



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Esenzioni fiscali concesse alla Chiesa.

Rita Pianese

Sommario: 1) Introduzione – 2) Il contesto giuridico di riferimento, le norme nel mirino della UE -3) Evoluzione delle misure fiscali riservate agli enti ecclesiastici -4) Aiuti di stato e violazione della normativa comunitaria- 5) Conclusioni

1. Introduzione.

L'evoluzione del diritto europeo degli stati membri ha comportato una crescente contaminazione nei sistemi tributari nazionali delle regole e valori propri dell'ordinamento comunitario.

In tale contesto caratterizzato dalla riluttanza dei singoli stati a cedere porzioni di sovranità in una materia che incide sulla loro programmazione economica e finanziaria, il diritto Europeo penetra nell'ossatura dei singoli ordinamenti fiscali nazionali per via mediata, grazie all'interpretazione della Corte di giustizia, e all'applicazione attuata dai giudici nazionali attraverso la disapplicazione delle norme interne incompatibili con i principi del diritto Europeo; testimoniando la crescente sensibilità per temi spesso immotivatamente tralasciati; si è così realizzata nel tempo quella che una parte della dottrina ha denominato "integrazione negativa", che in alcuni frangenti ha assunto le sembianze di una vera e propria Common tax law di matrice giurisprudenziale.

A tale processo evolutivo non sono rimasti estranei alcuni settori della fiscalità di vantaggio dalla cui esperienza si possono trarre utili suggestioni per i fini che in questa sede più da vicino interessano.

È però necessaria un'osservazione preliminare; l'ordinamento europeo riconosce la sovranità anche fiscale degli Stati membri dell'UE, disinteressandosi però del trattamento tributario degli enti ecclesiastici, il quale, specie in merito ai trattamenti fiscali di favore, può dar vita ad abusi, assumendo una rilevanza critica per il diritto comunitario esclusivamente a fronte di squilibri competitivi, deformando le condizioni di concorrenza, avvantaggiando alcuni

soggetti economici a scapito di altri per ragioni non compatibili con le logiche e i principi che disciplinano il funzionamento del Mercato Unico¹.

In tale contesto si colloca sia in dottrina sia in giurisprudenza un'ampia querelle che rappresenta l'oggetto del presente lavoro.

Data la vicinanza con lo Stato del Vaticano, anche alla luce dell'elevato numero di proprietà immobiliari dallo stesso possedute, il dibattito sui limiti e la compatibilità dei privilegi concessi alle organizzazioni ecclesiastiche nel Nostro Stato è più acceso.

In questi anni sono stati emanati significativi provvedimenti che hanno inciso sulla regolamentazione degli stessi, che evidenziano come il sostegno agli interessi ecclesiastici spesso viene per opportunismo politico incentivato oltre ogni aspettativa; queste misure tuttavia non forniscono alcuna indicazione sul disegno complessivo della materia che invece è caratterizzato da un'estrema frammentarietà e disorganicità che evidenzieremo nel corso dell'indagine.

Il tema esaminato si inserisce nella più ampia problematica del trattamento tributario degli edifici ecclesiastici, in relazione ai quali le scarse e poco chiare disposizioni fiscali, come anticipato, danno luogo ad incertezze e dispute.

I dubbi riguardano la legittimità delle agevolazioni previste ed, in particolare, si discute se l'applicazione di un beneficio fiscale all'edificio di culto vero e proprio non produca un significativo contrasto sia con la normativa interna sia con quella comunitaria.

In particolare in una prospettiva tipicamente liberale la ratio dell'esenzione è collegata alla irrilevanza fiscale dell'edificio di culto, che a sua volta si fonda sulla qualifica dell'ente ecclesiastico come *res extra commercium*; venuta meno la natura *extra commerciale* degli stessi, cadrebbe anche il principio fiscale agevolativo², che trae la propria giustificazione proprio da tale presupposto, con la conseguenza che gli edifici di culto andrebbero tassati³; quanto meno se utilizzati per fini diversi da quelli religiosi.

La marginalizzazione degli elementi meramente economici fa sì che la sussistenza dell'elemento della potenzialità reddituale risulti decisivo nell'orientare la maggior parte della giurisprudenza verso l'imponibilità delle case canoniche.

Tuttavia le recenti riflessioni sullo Stato Sociale, e sull'intervento pubblico in economia, hanno indotto, negli ultimi anni, la dottrina ad occuparsi delle agevolazioni tributarie con

¹ Il tema degli aiuti di stato è stato oggetto, recentemente di numerosi studi e approfondimenti. Si segnalano: F.FICHERA, Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario, in Riv. Dir. Sc. Fin., 1998, I, pag.84 e ss.; G.FRANZONI, Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato, Pacini ed., Pisa ed., 2007. Cfr. nella Giurisprudenza, Corte di Giustizia, causa C-276/02, Spagna/Commissione, punto 24.

² Cfr. F.SCADUTO, Diritto Ecclesiastico, cit, pag.665 ss.

³ A.GUARINO, Il regime tributario degli edifici di culto. Spunti per una ricostruzione, in quaderni della scuola di specializzazione in diritto ecclesiastico e canonico, 2, Napoli, 1993, pag.217 e ss.

rinnovato interesse e con accenti critici relativi alle disorganicità degli interventi normativi concessivi di agevolazioni, con il rischio che queste ultime diano luogo a forme di “evasione legalizzata”.⁴

Così, se da una parte si è auspicata ed avviata una riorganizzazione normativa, dall'altra si è incentrata l'attenzione sul fondamento giuridico delle misure fiscali agevolative, sulla loro coerenza e sulle tecniche di riconoscimento delle medesime al fine di adeguarle alle garanzie anche di natura costituzionale che delimitano il settore delle agevolazioni.

Prima di procedere alla disamina delle fattispecie che hanno dato luogo alla vicenda in esame, sarà opportuno, ai fini di una più chiara visione d'insieme, procedere ad una breve riflessione.

In questa indagine si pone come momento centrale il rapporto tra le agevolazioni tributarie e il principio di capacità contributiva.

Invero, di agevolazioni tributarie in senso proprio si può parlare solo col riconoscimento della funzione sociale dei beni e delle attività, in relazione alla promozione di valori⁵ che giustificano le deroghe al principio di capacità contributiva.

La sanzione del principio dell'art.53, primo comma, Cost. richiede che i valori fondanti delle agevolazioni fiscali siano di rilevanza costituzionale. Così, in seno all'ordinamento tributario vigente, sono riscontrabili agevolazioni fiscali in senso stretto che, come sopra indicato, al fine di perseguire valori di rango costituzionale derogano al principio di capacità contributiva, e quelle in senso atecnico, che hanno la funzione di riconoscere l'assenza del presupposto impositivo per determinate fattispecie.

Date queste premesse è possibile individuare la nozione di agevolazione fiscale, che secondo la più recente dottrina, consta di tre elementi che devono congiuntamente ricorrere: un trattamento tributario sottrattivo e derogatorio rispetto all'ordinario, più favorevole per determinate fattispecie, ispirato a principi propri in funzione promozionale.

