

## CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 98/2000/T

### **Trasferimenti immobiliari a titolo gratuito fra istituti diocesani per il sostentamento del clero**

*Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 24 novembre 2000*

*Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 7 dicembre 2000*

**Generalità e natura giuridica.** La legge 20 maggio 1985, n. 222, art. 21 ss., ha stabilito l'erezione in ogni diocesi, entro il 30 settembre 1986, con decreto del Vescovo diocesano, dell'Istituto per il sostentamento del clero, previsto dal canone 1274 del codice di diritto canonico, o di Istituti a carattere interdiocesano equiparati ai primi, mediante accordo tra i Vescovi interessati, aventi tutti il fine di provvedere ad assicurare il congruo e dignitoso sostentamento del clero che svolge servizio in favore della diocesi.

Entro lo stesso termine la medesima legge ha previsto anche l'erezione, da parte della Conferenza episcopale italiana, dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero, avente il fine di integrare le risorse degli Istituti precedenti.

La stessa legge prevede inoltre che l'Istituto centrale e gli altri Istituti per il sostentamento del clero acquistino la personalità giuridica civile dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'Interno, che conferisce ad essi la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto **(1)**. Si tratta, pertanto, di ente ecclesiastico nei confronti del quale è lo stesso ordinamento giuridico a riconoscere l'attribuzione della personalità giuridica.

A questo proposito è importante sottolineare come gli Istituti per il sostentamento del clero siano considerati dall'ordinamento giuridico persone giuridiche civili e qualificati enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, pur non essendo caratterizzati dallo scopo di religione o di culto. Si tratta di una eccezione al principio generale dell'ordinamento giuridico dello Stato italiano, di cui all'art. 2, comma 3, legge n.222/1985, secondo il quale lo scopo di religione e di culto è richiesto come requisito costitutivo, essenziale e imprescindibile al fine di riconoscere la qualificazione

ecclesiastica di un ente **(2)**.

**Autorizzazioni per acquisti immobiliari.** In tema di trasferimenti immobiliari, l'art. 37 della legge n. 222/1985 stabilisce l'obbligo per l'Istituto per il sostentamento del clero che intenda vendere a soggetti diversi da Stato, comune, università degli studi, regione e provincia, un immobile per prezzo superiore a lire 1.500 milioni, di darne comunicazione, con atto notificato, al Prefetto della provincia nella quale è ubicato l'immobile, dichiarando il prezzo e specificando le modalità di pagamento e le altre condizioni essenziali di vendita.

Entro sei mesi dalla ricezione della proposta, il Prefetto comunica all'Istituto, con atto notificato, se e quale ente tra Stato, comune, università degli studi, regione e provincia, intende acquistare il bene per le proprie finalità istituzionali.

Nei successivi due mesi decorrenti da tale ultima notifica deve essere stipulato il contratto di vendita. La legge disciplina poi i termini per il pagamento del prezzo (entro due mesi dalla stipula se acquirente sia un ente pubblico diverso dallo Stato; nella misura del 40% entro due mesi dalla registrazione del decreto di approvazione del contratto ed il residuo entro quattro mesi, se acquirente sia lo Stato).

Qualora la comunicazione del Prefetto all'Istituto, relativa alla indicazione dell'ente acquirente, non sia notificata nei sei mesi dalla ricezione della proposta, l'Istituto può vendere liberamente l'immobile a prezzo non inferiore e a condizioni non diverse rispetto a quelle comunicate al Prefetto.

E' nullo il contratto di vendita stipulato in violazione dell'obbligo di notifica posto a carico dell'Istituto diocesano che intende alienare, ovvero per un prezzo inferiore o a condizioni diverse rispetto a quelli comunicate al Prefetto.

Queste disposizioni non si applicano quando acquirente del bene sia un ente ecclesiastico ovvero quando esistano diritti di prelazione (presumibilmente legale), sempre che i soggetti titolari li esercitino.

In seguito all'abrogazione dell'art. 17 c.c. **(3)** sull'autorizzazione agli acquisti per tutte le persone giuridiche, non è più necessaria l'autorizzazione governativa nemmeno per gli acquisti effettuati dagli enti ecclesiastici, in virtù del rinvio operato dall'art. 17 legge n. 222/1985**(4)**.

