



Angela Patrizia Tavani

(ricercatrice di Diritto canonico ed ecclesiastico nella Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Bari Aldo Moro)

Rassegna ricostruttiva della legislazione in materia di Onlus di ispirazione religiosa *

SOMMARIO: 1. Natura giuridica e requisiti normativi delle Onlus - 2. Le Onlus parziali: gli enti religiosi destinatari della normativa di favore - 3. L'esclusione degli enti religiosi delle confessioni non convenzionate con lo Stato - 4. Le deroghe riservate agli enti ecclesiastici.

1 - Natura giuridica e requisiti normativi delle Onlus

Il decreto legislativo del 4 dicembre 1997 n. 460¹, intitolato "Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale"², all'art. 10, stabilisce i criteri per ottenere la qualificazione di Onlus, prevedendo il rispetto di elementi sia oggettivi sia soggettivi³. Esse costituiscono autonoma e distinta categoria rilevante ai soli fini fiscali.

* Il contributo è destinato alla pubblicazione nella rivista *Il Diritto Ecclesiastico*, fasc. 1-2 del 2011.

¹ Pubblicato in G.U. del 2 gennaio 1998 n. 1.

² Nella Relazione governativa annessa al decreto (Pubblicata in Italia oggi, 1 dicembre 1997, pp. 83 ss.) si precisa che in attesa di una definizione organica degli aspetti civilistici, il riordino della disciplina tributaria rappresenta una «prima risposta» da parte del legislatore "all'esigenza di rivitalizzare un settore economico in netta espansione» ove confluiscono realtà significative della società. Il decreto legislativo si distingue in due sezioni: la prima riguarda le «modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto»; la seconda è dedicata alle "disposizioni riguardanti le organizzazioni non lucrative di utilità sociale". In tema degli enti non commerciali cfr. **G. Tabet**, *Verso una nuova tassazione degli enti non profit*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, p. 575; **A. M. Proto**, *Onlus ed enti non commerciali*, in *Rassegna Tributaria*, 1997, pp. 582-613.

³ La qualificazione soggettiva delle *organizzazioni* che svolgono *attività di utilità sociale e non lucrative* è data, invero, dal combinato disposto dell'art. 3 comma 189 lett. a) della legge n. 662/1996 e dell'art. 10, commi 1 e 10, della legge 446/1997, dove si delimita l'ambito dei soggetti inquadrabili in tale categoria soggettiva, escludendo espressamente dal regime tributario, quindi dalla relativa qualificazione gli enti pubblici, le società commerciali diverse da quelle cooperative, gli enti conferenti di cui



Possono assumere la qualifica di Onlus (*per elezione*) le associazioni, i comitati, le fondazioni, le società cooperative e gli altri enti di carattere privato con o senza personalità giuridica. Dall'esame delle disposizioni menzionate risulta in sostanza che possono assumere la qualifica di Onlus solo gli enti privati⁴.

È inoltre prevista la possibilità che determinate organizzazioni⁵ possano automaticamente qualificarsi come Onlus (*di diritto*)⁶.

Gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le Associazioni di Promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno sono Onlus *parziali*, cioè limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1 dell'art. 10 del d.lgs. 460/97.

Oltre ai requisiti soggettivi, è richiesta anche la presenza di requisiti oggettivi che attengono all'osservanza di una serie rigorosa di condizioni. Gli enti, per potersi qualificare come Onlus, devono tassativamente operare in specifici settori di *attività* di interesse

alla legge 30 luglio 1990, n.218, i partiti e i movimenti politici, le organizzazioni sindacali, le associazioni di datori di lavoro e le associazioni di categoria.

⁴ Rientrerebbero nella sottocategoria di Onlus per elezione anche gli enti non residenti, cioè non aventi sede in Italia. Rinviando alle considerazioni svolte in argomento nei successivi paragrafi, basti per ora considerare che, come rilevato da attenta dottrina, il diritto degli enti confessionali stranieri di agire nell'ordinamento italiano è condizionato al possesso nello Stato d'origine, in cui hanno sede, della personalità giuridica, e a condizione di reciprocità (art. 16, disposizioni sulla legge in generale). Gli enti confessionali stranieri, però, agiscono in Italia come persone giuridiche private, ma senza godere dei vantaggi e dei privilegi degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Così C. CARDIA, *Principi di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, 2005, 2^a, p. 286.

⁵ Ovvero gli organismi di volontariato di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, iscritti nei registri istituiti dalle regioni e dalle province autonome di Trento e di Bolzano; le organizzazioni non governative (ONG) riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49; le cooperative sociali di cui alla legge 8 novembre 1991, n. 381; i consorzi di cui all'art. 8 della predetta legge n. 381 del 1991 che abbiano la base sociale formata per il cento per cento da cooperative sociali.

