

L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose (*)

di Marco Miccinesi

(*) Destinato alla pubblicazione negli atti del Convegno del CESEN “Diritto della Unione Europea e status delle confessioni religiose” (Roma, Istituto L. Sturzo, 8-9 ottobre 2010).

1. Introduzione. - 2. Agevolazioni fiscali e divieto comunitario di aiuti di Stato. – 2.1. I singoli presupposti applicativi della disciplina sugli aiuti: impresa e mercato, selettività, potenziale anticoncorrenzialità. - 2.2. I presupposti degli aiuti nella dimensione delle agevolazioni fiscali agli enti religiosi. - 3. Le singole agevolazioni previste dal diritto tributario italiano. - 3.1. L'esenzione ICI. - 3.2. Le altre misure agevolative a favore degli enti ecclesiastici. - 4. Conclusioni

1. Introduzione

Il grado di tolleranza dei sistemi tributari nazionali alla contaminazione di regole e valori propri dell'ordinamento comunitario è un indicatore efficace dello stato di evoluzione del diritto europeo negli Stati membri.

Come noto, non esiste, se non limitatamente ad alcuni settori definiti, un diritto tributario comunitario, ossia un insieme di regole e principi tributari comune e condiviso all'interno dell'Unione Europea, e ciò per la tendenziale riluttanza dei singoli Paesi a cedere spazi di sovranità in una materia che incide direttamente sulla loro programmazione economico-finanziaria: anche a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona (1 dicembre 2009), le questioni di interesse fiscale sono infatti sottratte alle consuete maggioranze previste per l'approvazione dei testi normativi comunitari e sono, per contro, affidate a decisioni all'unanimità dei membri del Consiglio.

Ciononostante, il diritto comunitario è penetrato nell'ossatura degli ordinamenti fiscali nazionali per via mediata, grazie all'opera interpretativa della Corte di Giustizia, e dei giudici nazionali nella loro veste di "organi comunitari", a testimoniare una sensibilità crescente per temi e problemi fino a qualche tempo fa sconosciuti o tralasciati.

Traducendo nella materia tributaria i valori cardinali del mercato unico (libertà, non discriminazione, concorrenza), la Corte ha promosso quella che una parte della dottrina ha denominato armonizzazione o integrazione "negativa" dei sistemi impositivi, e che, in alcuni frangenti, ha assunto sembianze di vera e propria *Common Tax Law* di matrice giurisprudenziale: si tratta di un processo tuttora in piena evoluzione, che "centrifuga" la concezione tradizionale secondo cui le scelte di politica fiscale dei legislatori nazionali sono immuni da condizionamenti diversi dai principi costituzionali interni.

Al processo di integrazione negativa non sono rimasti estranei significativi settori della fiscalità di vantaggio di enti e organizzazioni non lucrative¹, dalla cui esperienza si possono trarre utili suggestioni e parametri rilevanti per i fini che in questa sede più da vicino interessano.

In proposito, ritengo preliminarmente necessaria una precisazione.

L'ordinamento comunitario, nel mentre riconosce la sovranità (anche fiscale) degli Stati membri dell'UE e se ne interessa in quanto potenzialmente incidente sull'effettivo esercizio dei diritti e delle libertà europee, si disinteressa, al contrario, della "sovranità" espressa dalle confessioni religiose, la quale è tendenzialmente inidonea a provocare squilibri nel mercato unico e che, in ogni caso, non potrebbe essere scalfita da un ordinamento sopranazionale al quale le confessioni non "appartengono" e alle cui regole, conseguentemente, non devono adeguarsi²: gli enti e le confessioni religiose possono esigere e riscuotere, nei confronti dei propri fedeli, tributi utili al proprio sostentamento, senza che tale potere sia in alcun modo intaccato dall'operare delle regole comunitarie.

Gli aspetti degni di nota nella prospettiva che qui ci interessa riguardano, piuttosto, la relazione finanziaria intercorrente tra i Paesi dell'Unione e le confessioni religiose, ossia la considerazione che di esse è fatta propria dagli ordinamenti tributari dei singoli Stati membri; occorre cioè verificare se ed in che modo il diritto comunitario interagisce con il regime impositivo che ciascuno

¹ Tra gli altri, e per quanto attiene nello specifico l'esperienza italiana, si segnala la vicenda giudiziaria delle fondazioni bancarie, e, più di recente, quella relativa alle cooperative di produzione e lavoro (cfr. Conclusioni dell'Avvocato generale N. Jaaskinen presentate l'8 luglio 2010, cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*), con impostazione adesiva a F. Pistolesi, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, in *TributImpresa*, n. 3/2005.

² Si ricorda, tra l'altro, che la Chiesa vanta il diritto nativo di esigere dai fedeli quanto necessario per le finalità che le sono proprie (canone 1260 del nuovo Codice canonico). Data la comunanza di soggetti tra Stato e Chiesa, la disposizione deve peraltro essere temperata dal principio costituzionale secondo cui "nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge".

Stato membro dell'Unione Europea sceglie di adottare nei confronti degli enti confessionali presenti nel suo territorio, e, in particolare, se possa risentirne il potere di stabilire, a favore di detti enti, benefici di natura fiscale volti a valorizzarne lo scopo sociale.

2. Agevolazioni fiscali e divieto comunitario di aiuti di Stato

Per quanto attiene l'ordinamento italiano, dirò subito che i profili di maggiore interesse riguardano la potenziale tensione con il divieto comunitario di aiuti di Stato – recato dall'art. 87 del Trattato di Roma del 1957, istitutivo della Comunità Europea, e, a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, dall'art. 107 del Trattato di funzionamento dell'Unione Europea – delle norme nazionali che prevedono agevolazioni fiscali a favore degli enti ecclesiastici e degli enti appartenenti a confessioni munite di intese con lo Stato (art. 8, comma 3, Cost.).

A questo proposito, mi preme far notare che, in linea generale, non è precluso allo Stato di provvedere con risorse finanziarie proprie al sostegno di enti esponenziali di interessi tutelati costituzionalmente, che, di fatto, lo affiancano nella realizzazione di istanze di tipo sociale alleviando il peso dei corrispondenti capitoli della spesa pubblica – secondo paradigmi di sussidiarietà orizzontale, ormai noti alle esperienze delle democrazie liberali. Le forme di finanziamento dello Stato a favore degli enti religiosi non sono quindi censurabili in quanto tali, ed assumono una rilevanza “critica” per il diritto comunitario esclusivamente a fronte di squilibri competitivi nel mercato interno, cioè quando deformano le condizioni di concorrenza tra imprese comunitarie.