Quest'ultimo elemento, di natura funzionale, rappresenta la maggiore innovazione, poiché il vincolo di destinazione dei beni o dei proventi delle attività ne determina l'irrilevanza sotto il profilo economico e, di conseguenza anche sotto quello della capacità contributiva, motivando l'agevolazione.

Pertanto, in relazione al diritto ecclesiastico tributario, se è la religione quale valore costituzionale che offre la base di legittimazione per derogare al principio di capacità contributiva, la tutela dell'interesse erariale impone la valutazione dei costi e dei benefici

⁴ F.MARGIOTTA BROGLIO, La laicità dello Stato, Le radici dei ,laici, Roma-Bari, 2005, pag.91 e ss.

⁵ F.MARGIOTTA BROGLIO, La riforma dei patti Lateranensi dopo vent'anni, in Quaderni di diritto e di politica ecclesiastica, 2004, 1, pag.8 e ss.

mediante l'adozione di misure che garantiscano l'effettiva destinazione a finalità religiose del finanziamento indiretto di natura fiscale.

Tale coerenza per quanto riguarda il fattore religioso va ricercata nell'ambito di due poli: i beni e le attività⁶; difatti la qualificazione fiscale delle attività esercitate finisce inevitabilmente per condizionare il trattamento tributario dei beni funzionali e delle connesse attività.

È la finalità religiosa che guida nel tempo scelte legislative, che hanno spostato il baricentro delle agevolazioni tributarie in modo più deciso, dalla rilevanza economica intrinseca dei beni, alla loro destinazione effettiva.

2. Il contesto giuridico di riferimento, le norme nel mirino della UE.

Le norme agevolative in merito ai beni posseduti da enti religiosi si inseriscono anche nel processo evolutivo della disciplina tributaria dell'Imposta comunale sugli immobili (Ici).

L'imposta comunale sugli immobili (Ici), istituita con Decreto Legislativo n.504 del 30 Dicembre 1992, si applica a tutti gli immobili siti nel territorio dello Stato, "a qualunque uso destinati"⁷ e da chiunque posseduti a titolo di "proprietà" o di "diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie"⁸. Tale disposizione prevede: alcuni temperamenti per gli immobili appartenenti a soggetti specifici che siano destinati allo svolgimento di attività di rilievo sociale meritevoli per lo Stato di interesse; e agevolazioni.

La portata di tali esenzioni ha indotto il legislatore a formulare in modo più articolato ed ampio le suddette ipotesi, la cui applicazione in maniera indiscriminata, avrebbe inevitabilmente vulnerato la libertà religiosa.

Il suindicato decreto n. 504/92 all'art.7 prevede le ipotesi di esenzione e, tra queste ultime, ben tre riguardano la materia religiosa.

Il n. 1 lettera d) del citato art.7 ripete la tradizionale esenzione di natura oggettiva per "i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purchè compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze"⁹.

⁶ M. PARISI, *Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale*, Napoli, 2004, pag. 118 e ss.

⁷ Art.1, comma 1.

⁸ Art.3, comma 1.

⁹ La disposizione in questione ricalca pedissequamente l'art.33, terzo comma, del d.p.r. 917/86, relativo all'irpef, così come era formulato all'atto dell'emanazione del d.lgs.504 del 1992. L'art. 6 della legge 22/99 ha modificato il citato art.33, estendendo l'esenzione ai monasteri di clausura, ma non è intervenuto sul testo normativo che esenta gli edifici di culto dall'Ici, poiché i monasteri sono già esentati dall'Ici ai sensi della successiva lettera i dello stesso n.1 dell'art.7, sopra menzionato.

Detta previsione riconosce l'agevolazione a prescindere dalla titolarità dei fabbricati in questione che potrebbero appartenere sia ad un privato sia ad un ente ecclesiastico, richiedendo solo la presenza dell'elemento oggettivo della destinazione degli stessi all'esercizio del culto senza alcuna distinzione tra le varie confessioni religiose.

Più innovativa si presenta la norma contenuta nell'art.7, n.1, lettera b) del decreto istitutivo dell'Ici; la disposizione ha lo scopo di superare il dato catastale¹⁰ formale per dare tutela all'effettiva destinazione dell'immobile al culto pubblico, anche qualora il cespite abbia ricevuto una diversa classificazione.

Tuttavia la norma che incide maggiormente sulla tradizionale configurazione delle agevolazioni fiscali per gli immobili a destinazione religiosa, è quella contenuta sempre nell'art.7, n.1, lettera i), del Decreto legislativo in questione, che esenta dall'Ici gli immobili utilizzati da soggetti di cui all'art.87 lettera c del Testo unico delle imposte sui redditi- enti non commerciali-destinati “esclusivamente allo svolgimento delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive culturali, ricreative e sportive “, nonché alle attività di culto così come individuate all'art.16 della legge 222/85.¹¹

Questa disposizione segna una audace scelta di superamento della tradizionale connessione tra esenzione fiscale e irrilevanza economica; è indubbio, che tra i beni che godono di detta agevolazione ve ne sono alcuni che possono avere una notevole consistenza patrimoniale, ma resta palese che l'intento del legislatore sia stato quello di tutelare l'effettiva destinazione dei cespiti in questione ad una finalità, quella religiosa, menzionata tra i principi costituzionali.¹²

E' inoltre evidente come in questa ipotesi, sia necessario che si incrocino due condizioni, purchè venga ad integrarsi il diritto alla esenzione dell'imposta comunale sugli immobili, ovvero i requisiti richiesti dal legislatore diventano due.

Deve ricorrere l'elemento soggettivo dell'uso dell'immobile da parte di “enti non commerciali”, tra cui sono ricompresi quelli “ecclesiastici civilmente riconosciuti”, ed, in secondo luogo, si deve accertare la presenza dell'elemento oggettivo dell'impiego dell'edificio esclusivamente per i fini elencati, socialmente rilevanti ed improduttivi di reddito.

¹⁰ Laddove esenta dall'Ici” i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9” e, quindi, anche nella categoria E/7, che comprende gli edifici destinati al culto pubblico.

¹¹ Se l'intento del legislatore è lodevole, non altrettanto si può dire in merito alla scelta normativa adoperata. Il rinvio alla legge 222/85, cioè ad una legge di derivazione concordataria, per determinare le attività finalizzate alla religione e al culto, con effetto anche alle religioni acattoliche, potrebbe risultare lesivo per queste ultime.

¹² P.FLORIS, L'ecclesiasticità degli enti. Standards normativi e modelli giurisprudenziali, Torino, 1997, pagg. 245 e ss.

Ad una precisa analisi letterale delle norme richiamate non corrisponde una loro limpida attuazione, che ha dato spesso vita a difficoltà attuative, violazioni e abusi tali da aver richiesto un ripetuto intervento sia da parte del legislatore interno sia, della giurisprudenza.

