

Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali: brevi note su alcuni recenti provvedimenti governativi.

Nicola Fiorita

Ricercatore confermato

Università degli Studi di Firenze

1. Il 2005 si è rivelato un anno “caldissimo” sotto il profilo dei rapporti tra Stato e Chiesa cattolica. L’esatta portata del principio supremo di laicità, il riconoscimento o meno di un ruolo pubblico ai simboli e ai valori del cattolicesimo, quando non anche alla stessa Chiesa, il significato della distinzione degli ordini con la conseguente necessità di definire i confini entro cui può legittimamente esplicarsi la libertà della Chiesa, sono tutte questioni divenute di stringente attualità nel corso degli ultimi mesi, tanto che si è potuto parlare – da parte di autorevoli esponenti del mondo politico – di una sostanziale riproposizione della questione vaticana.

Al di là di quelli che possono essere gli elementi contingenti che hanno contribuito alla formazione di questo scenario, quello che mi sembra evidente è che esso, lungi dal rivelarsi casuale o sorprendente, si configura come l’esito naturale di un processo iniziato già qualche anno addietro e che ha ricollocato la religione, o meglio, l’atteggiamento dello Stato nei confronti della religione, al centro dell’agenda politica in tutte le società occidentali. Un processo che, in Italia, si è sviluppato senza rimettere in discussione i residui privilegi della confessione dominante ma, al contrario, ha condotto all’emanazione di una serie di provvedimenti normativi, giurisprudenziali ed amministrativi che sembrano andare nella opposta direzione di uno nuovo confessionismo¹.

Accanto a leggi fortemente discutibili, come quella sulla condizione giuridica degli insegnanti di religione², o a sentenze che operano una discutibile rilettura del principio di laicità, come quella del Tar Veneto sul crocefisso³, si collocano i continui interventi delle gerarchie

¹ Una involuzione rilevata e prontamente denunciata da una parte della dottrina. Si vedano in proposito i recenti interventi di S. LARICCIA, *Politiche pubbliche e clericalismo*, in *Critica Liberale*, n. 111, 2005, p. 29 ss.; V. PACILLO, *Neo-confessionismo e regressione*, in *Commenti e contributi di olir*, 1/2005, p. 202; P. STEFANI, *Il crocefisso e la laicità dello Stato*, in *Diritto di famiglia e delle persone*, 4/2004, p. 846.

² Legge n. 186 del 2003 “Norme sullo stato giuridico degli insegnanti di religione cattolica degli istituti e delle scuole di ogni ordine e grado”, in *Gazzetta Ufficiale* n. 170 del 24 luglio 2003.

³ Si veda, sul punto, N. FIORITA, *Se il crocefisso afferma e conferma la laicità dello Stato: paradossi e sconfinamenti di una sentenza del Tar Veneto*, in *Il Foro italiano*, 7-8/2005, c. 440 ss..

ecclesiastiche nella politica italiana che sono stati denunciati – da alcuni settori dell’opinione pubblica – come vere e proprie ingerenze negli affari interni dello Stato italiano, lesive dell’art. 7, I comma, della Costituzione e/o dell’art. 1 dell’Accordo di Villa Madama. Mi pare opportuno sottolineare, in proposito, come le gerarchie ecclesiastiche e, più in generale, il mondo cattolico abbiano convincentemente rintuzzato quest’ultimo genere di argomentazioni richiamando la piena libertà della Chiesa, così come di ogni altro soggetto, di esprimere il proprio pensiero su materie che siano rilevanti per la vita dei fedeli. La Chiesa cattolica, cioè, rivendica comprensibilmente una parità di trattamento che sarebbe inficiata dalla presenza di disposizioni che ne limitassero la possibilità di agire compiutamente all’interno della società italiana.

In questo contesto, sempre più conflittuale, torna ora a riproporsi la questione del sostegno economico che lo Stato assicura annualmente alla Chiesa cattolica⁴. Si tratta di un contributo estremamente cospicuo che non si esaurisce nelle ingenti somme provenienti dai due canali di finanziamento previsti nella legge n. 222/1985 (ed estesi anche alla maggior parte delle confessioni religiose che hanno stipulato un’intesa con lo Stato) ma che deve essere calcolato facendo riferimento a tutta un’altra serie di voci, non di rado riguardanti esclusivamente la Chiesa Cattolica: gli stipendi degli insegnanti di religione della scuola pubblica, gli stipendi dei cappellani, gli aiuti alla scuola privata, le pensioni dei ministri di culto, i finanziamenti per la costruzione di edifici di culto e anche le diverse forme di agevolazione previste in favore degli enti ecclesiastici⁵.

Proprio con riferimento a quest’ultimo profilo, si deve registrare l’emanazione di alcuni recentissimi provvedimenti (mi riferisco alla circolare n. 91 del 2005 con cui l’Agenzia delle entrate chiarisce l’ambito applicativo dell’esenzione dall’IRPEG, al decreto-legge che interviene sulla regolamentazione dell’ICI ed alla norma che regola la deducibilità delle erogazioni liberali versate in favore degli enti ecclesiastici) che appaiono idonei a produrre delle innovazioni di non poco conto nella disciplina vigente. Ma soprattutto è facile prevedere che tali provvedimenti, per la loro discutibile formulazione, finiranno con l’aggiungere la spinosa questione del finanziamento statale a quell’elenco di situazioni controverse che abbiamo precedentemente richiamato, rendendo così ancora più urgente una riflessione di carattere generale sulla politica ecclesiastica seguita, più o meno coscientemente, negli ultimi anni dallo Stato italiano.