⁶ La previsione normativa ha generato qualche problema interpretativo, nel senso che si è posto il quesito se tali soggetti siano o meno esonerati dagli altri adempimenti formali e sostanziali ai quali sono sottoposte le altre Onlus. Infatti l'espressione letterale dell'art. 10, comma 8 del d.lgs. 460/97 "in ogni caso" lascerebbe intendere che tali soggetti ne siano esonerati, ivi compresa la limitazione relativa al divieto di svolgere attività diverse rispetto a quelle connesse. Cfr. G. COLOMBO, *Le ONLUS di diritto*, in *Corriere Tributario*, 1998, n. 35. Le Onlus di diritto sono esonerate dall'iscrizione all'anagrafe unica delle Onlus istituita presso le Direzioni Regionali e Provinciali dell'Agenzia delle Entrate e non hanno l'obbligo di adeguare i propri statuti né devono modificare la propria denominazione per inserire l'acronimo Onlus (Circolare Ministeriale – Ministero delle Finanze Dipartimento Entrate - del 26 giugno 1998, n. 168/E).



collettivo⁷ individuate dal legislatore⁸; il decreto legislativo, infatti, prescrive che questa tipologia di organizzazioni, attraverso lo svolgimento di quelle specifiche attività, perseguano esclusivamente *finalità di solidarietà sociale*⁹. I commi 2, 3 e 4 dello stesso articolo 10 delimitano il concetto di solidarietà sociale, dettando precise indicazioni sulla qualificazione solidaristica delle attività proprie di ciascun settore indicato nell'art. 10, comma 1, lett. a), dello stesso decreto legislativo n.460 del 1997. Le attività di utilità sociale sono considerate tali dal legislatore solo se, e in quanto, riferibili a determinati soggetti destinatari di queste, e cioè sia a persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari, sia a componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari. Infatti, qualora si tratti di soggetti destinatari diversi (quali ad es. i soci, i fondatori, il personale amministrativo, i donatori e i loro familiari)¹⁰, tali finalità perderebbero la loro caratteristica qualificante "di solidarietà sociale". Il principio, ovviamente, prevede un'eccezione nel caso in cui le attività siano dirette nei confronti di soci, fondatori ecc. che versino in situazioni di svantaggio e che rientrino tra le categorie di soggetti indicati dalla lett. a) comma 2 del d.lgs. 460/97¹¹.

⁷ Conformemente ai principi e criteri direttivi della legge n. 662/96, art. 3, comma 189.

⁸ Sono elencati nell'art. 10, comma 1, lett. a) d.lgs. 460/97: "assistenza sociale e sociosanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; 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 D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409; tutela e valorizzazione della natura e ambiente, con esclusione dell'attività, esercitata abitualmente, di raccolta e riciclaggio dei rifiuti urbani, speciali e pericolosi di cui all'articolo 7 del d.lgs. 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 affidata 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'art. 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400".

⁹ Art. 10, comma 1, lett. b) d.lgs. 460/97. Sulla specificità della disciplina sulle Onlus vedi *amplius* P. CLEMENTI, G. COLOMBO, C. REDAELLI, *Gli enti religiosi: natura giuridica e regime tributario, le attività istituzionali e commerciali, la contabilità e il bilancio*, in *Il Sole-24 Ore*, Milano, 1999, pp. 319 ss.

¹⁰ Art. 2 e art. 6 lett. a) d.lgs. 460/97. Sebbene vengano comunque fatti salvi i vantaggi accordati ai soggetti in questione aventi significato puramente onorifico o di valore economico modico in relazione alle attività svolte nei settori relativi ad es. alla tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, della natura e dell'ambiente.

¹¹ In particolare i commi 2 e 3 dell'art. 10 d.lgs. n. 460/97 prevedono: "Si intende che vengono perseguite finalità di solidarietà sociale quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori dell'assistenza sanitaria,



In altri termini ciò che più caratterizza tali organizzazioni è l'esclusiva finalità solidaristica perseguita e l'eterodestinazione dei vantaggi derivanti dall'attività sociale svolta, destinati prevalentemente a soggetti esterni alla compagine sociale o ai soci che si trovino in particolari condizioni di svantaggio.

In deroga a tale principio, il 4° comma dell'art. 10 elenca una serie di attività (assistenza sociale, beneficenza, tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico, etc.) per le quali si presume in ogni caso il perseguimento della finalità solidaristica a prescindere dalla qualità dei soggetti beneficiari. A tale proposito la Circolare Ministeriale n. 168/E del 26 giugno 1998, intervenuta a fornire istruzioni operative sulla corretta applicazione delle disposizioni contenute nel d. lgs. 460/97, distingue, ai fini dell'individuazione delle finalità di solidarietà sociale, le attività nelle quali devono obbligatoriamente operare le Onlus, in settori per i quali tali finalità sono correlate alle condizioni dei destinatari¹² e settori per i quali le medesime finalità si considerano immanenti, per espressa previsione normativa. Si tratta di settori per i quali le finalità di solidarietà sociale si intendono perseguite a prescindere dalla verifica delle condizioni di svantaggio dei destinatari dell'attività¹³.