La particolarità degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti è che sono enti fiscalmente non commerciali. Questo per legge, per norma concordataria. E non possono mai perdere questa qualifica; tutti gli altri enti non profit la perdono automaticamente se svolgono attività esclusivamente commerciale. Il che evidenzia un elemento quanto meno singolare, anche alla luce del principio di eguaglianza sostanziale.

Mi riferisco all'ulteriore norma contestata dalla Commissione UE, all'art.149 del tuir che stabilisce le condizioni per la perdita della qualifica di ente non commerciale, ma esclude da tali disposizioni gli enti ecclesiastici e le associazioni sportive dilettantistiche, conferendo loro a vita la qualifica di enti non commerciali.

Il legislatore nel tentativo di circoscrivere i confini delle attività svolte da enti non commerciali, ha previsto la perdita della qualifica qualora esercitino in modo prevalente attività di natura commerciale¹³.

Tuttavia come già precedentemente anticipato, al comma 4, norma cit., si prevede espressamente la non estensione agli enti ecclesiastici, delle previsioni relative alla perdita della suindicata qualifica.

L'eccezione anche se riconducibile alla indubbia particolare natura degli enti ecclesiastici, non appare tuttavia comprensibile poiché a rigor di logica, in un'ottica di uguaglianza, specie in ambito fiscale, la mancanza di qualsiasi riferimento alle finalità istituzionali di religione e di culto, attraverso il prevalente svolgimento di attività commerciali, dovrebbe determinare, sia la perdita della qualità di ente non commerciale-profilo tributario- sia di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto-profilo civilistico.

La norma sembra introdurre una presunzione ex lege – valevole ai fini tributari- di non commercialità dell'ente ecclesiastico che, anche ove svolga attività commerciale in via prevalente, continuerà ad essere trattato fiscalmente come non commerciale.

Tale previsione costituirebbe il naturale corollario dell'art. 2, comma 2 della legge n.222 del 1985, che impegna lo Stato, anche sulla base del Concordato, a riconoscere personalità giuridica agli enti ecclesiastici costituiti ed approvati dall'autorità ecclesiastica, disponendo che quand'anche essi dovessero svolgere attività diverse non perderebbero il loro status; In tal senso, l'art.149, comma IV, sarebbe la traduzione in termini fiscali di tale principio.

¹³ C. CARDIA, Manuale di diritto ecclesiastico, Bologna, 1996, pag.378 e ss.

C'è, tuttavia, il rischio di neutralizzare la portata precettiva dell'art. 149 laddove si ravvisi una totale discrasia tra la norma civilistica, che subordina il carattere ecclesiastico all'attività di religione e culto, e una norma tributaria totalmente disinteressata alle vicende sostanziali ed alle effettive attività svolte dagli stessi.¹⁴

Tra le principali conseguenze di tale inquadramento fiscale degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti negli enti non commerciali (senza la possibilità di perdere tale qualifica) si ricorda un'ulteriore agevolazione anch'essa contestata - la riduzione IRES al 50%.

L'art. 6, comma I, lettera c del D.P.R. 29 settembre del 1973, n.601, prevede la riduzione della metà dell'aliquota Ires in favore di enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione,¹⁵ se dotati di personalità giuridica ai sensi del secondo comma dello stesso articolo.

Richiamando le norme concordatarie si deduce che la riduzione de qua è applicabile agli enti ecclesiastici aventi fini di religione e di culto.

In altri termini, occorre che l'ente che intende usufruire dell'agevolazione rientri nelle categorie elencate dall'art. 6, comma 1, del D.P.R. 601 del 1973, e quindi sia un ente ecclesiastico (requisito soggettivo), e che esso svolga una delle attività che il legislatore ha voluto incentivare (requisito oggettivo); soprattutto è necessario che le due condizioni coesistano e si incrocino, con la conseguenza che l'ente ecclesiastico resta sottoposto al pagamento per intero dell'IRES qualora ponga in essere attività diverse da quelle sopra esposte.

Il provvedimento appena richiamato, al momento della sua emanazione, si uniformava alle diverse pronunce con cui la giurisprudenza aveva ribadito a chiara voce l'esclusione delle attività commerciali dall'area di applicazione delle agevolazioni fiscali previste in favore degli enti ecclesiastici.¹⁶

Alla luce di quelli che sono stati gli orientamenti giurisprudenziali successivi possono considerarsi soggette al regime agevolato anche determinate "attività diverse", commerciali o a scopo di lucro, purchè si pongano in rapporto di "strumentalità immediata e diretta" con il fine di religione o di culto giustificante l'agevolazione¹⁷.

Il pericolo e la violazione delle norme comunitarie in tema di concorrenza sollevate più volte dalla Commissione Europea, sta proprio nell'eccessiva estensione della portata applicativa della disposizione che si porrebbe in contrasto con la natura stessa dell'agevolazione ,

¹⁴ V. TOZZI, *Istituzioni ecclesiastiche de bienfaisance sans but lucratif* , pagg.121 e ss.

¹⁵ P.G. CARON, *Agevolazioni tributarie a favore degli enti ecclesiastici e imposta sulle società*, in *Giur. It.*, 1978, 2027.

¹⁶ Così F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1998, pagg.1 e ss. Che segnala come qualora l'agevolazione sia subordinata alla scelta di una determinata conformazione soggettiva del beneficiario si è in presenza di un privilegio.

¹⁷ Cfr. Cons. Stato, parere 8 ottobre 1991, n. 1296.

rischiando di consentire agli enti de quibus la precostituzione di un regime fiscale più conveniente in contrasto con il principio di effettività dell'imposizione tributaria. Ed è proprio tale aggravio e l'incertezza in merito alle esenzioni fiscali concesse alla Chiesa che sono costate allo Stato Italiano un'indagine da parte dell'Ue per aiuti di stato incompatibili con le norme sulla concorrenza.

3. Evoluzione delle misure fiscali riservate agli enti ecclesiastici.

L'interesse per il tema dell'incompatibilità tra le misure fiscali riservate dall'ordinamento italiano agli enti ecclesiastici con il divieto di aiuti di stato in ambito comunitario, è suscitato dall'essere stata sollevata la necessità di una riflessione intorno allo stato attuale della normativa tributaria interna diretta a disciplinare una serie di soggetti non afferenti esclusivamente all'area degli enti religiosi, ma costituenti anche la realtà più vasta degli enti non commerciali.

La sottoposizione del caso alla Commissione Europea, ha certamente, il pregio di aver ricondotto nell'alveo di una prospettiva normativa alcune istanze tese ad evidenziare l'esistenza di privilegi "tout court", più che di "agevolazioni".