Il divieto di aiuti di Stato difatti colpisce ogni misura che, tramite l'impiego di risorse statali e indipendentemente dalle forme adottate, accorda a imprese o produzioni determinate, e quindi selettivamente, un vantaggio economico idoneo a falsare o a minacciare di falsare la concorrenza sugli scambi comunitari (tra le prime, Corte di Giustizia, sentenza 23 febbraio 1961, causa C-30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen In Limburg*). Esso si abbatte, quindi, non solo sui finanziamenti concessi in forma diretta, ma anche su aiuti negativi, quali quelli fiscali, caratterizzati dalla rinuncia da parte dello Stato alla riscossione di imposte od oneri (attraverso esenzioni, riduzioni dell'aliquota o benefici di effetto equivalente), che, derogando al sistema tributario generale, avvantaggiano alcuni soggetti economici a scapito di altri per ragioni non comprensibili alle logiche di mercato³.

³ Il tema degli aiuti di Stato è stato oggetto, recentemente, di numerosi studi e approfondimenti. Tra gli altri si segnalano: F. Fichera, *Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario*, in *Riv. Dir. fin. Sc. Fin.*, 1998, I, 84; L. Salvini (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; G. Fransoni, *Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di Stato*, Pisa, 2007. Cfr., nella giurisprudenza, Corte di Giustizia, sentenza 29 giugno 1999, causa C-256/97, *DM Transport*, punto 19, e 14 settembre 2004, causa C-276/02, *Spagna/Commissione*, punto 24.

Nella visione fatta propria dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e dalla prassi della Commissione europea, tre appaiono i punti nodali dell'indagine sugli aiuti di stato di tipo fiscale.

2.1. I singoli presupposti applicativi della disciplina sugli aiuti: impresa e mercato, selettività, potenziale anticoncorrenzialità

Il primo presupposto, indefettibile ai fini dell'applicazione della disciplina sugli aiuti, è la qualificazione come *impresa* del soggetto beneficiario, ossia la sua appartenenza e vocazione al *mercato* (risultando invece in principio ininfluenti lo *status* giuridico, l'assenza di scopo di lucro soggettivo, le regole di funzionamento dell'ente, le finalità da esso perseguite, e, infine, l'incidenza dell'attività votata al mercato rispetto a quella complessivamente svolta)⁴: appartenenza che si rivela, principalmente – secondo l'impostazione adottata dalla Corte di Giustizia (cfr., tra le altre, sentenza 12 settembre 2000, procedimenti riuniti C-180/98 e C-184/98, *Pavlov*) – nell'offerta onerosa di beni e servizi volti a soddisfare e attrarre la domanda di (attuali o potenziali) clienti, ma che dovrebbe altresì atteggiarsi – malgrado una tendenziale sottovalutazione, da parte delle istituzioni comunitarie, di tale secondo profilo – come propensione dell'impresa a interagire con altri operatori economici per reperire ordinariamente, sul mercato, i fattori della produzione.

Certo è, ad ogni modo, che – come sostenuto dalla Corte di Giustizia in una risalente ma ancora attuale pronuncia – *“possono essere considerate imprese solo quegli enti che operano sul mercato in condizioni di naturale sostituibilità da parte di qualunque altro soggetto, mentre non lo possono essere quegli enti che, a giudizio ragionevole del legislatore nazionale, debbono possedere qualifiche tecniche o prerogative determinanti una loro necessaria insostituibilità da parte di sog-*

⁴ Per quanto attiene, in particolare, l'irrelevanza del fine di lucro soggettivo ai fini della qualificazione di un ente come impresa – e, conseguentemente, della misura agevolativa da esso fruita come aiuto di stato – si cfr. Corte di Giustizia, sentenza 10 gennaio 2006, causa C-222/04; qui la Corte, chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità con il divieto di aiuti di stato delle misure agevolative previste dal diritto tributario italiano a favore delle fondazioni bancarie, ha attribuito al giudice nazionale (il quale, come noto, è giudice comunitario, dacché coopera con le istituzioni dell'Unione all'attuazione del diritto comunitario sul territorio nazionale) il compito di stabilire se esse fondazioni possano offrire beni o servizi sul mercato in concorrenza con altri operatori, ad esempio in ambiti quali la ricerca scientifica, l'educazione, l'arte o la sanità, nel qual caso dovrebbero essere qualificate alla stregua di imprese in quanto svolgenti un'attività economica, e ciò a prescindere dalla circostanza che l'offerta di beni o servizi avvenga senza scopo di lucro (cfr. punti 122-123 della sentenza). Cfr. anche Corte di cassazione, sentenza 18 novembre 2008, n. 1579, che, recependo le istanze della giurisprudenza comunitaria, osserva che il riconoscimento a favore delle fondazioni bancarie dell'agevolazione di cui all'art. 6, DPR n. 601/1973 (riduzione alla metà dell'aliquota Irpeg/Ires), è subordinato alla dimostrazione di aver svolto un'attività di prevalente o esclusiva promozione sociale e culturale. Cfr., inoltre, Corte di Giustizia 23 aprile 1991, causa C-41/90, dove è sancita l'irrelevanza dello *status* giuridico del soggetto esercente e delle forme di finanziamento per la configurazione di un ente come impresa.

getti che non posseggono le stesse qualifiche o prerogative” (Corte di Giustizia, sentenza 23 aprile 1991, causa C-41/90, Hoefner e Elser, punti 21-23).

La fungibilità appare pertanto attributo ineliminabile dell’impresa: parafrasando le considerazioni della Corte, senza sostituibilità dal lato dell’offerta non esisterebbe concorrenza, dunque neppure un mercato suscettibile di essere deviato da una misura fiscale, vantaggiosa per alcuni e dannosa per altri.

Un secondo elemento indispensabile agli effetti del sindacato comunitario risiede nella *selettività* delle misure finanziarie considerate: parametro, questo, che andrebbe calibrato in funzione delle finalità preposte alla disciplina di *favor*, tenendo ben distinte quelle forme agevolative che, ancorché incidenti sui criteri di riparto della spesa pubblica, si presentano intimamente giustificate ed organicamente *coerenti* con gli scopi che il legislatore promuove attraverso gli istituti incentivanti, da quelle agevolazioni finanziarie che sono, di converso, del tutto eccentriche rispetto alle logiche del sistema, atteggiandosi quindi a mero *privilegio* accordato in base al possesso di determinati *status* soggettivi⁵.

Sicché, riprendendo gli insegnamenti della migliore dottrina comunitaria, occorrerebbe di volta in volta verificare se la misura può essere considerata ragionevole in base ad una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme, oppure costituisca una deviazione rispetto all’assetto del sistema, diretta ad avvantaggiare specifici attori del mercato rispetto ad altri⁶: solo in questo secondo scenario, la misura potrebbe ritenersi selettiva e dunque potenzialmente censurabile.

