



Mauro Rivella

(sottosegretario della Conferenza Episcopale Italiana)

Enti e beni ¹

SOMMARIO: 1. Enti e beni delle confessioni religiose ... – 2. (segue) e della Chiesa cattolica – 3. La disciplina pattizia dopo l'Accordo di revisione del 1984 – 4. La prassi e il ruolo della Commissione paritetica – 5. Il raffronto con la disciplina dell'Unione europea: gli asseriti "privilegi fiscali" – 6. L'esenzione dall'imposta comunale sull'immobili – 7. La qualifica di ente non commerciale – 8. Conclusioni.

1 - Enti e beni delle confessioni religiose ...

Parlare degli *enti* delle confessioni religiose significa in prima battuta prendere in considerazione quelle realtà che consentono all'universo religioso, che per definizione appartiene a un livello trascendente o "soprannaturale", di esprimersi e manifestarsi sul piano mondano dei rapporti istituzionali, nei quali si sostanziano le relazioni interpersonali e sociali. Nel contempo, essi costituiscono anche il "corpo visibile" delle chiese, cioè la struttura concreta attingibile a tutti, a prescindere dall'adesione o meno ai postulati religiosi e fideistici che le contraddistinguono. Ne deriva che ogni discorso sugli enti delle confessioni religiose diventa anche, in certo modo, una riflessione sulla loro *natura*, ovviamente non nel senso del fondamento divino e della giustificazione salvifica, ma in quello, non irrilevante, del loro dinamico configurarsi nella storia delle civiltà di cui sono parte e che inevitabilmente contribuiscono a caratterizzare.

Quanto ai *beni*, essi rappresentano quell'insieme di risorse strumentali al perseguimento dei fini soprannaturali delle confessioni religiose nella concretezza della storia. A tali fini sono necessariamente subordinati, non solo per il loro carattere di mezzi, ma anche perché in essi trovano la giustificazione e la misura. Nel contempo sono necessari: dalla loro mancanza o palese inadeguatezza conseguirebbe una più ridotta efficacia dell'azione delle chiese nel mondo. È questo un equilibrio assai delicato e soggetto a costante verifica: da una parte, agendo nella storia e nel tempo, ogni confessione religiosa ha bisogno

¹ Relazione tenuta al Convegno di studi sul tema "Diritto della Unione Europea e status delle confessioni religiose" (Roma, Istituto Sturzo, 8-9 ottobre 2010) organizzato dal Centro Studi sugli Enti Ecclesiastici – CESEN, destinata alla pubblicazione negli Atti, pubblicata per la cortese disponibilità del CESEN.



di strumenti operativi e deve disporre anche di risorse economiche e patrimoniali; dall'altra, un uso distorto dei beni o il loro eccessivo accumulo ne condizionerebbe l'azione, fino a falsarne la testimonianza e a rendere più arduo il conseguimento dei fini soprannaturali che ne motivano e giustificano la presenza.

2 - (segue) e della Chiesa cattolica

Queste considerazioni, che possono applicarsi in linea generale alle confessioni religiose presenti in Europa, sono particolarmente pertinenti in riferimento alla Chiesa cattolica. Nella sua plurisecolare riflessione teologica, essa si autocomprende come realtà a un tempo tutta divina e tutta umana della Chiesa, che agisce nella storia per volontà divina riproponendo e attualizzando il mistero dell'incarnazione di Gesù Cristo, riconosciuto nella fede vero Dio e vero uomo. Ciò viene ribadito, per esempio, al n. 8 della Costituzione dogmatica del Concilio Vaticano II *Lumen gentium*, il più autorevole documento magisteriale recente in materia ecclesiologica:

“La società costituita di organi gerarchici e il corpo mistico di Cristo, l'assemblea visibile e la comunità spirituale, la Chiesa terrestre e la Chiesa arricchita di beni celesti, non si devono considerare come due cose diverse; esse formano piuttosto una sola complessa realtà risultante di un duplice elemento, umano e divino”.