Pare ormai risolta l'acquisizione della necessità e dell'opportunità di tutelare e valorizzare l'apporto sociale degli enti ecclesiastici, difatti non è su tale aspetto che si è incentrata l'attenzione della Commissione; il nodo cruciale è valutare se vi sia il rischio di un'asimmetria tra gli attori del mercato comunitario in ragione dell'esistenza di agevolazioni in favore degli enti di cui trattasi, nella misura in cui essi operino nel mercato con modalità, strutture e regimi, tali da determinare il divenire soggetti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'art.87 del trattato, in tema di aiuti di Stato.

Giova sin d'ora analizzare le vicende temporali per poi circoscrivere le aree di criticità in relazione alle quali la Commissione ha ritenuto di riavviare il proprio esame.

Il decreto legislativo 30 dicembre 1992 n 504, varato dal Governo Amato, stabiliva alcune esenzioni per le proprietà della Chiesa. La questione su quale tipo di edifici e proprietà dovessero essere esentati e quali no, ha portato negli anni, a diversi procedimenti giudiziari, fino a quando la norma è stata in parte bocciata dalla Suprema Corte nel 2004.

La Cassazione¹⁸ con sentenza n.4645 dell'8 Marzo 2004, ha stabilito, con riferimento al diritto all'esenzione Ici che "tanto gli enti ecclesiastici che quelli con fini di istruzione o di beneficenza sono esentati dall'imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali [...] non lo sono, invece, per gli immobili destinati ad altro.", specificando che "un ente ecclesiastico può svolgere liberamente - nel rispetto delle leggi dello Stato - anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono - anche agli effetti tributari - quelle previste per le attività commerciali".

Tale orientamento evidenziava che l'esonero dal regime generale impositivo si rivela manifestamente irragionevole, quando viene accordato in presenza di un'attività (commerciale) diversa da quelle che giustificano l'attribuzione di un beneficio fiscale, con conseguente violazione degli artt.3 e 53 della Costituzione.¹⁹

Tuttavia Il legislatore durante l'estate 2005, con una procedura discutibile ha approvato una norma «interpretativa» che ha riportato la situazione a prima della sentenza del 2004 modificando di fatto il controllo giurisdizionale.

La norma è inserita all'art. 6 del dl 17 agosto 2005, n. 163 («Misure urgenti in materia di infrastrutture»). Il testo cita che: «L'esenzione prevista dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 30 dicembre 2002, 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 se svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto». Tale formulazione appare, ad avviso dello scrivente, molto discutibile, sia perché introduce una condizione che non spetta allo Stato verificare (se un'attività è connessa o meno alle finalità di culto o di religione), sia perché riguarda non tutti gli enti nonprofit, ma solo quelli della Chiesa cattolica. L'esenzione però è stata reintrodotta cambiando la vecchia normativa, includendo gli immobili destinati ad attività commerciali tra quelli compresi nel diritto all'esenzione, e ciò, forse, è avvenuto a fronte del rischio da parte degli enti ecclesiastici di dover corrispondere ai comuni gli importi dell'Ici sugli immobili destinati ad attività commerciali non pagati nel quinquennio 2000-2005 (quelli relativi agli anni dal 1993 al 1999 sono prescritti).

¹⁸ L'8 marzo 2004, con sentenza n. 4645, la Sezione tributaria civile della Cassazione, esaminando il ricorso di un istituto religioso (Suore Zelatrici Sacro Cuore Ferrari) contro il Comune dell'Aquila, riaffermava che per avere diritto all'esenzione occorrono i due requisiti (essere un ente non commerciale e svolgere nell'immobile una delle attività elencate) ma ne aggiunge un terzo: che le attività siano svolte in forma non commerciale.

¹⁹ Il sole24ore, La Cappella non basta per l'esenzione Ici agli immobili degli ordini religiosi, del 15 agosto 2010.

Il contenuto del decreto, decaduto per mancata conversione in legge nei tempi utili è stato poi ripreso nel decreto fiscale collegato alla legge finanziaria 2006, in cui si estende l'esenzione anche alle organizzazioni no-profit e alle Chiese con cui lo Stato ha stretto un'intesa, rispettando il principio di eguaglianza.

In sede di approvazione della Finanziaria 2006, è stato approvato in via definitiva il 30 novembre 2005, il dl 203/05 contenente all'articolo 7, comma 2 bis, una «interpretazione autentica» della legge del 1992 al fine di chiarire la portata applicativa della norma. Il testo recita 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».

Nonostante non ci fosse più l'urgenza di una norma «interpretativa», e la precedente avesse creato più confusione che chiarezza, nell'estate 2006 la nuova maggioranza volle intervenire di nuovo con il D.L. 223/2006 convertito con modificazione nella legge 248 del 4 agosto 2006 (conosciuta come «decreto Bersani») con questo testo: «L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale». Pur modificando la norma interpretativa dell'anno prima, questo nuovo testo non ebbe conseguenze pratiche perché di difficile (se non impossibile) interpretazione e applicazione.

Nel 2006 il Governo Prodi, sotto la pressione della verifica da parte della Commissione UE, modifica nuovamente la legislazione, palesando la possibilità della rimozione dell'esenzione a favore degli edifici sede di attività principalmente commerciali; tuttavia un emendamento alla legge, votato da esponenti di entrambi gli schieramenti, permette di mantenere l'esenzione per le sedi di attività che abbiano fini "non esclusivamente commerciali".

Con la modifica della legislazione la Commissione per la concorrenza dell'Unione Europea interrompe le indagini che stava compiendo sull'esenzione, per riaprirle però l'anno seguente.

Cerchiamo di ricostruire le tappe della vicenda.

In termini temporali il primo complaint è stato quello concernente l'Ici e riguardante, in particolare, la portata dell'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 (decreto Ici), disposizione diretta a prevedere un'esenzione dall'imposta per quegli immobili utilizzati da enti non commerciali e destinati esclusivamente allo svolgimento di talune attività "socialmente protette". Come si vedrà, la norma, pur non avendo subito modifiche nel corso della sua

vigenza, risulta integrata da altre disposizioni adottate nel corso degli ultimi anni al fine di correggere il rischio che essa potesse includere fattispecie non coerenti con la propria ratio.

Nel 2006, infatti, a seguito di una prima richiesta di informazioni all'Italia, il Governo, come richiamato in precedenza, aveva provveduto con urgenza a modificare la norma; le denunce di violazione dei principi comunitari sono state respinte a seguito delle modifiche normative intervenute. Ciò nondimeno, non si è evitato che i complainants insistessero sull'opportunità di proseguire le istanze in sede comunitaria su questo stesso tema, sostenendo che l'esenzione fiscale Ici sarebbe ancora effettivamente in atto nonostante la modifica.

Allo stesso tempo, è stata paventata l'incompatibilità dell'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, che introduce una riduzione alla metà dell'Ires per gli enti, necessariamente dotati di personalità giuridica, il cui fine sia equiparato per legge a quelli di beneficenza e istruzione. Si tratta di enti non aventi natura commerciale tra i quali rientrano anche le fondazioni.

