sovvenzioni**, le **liberalità**, le quote associative dell'ente e **ogni altra entrata assimilabile** alle precedenti (…)

ACCESSO ALLE AGEVOLAZIONI PUBBLICHE: ENTI DEL TERZO SETTORE

imu

- le agevolazioni ai fini delle imposte sui tributi locali

ESENZIONE IMU

ART. 82. *DISPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE INDIRETTE E TRIBUTI LOCALI*

- **(… *Omissis*)**
- **6. Gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commercia**li del Terzo settore di cui all'articolo 79, comma 5, **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'articolo 16, comma 1, lettera *a)* , della legge 20 maggio 1985, n. 222, sono esenti **dall'imposta municipale propria** e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo **7, comma 1, lettera *i)*** , del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dall'articolo 9, comma 8, secondo periodo, del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, **dall'articolo 91 *-bis* del decreto-legge 24 gennaio 2012** n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e dall'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 6 marzo 2014, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 maggio 2014, n. 68, e relative disposizioni di attuazione.

- **Art. 7 - Esenzioni ICI - d.lgs. 504/1992**

lett. i) (sono esenti) gli **immobili** utilizzati **dai soggetti** (pubblici o privati) di cui all'articolo 87, co.1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, **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'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.

art. 91-bis del d.l. n. 1 del 2012 (convertito con modificazioni dalla legge n. 62 del 2012) - la **lettera i) dell'art. 7** del d.lgs. n. 504 del 1992 ha il seguente testo:

- (**sono esenti**) «**gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo** (ora) **73,** co. 1, lett. c), del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, **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'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222».

AGEVOLAZIONI PUBBLICHE

- non concorrono alla formazione della base imponibile i proventi derivanti dall'esercizio di attività connesse o le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di contributo o quote associative
- non concorrono alla formazione del reddito i fondi raccolti durante manifestazioni pubbliche occasionali, anche se in contropartita di beni di modico valore o di servizi
- non concorrono alla formazione del reddito i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche in regime convenzionale.

AGEVOLAZIONI PUBBLICHE

non concorrono alla formazione del reddito i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche in regime convenzionale.

Per quanto riguarda l'Iva, per esempio, non c'è l'obbligo di ricevuta o scontrino fiscale per le operazioni riconducibili alle attività istituzionali.

Tra le agevolazioni riguardanti le altre imposte indirette rientra l'esenzione dall'imposta di bollo e dalla tassa sulle concessioni governative

I REQUISITI

I requisiti richiesti per essere ammessi alle agevolazioni sono indicati nell'articolo 5 d.lgs. 117/2017:

Gli enti che «esercitano in via esclusiva
o principale una o più attività di interesse generale
per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche,
solidaristiche e di utilità sociale. Nei settori:

- **interventi e servizi sociali,**
- **interventi e prestazioni sanitarie,**
- **educazione, istruzione e formazione professionale,**
- **tutela e valorizzazione del patrimonio culturale e del paesaggio,**
- **promozione della cultura e dell'arte,**
- **tutela dei diritti civili,**
- **tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico e altre;**