Un ultimo elemento da considerare riguarda l’attitudine degli aiuti a provocare effetti distortivi sugli scambi e sulle condizioni di concorrenza nel mercato interno: ciò, beninteso, prescinde dalla dimensione del mercato – comunitaria o meramente nazionale – cui l’impresa beneficiaria della sovvenzione si rivolge, dacché il rafforzamento della produzione destinata al solo mercato interno può determinare anche semplicemente una maggiore difficoltà di penetrazione delle imprese del set-

⁵ Sul tema, cfr., diffusamente, P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. Trib.*, 2003. I trattamenti agevolativi devono “trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata e questa può emergere da un’interpretazione in cui l’art. 53 non sia considerato isolatamente, ma in coerenza con valutazioni e indirizzi contenuti in altre norme costituzionali” (così, F. Moschetti-R. Zennaro, *Le agevolazioni fiscali*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., Torino, 1987, 66), sicché “l’esenzione o l’agevolazione fiscale è costituzionalmente legittima solo quanto è giustificata da altri principi costituzionali, quando cioè strumentale rispetto alla loro attuazione” (così, E. De Mita, *Profili tributaristici del nuovo concordato*, ora in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006, 652).

⁶ In questi termini, G. Tesaurò, *Diritto comunitario*, Padova, 2008, 816.

tore operanti in altri Stati dell'Unione e, in questo senso, generare a loro scapito un "pregiudizio potenziale"⁷.

Si deve, ad ogni modo, trattare di un'alterazione sensibile e non marginale delle condizioni concorrenziali del mercato interno: tant'è che, analogamente a quanto accade in altri settori del diritto comunitario della concorrenza (in particolare, nelle disposizioni del Trattato CE riguardanti le intese e le concentrazioni tra imprese), anche in materia di aiuti le istituzioni dell'Unione adoperano criteri *de minimis* volti ad escludere la rilevanza di misure prive di un impatto percettibile sugli scambi e sulla concorrenza⁸.

2.2. I presupposti degli aiuti nella dimensione delle agevolazioni fiscali agli enti religiosi

Trasponendo i criteri fin qui delineati nel contesto delle misure fiscali agevolative riservate agli enti di tipo confessionale, è possibile operare alcune prime riflessioni sul rapporto tra le misure in esame e la disciplina comunitaria degli aiuti di stato.

Come primo passaggio, appare risolutivo chiedersi se gli enti religiosi beneficiari degli aiuti possano essere ricondotti alla nozione di impresa valida in ambito comunitario.

Sul punto, vale la pena ribadire che, in mancanza di una nozione comune, la giurisprudenza comunitaria tende a individuare l'impresa in base alla disciplina giuridica di volta in volta considerata; per quanto attiene, in specie, il regime degli aiuti di stato, il concetto d'impresa è strettamente correlato a quello di mercato, quello stesso mercato le cui condizioni di concorrenza sarebbero turbate se l'impresa potesse continuare ad usufruire di risorse finanziarie dello stato che, grazie ad una maggiorazione dei ricavi o una riduzione diretta degli oneri, la proiettano in una posizione di vantaggio rispetto agli altri operatori.

La risposta risulta immediata se si considera che proprio l'inclinazione al mercato, intesa come attitudine dell'impresa all'interazione con gli altri operatori economici sia sul fronte dell'offerta di beni e servizi, sia su quello della domanda di fattori di produzione, sembra difettare in enti, quali quelli religiosi, il cui funzionamento è sostenuto, in modo decisivo, dall'acquisizione gratuita o sostanzialmente non onerosa di tutto o parte dei mezzi occorrenti per l'esercizio dell'attività.

⁷ Cfr., tra le altre, Corte di Giustizia, sentenze 13 luglio 1988, causa 102/87, *Francia v. Commissione*; 21 marzo 1990, C-142/87, *Belgio v. Commissione*, 19 settembre 2002, C-114/00, *Spagna v. Commissione*; 21 luglio 2005, C-71/04, *Xunta de Galicia*.

⁸ Cfr. in questo senso, tra gli altri, Regolamento della Commissione n. 1998/2006 del 15 dicembre 2006.

D'altronde, irrilevante in linea di massima il carattere corrispettivo o puramente erogativo dell'attività svolta (potrebbe, in altri termini, aversi un prezzo senza che si abbia mercato, e, conseguentemente, impresa), ciò che appare decisivo ai fini della configurazione di un'impresa è la sua fungibilità sul mercato; senonché, appare in molti casi perlomeno forzato, con riferimento ai servizi prestati dagli enti religiosi (siano essi di carattere erogativo, corrispettivo o anche squisitamente commerciale), predicarne una ordinaria sostituibilità vuoi dal lato della domanda – intesa, come ormai ammesso dalla stessa giurisprudenza italiana di legittimità (cfr. Cass., sentenza 13 febbraio 2009, n. 3638), come il *“grado di fungibilità del prodotto di riferimento con altri prodotti che la domanda considera sostitutivi in base ai parametri essenziali, determinati dalla funzione d'uso, dalle caratteristiche del prodotto e dal prezzo”* – vuoi sul versante dell'offerta – per la quale, secondo la menzionata decisione della Suprema Corte, occorrerebbe *“verificare se, a fronte di un piccolo ma durevole aumento di prezzo del prodotto di riferimento, vi siano imprese che, pur essendo attive nella produzione di beni non fungibili, siano tuttavia capaci di produrre il bene di riferimento, convertendo la propria capacità produttiva in un breve periodo di tempo e senza affrontare ingenti investimenti”*. E in effetti, per il “segmento” di mercato che qui esamino, agiscono fattori che, inespresi dal prezzo, sono estranei a logiche puramente mercantili, e rendono conseguentemente più difficile identificare beni o servizi rivali e concorrenti di quelli prestati dall'ente religioso.

In particolare, risulta evidente, dall'analisi della giurisprudenza nazionale in tema di contestata agevolazione Ici agli immobili degli enti ecclesiastici, che viene pressoché costantemente disattesa la considerazione delle caratteristiche qualitative dell'attività svolta da questi enti; e cioè la finalità religiosa che connota in modo peculiare e imprescindibile la loro azione, anche quando si risolve nell'erogazione di beni e servizi.

La finalità religiosa non consiste in un generico scopo dell'attività, ma in un modo di rendere il servizio attraverso il quale lo spirito della religione permea il servizio stesso. Si pensi a come può essere erogato un servizio educativo, assistenziale o anche semplicemente recettivo, da un ente religioso, e quindi con le modalità e il fine di attuare in concreto il valore universale della religione nella dimensione concreta di vita interessata.

Si immagini l'ospitalità in una casa religiosa, con le conseguenti limitazioni del servizio offerto, e le conseguenti particolarissime caratteristiche dei servizi medesimi, e si provi a compararle con quelle di un normale servizio alberghiero, per toccare con mano l'impossibilità di un raffronto stesso fra le due realtà.

In conclusione, la qualità dell'attività contraddistinta da finalità religiose, ridonda tanto sul versante della sua irriducibilità alla nozione generica di impresa, quanto, e in ogni caso, sulla specificità dei servizi, e quindi sulla non configurabilità di profili attinenti alla alterazione della concorrenza.

A tali osservazioni mi permetto di aggiungere quanto già obiettavo in una precedente sede, a commento di un arresto della Corte di Cassazione, reso in relazione al regime di esenzione ICI per gli immobili posseduti dagli enti ecclesiastici (nella versione precedente alle modifiche normative intervenute nel 2005 e 2006, v. *infra*), discutibile nella forma e nei contenuti⁹.