2. L’articolo 6, primo comma, del D.P.R. n. 601/1973⁶ introduce una riduzione del 50% dell’Imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) per una serie di enti ed istituti⁷, tra cui

⁴ Ovviamente, tale questione è resa ancora più delicata dalla costante contrazione della spesa pubblica e dal continuo ripensamento dei compiti dello stato sociale. Su questi aspetti torneremo più approfonditamente nel corso del lavoro.

⁵ Per una visione complessiva del finanziamento pubblico in favore della Chiesa Cattolica si veda il numero 1/1998 dei *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, quasi interamente dedicato al tema.

⁶ “Disciplina delle agevolazioni tributarie”, in *Gazzetta Ufficiale* n. 268 del 10 ottobre 1973.

anche (lett. c)) gli enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza ed istruzione. In tale ultima categoria rientrano senza alcun dubbio gli enti appartenenti alle confessioni religiose che hanno stipulato un'intesa con lo Stato e che abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica, posto che ai fini tributari tali enti sono per l'appunto equiparati, nelle diverse intese, a quelli di beneficenza ed istruzione.

Con la circolare n. 91 del 19 luglio del 2005⁸, l'Agenzia delle Entrate chiarisce la portata della suddetta agevolazione, ricordando che essa può trovare applicazione solo in presenza di due requisiti, uno di carattere soggettivo e uno di carattere oggettivo. Occorre, infatti, che l'ente che intende usufruire della riduzione dell'IRPEG rientri nelle categorie elencate dall'art. 6, primo comma, del D.P.R. n. 601/1973, e quindi, per quel che ci riguarda più da vicino, sia un ente ecclesiastico (requisito soggettivo), ma anche che esso svolga una delle attività che il legislatore ha voluto incentivare (requisito oggettivo). Dunque è necessario che si incrocino le due condizioni richieste dalla legge - la particolare natura dell'ente e la particolare attività svolta - perché venga ad integrarsi il diritto alla riduzione. Ne consegue che l'ente ecclesiastico resta sottoposto al pagamento per intero dell'IRPEG qualora ponga in essere delle attività diverse da quelle di religione e di culto, per come specificate dalle varie norme bilaterali. Tra tali attività diverse rientrano ovviamente quelle commerciali o a scopo di lucro.

Il provvedimento richiamato non appare, a prima vista, particolarmente rilevante. Esso, al momento della sua emanazione, non faceva altro che assecondare una prassi consolidata e si uniformava alle diverse pronunce con cui la giurisprudenza aveva più volte ribadito l'esclusione delle attività commerciali dall'area di applicazione delle agevolazioni fiscali previste in favore degli enti ecclesiastici⁹. La circolare in esame assume, però, un valore ben più significativo alla luce di quelle che sono state le scelte operate successivamente dal legislatore. Come vedremo tra breve, infatti, a distanza di un solo mese da questa circolare verrà introdotta, su questione sostanzialmente analoga, una disposizione di tutt'altro segno e che sembra ribaltare l'impostazione che l'Agenzia delle Entrate aveva inteso cristallizzare con il proprio intervento.

⁷ Enti ed istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza (lett.a)); istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali (lett. b)); istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi (lett.c-bis)).

⁸ Questo provvedimento, come tutti gli altri che verranno citati nel prosieguo del lavoro, può essere letto in www.olir.it.

⁹ Sul punto si veda. P. FLORIS, *L'ecclesiasticità degli enti. Standards normativi e modelli giurisprudenziali*, Torino, 1997, p. 245.

3. L'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.), istituita con il Decreto Legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992¹⁰, si applica a tutti gli immobili siti nel territorio dello Stato, "a qualsiasi uso destinati"¹¹ e da chiunque posseduti a titolo di "proprietà" o di "diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie"¹². Tale previsione generale conosce dei significativi temperamenti, così come già visto con riferimento all'IRPEG, laddove gli immobili in questione appartengano a soggetti specifici e/o vengano destinati allo svolgimento di attività di rilievo sociale, che lo Stato ritiene come tali meritevoli di interesse e di agevolazione.

Tra queste ipotesi rientra, innanzitutto, l'esenzione totale dall'imposta disciplinata dall'art. 7, primo comma, lett. d), della legge in esame, che attribuisce espressamente questo beneficio in favore dei "fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze"¹³. Detta previsione riconosce l'agevolazione a prescindere dalla effettiva titolarità dei fabbricati in questione che – stando alla lettera della legge – potrebbero appartenere tanto ad un privato cittadino quanto ad un ente ecclesiastico, richiedendo solo la presenza dell'elemento oggettivo della destinazione degli stessi all'esercizio del culto¹⁴. Non meno rilevante appare la circostanza che l'esenzione venga applicata senza alcuna distinzione in ordine alle diverse confessioni religiose.

L'art. 7, comma 1, lett. i), provvede, poi, ad introdurre una ulteriore ipotesi di esenzione dall'imposta, stabilendo l'applicazione del beneficio in questione in favore degli immobili - utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del T.U.I.R. (i cosiddetti "enti non commerciali")¹⁵ - destinati "esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive", nonché per le "attività di religione o di culto"¹⁶, di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222".