dell'istruzione, della formazione, dello sport dilettantistico, della promozione della cultura e dell'arte e della tutela dei diritti civili non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché degli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, ma dirette ad arrecare benefici a: a) persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari; b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari" (par. 2). "Le finalità di solidarietà sociale s'intendono realizzate anche quando tra i beneficiari delle attività statutarie dell'organizzazione vi siano i propri soci, associati o partecipanti o gli altri soggetti indicati alla lettera a) del comma 6, se costoro si trovano nelle condizioni di svantaggio di cui alla lettera a) del comma 2" (par. 3).

¹² Tali settori sono: assistenza sanitaria; istruzione; formazione; sport dilettantistico; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili. Chiarisce la Circolare Ministeriale n. 168/E del 1998 che la valutazione della condizione di "svantaggio" costituisce un giudizio complessivo inteso ad individuare categorie di soggetti in condizioni di obiettivo disagio, connesso a situazioni psico-fisiche particolarmente invalidanti, a situazioni di devianza, di degrado o grave disagio economico-familiare o di emarginazione sociale. "Le situazioni di svantaggio possono, pertanto, riscontrarsi ad esempio nei seguenti casi: disabili fisici e psichici affetti da malattie comportanti menomazioni non temporanee; tossico-dipendenti; alcolisti; indigenti; anziani non autosufficienti in condizioni di disagio economico; minori abbandonati, orfani o in situazioni di disadattamento o devianza; profughi; immigrati non abbienti".

¹³ Il comma 4 del medesimo art. 10 stabilisce infatti che: "A prescindere dalle condizioni previste ai commi 2 e 3, si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale le attività statutarie istituzionali svolte nei settori della assistenza



I settori dell'assistenza sociosanitaria, come anche quello dell'assistenza sociale, beneficenza o della tutela artistica e ambientale non esigono che l'attività sia svolta a favore di determinati soggetti, in quanto ritenute oggettivamente di utilità sociale; viceversa le altre attività (assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela dei diritti civili) sono ritenute di utilità sociale solo se rivolte a determinati soggetti in situazione di svantaggio fisico, psichico, economico o sociale.

Per ciò che concerne il trattamento tributario delle attività istituzionali, occorre precisare che lo svolgimento delle stesse non costituisce per tali organizzazioni esercizio di attività commerciale con la conseguenza che esse non assumono alcuna rilevanza ai fini delle imposte dirette.

Accanto alle attività istituzionali sarà possibile, tuttavia, svolgere attività direttamente connesse ad esse, poste in essere nell'ambito degli stessi settori economici oggetto delle attività statutarie, nonché tutte le altre attività accessorie per natura a quelle istituzionali in quanto integrative delle stesse, destinate al reperimento di fondi necessari per finanziarie le attività principali.

Lo svolgimento di tali attività è comunque consentito a condizione che le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i proventi eventualmente generati non superino il 60% delle spese complessive sostenute della organizzazione. In tali casi si potrebbe trattare anche di attività di natura commerciale i cui proventi godono comunque di una particolare agevolazione consistente nella esenzione da tassazione.

sociale e sociosanitaria, della beneficenza, della 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, della 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, della ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni, in ambiti e secondo modalità da definire con apposito regolamento governativo emanato ai sensi dell'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n.400, nonché le attività di promozione della cultura e dell'arte per le quali sono riconosciuti apporti economici da parte dell'amministrazione centrale dello Stato". La circolare ministeriale chiarisce che il fine solidaristico è considerato immanente per alcune attività, come l'assistenza sociale, sociosanitaria e la beneficenza, per le quali la condizione di svantaggio dei destinatari è presupposto essenziale dell'attività stessa, senza necessità di ulteriori precisazioni normative. Per altri settori, quali la tutela e valorizzazione del patrimonio storico ed artistico ovvero della natura e dell'ambiente e la ricerca scientifica, il fine solidaristico si intende perseguito indirettamente a beneficio non di singole persone ma della collettività diffusa.



Ai fini fiscali sia le attività proprie dell'ente sia quelle direttamente connesse sono esonerate dall'imposizione diretta con l'unica differenza, riscontrabile sul piano degli adempimenti formali, che per le seconde, sempreché di natura commerciale, sussiste l'obbligo di tenuta delle scritture contabili.

Per quanto concerne la qualificazione formale, l'art. 10, d.lgs. 460/97 richiede che gli enti che presentano i requisiti per essere inquadrati fra le organizzazioni non lucrative di utilità sociale devono redigere lo statuto o l'atto costitutivo nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata al fine di acquisire tale qualifica.

L'art. 10, comma 1, lett. c), del decreto legislativo n. 460 del 1997, nell'elencare gli specifici settori di attività, vieta alle Onlus di svolgere attività diverse da quelle tassativamente indicate.