L'esistenza di un'impresa commerciale – sia agli effetti dell'ordinamento interno, sia ai fini del sindacato comunitario – non può essere desunta, come arbitrariamente faceva la sentenza annotata, in funzione del carattere corrispettivo dell'attività svolta. Infatti, la tesi dell'automatica commercialità delle attività svolte dietro corrispettivo non ha riscontro nell'assetto dell'ordinamento tributario.

Anche in ambito fiscale l'attività è economica in quanto rivolta quantomeno alla integrale copertura dei costi di produzione, ossia quando non è gestita in termini di erogazione delle risorse; all'attività economica corrisponde la nozione giuridica di attività di impresa giacché la idoneità a remunerare fattori produttivi implica la stabile capacità di autodeterminarsi nei rapporti economici e sul mercato. Ma l'economicità del modulo gestorio, naturalmente sottesa agli enti con scopi di lucro, costituisce viceversa requisito da apprezzare puntualmente al cospetto di enti i cui fini istituzionali sono incompatibili con quelli lucrativi. Ed è qui che entra in gioco la non automatica trasponibilità del concetto di corrispettività con la nozione di economicità.

In specie, il modulo economico, considerato come impronta unitaria ed inscindibile dell'azione, implica non solo la onerosità sul versante della cessione dei beni e servizi, ma anche la capacità di reperire ordinariamente i fattori della produzione attraverso la loro acquisizione, del pari onerosa, sul mercato. Diversamente mancherebbe la caratteristica di autonomia, in senso appunto economico, e di autosufficienza dell'impresa.

L'economicità viene pertanto a mancare non solo quando l'attività non è corrispettiva ma anche quando è sostenuta in modo decisivo dall'acquisizione gratuita o sostanzialmente non onerosa di tutto o parte dei mezzi occorrenti per l'esercizio dell'attività. Con il corollario che l'idoneità dei ricavi a remunerare le spese in un'ottica di economicità dell'attività non può essere valutata che in relazione al costo normale di tali spese, poiché altrimenti si trasformerebbe in fittizia materia im-

ponibile l'apporto gratuito di risorse, che spesso contraddistingue il settore delle attività rivolte a scopi non lucrativi ed in particolare quelle degli enti religiosi. È indubbio che, così impostata la verifica circa la natura dell'attività, quella svolta da un ente ecclesiastico risulta non economica. Il patrimonio messo a disposizione ed i servizi dei religiosi utilizzati per il perseguimento dello scopo istituzionale (non lucrativo) non ricevono dai corrispettivi eventualmente conseguiti una remunerazione idonea a coprire il valore reale delle risorse impiegate; sicché i corrispettivi stessi risultano di per sé inadeguati ad assicurare la stabilità e la durevolezza dell'attività.

Quanto al secondo predicato, quello della *selettività*, è stato già messo in luce da un'attenta dottrina come il relativo giudizio si mostri sfuggente e complesso innanzi a istituti, quali le agevolazioni fiscali, le cui ragioni si snodano al di là dei principi di ragionevole ed equilibrato riparto della spesa pubblica (secondo la capacità contributiva)¹⁰; la logica delle agevolazioni è, anzi, proprio quella di incentivare, derogando al sistema tributario generale, attività votate a interessi costituzionalmente protetti, rispetto alla cui soddisfazione è coerente che due soggetti espressivi della medesima capacità contributiva – dei quali, però, uno è proiettato alla soddisfazione di interessi personali e alla conseguente remunerazione dei fattori produttivi secondo criteri di economicità, l'altro rivolto alla soddisfazione di scopi altruistici – meritino trattamenti tributari differenziati.

In questa cornice, il parametro della *selettività* non può che assumere confini mobili, da coordinare con la specifica disciplina di volta in volta considerata: un istituto, che appare non neutrale e derogatorio rispetto ai principi di equilibrato riparto delle spese pubbliche, può viceversa rivelarsi giustificato e ragionevole con riferimento alle finalità della disciplina di settore nel cui contesto si colloca.

Ciò premesso, anche la selettività non offre sostegni certi per desumere il carattere anticomunitario delle agevolazioni fiscali agli enti religiosi; invero, se pure si dovesse considerare tali enti alla stregua di imprese – circostanza che, per quanto prima detto, non appare pacifica – occorrerebbe appurare se gli aiuti si pongano in una logica antitetica – non, si badi, rispetto al sistema tributario, per il quale senz'altro rappresentano una deroga e un'eccezione, ma – alla *ratio* del sistema costituzionale nel suo complesso, che proprio per il tramite delle agevolazioni fiscali stimola specifici fini sociali, solidaristici o filantropici (tra i quali sono certamente da annoverare, nell'attuale assetto costituzionale, i fini religiosi, cfr. E. De Mita, *Profili tributaristici del nuovo concordato*, ora in *In-*

⁹ Mi riferisco, in particolare, al mio breve intervento sul Notiziario CNEC, 2005, n. 6, a commento della sentenza n. 4645/2004 della Corte di Cassazione.

¹⁰ Cfr. P. Russo, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, cit.

teresse fiscale e tutela del contribuente, Milano, 2006, 654); sicché, non tutti i benefici accordati agli enti religiosi dovrebbero essere considerati selettivi e dunque vietati, ma soltanto quelli che appaiono divergenti o sproporzionati rispetto ai predetti fini¹¹.

Infine, quand'anche fossero disarmate sotto il profilo della selettività, si rivelerebbe poi arduo verificare il possibile effetto anticoncorrenziale, nel mercato interno, delle misure in esame. Non appare cioè immediata la conclusione che, per effetto dell'aiuto ricevuto, enti religiosi italiani siano effettivamente avvantaggiati rispetto a potenziali *competitors* operanti in altri Stati europei; e questo, com'è possibile intuire, per ragioni analoghe a quelle, viste prima, che non rendono agevole tracciare i confini di un "mercato religioso". A questo proposito, può giovare un esempio: è plausibile ritenere che un pellegrino, nella scelta tra Santiago di Compostela e San Giovanni Rotondo, sia orientato verso la seconda destinazione, esclusivamente, per via delle inferiori tariffe offerte dagli ostelli di quella località – su cui ridondano, indirettamente, le agevolazioni fiscali di cui essi godono? Ancora: nella scelta tra una struttura ricettiva (italiana) di ispirazione guanelliana ed una (spagnola) carmelitana, è plausibile ritenere che la prima struttura si trovi in posizione concorrenziale migliore per il fatto di godere di agevolazioni fiscali di cui l'altra non beneficia?

Gli esempi menzionati sono sufficienti per comprendere come il "mercato religioso" – se di mercato si vuole parlare, assumendosi tuttavia la responsabilità di una locuzione fuorviante ancorché suggestiva – valorizza elementi che il mercato in senso proprio (inteso come spazio dove domanda e offerta determinano il prezzo dei beni e servizi scambiati) non riesce a percepire né a ponderare: le scelte della domanda sono in esso governate, difatti, da fattori inespresi dal prezzo. Risulta dunque difficile valutare l'eventuale effetto anticoncorrenziale di una misura (quale l'agevolazione fiscale, in astratto incidente sulle condizioni economiche praticate dal soggetto agevolato) che non è in grado di orientare, di per sé, le scelte della domanda e dunque di inclinare il mercato a favore dell'"operatore" agevolato rispetto ai suoi concorrenti.