Come è evidente, in questo secondo caso, però, i requisiti necessari per godere dell'agevolazione diventano due. In primo luogo, è necessario che ricorra l'elemento soggettivo dell'uso dell'immobile da parte di "enti non commerciali", tra cui sono pacificamente ricompresi quelli "ecclesiastici civilmente riconosciuti"¹⁷; in secondo luogo, si deve accertare la presenza

¹⁰ "Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421", in *Gazzetta Ufficiale*, n. 10 del 14 gennaio 1993.

¹¹ Art. 1, comma 1.

¹² Art. 3, comma 1.

¹³ Sono tali, secondo consolidato orientamento giurisprudenziale e dottrinale, la canonica, l'abitazione del parroco e gli oratori.

¹⁴ In questo senso A. GUARINO, *La giungla delle agevolazioni fiscali "religiose". Una via per non perdersi*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1/1998, p. 125.

¹⁵ Sono tali – ai sensi del citato art. 87, comma 1, lett. c) – "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali".

¹⁶ L'art. 16, lett. a) prevede quali - "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".

¹⁷ Ai sensi dell'art. 1, della legge n. 222/1985 infatti, ai fine del riconoscimento agli effetti civili, gli enti ecclesiastici debbono possedere "fine di religione o di culto"; in particolare, per gli enti non facenti parte della costituzione gerarchica della Chiesa, detto fine viene accertato caso per caso e deve risultare "costitutivo ed essenziale dell'ente"

dell'elemento oggettivo dell'impiego dell'edificio esclusivamente per i fini elencati, in quanto socialmente rilevanti ed improduttivi di reddito.

A questa piana ricostruzione del significato delle norme richiamate non corrisponde una loro altrettanto limpida applicazione. La vita reale di queste disposizioni si è dimostrata ricca di difficoltà attuative e di passaggi controversi, tanto da aver richiesto un ripetuto intervento chiarificatore da parte della giurisprudenza e del legislatore. Un intervento, peraltro, che in alcune occasioni ha determinato un aumento dell'incertezza e della confusione piuttosto che un loro superamento.

Mi riferisco, in particolare, all'art. 59, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 449/1997¹⁸, con cui è stato attribuito ai Comuni – nell'esercizio della propria potestà regolamentare – il potere di stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), “concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applichi soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore”¹⁹. A seguito di questa previsione, molti Comuni hanno provveduto a restringere l'area dell'esenzione, in alcuni casi superando anche la lettera della legge e prevedendo l'applicazione dell'ICI ad immobili che ne dovrebbero risultare esenti ai sensi della normativa statale di riferimento²⁰.

Ma al di là di queste temerarie applicazioni, ciò che occorre sottolineare è che la norma in oggetto solo apparentemente restringe i confini dell'agevolazione, giacché essa in realtà permette ai Comuni di attribuire l'esenzione anche a soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 87 del T.U.I.R., essendo sufficiente che gli stessi abbiano dato in locazione un bene ad un ente non commerciale e che quest'ultimo lo utilizzi per l'espletamento di una delle attività previste dall'art. 7 del D.Lgs. 540/1992 e soprattutto, legittima questa interpretazione per il tempo intercorso tra l'emanazione del sopracitato decreto legislativo (1992) e la sua entrata in vigore (1997).

(art. 2). Ciò consente di escludere che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti abbiano “per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali”, secondo quanto previsto dall'art. 87, comma 1, lett. c) del T.U.I.R. Sul punto si veda, per tutti, M. PARISI, *Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale*, Napoli, 2004, p. 118 ss.

¹⁸ “Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali”, in *Gazzetta Ufficiale* n. 298 del 23 dicembre 1997.

¹⁹ Cfr. P. CLEMENTI, *Il trattamento fiscale degli immobili parrocchiali*, in *Ex lege*, 2/2005.

²⁰ In questo senso, si veda, quale esempio recente, il regolamento del Comune di Casatenovo (Lecco), il quale - con deliberazione di Giunta n. 15 del 7 febbraio 2005 in materia di aliquote ICI - ha stabilito il pagamento dell'aliquota del 4 per mille per gli “immobili posseduti dagli enti senza scopo di lucro, individuando tali enti come onlus, associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative, ed altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica, limitatamente a quelli i cui statuti o atti costitutivi redatti nella forma dell'atto pubblico, o della scrittura privata autenticata o registrata, prevedano espressamente lo svolgimento di attività nei settori quali: assistenza sociale, assistenza socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, con l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale”, nonché per gli immobili posseduti dagli “enti ecclesiastici delle Confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese”.

Più ingenerale, per una ricostruzione della potestà regolamentare dei Comuni in materia si veda P. CLEMENTI – G. COLOMBO – C. REDAELLI, *Gli enti religiosi*, Milano, 1999, p. 271 ss.

Proprio sulla scorta di queste argomentazioni, la Corte di Cassazione, sezione Tributaria, con l'ordinanza di remissione n. 11426 del 30 maggio 2005, ha sottoposto alla Corte Costituzionale la questione di legittimità della norma in oggetto. Sostiene, infatti, la Cassazione che la disposizione di cui al comma 1, lett. c), dell'art. 59, nel richiedere non solo l'uso degli immobili ma anche il possesso degli stessi da parte degli enti non commerciali imponga "una irragionevole rilettura" dell'art. 7, comma 1, lett. i), che – per effetto di detta specificazione – sembra da ritenersi applicabile, fuori dalle ipotesi di intervento dei regolamenti comunali, "anche a soggetti diversi da quelli indicati nell'art. 87 del citato TUIR".