Tale prospettiva ha conseguenze di indole strettamente giuridica. Essa fonda, infatti, l'assunto del can. 1254 del codice di diritto canonico – il primo del libro V, dedicato al diritto patrimoniale –, il quale afferma al § 1 il “diritto nativo” della Chiesa, non derivato da una concessione del potere civile, di “acquistare, conservare, amministrare e alienare beni temporali per conseguire i fini che le sono propri”, indicati principalmente al § 2: “ordinare il culto divino, provvedere all'onesto sostentamento del clero e degli altri ministri, esercitare opere di apostolato sacro e di carità, specialmente a servizio dei poveri”. Il principio generale trova esplicitazione nel canone seguente, in cui si precisa che godono della capacità di acquistare, possedere e amministrare beni temporali a norma del diritto non solo la Chiesa universale e la Sede Apostolica, ma anche le Chiese particolari e tutte le altre persone giuridiche, sia pubbliche sia private.

È peraltro del tutto evidente che queste disposizioni del diritto canonico, per essere efficaci, devono trovare rispondenza negli ordinamenti civili, perché solo così è possibile garantirne la tutela e la



stabilità anche di fronte ai terzi. A ciò provvede, in parte, il meccanismo della *canonizzazione* della legge civile, previsto in termini generali dal can. 22 e positivamente esplicitato al can. 1290, per quanto riguarda i contratti e i pagamenti. Per gli altri rapporti patrimoniali, al di là delle pur legittime affermazioni di principio, ciò che di fatto conta sono le garanzie accordate dalle leggi dello Stato, in particolare per quanto concerne la capacità giuridica degli enti e la facoltà di disporre liberamente del proprio patrimonio. Da questo punto di vista, si può affermare che il modello italiano rappresenta un'esperienza esemplare di incontro fra le prerogative dello Stato e i diritti delle confessioni religiose, a partire dal riconoscimento e dalla garanzia, contenuti nella Costituzione, dei diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove svolge la sua personalità², e del diritto di ciascuno di professare liberamente la propria fede religiosa in qualsiasi forma, individuale o associata, di farne propaganda e di esercitarne in privato o in pubblico il culto, purché non si tratti di riti contrari al buon costume³. Assai significativa, in proposito, è la statuizione – ovviamente applicabile a ogni confessione religiosa – contenuta nell'art. 20 della Costituzione:

“Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di un'associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività”.

3 – La disciplina pattizia dopo l'Accordo di revisione del 1984

Giova notare come nell'Accordo di revisione del Concordato lateranense (18 febbraio 1984) la Repubblica Italiana non si limiti ad assicurare in linea di principio alla Chiesa cattolica la “libertà di organizzazione”, quale corollario dell'attestazione della “piena libertà di svolgere la sua missione pastorale, educativa e caritativa, di evangelizzazione e di santificazione”, ma riconosca la personalità giuridica agli enti generati nel sistema canonico, cioè eretti o riconosciuti dalla Chiesa, nel rispetto della loro “struttura e finalità” (art. 7, n. 3). È questo un punto di importanza cruciale: infatti, come abbiamo visto, il riconoscimento civile è indispensabile per garantire effettiva libertà di azione alla Chiesa tramite i suoi enti, consentendo loro di acquisire validamente i beni e di disporne discrezionalmente.

² Cfr. art. 2.

³ Cfr. art. 19.



Tale procedimento in capo allo Stato non ignora, però, il fatto che detti enti nascono all'interno di una realtà da esso distinta e autonoma, sebbene non estranea, e perciò lascia che sia la Chiesa stessa a definirne gli elementi essenziali (cioè "la struttura e le finalità"). Accogliendoli con la loro specificità, senza imporre loro un abito improprio, il modello italiano non concede alla Chiesa un regime privilegiato, ma risponde a esigenze di equità, perché è giusto dare a ciascuno ciò che gli compete.