I criteri adottati consentono di fare eccezione relativamente a quelle attività "direttamente connesse". Si tratta di attività analoghe a quelle istituzionali o accessorie per natura a quelle istituzionali in quanto integrative di queste¹⁴; queste ultime sarebbero, infatti, strutturalmente funzionali a quelle istituzionali, quali ad esempio la vendita di *depliants* nei botteghini dei musei o di magliette pubblicitarie e altri oggetti di modico valore in occasione di campagne di sensibilizzazione¹⁵.

Naturalmente le attività direttamente connesse sono consentite a condizione che non risultino prevalenti rispetto all'attività istituzionale e che i proventi delle attività connesse non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione¹⁶.

L'altra condizione prevista per la fruizione delle agevolazioni fiscali è che gli statuti si strutturino su base democratica¹⁷ e che la loro

¹⁴ Ai sensi dell'art. 10, comma 5, si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali le attività statutarie di assistenza sanitaria, istruzione, formazione, sport dilettantistico, promozione della cultura e dell'arte e tutela dei diritti civili, svolte in assenza delle condizioni previste ai commi 2 e 3, nonché le attività accessorie per natura a quelle statutarie istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

¹⁵ Si precisa nella citata Circolare Ministeriale che è da considerare attività accessoria per natura, in quanto integrativa di quelle istituzionali, la preparazione di personale specializzato da utilizzare esclusivamente all'interno dell'organizzazione per il perseguimento delle proprie finalità solidaristiche.

¹⁶ Il criterio della prevalenza comporta, quindi, l'esame di una pluralità di elementi rilevanti ai fini del raffronto fra attività istituzionali e quelle direttamente connesse, quali ad esempio gli investimenti, l'impiego delle risorse materiali ed umane e il numero delle prestazioni effettuate. Cfr. Circolare Ministeriale - Ministero delle Finanze Dipartimento Entrate - del 26 giugno 1998, n. 168/E, cit..

¹⁷ In conformità al principio della libera eleggibilità degli organi amministrativi, al principio del voto singolo di cui all'art. 2532, 2° comma, del codice civile, al principio



gestione si basi su criteri di trasparenza attraverso la redazione obbligatoria di un rendiconto finanziario di contabilità separata per le attività commerciali.

Dall'analisi fin qui svolta, appare evidente la *ratio legis* che con l'istituzione delle Onlus ha voluto porre l'accento sulla natura solidaristica dell'attività svolta da queste organizzazioni e sull'assenza dello scopo di lucro anche indiretto.

Per espressa previsione di legge, infatti, le finalità non lucrative si ravvisano nei vincoli imposti alle Onlus; il primo vincolo imposto è rappresentato dal divieto di distribuzione anche indiretta di utili o avanzi di gestione (art. 10, comma 1, lett. d). Si presume (e si tratta di una presunzione assoluta) che rientri nella fattispecie di «distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione» la cessione di beni o servizi a condizioni economiche più favorevoli a tutti coloro che sono coinvolti nella gestione della Onlus o ne facciano parte nonché a coloro che sovvenzionano l'organizzazione (con le dovute eccezioni previste dalla norma stessa), oppure la corresponsione senza valide ragioni economiche, di corrispettivi superiori al valore normale dei beni o servizi acquistati (si pensi ad es. alla corresponsione ai consulenti della Onlus di corrispettivi superiori a quelli stabiliti dalle tariffe professionali)¹⁸.

Il secondo vincolo è quello di "destinazione degli utili o avanzi di gestione" (art. 10, comma 1, lett. e) che devono essere impiegati per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle connesse.

L'obbligo è assolto anche con la costituzione di riserve vincolate agli anzidetti fini.

Il terzo vincolo prevede, in caso di scioglimento (art. 10, comma 1, lett. f), la devoluzione del patrimonio ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità. La *ratio* della disposizione è tesa ad impedire all'ente, che cessa per qualsiasi ragione di esistere come Onlus, la distribuzione del patrimonio, costituito anche in forza di un regime fiscale privilegiato, o la sua destinazione a finalità

di sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti, nonché ai criteri sull'ammissione ed esclusione.

¹⁸ Il d.lgs. n. 460/97 all'art. 10, comma 6 prevede, inoltre, altre fattispecie di distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione che sarebbero vietati: la corresponsione ai componenti gli organismi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni; la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di 4 punti al tasso ufficiale di sconto; la corresponsione ai lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20 per cento rispetto a quelli previsti dai contratti collettivi di lavoro per le medesime qualifiche.



estranee a quelle di utilità sociale tutelate dal decreto legislativo n. 460/97. L'insieme di tali norme, di evidente tenore antielusivo, è teso ad evitare che si possa pensare di utilizzare strumentalmente le Onlus per conseguire finalità estranee a quelle di utilità sociale e che l'utilizzo dell'ente *non profit* venga fatto per mascherare l'esercizio di attività commerciali.