SEGUE ART. 5

organizzazione e gestione di attività turistiche di interesse sociale,

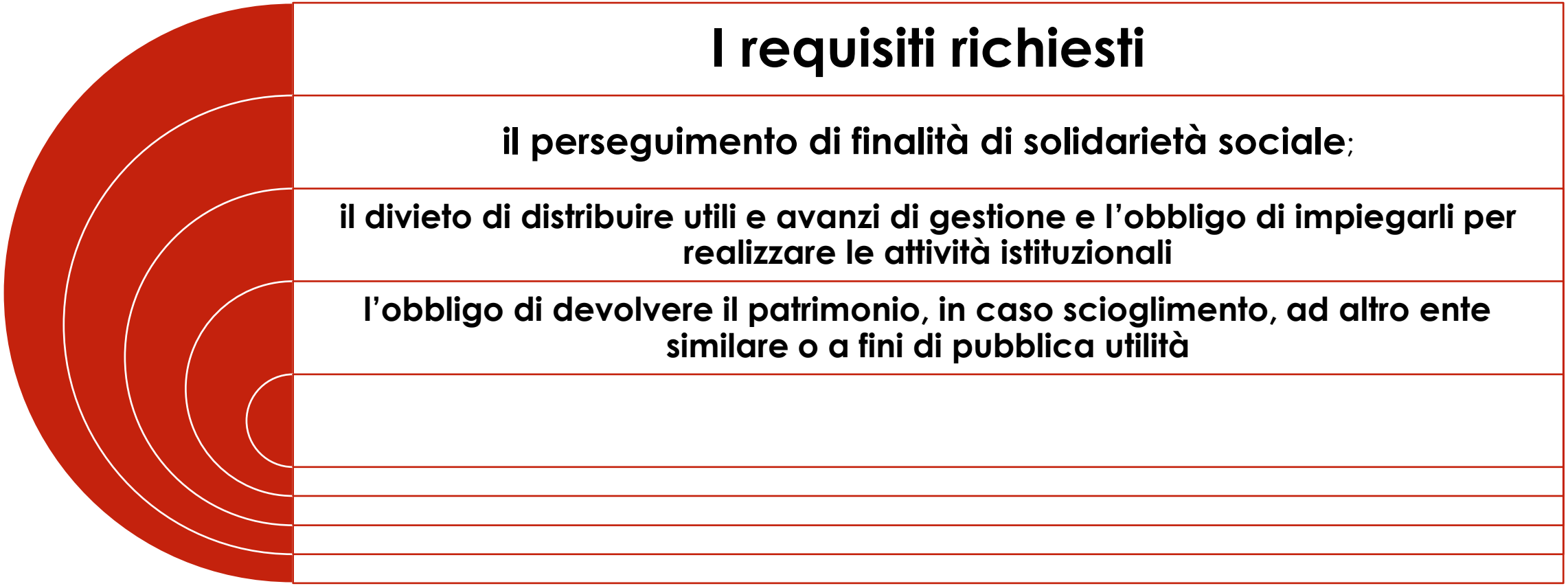
alloggio sociale,

accoglienza umanitaria ed integrazione sociale dei migranti;

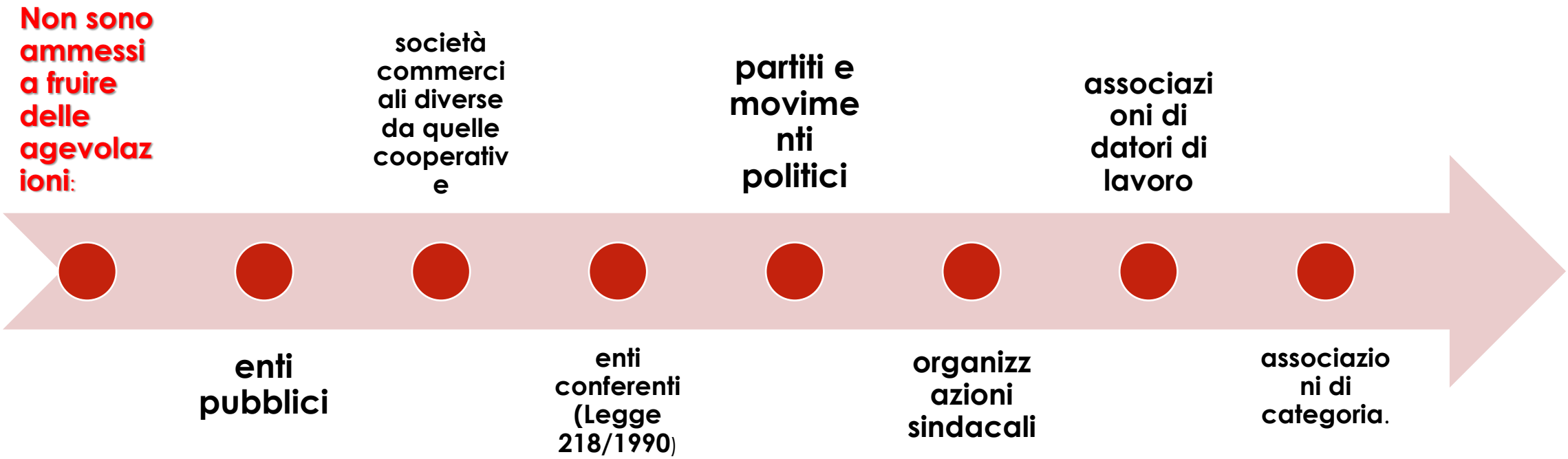
beneficenza, sostegno a distanza, cessione gratuita di alimenti o prodotti;

riqualificazione di beni pubblici inutilizzati o di beni confiscati alla criminalità organizzata.