Mi sembra che questa impostazione sia coerente con l'adozione del modello pattizio nella configurazione dei rapporti fra l'Italia e le confessioni religiose, dal momento che si riscontra non solo nell'archetipo del Concordato lateranense rivisitato nel 1984, ma anche nelle numerose successive intese con le confessioni religiose diverse dalla Chiesa cattolica. Per quanto concerne in particolare quest'ultima, è opportuno ricordare che anche le *Norme sugli enti e i beni ecclesiastici* sono il frutto del lavoro di una Commissione paritetica, espressamente prevista all'art. 7, n. 6, dell'Accordo del 1984. Approvate con il Protocollo tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede firmato a Roma il 15 novembre 1984, ratificato e reso esecutivo in Italia con legge 20 maggio 1985, n. 206, hanno ottenuto efficacia nell'ordinamento civile con la legge 20 maggio 1985, n. 222 (e così sono abitualmente citate), e in quello canonico con il decreto del Segretario di Stato del 3 giugno 1985. Pertanto, tali *Norme* hanno nello stesso tempo efficacia civile e valore di legge canonica particolare per la Chiesa in Italia.

Per il riconoscimento civile di un ente ecclesiastico, l'art. 1 delle *Norme* esige tre requisiti: l'ente deve essere costituito o approvato dall'autorità ecclesiastica; deve avere sede in Italia; deve avere fine di religione o di culto. Sono considerati aventi fine di religione o di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari. Per le altre persone giuridiche canoniche, per le fondazioni e in genere per gli enti ecclesiastici che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, il fine di religione o di culto è accertato di volta in volta⁴. Agli effetti delle leggi civili, si considerano comunque attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e della cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana⁵. Gli enti ecclesiastici possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto: esse sono soggette, nel rispetto della

⁴ Cfr. art. 2.

⁵ Cfr. art. 16, lett. a.



struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime⁶.

4 – La prassi e il ruolo della Commissione paritetica

Non meraviglia che il principio della ricezione degli enti canonici nel sistema dello Stato nel rispetto del loro codice genetico abbia incontrato, negli anni immediatamente successivi all'entrata in vigore delle *Norme*, non poche resistenze nella prassi della pubblica amministrazione. Ciò dipese, probabilmente, non da preconcetti ideologici, ma da una certa burocratica propensione a percorrere vie consuete. Di fronte alla tendenza a trattare gli enti ecclesiastici alla stregua degli enti privati, si rese perciò necessario l'intervento di un'apposita Commissione paritetica, che chiarì la questione in maniera pressoché definitiva mediante uno Scambio di Note verbali avvenuto nel 1997. Ne citiamo il passaggio essenziale al nostro discorso:

“La Repubblica italiana è tenuta, ai sensi dell’art. 7, comma 2, dell’Accordo del 18 febbraio 1984, ad accogliere nel proprio ordinamento gli enti ecclesiastici, ai quali accorda il riconoscimento, con le caratteristiche che agli stessi ineriscono nell’ordinamento di provenienza (sempreché risultino presenti le specifiche condizioni poste dalla disciplina pattizia). Il che comporta che non possono ritenersi applicabili agli enti ecclesiastici le norme del codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private”⁷.

L'interpretazione data dalla Commissione paritetica riguarda gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari, per i quali il fine di religione o di culto è presunto *juris et de iure*. Si tratta, infatti, di enti che esistono solo all'interno dell'ordinamento ecclesiastico e non potrebbero concepirsi al di fuori di esso. All'amministrazione statale spetta, invece, verificare l'esistenza degli elementi richiesti dalla legge per il riconoscimento civile, nel caso si tratti di associazioni o fondazioni, cioè di tipologie giuridiche che possono esistere e di fatto sono presenti anche nell'ordinamento civile. La ricostruzione sistematica qui descritta delinea le caratteristiche e la specificità di quel *tertium genus*, distinto

⁶ Cfr. Accordo 18 febbraio 1984, art. 7, n. 3.

⁷ Scambio di Note tra la Santa Sede e l'Italia circa l'interpretazione e l'applicazione delle *Norme sugli enti e i beni ecclesiastici*, 10-30 aprile 1997, allegato n. 2, n. III, in *Supplemento ordinario n. 210 alla “Gazzetta Ufficiale” n. 241 del 15 ottobre 1997*, p. 275.



rispetto agli enti pubblici e a quelli privati, nel quale non poca parte della dottrina classifica gli enti ecclesiastici.