Tuttavia le indagini della Commissione circa le agevolazioni si sono concluse con due archiviazioni sia nel 2008 che nel 2010²⁰, poiché come da atti: "non ci sarebbero stati elementi sufficienti a definire illegittime le agevolazioni concesse alla chiesa, che comunque non sembravano avere rilevanza e impatto tali da compromettere gli scambi all'interno del mercato unico europeo".

Di fronte all'ennesima archiviazione i denunciati si sono rivolti alla Corte di Giustizia, per chiedere se temporeggiando sull'apertura dell'indagine, la Commissione si rifiutasse di ottemperare al dovere di far rispettare il diritto comunitario.

La procedura è stata riaperta²¹ e, nonostante gli anni di indagine e le continue archiviazioni, i dubbi sull'incompatibilità dei privilegi riconosciuti alla Chiesa sono ancora vivi data anche la grande quantità di risorse che ogni anno, grazie a tali agevolazioni, non confluiscono all'erario italiano.

L'esenzione Ici secondo le prime indagini della Commissione europea rappresenta un aiuto pubblico, che non sembra essere legittimato dalle eccezioni previste dal trattato Ue, anzi, i vari servizi di ricezione, sanitari, (...) offerti dagli enti ecclesiastici sembrano essere in competizione con analoghi servizi offerti da altri operatori economici che tuttavia non si giovano degli stessi benefici fiscali rappresentati dagli "sconti".

Di più anche in base a quanto delineato in precedenza, l'esenzione Ici non appare in linea con i principi dell'ordinamento fiscale Italiano, specie se letta in parallelo all'art. 149 del tuir, che conferisce permanentemente la qualifica di enti non commerciali a quelli ecclesiastici, e

²⁰ Cfr. ilsole24ore, La Ue verifica gli sconti fiscali alla Chiesa, 12 ottobre 2010.

²¹ La Repubblica, Sconto Ici alla Chiesa, la Ue processa L'Italia, 24 settembre 2010.

che , a prima vista , parrebbe avere carattere discriminatorio, poiché consente esclusivamente ed immotivatamente ad enti ecclesiastici e associazioni sportive amatoriali, di non versare la tassa comunale sugli immobili.

Ma la vicenda non si conclude qui; pressato dalle esigenze di bilancio e dall'ennesima procedura di infrazione da parte della Commissione Europea, Il Governo si appresta a cancellare parte delle esenzioni fiscali concesse. Tali modifiche hanno ad oggetto la porzione più corposa, ovvero quella che permette agli enti ecclesiastici di non pagare l'Ici. Difatti dal 2014²² ospedali, scuole, alberghi e circoli della Chiesa dovranno operare in regime di concorrenza versando le stesse tasse imposte agli altri imprenditori privati. Il taglio ai privilegi è contenuto in un oscuro comma infilato nel decreto sul federalismo fiscale municipale approvato dal governo lo scorso 4 agosto.

Il testo è abbastanza chiaro: l'articolo 5 del decreto suindicato, che introduce l'imposta unica municipale (Imu) cancella alcune esenzioni fiscali accordate dalla vecchia Ici (che dall'Imu verrà incorporata). Tra le quali quelle comprese dalla lettera i) della 504 del 1992 (legge istitutiva della tassa sulla casa) che contempla i soggetti "destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive". Si tratta degli enti ecclesiastici che operano nella sanità (ospedali e cliniche legate alla Chiesa), nell'educazione (scuole private), nel turismo (alberghi e resort - spesso a cinque stelle - del mondo cattolico) e i circoli. Continueranno invece a non pagare le tasse chi, ai sensi dei Patti Lateranensi gode dello status di zona extraterritoriale (l'Università lateranense o il vicariato), nonché i luoghi di culto (le chiese) e le loro pertinenze (i chiostri, il sagrato o la canonica), le parrocchie e gli immobili utilizzati per i servizi sociali in convenzione (centri di assistenza e volontariato).

La novità è di non poco valore; poiché il provvedimento, se confermato, cancellerebbe metà della procedura Ue per aiuti di Stato illegittimi concessi dal governo agli enti del Vaticano. Resterebbe in piedi solo la parte che riguarda l'esenzione del 50% delle imposte sui redditi (Ires) per le centinaia degli enti ecclesiastici attivi nella sanità e nell'istruzione, e quella che chiede la cancellazione dell'articolo 149 (quarto comma) del Testo unico delle imposte (Tuir) che riconosce agli enti ecclesiastici lo status perenne di enti non commerciali, norma in virtù della quale accedono ai benefici fiscali. È comunque prevedibile che il governo continuerà a difendersi di fronte a Bruxelles per evitare la condanna al recupero delle tasse fin qui non pagate con tanto di interessi.

²² La Repubblica, Il governo ci ripensa, dal 2014 addio esenzione Ici per la Chiesa, 19 ottobre 2010.

4. Aiuti di stato e violazione della normativa comunitaria

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, urge sottolineare 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 comunitari²³. 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 compatibili con le logiche di mercato²⁴.

I punti nodali dell’indagine sugli aiuti di stato di tipo fiscale, nella visione fatta propria dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e dalla prassi della Commissione europea, sono quelli che tra breve andrò ad esporre.

²³ Tra le prime, Corte di Giustizia, sent. 23 febbraio 1961, causa c-30759, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen In Limburg*.

²⁴ 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*, Pacini ed., 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.

In merito alla vicenda “ICI” La lettera i) dell’art. 7 elenca in modo tassativo le attività considerate meritevoli di agevolazione²⁵, ed in tale elencazione non introduce alcun riferimento alla natura delle attività stesse, favorite dal legislatore, in questo come in altri ambiti normativi, in ragione della loro rilevanza sociale²⁶.

In proposito occorre ricordare che con la l. 1 agosto 2003, n. 206 sono state introdotte norme dirette a favorire la funzione educativa e sociale svolta nella comunità locale attraverso le attività di oratorio o similari, dalle parrocchie e dagli altri enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, nonché dagli enti delle altre confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato un’intesa ai sensi dell’articolo 8, terzo comma, della Costituzione²⁷.

Tale quadro normativo, seppur dotato, sul piano interno, di una propria coerenza, si presterebbe nei fatti, secondo i denunciati, ad abusi rilevanti ai sensi dell’art. 87, ora 107, del Trattato²⁸.

Sul punto, occorre svolgere preliminarmente una precisazione sulla portata precettiva della norma, considerando sia che le attività di cui all’art. 7 del decreto Ici possono avere natura “esclusivamente commerciale” o meno - riservandosi l’esenzione solo a tale ultima ipotesi - sia che esse potrebbero essere riattribuite solo su una parte dell’immobile oggetto di agevolazione, evidenziandosi un residuo utilizzo in favore di un’attività che non rientri tra quelle menzionate dalla disposizione, o che, pur essendovi contemplata, sia svolta, in concreto, secondo principi, criteri e modalità a tutti gli effetti commerciali.