Si assiste, pertanto, con l'introduzione di tale normativa, ad un consistente ampliamento dello spettro delle attività di utilità sociale che un ente di ispirazione religiosa può svolgere; diversamente da quanto avvenuto nel passato, le stesse non restano più circoscritte prevalentemente ai settori dell'istruzione e formazione nonché dell'assistenza e beneficenza, ma, come chiarito dall'elencazione di cui all'art. 10, lett. a) del d.lgs. 460/97, possono riguardare anche altre attività, come di seguito andremo ad esaminare.

2 - Le Onlus parziali: gli enti religiosi destinatari della normativa di favore

Il d.lgs. 460/97¹⁹ introduce *ex novo* una normativa tributaria concernente le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, cui sono assimilati alcuni enti delle confessioni religiose "convenzionate con lo Stato", limitatamente allo svolgimento di attività afferenti al c.d. "terzo settore"²⁰. Possono, pertanto, godere del trattamento particolare

¹⁹ Appare necessario, per ragioni di completezza, premettere che gli enti ecclesiastici, laddove abbiano ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica da parte dello Stato, posseggono la natura di enti "non commerciali". C. REDAELLI, *Enti non profit. La "rivoluzione" incomincia dal fisco*, in *QDPE*, 3/1998, pp. 689 ss.. Infatti, è dalla qualifica di ente ecclesiastico, derivante dall'accertamento operato da parte dello Stato in sede di riconoscimento della personalità giuridica (e, quindi circa le attività svolte dagli enti ecclesiastici) e dalla conseguente "autorizzazione" a svolgere anche attività diverse da quelle di religione o di culto (salvo ad attenersi alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto, ai sensi dell'art. 7, comma 3, della legge n. 121/1985), che discende la natura di enti non commerciali. Ne consegue la revoca del riconoscimento della personalità giuridica dell'ente e, parallelamente la perdita della natura di ente non commerciale, qualora l'ente svolga soltanto un'attività commerciale, senza che lo scopo di religione o di culto sia più costitutivo ed essenziale. Cfr. A. MANTINEO, *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specificità e convergenze*, Giappichelli, Torino, 2001, p. 32.

²⁰ Abbiamo visto che trattasi di Onlus che possono definirsi tali solo parzialmente. Cfr. Circolare Ministeriale – Ministero delle Finanze Dipartimento Entrate - 26 giugno 1998, n. 168/E. A queste sono assimilate le associazioni di promozione sociale, nei limiti dettati dall'art. 10, comma 9. Le Onlus di diritto, invece, sono considerate tali proprio in quanto perseguono finalità di solidarietà sociale.



riservato dal decreto legislativo tutti gli enti ecclesiastici appartenenti alla confessione cattolica²¹, valdese, della Chiesa cristiana avventista del settimo giorno, delle Assemblee di Dio in Italia, dell'Unione delle Comunità Ebraiche, dell'Unione Cristiana Evangelica Battista Italiana, della Chiesa Evangelica Luterana.

Il legislatore statale ha inteso privilegiare oltre gli enti ecclesiastici in senso stretto, anche quelli non riconosciuti dalle confessioni con intesa. In particolare il d.lgs. 460/1997 ha fatto espresso riferimento 1) alle associazioni religiose (art. 5, comma 1, lett. a), 2) alle associazioni (art. 5, comma 1 lett. b), punto 4-ter, 4-sexies; art. 5, comma 2, lett. f) o agli enti (art. 10, comma 7) riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, 3) agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili (art. 6, comma 4), 4) agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese (art. 10, comma 9, e art. 25, comma 2).

Dalla dizione del testo normativo²² può notarsi come il criterio oggettivo, che guarda all'attività concretamente esercitata dall'ente, e che anima l'intero corpo normativo del decreto legislativo in esame, nel caso degli enti religiosi convenzionati con lo Stato, è temperato dal criterio soggettivo²³ in quanto il legislatore sembra piuttosto attento, *in primis*, «al legame genetico dell'ente confessionale e allo specifico "statuto giuridico soggettivo" della confessione religiosa di appartenenza»²⁴. Si rileva, nel caso,

“una peculiarità intrinseca che attraversa il corpo normativo, nella misura in cui per gli enti religiosi appaiono rilevanti i profili soggettivi prima ancora di quelli oggettivi, che caratterizzano in generale il regime delle Onlus”²⁵.

Come giustamente rilevato in dottrina, le confessioni religiose possono

²¹ Cfr. **F. FRANCESCHI**, *Gli enti della Chiesa cattolica e la riforma del settore non profit*, in *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, II, CEDAM, Padova, 2000, pp. 943-971.