### **Trattamento tributario.**

**a) Generalità.** Il trattamento tributario riservato dall'ordinamento italiano agli enti ecclesiastici trova la sua prima fonte normativa nell'art. 20 della Costituzione, secondo il quale "il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislati-

ve, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività".

Un principio di carattere generale, accolto ora anche dall'Amministrazione Finanziaria **(5)**, si rinviene poi nell'art. 29, lettera *h*), del Concordato tra la Santa Sede e l'Italia che equipara, agli effetti tributari, il fine di religione o di culto, ai fini di beneficenza e di istruzione, ferme restando comunque le agevolazioni tributarie già stabilite per gli enti ecclesiastici.

A conferma e miglior precisazione del suddetto principio, l'art. 7 dell'Accordo modificativo del Concordato del 18 febbraio 1984 (legge n. 121/1985) limita l'equiparazione ai soli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto e precisa che in detto fine devono intendersi comprese anche le attività strumentali, ovvero dirette a tali scopi.

L'art. 7, comma 3, legge n. 121/1985 precisa, inoltre, che le attività degli enti ecclesiastici diverse da quelle di religione o di culto siano 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.

Gli Istituti per il sostentamento del clero, considerata la natura giuridica di enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, rientrano nella categoria degli enti non commerciali disciplinata dal D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460 e, più in particolare, degli enti non commerciali di diritto, per i quali non è neppure prevista la perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 4 D.Lgs. n. 460/97). Non sono invece considerati Onlus di diritto, al pari di tutti gli altri enti ecclesiastici, ma è comunque loro riconosciuta la possibilità di accedere al regime tributario di favore previsto per le Onlus solo parzialmente, cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale e a condizione che tengano, per tali attività, scritture contabili separate **(6)**.

Per quanto riguarda più in particolare il trattamento tributario relativo ad atti di donazione compiuti da un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, è la stessa sua equiparazione all'ente pubblico, nonché l'equiparazione del fine di religione e di culto, a tutti gli effetti tributari, ai fini di beneficenza e di istruzione, a rendere applicabile la seguente disciplina:

- nessuna imposta di donazione (neanche quella fissa) (art. 55 D.Lgs. 346/1990, che richiama l'art. 3 del medesimo D.Lgs.), se l'ente ha come scopo esclusivo lo scopo di culto (o uno degli scopi indicati nella norma; se invece l'ente non ha tale scopo esclusivo, ma il trasferimento è disposto per una delle suddette finalità, il beneficiario deve dimostrare, entro 5 anni, di avere impiegato i beni per il conseguimento delle finalità indicate);

- nessuna imposta ipotecaria se il trasferimento rientra nell'art. 3 del D.Lgs. 346/90 (art. 1, comma 2, D.Lgs. 347/1990);

- nessuna imposta catastale se il trasferimento rientra nell'art. 3 del D.Lgs. 346/90 (art. 10, comma 3, D.Lgs. 347/1990);

- esenzione da Invim (art. 25, comma 1, lettera c), D.P.R. 643/72), qualora la donazione abbia scopo specifico di culto (o di assistenza, educazione, istruzione, studio, ricerca scientifica o pubblica utilità). La realizzazione dello scopo deve essere dimostrata entro 5 anni all'ufficio del registro con idonea documentazione.

Si segnala, comunque, la novità introdotta con la legge collegata alla finanziaria 2000, il cui art. 69, comma 6, prevede che l'Invim non si applichi più alle donazioni.

Problematica è l'individuazione del trattamento tributario riservato agli di donazione compiuti dagli Istituti diocesani per il sostentamento del clero **(7)**.

Detti Istituti, infatti, non sono caratterizzati dallo scopo di religione e di culto, né la loro natura giuridica di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti è sufficiente, da sola, a giustificare l'applicazione della suddetta disciplina di favore.