Nel caso, dunque, di immobili utilizzati da enti ecclesiastici che non siano anche titolari di un diritto reale sugli stessi, il proprietario di detti edifici, chiunque esso sia (persona fisica, ente commerciale) – stando alla lettura della Corte di Cassazione – sarebbe irragionevolmente esentato dal pagamento dell'ICI, relativo ai fabbricati in cui detti enti svolgono le rispettive attività istituzionali, prescindendosi dalla reale capacità economica e contributiva di tale soggetto.

In attesa della pronuncia del Giudice delle leggi, sembra comunque importante sottolineare come, attraverso un'analisi sistematica delle norme in esame, sia evincibile l'intento originario del legislatore, il quale - a prescindere dalle più o meno felici formulazioni normative adottate – appare, come già anticipato, quello di incentrare l'esenzione in questione sulla natura del soggetto e sulle attività di rilevante interesse sociale svolte negli immobili. Ne deriva, dunque, che l'applicazione del beneficio in esame risulta coerente con l'impianto normativo complessivo solo se riferita a soggetti dotati di uno specifico titolo sul bene quali proprietari ed utilizzatori diretti dello stesso per lo svolgimento della attività indicate dall'art. 7, comma 1, lett. i), in esame, rischiando altrimenti di venire meno - fuori da dette ipotesi - la *ratio* giustificatrice del sistema.

Una ulteriore difficoltà interpretativa circa l'esatta portata applicativa dell'art 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 riguarda le ipotesi – alquanto diffuse nella prassi - di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti che, oltre alle attività istituzionali loro proprie, si occupino altresì di "attività diverse da quelle di religione o di culto"²¹ (ex art. 16, lett. b), della legge n. 222/1985).

Detti enti infatti possono svolgere – ai sensi dell'art. 15, della legge n. 222/1985 – anche altre attività, purché "nel rispetto della struttura e delle finalità loro proprie" ed in conformità alle leggi dello Stato che regolano queste attività. Si pensi, ad esempio, al caso di un Istituto di religiose che gestisca una casa di cura o un pensionato per studentesse universitarie (con

²¹L'art. 16, lett. b), della legge n. 222/85 individua - quali "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".

conseguente ricezione delle relative rette); attività che, sebbene compatibili con le finalità istituzionali dell'ente ecclesiastico²², hanno natura oggettivamente commerciale.

Al riguardo, la giurisprudenza – interrogata in più occasioni sul punto – ha costantemente escluso la possibilità di applicare l'esenzione in esame agli immobili destinati ad attività oggettivamente commerciali²³, anche laddove tali edifici siano posseduti ed utilizzati da enti ecclesiastici, cioè da soggetti riconosciuti per legge come dotati di finalità di religione o di culto (ex art. 1, della legge n. 222/1985).

Ancora di recente, con la sentenza n. 4645/2005, la Suprema Corte ha ribadito che l'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992 pone a fondamento dell'agevolazione tributaria in questione non la mera appartenenza soggettiva di detti immobili, ma – come più volte ripetuto – anche la destinazione in concreto di questi edifici ad attività di religione o di culto, in coerenza con le finalità istituzionali degli enti proprietari. Dunque, nell'ipotesi di immobili, appartenenti ad enti ecclesiastici, in cui abbiano luogo attività diverse da quelle di religione o di culto (quali, per esempio, assistenza, beneficenza, istruzione), salvo il caso in cui le stesse ricadano direttamente nell'ambito di applicazione della prima parte dell'art. 7, comma 1, lett. i), cioè siano svolte in forma non commerciale e senza scopo di lucro, detti enti non possono considerarsi esentati dall'imposta in questione.

La nitidezza di questa ricostruzione rischia di essere seriamente compromessa a seguito di un recente intervento del legislatore, che richiede di sottoporre ad una nuova valutazione critica le conclusioni cui era giunta la giurisprudenza e di cui abbiamo appena dato conto. Il decreto legge n. 163 del 17 agosto 2005, recante “Disposizioni urgenti in materia di infrastrutture”, ha infatti disposto – all'art. 6 – un'ulteriore ipotesi di estensione del beneficio dell'esenzione ICI in questione. Il decreto ha stabilito che detto beneficio “si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati da enti ecclesiastici per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura”, di cui alla lett. b), dell'art. 16 della legge n. 222/1985, “pur svolte in forma commerciale se connesse ad attività di religione o di culto”.

Con questa disposizione viene abbandonata l'impostazione seguita dalla Corte di Cassazione e l'esenzione ICI viene estesa anche in favore di immobili destinati ad attività commerciali, nei termini e con le condizioni indicate. L'analisi letterale della disposizione lascia

²² Sul tema dell'accertamento della “finalità di religione o di culto” e della “esclusività” o “prevalenza” dello stesso rispetto ad altre finalità connesse, si vedano, fra i tanti, S. BERLINGO, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992, 81 ss.; C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1996, p. 335 e ss.; P. FLORIS, *op.cit.*, p. 113 ss.; F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, Bologna, 2003, p. 261 e ss.