5 – Il raffronto con la disciplina dell’Unione europea: gli asseriti “privilegi fiscali”

Sulla scorta di queste considerazioni, non dovrebbero sussistere particolari difficoltà quanto al trattamento degli enti e dei beni delle confessioni religiose in Italia rispetto alla disciplina dell’Unione Europea, posto che, come è noto, l’art. 17, comma 1, del Trattato sancisce il pieno rispetto e il non pregiudizio, da parte dell’Unione, dello *status* di cui le chiese e le associazioni o comunità religiose godono negli Stati membri in virtù del diritto nazionale.

In realtà, dobbiamo osservare che è ricorrente e persistente il tentativo di mettere in discussione il modo di operare degli enti ecclesiastici, asserendo di fronte agli organi comunitari che essi godrebbero nel nostro Paese di “privilegi fiscali” tali da turbare le regole del libero mercato e della concorrenza. Tre sono, in particolare, le norme italiane sotto accusa: l’abbattimento al 50% dell’IRES, l’esenzione dall’ICI e la presunzione assoluta di non commercialità, di cui all’art. 149, comma 4, del TUIR. Prescindendo da ogni valutazione sulla congruità di tali rilievi, è indispensabile premettere e sottolineare che nessuna delle tre norme in oggetto si applica esclusivamente agli enti delle confessioni religiose e, tanto meno, a quelli della sola Chiesa cattolica.

Passiamo ora a esaminare nel dettaglio il contenuto dei predetti rilievi.

La riduzione alla metà dell’aliquota dell’imposta sul reddito delle società (IRES), già imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG), è fissata all’art. 6 del dpr 29 settembre 1973, n. 601, e si applica a una serie composita di soggetti:

a) enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;

b) 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 e scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;

c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione;

d) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.



L'aliquota ridotta spetta agli enti ecclesiastici in forza dell'equiparazione agli enti aventi fini di beneficenza e istruzione, introdotta già nel Concordato del 1929 (art. 29, lett. h), e confermata nell'Accordo di revisione del 1984 (art. 7, n. 3). Si noti che essa è prevista nei medesimi termini anche nelle intese stipulate con le altre confessioni religiose ed è estesa ai culti non cattolici sin dal regio decreto 28 febbraio 1930, n. 289 (art. 12).

L'aliquota ridotta è riconosciuta in considerazione del fatto che i soggetti che ne godono svolgono attività di carattere non economico e/o attività di carattere economico caratterizzate da marcata utilità sociale, rese in favore della collettività o di categorie di persone bisognose o svantaggiate. Per quanto riguarda gli enti ecclesiastici, le attività diverse da quelle di religione e di culto da essi esercitate devono trovarsi "in rapporto di strumentalità immediata e diretta" con queste stesse⁸.

6 – L'esenzione dall'imposta comunale sull'immobili

Grande rilievo hanno avuto anche sui mezzi di stampa gli asseriti privilegi di cui godrebbe la Chiesa grazie all'esenzione dall'imposta comunale sull'immobili (ICI). In realtà, tale esenzione ha un ambito di applicazione molto più esteso, nel senso che ne godono gli immobili utilizzati da tutti gli enti non commerciali, e molto più ristretto, dal momento che si applica solo quando gli immobili sono destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali e sportive, nonché ad attività di religione o di culto⁹.

Tali attività devono svolgersi con modalità non tipicamente commerciali, diverse cioè da quelle utilizzate dai normali operatori economici, e per ciò stesso inidonee a porsi in conflitto e concorrenza con le normali attività d'impresa. Particolarmente rilevante, in proposito, è l'assenza del fine di lucro nell'erogazione delle prestazioni e il vincolo di destinazione di eventuali avanzi di gestione, che devono essere reinvestiti nell'attività di utilità sociale svolta nell'immobile. Per definire in concreto le attività atte a consentire l'applicazione dell'esenzione, sono di grande utilità le precisazioni contenute nella circolare del Ministero dell'economia e delle finanze 26 gennaio 2009, n. 2/DF.

⁸ Cfr. Cass. sentenza 29 marzo 1990, n. 2573.