3. Le singole agevolazioni previste dal diritto tributario italiano

Elaborate le caratteristiche delle agevolazioni agli enti confessionali e verificata la loro compatibilità con i paradigmi comunitari, è opportuno concentrarsi sui singoli istituti previsti dal

¹¹ Considerazioni di tenore analogo, sia pur rispetto al diverso tema della compatibilità del regime delle agevolazioni alle cooperative con il divieto comunitario di aiuti di stato, sono elaborate da F. Pistolesi, *Le agevolazioni fiscali per le cooperative*, cit., e riprese dall'Avv. Generale N. Jaaskinen nelle sue Conclusioni presentate l'8 luglio 2010, alle cause riunite da C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos*.

legislatore italiano: pur essendo fondati su una comune radice di *favor* delle economie del terzo settore, essi presentano tratti specifici che meritano di essere trattati disgiuntamente.

3.1. L'esenzione ICI

La prima misura in evidenza concerne il regime di esenzione ICI previsto dalla lettera *i*) dell'art. 7 del d.lgs. n. 504/1992 (decreto ICI) per i fabbricati impiegati – tra gli altri – dagli enti ecclesiastici in attività a vocazione sociale e filantropica; in specie, la citata *lettera i*) prevede l'esenzione per gli immobili, appartenenti agli enti non commerciali, “*destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché le attività di cui all'art. 16, lettera a), della l. 20 maggio 1985, n. 222*” (ossia le attività di religione o di culto).

L'esenzione è riconosciuta quando ricorrono congiuntamente (i) un requisito di carattere soggettivo, rappresentato dalla circostanza che l'immobile sia 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 (TUIR) e (ii) un requisito di carattere oggettivo, in base al quale gli immobili utilizzati devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente elencate dalla norma¹².

A fronte dei richiamati presupposti, si rileva che gli enti religiosi possono rientrare nella fattispecie di esenzione, essenzialmente, in due ipotesi: quando negli immobili svolgono le attività di cui all'art. 16, lett. a), della legge n. 222/1985 (attività di religione e di culto); oppure, al di fuori di tali casi, quando gli immobili sono destinati alle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive. Si dà il caso che, in questa seconda ipotesi, l'ente religioso può usufruire dell'esenzione non in quanto tale, ma solo in quanto ente non commerciale, al pari di tutti gli altri enti non commerciali che svolgono le medesime attività¹³.

¹² Così, da ultimo, Dipartimento delle Finanze, Circolare n. 2 del 26 gennaio 2009. Con riferimento al requisito oggettivo, la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 5485 del 29 febbraio 2008, ribadendo quanto già affermato nelle sentenze n. 20776 del 26 ottobre 2005 e n. 23703 del 15 novembre 2007, ha per giunta sostenuto che “*la sussistenza del requisito oggettivo – che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare – non può essere desunta 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 rientrando tra quelle esenti, non sia svolta, in concreto, con le modalità di un'attività commerciale*”. Occorre, inoltre, verificare che ogni immobile sia utilizzato totalmente per lo svolgimento delle particolari attività richiamate dalla norma di esenzione. Ciò comporta che l'esenzione non può essere riconosciuta nei casi in cui l'immobile sia destinato, oltre che ad una delle attività agevolate, anche ad altri usi”.

¹³ In questi stessi termini, M. Allena, *Esenzione ICI per gli enti ecclesiastici che svolgono attività assistenziale in regime convenzionale tra carattere solidaristico e non commercialità*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 8/2009, 718, e, con la medesima impostazione, E. De Mita, *Il regime tributario*, in *Gli edifici di culto tra Stato e confessioni religiose*, a cura di D. Persano, Milano, 2008, 245, il quale aggiunge: “A meno che non si voglia sostenere che

Si tratta della fattispecie maggiormente problematica in chiave comunitaria, posto che, in relazione ad essa, l'Italia ha ricevuto da parte della Commissione europea l'invito formale (lettera del 5 novembre 2007, prot. D/54393-CP71/2006) a fornire ulteriori informazioni a fronte di un presunto contrasto con il regime degli aiuti di Stato – invito al quale non ha fatto seguito l'inesco di un procedimento di infrazione innanzi alla Corte di Giustizia¹⁴.

La parentesi di tensione comunitaria ha riguardato, tuttavia, non tanto la formulazione della citata *lettera i*) dell'art. 7, quanto piuttosto l'interpretazione autentica che di tale disposizione è stata fornita – a seguito di un'articolata quanto discutibile serie di pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, intervenute a precisare i confini applicativi dell'esenzione ICI in esame¹⁵ – prima, con l'art. 6 del D.L. n. 169/2005 (non convertito)¹⁶, poi, con l'art. 7, comma 2-*bis*, del D.L. n. 203/2005 (convertito, con modifiche, dalla l. n. 248/2005)¹⁷, e, infine, con l'art. 39, comma 1, del D.L. n. 223/2006 (convertito, con modifiche, dalla l. n. 248/2006). Quest'ultima norma ha precisato che “l'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504/1992, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano natura esclusivamente commerciale” (enfasi aggiunta).

l'ente ecclesiastico può venire in considerazione ai fini dell'esenzione solo per le attività di culto e che quindi non possano far capo ad esso attività di tipo assistenziale”.

¹⁴ A riguardo, si deve notare che la circostanza che una misura sia finanziata con la fiscalità di enti substatali non ne esclude la qualificabilità come aiuto di stato. In proposito, sono numerose le pronunce della Corte di Giustizia che censurano, proprio sotto il profilo degli aiuti di stato, la legittimità di misure agevolative rese per il tramite di tributi locali. Da ultimo, si segnala Corte di Giustizia, sentenza 17 novembre 2009, causa C-169/08, *Regione Sardegna*, con cui è stata sancita l'incompatibilità con il divieto di aiuti di stato dell'imposta sugli scali turistici degli aeromobili e delle unità da diporto, introdotta dall'art. 4 della L. Regione Sardegna dell'11 maggio 2006, n. 4, così come modificata dalla L.R. 29 maggio 2007, n. 2, in *Rass. Trib.*, 2010, con commento di A. Carinci, *L'imposta sugli scali della Regione Sardegna: ulteriori indicazioni dalla Corte di Giustizia sui limiti comunitari all'autonomia tributaria regionale*.

¹⁵ Ci si riferisce, in particolare, a Cass., Sez. Trib., 5 marzo 2004, n. 4573; 8 marzo 2004, n. 4642; 8 marzo 2004, n. 4644; 8 marzo 2004, n. 4645, le quali si riferiscono alla fattispecie di esenzione prima delle modifiche normative intervenute tra il 2005 e il 2006; la giurisprudenza richiamata, esasperando il carattere “oggettivamente commerciale” dell'attività svolta presso gli immobili, ritiene discutibilmente che la commercialità sia da rinvenire nel carattere corrispettivo dell'attività effettuata: predicato, quest'ultimo, che tuttavia non ha riscontro nell'ordinamento tributario.