²³ Da ultimo, Corte di Cassazione, sez. Tributaria, sentenza n. 6316 del 23 marzo 2005. Con questo provvedimento, la Corte ribadisce implicitamente il suo orientamento, posto che ritiene necessario motivare il riconoscimento del diritto all'esenzione per un immobile adibito a sede vescovile facendo riferimento all'impossibilità che in quel luogo fossero svolte attività oggettivamente commerciali (la cui presenza, quindi, avrebbe determinato una conclusione di segno opposto).

trapelare la possibilità che essa venga considerata non una nuova previsione ma bensì una norma d'interpretazione autentica²⁴; difatti, la terminologia utilizzata (l'esenzione ... si intende applicabile) sembra principalmente sollecitare una applicazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992, diversa e più estesa di quella che si era andata consolidando nel corso del tempo. A ciò si aggiunga che nel decreto che contiene la norma in esame non si rinviene nessuna disposizione che si faccia carico della sua copertura finanziaria come, per l'appunto, è avvenuto in altri casi in cui si introduceva una nuova agevolazione, si pensi alla legge n. 206/2003 che, al momento di esentare dall'ICI tutti gli immobili destinati ad attività di oratorio (art. 2, primo comma), obbliga lo Stato a rimborsare i Comuni per le conseguenti minori entrate (art. 2, comma 2)²⁵.

La questione non è di poco conto, ove si consideri che l'attribuzione all'art. 6 del D.Lgs. n. 163/2005 della natura di interpretazione autentica permetterebbe agli enti ecclesiastici di chiedere la restituzione delle somme (a questo punto indebitamente) versate fino all'agosto del 2005, con la prevedibile apertura di un serrato contenzioso giudiziario che potrebbe avere pesanti conseguenze sulla finanza degli enti locali. Ma sono elementi strettamente giuridici, e non certo dati economici, a impedire di accettare questa lettura della norma in esame²⁶. Al di là del suo tenore letterale, infatti, non pare discutibile che essa introduca una nuova esenzione per immobili che, come abbiamo chiaramente visto, erano esclusi da ogni tipo di agevolazione dalla normativa previgente, in ragione della sostanziale diversità della loro destinazione rispetto a quelle considerate meritevoli di promozione e sostegno.

E' bene ribadire, dunque, che le "attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura" rientrano già nel disposto del D.Lgs. 504/1992, laddove fossero svolte in forma non commerciale, in quanto comprese nella prima parte dell'art. 7, comma 1, lett. i). Il

²⁴ Questa lettura è stata sostenuta dalla Conferenza episcopale italiana con una nota (29 settembre 2005) dell'Ufficio nazionale per i problemi giuridici per i problemi giuridici della CEI, in cui esplicitamente si definisce l'articolo 6 del D.lgs. n. 163/2005 come "un'interpretazione autentica, che non innova la legge del 1992 e che perciò non comporta gravami sulla finanza locale".

²⁵ Il riferimento alla legge n. 206 del 1 agosto 2003, contenente "Disposizioni per il riconoscimento della funzione sociale svolta dagli oratori e dagli enti che svolgono attività simili e per la valorizzazione del loro ruolo" merita qualche piccola precisazione. Difatti, anche prima della sua emanazione – come abbiamo già visto - si riteneva che gli oratori fossero esenti dall'ICI in virtù della loro qualificabilità come pertinenze degli edifici di culto, sottratti all'imposta dall'art. 7, lett. d), del D.Lgs. 540/92. Per dirimere ogni dubbio sull'interpretazione della nuova norma, il Ministero dell'economia e delle Finanze ha chiarito (con Risoluzione del 3 marzo 2004) che essa riveste, allo stesso tempo, natura confermativa del beneficio già precedentemente accordato e natura innovativa per tutti quegli enti delle confessioni religiose in cui si svolgono attività simili a quelle dell'oratorio. Su questa vicenda si veda P. CLEMENTI, *Le principali attività degli oratori: adempimenti amministrativi e fiscali e attenzioni pastorali*, in *Ex Lege*, 1/2004, p. 45.

Per le ulteriori disposizioni sul punto si vedano, inoltre, il decreto ministeriale 25 maggio 2005, "Modalità operative per la determinazione dei trasferimenti erariali compensativi ai Comuni per l'imposta comunale sugli immobili (ICI), previsti dall'articolo 2, comma 2, della legge 1° agosto 2003, n. 206", e la circolare 12 luglio 2005, n. 28, "Trasferimenti erariali compensativi ai comuni a copertura delle minori entrate del gettito dell'imposta comunale sugli immobili (ICI), previsti dall'articolo 2, comma 2, della legge 1° agosto 2003, n. 206"

²⁶ Così F. NAPOLITANO, *Enti ecclesiastici: novità in materia di ICI*, in *Corriere tributario*, n. 38/2005, pag. 3003 ss.

legislatore non aveva invece previsto tale esenzione, in armonia con la *ratio* complessiva dell'impianto normativo in esame, nel caso di svolgimento delle stesse in forma commerciale o con finalità di lucro²⁷.

Al riguardo, appare semmai significativo un altro dato che emerge all'esame letterale dell'art. 6, il quale, stabilendo che il beneficio in questione riguardi gli immobili destinati alle attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura pur svolte in forma commerciale "se connesse a finalità religiose", delinea una specificazione volta forse a rimarcare - come giustificazione dell'esenzione in questione - le finalità istituzionali proprie di tali enti. In questo senso, l'inciso tradirebbe la *ratio* del sistema ma potrebbe forse permettere di circoscrivere la portata dell'esenzione, escludendo dall'agevolazione gli immobili destinati alle attività suddette ma non strettamente connesse al perseguimento di finalità religiose.