²² “enti riconosciuti dalle confessioni religiose” (art. 10, comma 7, d.lgs. 460/97) ed “enti ecclesiastici delle confessioni religiose” (art. 10, comma 9, d.lgs. 460/97). Sulla locuzione utilizzata nella proposta legislativa contenuta nel disegno di legge Fantozzi “enti di ispirazione religiosa” cfr. le considerazioni svolte da **A. GUARINO**, *Organizzazioni non lucrative di utilità sociale ed enti religiosi nella riforma tributaria del terzo settore*, in *QDPE*, 1/1997, pp. 39 ss.

²³ **G. TABET**, *Onlus. Profili soggettivi della fattispecie*, in *Il Fisco*, 1998, 8, pp. 2888 ss.

²⁴ **G. DALLA TORRE**, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, 2007, 3^a ed., p. 316.

²⁵ **G. DALLA TORRE**, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, cit., p. 316.



“senz’altro considerarsi come organizzazioni *non profit ante litteram* in quanto caratterizzate da quel fine di religione e di culto che, ai sensi dell’art. 16 della legge pattizia 20 maggio 1985, n. 222 – pressoché testualmente ripreso in varie intese con le confessioni religiose diverse dalla cattolica – è per sua natura diverso da scopi di lucro, comunque intesi. Inoltre attorno alle confessioni ruota, per così dire, una molteplicità di enti che perseguono fini di utilità sociale nei più diversi campi: dalla assistenza alla sanità, dalla istruzione alla cultura. Infine le confessioni, in quanto formazioni sociali ai sensi dell’art. 2 della Costituzione, guardano necessariamente con molto favore qualunque progetto che, mediante una effettiva valorizzazione delle organizzazioni non lucrative, si traduca in una maggiore attuazione del principio di sussidiarietà nella società italiana”²⁶.

Oculata pertanto appare la scelta operata dal legislatore con riguardo alla specifica disciplina posta per gli enti ecclesiastici²⁷ atteso che essa sembra correttamente contemperare la specificità e la peculiarità degli enti ecclesiastici, consentendo nel contempo agli stessi di fruire delle agevolazioni previste per le Onlus soltanto con riguardo alle attività di utilità sociale dagli stessi svolte. L’ente ecclesiastico, infatti, non è obbligato a seguire il regime Onlus; in alternativa può svolgere attività di utilità sociale secondo il regime fiscale ordinario previsto per gli enti ecclesiastici²⁸. Gli enti ecclesiastici, lo ricordiamo, non sono considerati Onlus di diritto; il legislatore non avrebbe potuto in modo unilaterale modificare la configurazione giuridica degli enti ecclesiastici così come definita dalla normativa pattizia.

Come è stato rilevato, censurabili sarebbero state scelte differenti quali l’esclusione assoluta degli enti ecclesiastici dalla normativa Onlus, oppure la loro inclusione tra le Onlus di diritto o infine la loro sottoposizione alla normativa di carattere generale. La prima delle tre opzioni su indicate avrebbe del tutto trascurato la rilevante e significativa azione di utilità sociale che da lungo tempo viene svolta da una miriade di diversi soggetti confessionali; la seconda avrebbe invece

²⁶ G. FELICIANI, *Organizzazioni «non profit» ed enti confessionali*, in *QDPE*, 1/1997, p. 13. In tema di sussidiarietà cfr. G. D’ANGELO, *Principio di sussidiarietà ed enti confessionali*, cit.; M. T. PAOLA CAPUTI JAMBRENGHI, *Volontariato, sussidiarietà, mercato*, Cacucci, Bari, 2008.

²⁷ Cfr. F. FINOCCHIARO, *Enti ecclesiastici: II) Enti ecclesiastici cattolici*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1988.

²⁸ C.E.I. COMITATO PER GLI ENTI E I BENI ECCLESIASTICI, *Istruzione in materia amministrativa* 2005, in *Notiziario della Conferenza Episcopale Italiana*, 2005, cap. V, p. 83.



snaturato gli enti ecclesiastici che per la loro peculiarità svolgono principalmente attività di religione o di culto; la terza avrebbe non correttamente assimilato l'attività svolta dagli enti ecclesiastici alle attività di utilità sociale²⁹.

La questione della "ecclesiasticità" degli enti³⁰, ovvero della loro qualificazione confessionale, non sembra porsi con riferimento all'interpretazione dell'art. 10, comma 7 e 9 del d.lgs. 460/97 e, cioè, ai fini dell'individuazione di quegli enti religiosi destinatari della normativa di favore.

Rivolgendosi il decreto legislativo agli "enti riconosciuti dalle confessioni religiose" (art. 10, comma 7) e agli "enti ecclesiastici delle confessioni religiose" (art. 10, comma 9)³¹, dovrebbe potersi inferire che detta normativa risulta destinata tanto agli enti confessionali civilmente riconosciuti³² quanto a quelli che non lo siano³³.