In altri termini, secondo i denunciati, le norme consentono l’attribuzione dell’esenzione per gli immobili che siano sfruttati dai soggetti di cui all’art. 73, comma 1, lett. c) del Tuir per il contemporaneo svolgimento di attività “consentite” e di altre attività che, in alternativa, rientrino nell’art. 7 ma siano esercitate mediante un’organizzazione imprenditoriale²⁹.

Sotto questo profilo, va rilevato che in linea di principio il sistema dell’Ici non appare in grado di coprire in modo adeguato le situazioni di “utilizzo misto”.

²⁵ In giurisprudenza è stato statuito che nel momento in cui l’ente impositore intende disconoscere la spettanza dell’agevolazione è tenuto a provare anche in giudizio la sussistenza dei fatti a fondamento della propria pretesa (così Comm. trib. reg. Lazio, 15 dicembre 2004, n. 77).

²⁶ Un elenco corrispondente a quello di cui all’art. 7, comma 1, lett. i), del D. lgs. n. 504 del 1992, si ritrova all’interno dell’art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 secondo cui sono esenti da Iva: i) le attività didattiche (n. 20); ii) le attività sanitarie (n. 18); iii) le prestazioni assistenziali e previdenziali (n. 23); iv) le attività ricettive (n. 21). Tale elenco comprende attività che non possono che essere svolte in forma organizzata.

²⁷ In particolare è stato ribadito che tali attività sono finalizzate a favorire lo sviluppo, la realizzazione individuale e la socializzazione dei minori con azioni ed interventi atti a favorire le iniziative culturali e al contrasto dell’emarginazione sociale.

²⁸ Sul tema v.M.V. SERRANO, Esenzione Ici per Chiese e Onlus: è aiuto di stato?, in Boll. Trib. 2006, pagg. 1429 e ss.

²⁹ A titolo esemplificativo, può farsi riferimento ad una parrocchia che destini la pertinenza di un edificio di culto a luogo deputato alla commercializzazione di prodotti a tema sacro (libri, souvenir).

Ciò posto, è necessario verificare se e come la circostanza che le attività indicate dalla norma dell'art. 7 del decreto Ici possano essere considerate di profonda rilevanza sociale (istruzione, assistenza sanitaria, didattica, assistenza), e come il loro esercizio avvenga, seppur in modo non esclusivo, secondo modalità commerciali; facendo ipotizzare che, a fini Ici, godano di esenzione i beni immobili utilizzati per attività il cui svolgimento sia improntato alla commercialità.

Sotto questo profilo possono svolgersi almeno due considerazioni. Anzitutto, poiché ai fini dell'Ici si tiene conto, dal punto di vista soggettivo, delle norme valevoli ai fini delle imposte sui redditi, l'eventuale prevalenza della commercialità dell'ente ai sensi dell'art. 149 Tuir non si presterebbe ad escludere, come anticipato nei precedenti paragrafi, l'integrazione del requisito soggettivo per fruire dell'esenzione, poiché l'ente avrebbe pur sempre natura di ente non commerciale. In tal caso andrebbe comunque effettuato un controllo sul requisito oggettivo, verificando che tale ente, secondo il dettato dell'art. 7, comma 2-bis della l. n. 203 del 2005, svolga l'attività di cui all'art. 7 del decreto Ici in forma non esclusivamente commerciale³⁰.

Un ulteriore percorso argomentativo potrebbe prendere le mosse dalla lett. b) dell'art. 16 della l. n. 222 del 1985, norma che fa riferimento alle "attività diverse da quelle di religione e di culto" ossia "quelle di assistenza e di beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a fini di lucro".

La riflessione intorno alla tipologia di attività consente di soffermarsi sull'aspetto relativo agli effetti prodotti dalla misura in questione sul regime di concorrenza tra imprese.

La circostanza che l'art. 7 preveda che le attività da esso contemplate possano essere svolte in forma commerciale o meno, impone di considerare, per quanto possibile in questa sede, la realtà delle organizzazioni ecclesiastiche destinatarie dell'esenzione, per verificare se esse agiscano su un "mercato" o meno e, ciò acclarato, se la norma in questione possa incidere sugli scambi tra Stati membri cagionando distorsioni di concorrenza.

Quanto all'attività svolta, laddove la norma si riferisce ad attività di assistenza, essa riguarda³¹ le mense per i poveri, le case di accoglienza per gli indigenti³², le comunità di recupero per emarginati, i centri di ascolto e i consultori familiari.

³⁰ In merito occorre segnalare che l'approccio adottato dall'Amministrazione Finanziaria (cfr. Dip. Fin., circ. n. 2 del 2009, cit., p. 3) e fondato sugli orientamenti ormai consolidati della giurisprudenza di legittimità, è nel senso di considerare irrilevante le previsioni statutarie, attribuendo carattere decisivo all'attività effettivamente svolta negli immobili.

³¹ Si v. Cass., 26 giugno 2008 (udienza), n. 22201 relativa alla possibilità di riconoscere l'esenzione in favore di una Società di mutuo soccorso, iscritta nel registro delle imprese e il cui statuto prevedeva la possibilità di svolgere attività commerciale. La Suprema Corte spiega che le società di mutuo soccorso sono disciplinate dalla l. 15 aprile 1886, n. 3818 e da pacifica giurisprudenza precedente sono assimilate alle società cooperative a mutualità prevalente. In tal caso l'esenzione è da considerarsi spettante poiché essa va esclusa qualora l'ente presenti e gestisca in concreto una stabile organizzazione imprenditoriale.

Queste attività non costituiscono attività d'impresa, pur se presuppongono, per essere svolte, la predisposizione di mezzi adeguati.

Su questa base, alcuni settori più di altri, tra cui il settore turistico, come quello scolastico, potrebbe rappresentare un'area foriera di dubbi interpretativi, sia per il contenuto dell'attività, sia nella misura in cui l'agevolazione fiscale comporti, in termini di prezzo, la maggiore convenienza della struttura ecclesiastica rispetto ad un'analogha struttura fiscalmente non sovvenzionata.

Su questa scorta, è possibile ritenere che l'ambito su cui andrebbe svolta un'analisi accurata è quello connesso ai profili economici propri della esistenza di un mercato – o di più mercati in relazione alle singole attività indicate dalla norma - onde verificare la eventuale incidenza sugli scambi e la distorsione della concorrenza. In alternativa, occorre verificare se la misura possa essere giustificata sulla base di argomentazioni eventualmente anche extrafiscali valide e ammissibili sotto il profilo dell'interesse pubblico comunitario³³, richiamando, ad esempio, gli artt. 2 e 6 del Trattato, inerenti gli obiettivi di sviluppo equilibrato e sostenibile dell'Unione, nonché il suo fondamento sul rispetto dei diritti dell'uomo – che gli enti caritatevoli intendono salvaguardare - e delle libertà fondamentali.

Questo quadro sarebbe stato probabilmente più chiaro nel caso in cui, all'interno del Trattato europeo, fosse stato inserito un richiamo alle radici cristiane dell'Europa.