Ma la disposizione in esame non è solo una nuova norma, è anche una norma che appare costituzionalmente illegittima sotto diversi profili. Innanzitutto, ove si volesse convenire con quanto è andata affermando la Corte di Cassazione in questi anni, si dovrebbe ritenere che l'esonero dal regime generale impositivo si rivela manifestamente irragionevole, in quanto viene accordato in presenza di una attività (commerciale) diversa da quelle che giustificano l'attribuzione di un beneficio fiscale, con conseguente violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione. In ogni caso, l'ampliamento dell'esenzione - in virtù del riferimento esclusivo alla legge n. 222/85 - riguarda solo una specifica tipologia di enti, quelli appartenenti alla Chiesa Cattolica, e non la più vasta area degli enti confessionali né tantomeno l'intera categoria degli enti non commerciali²⁸, come invece previsto all'interno del provvedimento istitutivo dell'ICI. La scelta di introdurre una agevolazione basata sull'aspetto soggettivo dell'appartenenza degli immobili e di limitarla ai soli enti cattolici non trova alcuna valida giustificazione e quindi si rivela una norma assolutamente privilegiaria, come tale in palese contrasto con gli artt. 3, 8, primo comma, e 20 della Costituzione.

Appare perciò assolutamente opportuna la scelta di non procedere alla conversione in legge di questa disposizione. Essa, inizialmente inserita nel disegno di legge n. 5736 e benché già approvata al Senato è stata infine accantonata al momento della definitiva approvazione di

²⁷ In proposito, occorre precisare che - secondo quanto affermato dalla già citata pronuncia della Corte di Cassazione n. 4645/2005 - "attività commerciale non è sinonimo di attività con fini di lucro (tanto è vero che proprio a proposito degli enti ecclesiastici l'art. 16 lettera b) della legge n. 222 del 1985 le distingue)"; tuttavia "la destinazione degli utili - ad una ripartizione in favore dei partecipanti all'attività commerciale o al perseguimento di fini sociali o religiosi - è un momento successivo alla produzione degli utili stessi", che "non fa pertanto venir meno il carattere commerciale dell'attività", e dunque non rileva ai fini della tassazione ICI.

²⁸ Cfr. F. NAPOLITANO, *op. cit.*, p. 3003 ss., il quale sottolinea come questa limitazione dell'esenzione ai soli enti cattolici non fosse presente all'interno della relazione tecnica che accompagnava il disegno di legge di conversione in legge del D.Lgs. n. 163/2005 e che includeva tutti gli enti non commerciali nell'elenco dei soggetti che potevano usufruire dell'ampliamento dell'agevolazione.

quest'ultimo provvedimento e quindi è destinata, una volta scaduti i termini di validità del decreto-legge che la conteneva, a perdere ogni efficacia giuridica.

4. L'art. 14 della legge n. 80 del 14 maggio 2005²⁹ (con cui si è proceduto alla conversione in legge del Decreto legge n. 25/2005) ha introdotto una nuova forma di agevolazione fiscale volta a incentivare l'attività delle organizzazioni che compongono il cosiddetto terzo settore. La norma stabilisce che "le liberalità in denaro o in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore di organizzazioni non lucrative di utilità sociale sono deducibili dal reddito complessivo del soggetto erogatore nel limite del dieci per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 euro annui".

Successivamente, con la circolare n. 39/E del 19 agosto 2005, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a specificare che tra i soggetti che possono ricevere le erogazioni fiscalmente deducibili rientrano anche le cosiddette Onlus parziali, di cui all'art. 10, comma 9, del D.Lgs. n. 460/1997, ovvero "gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese ... limitatamente all'esercizio delle attività elencate nel comma 1 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460 del 1997"³⁰.

Segnalato che l'erogazione liberale può consistere anche nella corresponsione di beni in natura, si deve notare che, per poter efficacemente ricevere il contributo finanziario, l'ente interessato deve assicurare la tenuta di scritture contabili, complete e analitiche, rappresentative della gestione e deve predisporre entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un documento rappresentativo della situazione patrimoniale, economica e finanziaria. Si tratta di adempimenti imposti al fine di garantire una sufficiente trasparenza dell'attività gestionale dell'ente e che, peraltro, si deve ritenere che, indipendentemente da questa nuova disposizione, già gravassero, quanto meno con riferimento alla tenuta delle scritture contabili, su tutte le Onlus, non escluse quelle a carattere religioso³¹.

La citata circolare si sofferma, poi, sulla misura massima della erogazione, chiarendo che essa va fissata di volta in volta nel minore dei due limiti (70.000 euro o 10% del reddito del

²⁹ "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 14 marzo 2005, n. 35, recante disposizioni urgenti nell'ambito del Piano di azione per lo sviluppo economico, sociale e territoriale. Deleghe al Governo per la modifica del codice di procedura civile in materia di processo di cassazione e di arbitrato nonché per la riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali", in *Gazzetta Ufficiale*, n. 111 del 14 giugno 2005.

³⁰ Secondo il comma 1 dell'art. 10 tali attività comprendono "assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantesco; tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico di cui alla legge 1 giugno 1939, n. 1089, ivi comprese le biblioteche e i beni di cui al decreto del Presidente della repubblica 30 settembre 1963, n. 1409; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni ovvero da esse affidate ad università, enti di ricerca ed altre fondazioni che la svolgono direttamente, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400".

³¹ Cfr. G. RIVETTI, *Non profit*, Milano, 2003, p. 160 ss.

contribuente) indicati dalla legge. Una indicazione assolutamente condivisibile, a fronte della corposità della nuova agevolazione prevista. Infine, deve ricordarsi che la nuova erogazione non può essere cumulata con qualsiasi altra deduzione o detrazione fiscale e che essa è totalmente autonoma dalle ipotesi di deducibilità fiscale previste nelle diverse norme bilaterali quali misure di finanziamento indiretto in favore delle confessioni religiose.