Nulla quaestio per il comma 7, il quale fa riferimento agli "enti riconosciuti" dalle confessioni religiose, con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. In tale ampia categoria dovrebbero farsi rientrare tutti gli enti che abbiano ottenuto il riconoscimento a norma dell'ordinamento della confessione di appartenenza³⁴.

Problemi interpretativi, invece, potrebbe generare il comma 9 dove viene utilizzata la locuzione "enti ecclesiastici" delle confessioni religiose. In dottrina vi è chi ha ritenuto che

«non si dice che si tratta di enti civilmente riconosciuti³⁵, ma tale caratteristica appare implicita nell'uso corrente della terminologia

²⁹ Cfr. P. CLEMENTI, G. COLOMBO, C. REDAELLI, *Gli enti religiosi*, cit., p. 334.

³⁰ Cfr. F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, a cura di A. Bettetini, G. Lo Castro, Zanichelli, Bologna, 2010, 10^a ed., pp. 145 ss.

³¹ Si tratta in entrambi i casi di enti appartenenti a confessioni che abbiano stipulato con lo Stato patti, accordi o intese.

³² G. LEZIROLI, *Il riconoscimento degli enti ecclesiastici*, Giuffrè, Milano, 1990, S. BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, il Mulino, Bologna, 1992; P. PICOZZA, *L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Giuffrè, Milano, 1992; P. CAVANA, *Enti ecclesiastici e controlli confessionali*, I, *Gli enti ecclesiastici nel sistema pattizio*, Giappichelli, Torino, 2002.

³³ G. LEZIROLI, *Il riconoscimento*, cit., p. 55. L'autore distingue quelli dotati di una ecclesiasticità soggettiva, tipica di quegli enti che sono tali per la Chiesa, da quelli dotati di una ecclesiasticità soggettiva ed oggettiva, propria di quegli enti che sono riconosciuti come ecclesiastici anche dallo Stato.

³⁴ Con riferimento alla Chiesa cattolica, si tratta di enti che hanno fini "attinenti ad opere di pietà, di apostolato o di carità sia spirituale sia temporale" (can. 114 § 2 C.I.C.).

³⁵ Quella degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti è una categoria di persone giuridiche civili segnata da una marcata storicità che ha la sua funzione specifica di protezione della confessione da ogni ingerenza da parte dello Stato. Essa è considerata



“ente ecclesiastico” qui utilizzata. Spinge verso tale interpretazione anche il confronto con il comma 7 sempre dell’art. 10, dove si parla, invece, di enti, senza la specificazione “ecclesiastici”, riconosciuti dalle confessioni religiose che abbiano stipulato patti, accordi o intese con lo Stato, indicando un campo più vasto di soggetti in cui rientrano anche, ma non solo, quelli civilmente riconosciuti»³⁶.

Il decreto legislativo, nel presupporre l’esistenza del rapporto organico che collega l’ente alla istituzione confessionale di appartenenza, impone il rispetto del principio di conformità confessionale, per gli enti cattolici, attraverso la costituzione o approvazione del ramo Onlus dell’ente ecclesiastico con decreto della competente autorità ecclesiastica, per quelli delle confessioni diverse dalla cattolica con la dimostrazione delle proprie origini confessionali³⁷.

A questo dato deve accompagnarsi lo svolgimento da parte dell’ente di una delle attività indicate dall’art. 10 lett. a) del decreto legislativo di cui si deve dare atto nel regolamento che il costituendo ramo Onlus dell’ente ecclesiastico è tenuto a redigere.

La richiesta espressa di tale indicazione non sembra essere, tuttavia, coerente con il noto principio di equiparazione, operante agli effetti tributari, tanto che in dottrina è stato sollevato il problema della disarmonia della normativa sulle Onlus (e della prassi amministrativa da essa derivata) rispetto a tale principio³⁸.

È opportuno ricordare che nella legislazione negoziata tra lo Stato ed alcune confessioni religiose (*in primis* la Chiesa Cattolica ma anche l’Unione delle Chiese cristiane Avventiste del settimo giorno, l’Unione delle Comunità ebraiche italiane, l’Unione Cristiana evangelica battista d’Italia e la Chiesa evangelica luterana in Italia) è presente una norma che equipara, agli effetti tributari, gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto e le attività dirette a tali scopi sono equiparati a

dalla dottrina come “*tertium genus*” tra gli enti pubblici e le persone giuridiche private. **G. DALLA TORRE**, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, cit., p. 188.

³⁶ **P. CLEMENTI, G. COLOMBO, C. REDAELLI**, *Gli enti religiosi*, cit., p. 334. Così anche **S. FIORENTINO**, *Gli enti ecclesiastici*, in *Nozioni di diritto ecclesiastico*, a cura di G. Casuscelli, Giappichelli, Torino, 2009, 3^a, pp. 213 ss.