Sull'intreccio tra attività commerciale e suo carattere economico, mi permetto di rinviare al mio *Economicità ed attività nell'imposizione sui redditi: spunti per una riflessione*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano - Atti del Convegno per i settanta anni di Diritto e Pratica Tributaria* (Genova 2-3/7/1999), Padova, 2000.

¹⁶ L'art. 6 del menzionato D.L. n. 169/2005 prevedeva che “l'esenzione prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all'articolo 16, primo comma, lettera b) della legge 20 maggio 1985, n. 222, pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto”.

¹⁷ Nella sua formulazione originaria, il menzionato comma 2-bis dell'art. 7 prevedeva 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 a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse”, faceva sì, quindi, che un ente non commerciale potesse godere dell'agevolazione in commento indipendentemente dalle modalità di svolgimento delle attività.

http://www.olir.it/areetematiche/166/documents/miccinesi_relazione_2010_roma_cesen.pdf	12	ottobre 2010
---	----	--------------

Secondo l'interpretazione segnalata per ultima, gli enti non commerciali – e, all'interno del *genus*, la più ristretta categoria degli enti religiosi, i quali sono *a priori* enti non commerciali¹⁸ – possono godere dell'esenzione ICI purché l'immobile non sia utilizzato per attività sociali svolte *esclusivamente* in forma – ossia con moduli gestori di natura – commerciale¹⁹. Per contro, l'esenzione non spetta nelle ipotesi in cui l'ente eserciti nell'immobile – vuoi in forma commerciale vuoi in forma diversa – attività che non rientrano tra quelle enumerate dalla menzionata *lettera i* dell'articolo 7, ed in specie laddove l'immobile sia impiegato per attività commerciali, indipendentemente, in questo caso, dalla prevalenza di esse rispetto a quelle istituzionali ed a prescindere, altresì, dalla loro finalizzazione agli scopi istituzionali dell'ente²⁰.

Nell'indagine circa le ragioni ispiratrici dell'esenzione ICI, occorre quindi tenere distinti almeno tre profili: quello delle finalità preposte all'ente possessore-gestore dell'immobile, le quali, impresse nella sua ragione costitutiva, ne vincolano la ricchezza al raggiungimento di un determinato scopo socialmente rilevante²¹; quello del carattere *sociale* dell'attività effettuata, riflesso

¹⁸ Sul punto, si deve difatti ricordare che per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, la prevalenza della commercialità non è sufficiente a far perdere all'ente la qualifica “non commerciale” ai fini fiscali (cfr. art. 149, comma 4, D.P.R. n. 917/1986, Tuir).

¹⁹ In proposito, la recente Circolare n. 2/DF del 26 gennaio 2009, di commento all'esenzione ICI, identifica “*specifiche modalità di esercizio delle attività in argomento, che consentano di escludere la commercialità*”; in particolare, occorre avere riguardo all'assenza degli “*elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza)*” e alla presenza delle “*finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione*”. La circolare, peraltro, non si limita a delle, sia pur significative, affermazioni di principio, ma passa in rassegna tutte le attività indicate dalla norma agevolativa, offrendo, per ciascuna di esse, una descrizione attraverso il rinvio alla legislazione che le regola, e individuando modalità di esercizio compatibili con l'esenzione ICI. In particolare, in argomento si v. M. Allena, *Ici e immobili degli enti non commerciali: a proposito della circolare n. 2/DF 26 gennaio 2009 del Ministero dell'Economia e delle Finanze*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, n. 2/2009, 415.

²⁰ Tra le altre, nella sentenza n. 4645 dell'8 marzo 2004, la Corte di Cassazione, osservando che “*un ente ecclesiastico può svolgere liberamente anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili rimangono quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente le svolga, oppure no, in via esclusiva o prevalente*”, precisa altresì che, ai fini dell'esenzione di cui all'art. 7, lett. i, d.lgs. n. 504/1992, occorre la presenza di un requisito oggettivo, dato dalla “*destinazione esclusiva dell'immobile ad una delle attività prese in considerazione dalla legge*”. Pertanto, l'ente religioso potrà ben esercitare attività commerciali senza che la natura dell'uno provochi una modificazione qualitativa delle altre, e viceversa; ai fini della disciplina in commento, ciò che conta è la natura delle attività esercitate nell'immobile, e la natura del soggetto che le effettua: cosicché, l'esenzione non potrà mai spettare per un immobile impiegato per attività commerciali, e potrà viceversa spettare in relazione ad un immobile che, ancorché gestito da un ente ecclesiastico esercente in prevalenza attività commerciali, sia impiegato esclusivamente per attività rientranti nel novero di quelle ex art. 7, lettera i, d.lgs. n. 504/1992.

L'indispensabilità del requisito oggettivo – svolgimento di un'attività rientrante tra quelle dell'art. 7, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 – ai fini dell'applicazione della norma di esenzione, è ribadita dalle corti di merito: tra le altre, cfr. Commissione tributaria, sentenza 28 giugno 2010, n. 42, la quale ha individuato un'attività oggettivamente commerciale – ed ha conseguentemente ritenuto applicabile l'ICI sugli immobili relativi – nella “*gestione di casa per ferie, rivolta ad un pubblico indistinto e dietro pagamento di quote giornaliere non irrilevanti*”.

²¹ Come osservato dalla giurisprudenza (cfr., tra le altre, Corte di Cassazione, sentenza n. 142 del 9 gennaio 2004), l'esenzione ICI “*spetta soltanto per gli immobili direttamente utilizzati dall'ente possessore per il conseguimento degli scopi istituzionali, assegnati all'ente medesimo dall'ordinamento giuridico, e non opera nel caso in cui gli immobili siano concessi in locazione*”. Anche in dottrina (E. De Mita, *Regime tributario*, cit.) si ritiene “necessaria, per

nell'enumerazione chiusa di cui all'art. 7, lett. i); e, infine, quello delle modalità (commerciali oppure no) con cui l'ente, in ragione delle predette finalità e nello svolgimento delle menzionate attività sociali, impiega l'immobile²².

Avendo presente la predetta distinzione, merita osservare che nel contesto dell'esenzione ICI il legislatore ha risolutamente valorizzato le caratteristiche precipue del fine (attraverso l'applicazione del beneficio ai soli enti non commerciali) e del tipo di attività (attraverso l'enumerazione esaustiva delle attività beneficiarie dell'esenzione), attribuendo una rilevanza proporzionalmente meno incisiva alle modalità di gestione dell'immobile, le quali possono anche essere prevalentemente di natura commerciale senza che tuttavia ne sia intaccato il beneficio dell'esenzione: gli scopi sociali perseguiti e le attività svolte negli immobili – anch'esse, esclusivamente, di carattere “sociale” (Circ. n. 2 del 26 gennaio 2009 del Dipartimento delle Finanze) – sono considerati dal legislatore talmente pregnanti, da giustificare l'esenzione ICI per tutti gli immobili che presentano le specifiche caratteristiche indicate dalla norma.