⁹ Cfr. d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lett. i.



L'art. 59, comma 1, lett. c), del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ha riconosciuto ai comuni la possibilità di stabilire con regolamento che l'esenzione in questione "si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore". Al riguardo la Corte Costituzionale, con le ordinanze n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007, ha affermato che detta norma non innova la disciplina dei requisiti soggettivi richiesti dall'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992, in quanto l'esenzione deve essere riconosciuta solo all'ente non commerciale che, oltre a possedere l'immobile, lo utilizza direttamente per lo svolgimento delle attività ivi elencate. L'art. 59, comma 1, lett. c), avrebbe, pertanto, il solo scopo di attribuire ai comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lett. i), del d.lgs. n. 504/1992, la facoltà di stabilire che l'esenzione in questione si applichi soltanto ai fabbricati, escludendo dall'agevolazione le aree fabbricabili e i terreni agricoli.

7 – La qualifica di ente non commerciale

Una parola, infine, sulla portata dell'art. 149, comma 4, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con dpr. 22 dicembre 1986, n. 917. Esso stabilisce che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e le associazioni sportive dilettantistiche non perdono la qualifica di ente non commerciale, che compete loro per definizione, anche nel caso in cui esercitino prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. Tale disposizione non impedisce lo svolgimento di controlli da parte dell'Agenzia delle Entrate nei confronti delle attività commerciali eventualmente svolte dagli enti ecclesiastici. Deve intendersi, invece, come una clausola di salvaguardia della competenza esclusiva che le norme di derivazione concordataria attribuiscono al Ministero dell'interno in materia di riconoscimento civile degli enti ecclesiastici. È, infatti, coerente con la logica del sistema estendere tale competenza anche al potere di revoca del riconoscimento intervenuto, nel caso in cui sia avvenuta una modifica sostanziale del fine essenziale e costitutivo di religione o di culto che snaturi in maniera irreparabile il profilo dell'ente stesso. Si noti, peraltro, che il *Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private*, approvato con dpr. 10 febbraio 2000, n. 361, non trova applicazione in ordine al riconoscimento civile degli enti ecclesiastici, benché semplifichi la procedura per l'acquisto della personalità giuridica da parte di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato, per le quali è ora sufficiente l'iscrizione nel registro



delle persone giuridiche presso la Prefettura territorialmente competente, continuando a esigersi, per il riconoscimento civile degli enti ecclesiastici, il decreto del Ministero dell'interno. Anche per le associazioni sportive dilettantistiche, ugualmente interessate dal disposto dell'art. 149, comma 4, del TUIR, l'art. 90 della legge finanziaria 2003¹⁰ prevede un meccanismo di etero-determinazione, disciplinandone l'aspetto statutario e le condizioni di iscrizione al CONI.

8 – Conclusioni

In conclusione, si può affermare che le agevolazioni fiscali applicabili agli enti ecclesiastici non li riguardano mai in forma esclusiva, ma sono sempre riconducibili a tipologie più ampie (come nel caso dell'IRES, dove si applica l'equiparazione agli enti aventi fine di beneficenza o di istruzione) o hanno come presupposto non solo e non principalmente la natura soggettiva dell'ente, ma in maniera dirimente il tipo di attività da esso concretamente svolta (è il caso dell'esenzione dall'ICI). Sarebbe paradossale se un indubbio titolo di merito, cioè il fatto che siano così numerosi gli enti ecclesiastici che svolgono attività socialmente utili, fosse addotto come giustificazione per penalizzarli. Sarebbe ancora più triste invocare strumentalmente l'intervento delle autorità europee, per ottenere a Bruxelles ciò che non si riesce a conseguire a Roma. Conforta comunque il pensiero che chi deve dirimere tali questioni giudica in base alle leggi e ai fatti e che a chi solleva rimostranze spetta l'onere di dimostrare dove stia la violazione della normativa europea sulla concorrenza, argomento obiettivamente invocabile solo in presenza di soggetti organizzati sotto forma d'impresa che operino secondo le logiche proprie del mercato e del profitto.

¹⁰ Legge 27 dicembre 2002, n. 289.