Volendo sintetizzare i termini del discorso, è da ritenere, ad avviso di chi scrive, che, ferme restando le già palesate perplessità originate dall'art. 149, quarto comma del Tuir relative alla portata soggettiva dell'esenzione, si debba approfondire la reale portata del fenomeno inteso in senso meramente economico, per verificare come si atteggi il vantaggio in termini concreti, se esistano veri e propri mercati per le attività di cui trattasi – che per il settore turistico-ricettivo emerge con evidenza - e pertanto controllare l'incidenza sugli scambi tra Stati membri e il pericolo di distorsioni di concorrenza.

Da ultimo, non è superfluo precisare che le contestazioni dei denunciati, nella parte in cui paventano eventuali abusi dell'esenzione di cui trattasi, da intendersi come godimento dell'esenzione in difetto dei requisiti previsti dalla legge, potrebbero non avere una valenza

³² Cass. sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20776, ha ritenuto di escludere dall'esenzione i locali adibiti a scuola materna da parte di un ente morale poiché non v'era la prova che l'attività venisse svolta in favore di soggetti non abbienti.

³³ M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni, esclusioni (diritto tributario), in Enc. dir., Milano, 2001, p. 436. In realtà, come sostenuto in dottrina (Cfr. P. LAROMA JEZZI, Principi tributari nazionali e controllo sopranazionale sugli aiuti fiscali, cit., p. 1093), la valorizzazione della rilevanza dei principi extratributari comporta il rischio di un sostanziale svuotamento della valenza precettiva delle norme comunitarie in materia di aiuti alle imprese.

esclusivamente interna – connaturata alle competenze di controllo dell’ente impositore³⁴ - ma produrre effetti sul piano comunitario, prendendosi atto che la disposizione, per prassi interna è applicata in modo tale da non contrastare con l’art. 107.

In merito invece alla riduzione dell’Ires la possibilità che il regime tributario di cui all’art. 6 del Tuir possa essere qualificato come aiuto di Stato deriverebbe – secondo i denunciati - dall’ampliamento della nozione d’impresa operata dalla giurisprudenza comunitaria.

Su questa base, così come ampia appare la nozione di impresa in ambito comunitario, altrettanto ampio è lo spettro di specifiche situazioni³⁵ che potrebbero porsi all’attenzione del giudice nazionale, considerando che all’interno dell’ordinamento italiano, come risulta dalla giurisprudenza della suprema Corte, è ammesso che tutti gli enti non commerciali possano svolgere un’attività commerciale purchè si ponga come secondaria e strumentale rispetto agli scopi fondamentali dell’ente e non ne alteri lo spirito. In altre parole, come rilevato dalla dottrina³⁶, la strumentalità si pone come indice di non principalità dell’attività commerciale.

A ciò si aggiunga che in assenza della specifica previsione di cui alla lett. c) dell’art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, alcune delle attività contemplate nell’art. 16 della l. n. 222 del 1985 si presterebbero a rientrare nelle altre lettere della disposizione agevolativa.

In particolare, le attività di assistenza e beneficenza sono espressamente richiamate nella lett. a), così come quelle di istruzione e cultura nella lett. b). Quest’ultima lettera, che peraltro richiede espressamente l’assenza di scopo di lucro, potrebbe coprire anche le attività educative. Il tema risulta di notevole rilievo ai nostri fini in ragione della pluralità di asili e scuole, a carattere primario ma non solo, organizzati e gestiti da soggetti del mondo cattolico. Sotto questo profilo emerge allora che i sistemi educativi e d’istruzione privati non si prestano ad essere considerati come “alternativi” rispetto a quelli pubblici, poiché in determinati contesti essi costituiscono l’unica scelta formativa a disposizione dell’utente. Questo fenomeno, destinato ad influenzare in modo decisivo la valutazione circa l’(in)esistenza di un mercato e la possibilità che all’interno di esso si verificino distorsioni di concorrenza, si potrebbe spiegare nel quadro del principio di solidarietà e sussidiarietà che si presta a giustificare un trattamento diverso degli

³⁴ Si tratta di un tema che ha suscitato perplessità sin dall’istituzione dell’imposta, come testimoniato da S. LA ROSA, L’accertamento e i poteri di controllo nella disciplina dell’Ici, in Riv. dir. trib., 1998, I, p. 119.

³⁵ Secondo il significato che il termine assume nella normativa comunitaria e con gli effetti che ne conseguono P. LAROMAJEZZI, Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza, cit., p. 1095

³⁶ Così si esprime F. AMATUCCL, I requisiti di non commercialità dell’attività svolta dalle fondazioni bancarie, cit., pp. 135-36.

enti di cui all'art. 6 del D.P.R. n. 601 del 1973, nell'ambito di una capacità contributiva³⁷ che tenga realmente conto delle attività svolte ed è peraltro da ritenere che i principi elaborati dalla giurisprudenza ed esposti in apertura di paragrafo consentano di superare le perplessità scaturenti dall'art. 149 ultimo comma del Tuir, poiché la riduzione alla metà è preclusa in caso di prevalenza dell'attività commerciale.

Ciò nondimeno, come sottolineato dalla dottrina più autorevole³⁸, va considerato che "allorché l'art. 87 fa riferimento all'oggetto esclusivo o principale dell'ente, esso abbia riguardo molto pragmaticamente solo "all'oggetto" inteso in senso proprio, e cioè all'attività strumentale che esso deve svolgere al fine di perseguire il proprio scopo. Con la conseguenza che, a norma dell'art. 87 stesso, lo scopo ai fini fiscali si pone in via generale come dato meta giuridico ed orientativo e solo in alcuni casi – quello in particolare degli enti associativi – come condizione integrativa idonea a far fruire di un trattamento agevolativo soggetti che, pur svolgendo un'attività oggettivamente commerciale, perseguono appunto un fine istituzionale meritevole".

Pur ritenendosi che le disposizioni non si prestino alla violazione dell'art. 107 del Trattato, occorre nondimeno segnalare che qualora la Commissione dovesse maturare una scelta diversa, le misure andrebbero qualificate come aiuti nuovi e il beneficio, pertanto, dovrebbe essere recuperato presso i beneficiari.

5. Conclusioni

Esaurite le considerazioni relative agli istituti agevolativi previsti a favore degli enti confessionali, e, poste in evidenza le caratteristiche che gli stessi devono possedere per risultare compatibili con il regime comunitario degli aiuti di stato, si ritiene di dover svolgere brevemente ulteriori riflessioni in merito alle misure contestate agli enti costituenti emanazione della chiesa.

In proposito sembra che la vicenda, soprattutto con riguardo al suo segmento principale, l'Ici, sia sorta sulla base di un equivoco di fondo, che pure non ha impedito l'analisi delle misure contestate in relazione all'art. 107 del Trattato.