L'esenzione non si atteggia, pertanto, a *privilegio* concesso in base al possesso del bene da parte di un soggetto qualificato, ma risulta intimamente legata, altresì, allo scopo solidaristico e all'attività filantropica suo tramite esercitata. Ciò, con evidenza, rileva sul piano del potenziale contrasto della misura con la disciplina comunitaria degli aiuti di stato.

Ed invero, pur volendo astrattamente equiparare gli enti beneficiari dell'esenzione ad imprese – pur se a tale equiparazione sembrano ostare, per le ragioni esposte sopra, la struttura e gli assetti finanziari stessi degli enti religiosi – l'agevolazione in esame non appaga il criterio della selettività richiesto dall'art. 87 del Trattato CE (ora 107 del Trattato di funzionamento dell'UE). Selettività che, come già sottolineato, nella materia fiscale non può connettersi, meramente, al carattere derogatorio della misura finanziaria controversa rispetto al sistema tributario generale – ciò che finirebbe con il ricondurre sistematicamente le agevolazioni entro lo schema tipico degli aiuti – ma che esige, per il suo configurarsi, un elemento aggiuntivo: ossia che la misura dibattuta sia estranea alla logica stessa del sistema delle agevolazioni, ne travalichi l'ambito estendendosi a categorie di soggetti e a situazioni giuridiche inconferenti con gli obiettivi primi che il legislatore ha voluto promuovere e tutelare.

l'esenzione Ici, la duplice condizione: utilizzazione diretta degli immobili da parte dell'ente possessore ed esclusiva loro destinazione ad attività particolari, rilevanti socialmente e improduttive di reddito”.

²² A riguardo, occorre osservare che l'ordinamento giuridico e tributario italiano non è ostile né insensibile al perseguimento di fini sociali attraverso moduli, oggettivamente, commerciali, anzi tutela istituti ibridi che, proprio sulla commistione degli uni con gli altri, fondano lo sviluppo di economie solidali in un'ottica di sussidiarietà pubblico-privato (si pensi, tra gli altri, all'impresa sociale di cui al d.lgs. n. 155/2006).

http://www.olir.it/areetematiche/166/documents/miccinesi_relazione_2010_roma_cesen.pdf	14	ottobre 2010
---	----	--------------

Ma questo non può dirsi per l'agevolazione ICI in commento; la logica dell'esenzione, come anticipato, consiste nel suo essere diretta a beneficiare determinati tipi di attività (*assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive*) nonché religiose e di culto svolte da precise categorie di soggetti (istituzionalmente inidonei al perseguimento di fini di lucro): schema al cui interno è, coerentemente, svalutata la natura (commerciale o meno) del modulo impiegato nella gestione.

Applicare l'esenzione anche per quegli immobili impiegati in attività (quali quelle enucleate dall'art. 7, lett. i, d.lgs. n. 504/1992) di carattere sociale con moduli gestori prevalentemente commerciali, non urta con i principi ispiratori del sistema agevolativo congegnato dal legislatore italiano, il quale ha voluto valorizzare la "*sostanza*" del fine e la meritevolezza sociale dell'attività, disinteressandosi, tendenzialmente, della "*forma*" adoperata per il loro conseguimento – purché la stessa non si configuri come "*esclusivamente*" commerciale. Per assurdo, se anche il legislatore avesse inteso beneficiare gli immobili impiegati *esclusivamente* per attività sociali di natura commerciale, non ne sarebbe meccanicamente seguita la *selettività* della norma, in quanto l'esenzione sarebbe potuta apparire ragionevole in virtù di una corretta valorizzazione delle finalità promosse dal legislatore.

Altro, rispetto alla dimensione fin qui evidenziata, è invece considerare i rischi di arbitraggio insiti nell'applicazione di tali istituti: non si può cioè escludere l'ipotesi che enti religiosi siano pre-costituiti all'ottenimento di quei benefici che il legislatore riserva ad organismi impegnati in attività spirituali o sociali, mentre, invece, piegano tale loro *status* al perseguimento di finalità lucrative con modalità che ricalcano, di fatto, la gestione tipica di un'impresa e assumono dimensioni talmente macroscopiche da offuscare le finalità morali dell'ente (si pensi, ad esempio, alla struttura ricettiva gestita dalla congregazione religiosa che assume i connotati di vera e propria struttura alberghiera, con personale, fornitori e finanziatori per la maggior parte estranei all'organizzazione dell'ente); ma si tratta, beninteso, di una patologia e non del normale dipanarsi della vita dell'ente, la cui struttura – quantomeno con riferimento agli enti ecclesiastici (stante il preventivo necessario accertamento dell'ecclesiasticità dell'ente, da parte dell'autorità pubblica, artt. 2 e 16, l. 222/1985²³) – appare di

²³ L'art. 2 della l. 20 maggio 1985, n. 222, contenente "*Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*", dispone che "*Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari. Per altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta, in conformità alle disposizioni dell'art. 16. L'accertamento di cui al comma precedente è diretto a verificare che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale dell'ente, anche se connesso a finalità di carattere caritativo previste dal diritto canonico*".

per sé inidonea al perseguimento di finalità divergenti da quelle istituzionali e la cui attività non è, in quanto tale, suscettibile né mirata a remunerare i fattori della produzione.

E' un tema che si discosta dalla materia che ci siamo imposti di affrontare in questa sede, e che dovrebbe essere elaborato, semmai, nella diversa prospettiva degli “abusi della forma” e delle strumentalizzazioni dello schermo giuridico, aspetti ben noti agli studiosi del diritto tributario che nulla hanno a che vedere con la tutela del mercato per opera delle norme comunitarie.

3.2. Altre misure agevolative a favore degli enti ecclesiastici

Prendendo le mosse dagli esiti cui si è giunti poc'anzi, sembra potersi negare la rilevanza – sotto il profilo del divieto comunitario di aiuti di stato – di altre misure agevolative previste a beneficio di enti e organizzazioni ecclesiastiche.

In particolare, non sono in urto con la predetta disciplina:

- a) il regime di riduzione alla metà dell'aliquota Ires di cui all'art. 6 del DPR n. 601/1973, previsto – tra gli altri – a favore degli “enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione” dotati di personalità giuridica – quali sono, per l'espressa previsione di cui all'art. 7, comma 3, della l. n. 121/1985 di ratifica del c.d. nuovo Concordato tra Repubblica Italiana e Santa Sede, gli enti ecclesiastici; siffatta riduzione – in base alla lettura fornita dal Consiglio di Stato (parere n. 1296 del 8 ottobre 1991)²⁴ e più volte mutuata dalla giurisprudenza di legittimità (cfr., *inter alia*, Corte di Cassazione, sentenza n. 1633 del 15 febbraio 1995²⁵), coerentemente con le disposizioni che regolano l'operare degli enti eccle-

L'art. 16 della l. n. 222/1985 prevede che “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”.