Anche in questo caso, l'intervento del legislatore di espone a diverse censure, sia sotto il profilo della legittimità che sotto quello dell'opportunità della riforma.

Come abbiamo visto, il rinvio alla categoria delle Onlus parziali fa sì che vengano esclusi dal novero dei soggetti che possono beneficiare dell'elargizione tutti gli enti delle confessioni religiose che non hanno stipulato un'intesa con lo Stato. Non si tratta certo di una chiusura particolarmente originale o sorprendente, posto che "la neutralizzazione della regola dell'eguaglianza" sembra essere divenuta la nota distintiva della regolamentazione del terzo settore³²; ciò nondimeno deve essere riaffermata l'assoluta illegittimità di questa tendenza³³.

La conclusione o meno dell'intesa prevista dal terzo comma dell'art. 8 rappresenta una libera scelta di entrambe le parti e non certo un elemento su cui fondare una classificazione tra confessioni religiose più o meno affidabili; rappresenta uno strumento di promozione della libertà religiosa e non certo un requisito utilizzabile al fine di differenziare la condizione giuridica delle confessioni religiose. Se la conclusione di una intesa legittima pienamente l'esistenza di norme speciali e quindi di una o più differenze di trattamento, il riferimento a questo strumento da parte della legislazione unilaterale non giustifica affatto le differenziazioni che se ne fanno conseguire, differenziazioni che ledono irrimediabilmente, in questo secondo caso, l'eguale libertà delle confessioni religiose. La continua predisposizione di norme di questo genere all'interno della legislazione statale e di quella regionale³⁴, nonostante gli interventi con cui la Corte Costituzionale ha bocciato questa tecnica normativa³⁵, e la sostanziale paralisi della "stagione delle intese" concorrono a integrare una discriminazione intollerabile nei confronti di molte confessioni religiose di minoranza presenti in Italia.

³² Cfr. M.C. FOLLIERO, *Enti religiosi e non profit tra welfare state e welfare community. La transizione*, Torino, 2002, p. 12. Nello stesso senso M. PARISI, *op. cit.*, p. 147.

³³ Una ponderata riflessione sulle giustificazioni di questa scelta è operata da G. D'ANGELO, *Principio di sussidiarietà ed enti confessionali*, Napoli, 2003, p. 279 ss., il quale evidenzia come essa consegua ad un accertamento preventivo del fine di religione di culto cui gli enti delle confessioni con intesa hanno accettato di sottoporsi. Certamente, l'indubbia maggiore affidabilità che ne scaturisce rassicura lo Stato sull'omogeneità di questi enti "rispetto alle indicazioni emergenti dalla sue disposizioni normative più direttamente ispirate al principio di sussidiarietà", ma, come non sfugge all'Autore, non è sufficiente a eliminare gli effetti negativi che questa disposizione produce in ordine al pieno rispetto del principio di uguaglianza.

³⁴ La stessa limitazione, ad esempio, contraddistingue la già citata legge n. 206/2003 con cui si riconosce e sostiene l'attività degli oratori e molte delle leggi regionali sugli oratori che l'hanno preceduta e seguita. In proposito, mi permetto di rinviare (N. FIORITA, *Considerazioni intorno alla recente legislazione regionale in tema di oratori*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2/2003, p. 457 ss.) alle considerazioni critiche che avevo espresso a ridosso dell'emanazione di questo provvedimento

³⁵ Cfr. Corte Costituzionale, sentenze n. 195/1993 e n. 346/2002.

Infine, deve valutarsi l'opportunità di un sostegno così intenso dal punto di vista economico che, ripercuotendosi sull'effettivo imponibile dei soggetti che versano il contributo in favore delle Onlus, potrebbe determinare un aggravio considerevole per le casse dello Stato. Questa riflessione coinvolge, ovviamente, anche l'altre novità legislativa, quella relativa all'ICI, che abbiamo precedentemente esaminato, e non può non muovere dal delicato momento economico in cui versa, da qualche anno, lo Stato italiano. Allo stesso modo, essa non può evitare di prendere in considerazione la perdurante esistenza di due canali di finanziamento (l'otto per mille e le oblazioni fiscalmente deducibili) che assicurano ad alcune confessioni religiose un ingente contributo annuale da parte dello Stato.

In sostanza, resta difficile comprendere perché a fronte di enormi difficoltà finanziarie e in contemporanea ad una forte contrazione della spesa pubblica si decida non solo di mantenere ma addirittura di aumentare le agevolazioni previste in favore degli enti di una sola confessione religiosa, in un caso, o dell'intera platea dei soggetti che rientrano nella categoria Onlus, nell'altro caso. Questi nuovi aiuti sono compatibili con le politiche di "sacrificio" che sembrano essere divenute la stella polare della politica economica Stato italiano³⁶? La risposta a una domanda posta in questi termini sembrerebbe, a prima vista, scontata: la crisi economica, il ripensamento dello Stato sociale, la riduzione del debito pubblico dovrebbero comportare l'adozione di misure finalizzate a intercettare nuove entrate e non a rinunciare a quelle esistenti, a recuperare risorse e ridurre i contributi elargiti invece che a disporre di ulteriori, specie se molto gravosi.