Ove non si ritenga che si possa parlare, comunque, di scopo di religione e di culto, quanto meno indiretto - essendo i suddetti Istituti finalizzati a provvedere al sostentamento del clero del diocesi e, quindi, a consentire il perseguimento effettivo del suddetto scopo - e ove non si riconosca che gli Istituti diocesani per il sostentamento del clero rientrano fra gli enti indicati nell'art. 3 del D.Lgs. n. 346/90, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza - comprendendo in tale concetto l'attività propria dei suddetti Istituti - non si rinvergono specifiche disposizioni di favore che escludano l'applicazione dell'ordinaria disciplina tributaria prevista dal legislatore per le imposte di donazione, ipotecarie, catastali, Invim e di bollo.

L'unica espressa eccezione riguarda l'esenzione da Invim decennale, peraltro estranea alla fattispecie in esame: l'art. 45 della legge 20 maggio 1985, n. 422 stabilisce che le disposizioni vigenti in materia di Invim, sugli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici, si applicano agli immobili degli Istituti per il sostentamento del clero e l'art. 8, comma 3, della legge 16 dicembre 1977, n. 904 stabilisce l'esenzione da Invim decennale per gli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici **(8)**.

*Cinzia Brunelli*

---

**(1)** Per una generale disamina su natura e requisiti degli enti ecclesiastici e trattamento tributario loro applicabile, cfr. Studio n. 864 bis Consiglio Nazionale del Notariato, 21 aprile 1999, *Enti ecclesiastici, con particolare riferimento al D.Lgs. n. 460/1997*, est. Brunelli.

- (2) Cfr. Studio n. 864 bis Consiglio Nazionale del Notariato, 21 aprile 1999, *Enti ecclesiastici, con particolare riferimento al d. lgs. n. 460/1997*, est. Brunelli.
- (3) Cfr. art. 13 legge 15 maggio 1997, n. 127.
- (4) Cfr. C.M. 3 novembre 1999, n. 122.
- (5) Cfr. nota min. 320570 del 13 dicembre 1975.
- (6) A miglior esplicazione e chiarimento cfr. art. 10, comma 9, D.Lgs. n. 460/1997; Circolare Ministero delle finanze, Dipartimento delle Entrate, in data 26 giugno 1998, n. 168/E; Circolare Ministero delle finanze, Dipartimento delle Entrate, in data 22 gennaio 1999, n. 22; Studio n. 864 *bis* Consiglio Nazionale del Notariato, 21 aprile 1999, *Enti ecclesiastici, con particolare riferimento al D.Lgs. n. 460/1997*, est. Brunelli..
- (7) Sulla legittimità degli atti di donazione effettuati dagli Istituti diocesani per il sostentamento del clero, cfr. Cons. Stato, sez. I, 17/10/90, n. 1270, in *Riv. Not.* 1991, il quale ha espresso opinione negativa, stante la destinazione del patrimonio dei suddetti Istituti al solo esclusivo scopo, appunto, del sostentamento del clero e la conseguente contrazione patrimoniale che ne deriverebbe. E' legittimo chiedersi se anche l'atto di donazione effettuato tra due Istituti diocesani per il sostentamento del clero sia da ritenersi invalido, secondo la suddetta pronuncia del Consiglio di Stato: parrebbe, infatti che il trasferimento fra due Istituti aventi identica finalità non comporti distrazione del bene trasferito rispetto alla sua destinazione esclusiva, sia pure con riferimento al sostentamento del clero di una diversa diocesi.
- In materia si segnalano le risposte fornite dall'Ufficio Studi del Consiglio Nazionale del Notariato, in relazione ai quesiti n.ri 1426 e 1550, ove si giunge ad opposta conclusione, stante l'inesistenza, nell'ordinamento giuridico italiano di norme che comminino la nullità per gli atti di disposizione a titolo gratuito compiuti dagli Istituti diocesani per il sostentamento del clero, rinviando comunque il problema all'esame dell'autorità ecclesiastica competente per il rilascio della necessaria autorizzazione.
- (8) La Corte costituzionale, con sentenza 19 giugno-15 luglio 1997, n. 235 ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 8, comma 3, legge n. 904/77, sollevata con riferimento agli artt. 3, 8,19, 20 e 53 Cost.

*(Riproduzione riservata)*