²⁴ Nel parere n. 1296 del 1991, il Consiglio di Stato, dopo aver precisato che “le attività commerciali o a scopo di lucro svolte da enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono in ogni caso assoggettate al regime tributario proprio di tali attività”, osserva che “il fatto che in astratto o in concreto possano essere strumentali al fine di religione o di culto, anziché al fine di solo lucro, è inidoneo a ricondurre qualsivoglia di tali attività alla agevolazione”.

²⁵ Nella sentenza n. 1655/1995, la Corte di Cassazione sottolinea che “la riduzione alla metà dell'imposta per talune categorie di soggetti – fra i quali gli enti il cui fine, come quello di religione o di culto, è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione – non spetta per il solo fatto della natura del soggetto, ancorché svolgente un'attività esorbitante da quella che giustifica l'esenzione” e specifica altresì che “anche i soggetti che non svolgono in via esclusiva o prevalente attività commerciale ma sono identificati e qualificati in base al fine che istituzionalmente perseguono hanno diritto all'agevolazione di cui al più volte richiamato art. 6, qualora l'attività commerciale sia in un rapporto di strumentalità diretta ed immediata con il fine stesso, con la conseguenza che non è tale un'attività volta al procacciamento di mezzi economici, quando, per l'intrinseca natura di esso o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro fine; quando, cioè, si tratti di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in un'ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione”.

siastici, ed in particolare l'art. 16, l. n. 222/1985 (cfr. nota 14) – non ha natura meramente soggettiva ma deve trovare giustificazione, altresì, nella peculiare attività esercitata dall'ente. Anche in questo caso, si dubita che un'agevolazione – quale il dimezzamento dell'aliquota Ires – congegnata per il conseguimento di specifiche finalità di tipo sociale, possa rivelarsi *selettiva* al vaglio dei principi comunitari in materia di aiuti.

- b) Allo stesso modo, non può essere inciso dal divieto comunitario di aiuti di stato l'art. 2 del D.P.R. n. 601/1973; la disposizione esenta dall'imposta sul reddito delle società (ed esentava, prima della loro rispettiva abrogazione, dall'imposta locale sui redditi e dall'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili) *“il reddito dei fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del trattato lateranense 11 febbraio 1929, reso esecutivo con la legge 27 maggio 1929, n. 810”*; sennonché, è strutturalmente incompatibile con gli scopi istituzionali della Santa Sede l'esercizio, presso i suddetti immobili, di attività imprenditoriali, così anche la misura in esame non soddisfa i presupposti (segnatamente, l'agevolazione di una “impresa”) di una violazione comunitaria per contrasto con la disciplina sugli aiuti di stato.
- c) Infine, non appare in alcun modo scossa dal divieto di aiuti di Stato la norma (art. 36, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, Tuir) che considera non *“produttive di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto compresi i monasteri, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze”*. L'esclusione, coerente con l'oggettiva inidoneità degli immobili in questione a produrre reddito, opera esclusivamente riguardo ai luoghi in cui è esercitato il culto; è pertanto strutturalmente incompatibile con l'esercizio, presso i luoghi stessi, di attività d'impresa, le sole, come già più volte ribadito, alle quali può essere ricollegato il divieto di aiuti statali.

4. Conclusioni

Si sono poste in evidenza le caratteristiche che istituti agevolativi, quali quelli previsti a favore degli enti confessionali (ed in particolare quelli ecclesiastici), devono possedere per risultare compatibili con il regime comunitario degli aiuti di stato.

La disciplina comunitaria oscilla tra la necessaria elasticità dei paradigmi economici impiegati – impresa, mercato, concorrenza – ed il rigore imposto dall'applicazione di quegli stessi para-

digmi a istituti giuridici nazionali: rigore che deve essere massimo se si considerano le conseguenze “retrospettive” del sindacato comunitario – il quale come noto implica l’illegittimità della disciplina nazionale fin dalla sua introduzione e l’obbligo per lo Stato inadempiente di procedere al recupero degli aiuti illegittimi.

La tensione tra questi due estremi rischia di generare esiti deformati in un ambito, quello del “mercato sociale” (cui gli enti religiosi appartengono), caratterizzato dalla vocazione delle economie in esso operanti a soddisfare interessi costituzionali più “elevati”, che sfuggono a logiche squisitamente mercantili. Nel verificare l’attitudine anticoncorrenziale delle agevolazioni fiscali agli enti confessionali, non può quindi mancare una riflessione intorno agli scopi che il legislatore, loro tramite, ha inteso stimolare.

Beninteso, il fine meritorio delle misure agevolative in esame non vuole rappresentare un’esimente: non si intende cioè, con esso, giustificare una *deroga* al divieto comunitario di aiuti. Esso serve, tuttavia, a precisare l’ambito di operatività delle regole comunitarie, le quali devono essere riadattate al diverso contesto socio-economico di riferimento. In questa cornice, un rilievo peculiare assumono concetti-chiave come “impresa”, “mercato”, “selettività”.

In particolare quest’ultima deve essere valutata con riferimento allo specifico fine sociale che il legislatore ha inteso promuovere: solo se l’agevolazione appare eccentrica, illogica, sproporzionata rispetto al predetto fine, potrà predicarsene l’incompatibilità con il regime degli aiuti statali; non invece nel caso in cui la misura sia intimamente giustificata “*in una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme*” (così, G. Tesauro, *Diritto comunitario*, Padova, 2008, 816).

All’esito dell’esame fin qui condotto, nessuna delle agevolazioni poste dal legislatore italiano a favore degli enti religiosi appare programmaticamente ordinata a “selezionare”, nel senso fin qui inteso, alcune imprese o produzioni rispetto ad altre, tutte, anzi, appaiono coerenti al loro scopo, ed apprezzabili in una dimensione di sviluppo economico collettivo. Le agevolazioni degli enti confessionali presenti nel nostro ordinamento pertanto non possono qualificarsi come aiuti di stato illegittimi.

Deve essere altresì evidenziato che i benefici fiscali in questione possono essere ottenuti da soggetti che, sfruttando artificiosamente la qualifica di enti religiosi, sono in realtà privi, nella sostanza, di quelle caratteristiche – dei fini e dell’attività – cui il legislatore ha voluto abbinare i regimi agevolativi, e sono così avvantaggiati a scapito degli operatori economici che, per le medesime attività, adoperano moduli organizzativi, tipicamente societari, più idonei.

Ma, lo si è evidenziato, si tratta di una stortura che non dipende da una disfunzione normativa, quanto piuttosto dall'uso strumentale e abusivo che, delle forme giuridiche, è posto in essere dai singoli contribuenti: una patologia, quindi, che non potrebbe essere contrastata sotto il profilo degli aiuti di stato, e che impegna invece il legislatore italiano e le autorità di vigilanza a ricercare strumenti più efficaci per il contrasto degli abusi del diritto per fini fiscali.