Nell'interpretazione di chi scrive l'errore consisterebbe nell'aver coinvolto la Commissione Europea su una questione che avrebbe potuto essere affrontata anzitutto sul piano interno, ciò perché, fatta salva l'eventuale violazione dell'articolo suesposto che la

³⁷ In merito si v. B. PEZZINI, relazione al convegno Giornate europee di diritto costituzionale tributario, 5a edizione, Bergamo, 14-15 novembre 2003, relazione pubblicata in B. PEZZINI – C. SACCHETTO (a curadi), *Il dovere di solidarietà*, Milano 2005.

³⁸ Cfr. F. GALLO, *I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni*, in Riv. dir. trib., 1993, I, pp. 347-348.

Commissione è deputata a verificare, il fenomeno potrebbe aver ingenerato la sottrazione ad imposizione di fattispecie da ritenersi invece imponibili.

Il dubbio è stato ingenerato, anche, dagli elementi su cui ruota l'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett.i del D.Lgs. n.504 del 1992, attinenti alla natura non commerciale del soggetto utilizzatore, al possesso dell'immobile, alla destinazione degli spazi, e soprattutto al contenuto delle singole attività indicate nella disposizione; tutti profili in relazione ai quali la giurisprudenza e la prassi hanno manifestato orientamenti discordanti.

La consapevolezza che queste incertezze devono essere ricomposte ha fatto sì che nel tempo si individuassero nel dettaglio le condizioni per fruire dell'esenzione, adottando un approccio piuttosto restrittivo onde evitare effetti distorsivi prodotti dalla misura, con specifico riferimento alla sua idoneità ad incidere sugli scambi tra gli stati membri ed alla stessa esigenza di un "mercato religioso".

Beninteso, il fine meritorio delle misure agevolative non vuole rappresentare un esimente, ovvero, non si intende con esso giustificare una deroga al divieto comunitario di aiuti; solo se l'agevolazione appare eccentrica, illogica, sproporzionata rispetto al fine sociale a cui è preordinata allora sarà giusto evidenziarne l'incompatibilità con il regime degli aiuti statali; non invece nel caso in cui la misura sia giustificata in "una logica di sviluppo del sistema economico nel suo insieme"³⁹, anche in considerazione del fatto che il principio di sussidiarietà costituisce un principio fondamentale del diritto Europeo.

All'esito dell'esame fin qui condotto, a mio giudizio, le agevolazioni degli enti confessionali presenti nel nostro ordinamento non sono qualificabili come aiuti di stato illegittimi nel caso in cui siano coerenti al loro scopo, ma lo divengono quando alcuni soggetti, sfruttando artificialmente la qualifica di enti religiosi-ospedali o scuole che al loro interno hanno una piccola cappella-sono in realtà privi di quelle caratteristiche cui il legislatore ha voluto abbinare i regimi agevolativi, e sono così avvantaggiati, a scapito di operatori economici che, per le stesse attività, adoperano moduli organizzativi societari più idonei.

Ma, come precedentemente analizzato, si tratta di una stortura che non dipende da una disfunzione normativa, bensì dall'uso abusivo delle forme giuridiche che è posto in essere dai contribuenti; una patologia che più che essere contrastata sotto il profilo comunitario degli aiuti di stato, dovrebbe impegnare il legislatore italiano in sinergia con le autorità preposte alla vigilanza, a ricercare strumenti più adeguati di contrasto degli abusi del diritto in campo tributario. Abusi che una legislazione contraddittoria, spesso confusa, ha contribuito nel tempo

³⁹ Così, G. TESAURO, Diritto comunitario, cit., 816

ad alimentare e che appartiene al controllo dei giudici di contrastare , nel rispetto dei vincoli posti a tutti gli Stati aderenti dell'art. 4 n. 3 del Trattato di Lisbona.

BIBLIOGRAFIA

- F.FICHERA, Gli aiuti fiscali nell'ordinamento comunitario, in Riv. Dir. Sc. Fin., 1998, I, pag.84 e ss.;
- G.FRANZONI, Profili fiscali della disciplina comunitaria degli aiuti di stato, Pacini ed., Pisa ed., 2007.
- F.SCADUTO, Diritto Ecclesiastico, cit, pag.665 ss.
- A.GUARINO, Il regime tributario degli edifici di culto.Spunti per una ricostruzione, in quaderni della scuola di specializzazione in diritto ecclesiastico e canonico, 2, Napoli, 1993, pag.217 e ss.
- F.MARGIOTTA BROGLIO, La laicità dello Stato, Le radici dei ,laici, Roma-Bari, 2005, pag.91 e ss.
- F.MARGIOTTA BROGLIO, La riforma dei patti Lateranensi dopo vent'anni, in Quaderni di diritto e di politica ecclesiastica, 2004, 1, pag.8 e ss.
- M. PARISI, Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale, Napoli, 2004, pag. 118 e ss.
- FLORIS, L'ecclesiasticità degli enti. Standards normativi e modelli giurisprudenziali, Torino, 1997, pagg. 245 e ss.
- C. CARDIA, Manuale di diritto ecclesiastico, Bologna, 1996, pag.378 e ss.
- V. TOZZI, Institutions ecclesiastiques de bienfaisance sans but lucratif , pagg.121 e ss
- P.G. CARON, Agevolazioni tributarie a favore degli enti ecclesiastici e imposta sulle società, in Giur. It., 1978, 2027.
- F. MOSCHETTI, Capacità contributiva, in Enc. Giur. Treccani, Roma, 1998, pagg.1 e ss. Che segnala come qualora l'agevolazione sia subordinata alla scelta di una determinata conformazione soggettiva del beneficiario si è in presenza di un privilegio.
- M.V. SERRANO', Esenzione Ici per Chiese e Onlus:è aiuto di stato?, in Boll. Trib. 2006, pagg.1429 e ss.

-M. BASILAVECCHIA, Agevolazioni, esenzioni, esclusioni (diritto tributario), in Enc. dir., Milano, 2001, p. 436.

-S. LA ROSA, L'accertamento e i poteri di controllo nella disciplina dell'Ici, in Riv. dir. trib., 1998, I, p.119.

-P. LAROMA JEZZI, Gli aiuti fiscali: i poteri del giudice nazionale e la nozione di impresa tra diritto tributario e diritto comunitario della concorrenza, cit., p. 1095

-F. AMATUCCI, I requisiti di non commercialità dell'attività svolta dalle fondazioni bancarie, cit., pp. 135-36.

-B. PEZZINI, relazione al convegno Giornate europee di diritto costituzionale tributario, 5a edizione, Bergamo, 14-15 novembre 2003, relazione pubblicata in B. PEZZINI – C. SACCHETTO (a curadi), Il dovere di solidarietà, Milano 2005

-F. GALLO, I soggetti del libro primo del codice civile e l'Irpeg: problematiche e possibili evoluzioni, in Riv. dir. trib., 1993, I, pp. 347-348.

-G. TESAURO, Diritto comunitario, cit., 816