I REQUISITI


I requisiti richiesti
il perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
il divieto di distribuire utili e avanzi di gestione e l'obbligo di impiegarli per realizzare le attività istituzionali
l'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso scioglimento, ad altro ente similare o a fini di pubblica utilità

SEGUE


Non sono ammessi a fruire delle agevolazioni:
enti pubblici
società commerciali diverse da quelle cooperative
enti conferenti (Legge 218/1990)
partiti e movimenti politici
organizzazioni sindacali
associazioni di datori di lavoro
associazioni di categoria.

APS: AGEVOLAZIONI

.

prof. laura sabrina martucci - UniBa

CAPO II
DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE
ART. 35 CTS.

- 1. Le associazioni di promozione sociale sono enti del Terzo settore costituiti in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, da un numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre associazioni di promozione sociale per lo svolgimento in favore dei propri associati, di loro familiari o di terzi di una o più attività di cui all'articolo 5, avvalendosi in modo prevalente dell'attività di volontariato dei propri associati.

APS

ART. 85 CTS: *REGIME FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI DI PROMOZIONE SOCIALE*

- 1. **Non** si considerano **commerciali** le attività svolte dalle associazioni di promozione sociale in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività (…).
- 2. Non si considerano, altresì, commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati
- 3. Si considerano comunque commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni di beni nuovi…
- *Viene introdotto dall'art. 86 il* ***Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle associazioni di promozione sociale e dalle organizzazioni di volontariato.***

Attualmente tutte le APS operative sul territorio nazionale risultano costituite e proiettate secondo la normativa contenuta nella legge 383 del 2000,

I dettagli della normativa 383/2000:

APS

APS – associazioni di promozione sociale – secondo la legge 7 dicembre 2000, n. 383 **era** previsto:

Atto costituivo – statuto

gli individui che si associano lo fanno per perseguire un fine comune di natura **non commerciale**

Possono assumere la denominazione di associazione di promozione sociale le

- **associazioni** (sia riconosciute che non riconosciute)
- **movimenti** (o federazioni)
- **gruppi**

LEGGE 7 DICEMBRE 2000, N. 383

Art. 2. *Associazioni di promozione sociale l. 383/2000*

1. Sono considerate associazioni di promozione sociale le associazioni **riconosciute** e **non riconosciute**, i movimenti, i gruppi e i loro coordinamenti o federazioni costituiti al fine di svolgere

- **attività di utilità sociale**
- a **favore** di associati o di terzi,
- **senza finalità di lucro** e nel pieno rispetto della libertà e dignità degli associati

ASSOCIAZIONE PROMOZIONE SOCIALE LEGGE 7 DICEMBRE 2000, N. 383

- sono molto simili alle organizzazioni di volontariato, ma diversamente da queste per le quali vige il divieto, le APS posso remunerare i soci secondo quanto previsto dalla norma.
- E' previsto un registro nazionale - regionale - provinciale al quale i soggetti in possesso dei requisiti previsti dalla legge 7 dicembre 2000, n. 383 possono iscriversi per ottenere delle agevolazioni previste dalla legge stessa (artt. 7-10, legge 7 dicembre 2000, n. 383)
- Sono previsti osservatori nazionali e regionali dell'associazionismo (artt. 11 e ss.)
- **Sono previste particolari agevolazioni, fiscali e no (artt. 20 e ss)**
- Per le APS è prevista la possibilità di ricevere donazioni, lasciti testamentari, con l'obbligo di destinare i beni ricevuti e le loro rendite al conseguimento delle finalità previste dall'atto costitutivo e dallo statuto..