Ma in realtà una domanda del genere è mal posta, anzi essa appare ormai datata, inutile. La dottrina più attenta alle trasformazioni intervenute negli ultimi anni ci ha avvertito di come non abbia alcun senso porsi nell'ottica di valutare la compatibilità tra l'apparizione di nuove forme di sostegno e di agevolazione e la crisi dello stato sociale, dovendosi piuttosto prendere atto che queste misure sono proprio un effetto di tale crisi, o meglio rappresentano la risposta alla crisi, elaborata in virtù di un ripensamento complessivo dei compiti dello Stato moderno. In questa prospettiva, l'allargamento dell'esenzione dall'ICI e la previsione di una nuova forma di deducibilità fiscale non farebbero altro che inserirsi armonicamente in un processo di radicale cambiamento che dal vetusto sistema di *welfare state* conduce verso la terra promessa rappresentata dalla *welfare community*. La sostanza di questo passaggio è ormai nota e, semplificando al massimo, esso conduce alla sostituzione dell'iniziativa privata allo Stato in una serie di settori ad alta rilevanza sociale tradizionalmente riservati a quest'ultimo³⁷; sostituzione che comporta un alleggerimento della spesa pubblica e una (almeno teorica) maggiore efficienza, ma anche un

³⁶ Ma la questione era già stata sollevata molto tempo addietro, sottolineandosi che "la scarsità dei mezzi esige la graduazione degli interessi, l'esame delle compatibilità, la ponderazione del rapporto tra impegno o erogazione ed utilità che si persegue, la formazione di ordini temporali di priorità nell'attuazione e così via". G. CASUSCELLI, *Post-confessionismo e transizione*, Milano, 1984, pp. 74-75.

³⁷ M.C. FOLLIERO, *op. cit.*, p. 101.

obbligo in capo allo Stato di incentivare e sostenere l'azione dei privati al fine di favorire la realizzazione dei diritti dei cittadini coinvolti. Le aree di esenzione, quindi, solo "apparentemente determinerebbero una diminuzione finanziaria del bilancio dello Stato ... l'intervento diretto di quest'ultimo, nei tradizionali settori operativi degli enti in esame comporterebbe, infatti, una spesa di *Welfare State* di gran lunga superiore alle minori entrate, derivanti dalla concessione di agevolazione ed esenzione fiscale"³⁸.

Ma se le cose stanno così, se volenti o nolenti dobbiamo prendere atto di questa trasformazione e inquadrare l'incentivazione delle misure di sostegno in favore degli enti ecclesiastici nel nuovo scenario, allora quello che resta privo di ogni giustificazione è il mantenimento delle vecchie forme di contribuzione predisposte in favore delle confessioni religiose. Non si può dimenticare, infatti, che la legislazione unilaterale continua ad aggiungere contributo a contributo³⁹ senza mettere in discussione gli aiuti, peraltro ben più cospicui di quello che si era immaginato in sede di predisposizione del sistema di finanziamento, disposti dalla legislazione pattizia.

Tirata da una parte, la coperta si fa corta dall'altra. Non v'è dubbio, infatti, che nel mutato contesto le misure veicolate dalla normativa bilaterale smarriscano il proprio senso, perdano di colpo la loro supposta modernità e appaiano già dei residui del passato. Il sistema dell'otto per mille è ancora un prodotto del vecchio Stato sociale⁴⁰, un finanziamento attribuito a determinati soggetti in ragione della loro natura religiosa e che assicura somme enormi per il perseguimento anche di finalità esclusivamente confessionali, quindi specifiche, quando esse potrebbero essere destinate al sostegno del terzo settore e quindi alla realizzazione di interessi generali. L'incentivazione di agevolazioni in favore di determinate attività ritenute meritevoli di tutela e sostegno non appare, allora, compatibile con il mantenimento di contributi limitati a determinati soggetti religiosi, a meno di non voler considerare questi ultimi quali veri e propri monopolisti della promozione dei diritti sociali dei cittadini; non è compatibile, cioè, che si cumulino strumenti tipici del *welfare state* e strumenti tipici della *welfare community*, e per di più che ciò avvenga solo a vantaggio di alcune confessioni religiose.

La parità di trattamento che la Chiesa rivendica al momento di difendere la sua libertà all'interno della società italiana impone una revisione profonda della legislazione ecclesiastica

³⁸ G. RIVETTI, *op. cit.*, p. 169.

³⁹ Così, ad esempio, la Legge n. 46 del 27 febbraio 2004 ha incluso tra i destinatari di nuove agevolazioni riguardanti le tariffe postali anche le "associazioni senza fini di lucro aventi scopi religiosi nonché gli enti ecclesiastici".

⁴⁰ Sebbene non siano mancate voci (così, ad esempio, F. ONIDA, *Una valutazione critica del nuovo Concordato comparato con i sistemi degli ordinamenti non-concordatari*, in R. COPPOLA (a cura di), *Il nuovo accordo tra Italia e Santa Sede*, Milano, 1987, p. 515) che abbiano messo in discussione questo nesso, la dottrina maggioritaria riconduce la legittimità del finanziamento statale in confessione religiose proprio alla natura sociale dello Stato. Per una ricostruzione dell'ampio dibattito dottrinale in materia mi permetto di rinviare a N. FIORITA, *Remunerazione e previdenza dei ministri di culto*, Milano, 2003, p. 20 ss..

vigente. L'apparizione di nuove ingiustificate disposizioni privilegiate non fa che rendere più sofferta l'attesa.