³⁷ È sufficiente, ad esempio, una delibera sinodale motivata di erezione della Onlus, richiesta da parte dell’organo competente della confessione diversa dalla cattolica, ovvero la circostanza di “essere ricollegati, in modo più o meno intenso, ad un gruppo confessionale che abbia concluso accordi con l’autorità governativa”. **P. LOJACONO**, *Enti ecclesiastici ed onlus: Problemi e prospettive*, in *Quaderni della Scuola di specializzazione in diritto ecclesiastico e canonico*, 5, Jovene, Napoli, 1999, pp. 21-27.

³⁸ **A. GUARINO**, *Diritto ecclesiastico tributario e art. 20 della Costituzione*, Jovene, Napoli, 2001, pp. 143 ss.



quelli aventi fine di beneficenza e istruzione, sancendo in tal modo il “principio di equiparazione”³⁹.

Tuttavia non può non rilevarsi che le attività elencate nel decreto legislativo vanno ad integrare l’elenco pattizio, che non può definirsi tassativo, delle c.d. attività diverse da quelle di religione o di culto citate all’art. 16 lett. b) della l. 222/1985 e nelle norme delle Intese stipulate con le altre confessioni⁴⁰. La normativa pattizia rappresenta il presupposto da cui non può prescindere il legislatore statale; il regime Onlus si aggiunge, con riguardo alle sole attività diverse, al regime pattizio che tuttavia presuppone l’identità originaria degli enti ecclesiastici. Come giustamente rilevato in dottrina ciò significa che

“resta (e deve restare) invariato il rapporto tra attività istituzionali e attività diverse definito dalle norme patrizie ... che costituiscono la vera ragion d’essere dell’ente ecclesiastico ... sicché le attività profane devono restare necessariamente secondarie dal punto di vista sia qualitativo sia quantitativo”⁴¹.

³⁹ **G. CATALANO**, *Sulla equiparazione agli effetti tributari del «fine di culto o di religione» con i fini «di beneficenza e istruzione»*, in *Il Diritto Ecclesiastico*, 1952, I, pp. 316-340. Più recentemente in dottrina si è sostenuto che «le attività c.d. tipiche di “religione e di culto” come indicate nelle leggi di derivazione pattizia, non esauriscono il campo delle finalità religiose intese in senso moderno». L’autore ritiene che tra le attività meritorie di tutela da parte del d.lgs. 460/97 “non possono non ricomprendersi quelle tradizionali di religione e di culto ... così come quelle solidaristiche d’ispirazione religiosa”. **A. FUCCILLO**, *Le nuove frontiere dell’ecclesiasticità degli enti*, Jovene, Napoli, 1999, pp. 68 ss.

⁴⁰ L’art. 16 della citata legge precisa che le attività di religione o di culto sono “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”; sono 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”. Sulle connessioni tra l’art. 10 del D. Lgs. 460/97 (legislazione unilaterale statale “*praeter legem*”) e l’art. 16 L. 222/85, cfr. **G. DALLA TORRE**, *Il sistema di accordi con la Chiesa cattolica e l’incidenza delle fonti unilaterali statuali*, relazione al Convegno nazionale di studio sul tema *Laicità e dimensione pubblica del fattore religioso - Stato attuale e prospettive*, svoltosi a Bari il 17-18 settembre 2009, in corso di pubblicazione. Anche le Intese stipulate tra lo Stato ed alcune confessioni religiose distinguono le attività di religione o di culto da quelle diverse. Queste ultime sono identiche per tutte, compresa la Chiesa cattolica, mentre le attività di religione o di culto variano a seconda della specificità della confessione cui si riferiscono, sebbene nella sostanza non si rilevano difformità sostanziali.

⁴¹ **P. FLORIS**, *Il regime Onlus e la sua compatibilità con la natura ecclesiastica degli enti*, in **AA.VV.**, *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato*, a cura di J. I. Arrieta, Marcianum Press, Venezia, 2007, p. 245. Cfr. anche **P. MONETA**, *Solidarietà sociale e religione: organizzazioni di utilità sociale*, in *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, cit., p. 1311.



Come è noto, gli enti ecclesiastici per ottenere il riconoscimento della personalità giuridica agli effetti civili⁴² devono dimostrare di svolgere in modo esclusivo o almeno prevalente l'attività di religione o di culto⁴³ (mentre le attività diverse da quelle di religione o di culto possono essere svolte marginalmente e sono soggette al diritto comune)⁴⁴.

Ora, il decreto legislativo sulle Onlus, individuando come soggetti destinatari della normativa di favore anche gli enti ecclesiastici, se da un lato impone come regola generale lo svolgimento *in via esclusiva* di una o più attività di utilità sociale così come elencate *sub art.* 10 lett. a), dall'altro detta una disciplina speciale in favore degli enti religiosi delle confessioni convenzionate con lo Stato prevedendo, invece, che a questi compete la qualifica di Onlus, limitatamente allo svolgimento delle attività di rilevanza sociale, che gli stessi enti, però, non sono obbligati a svolgere in via esclusiva, potendo anche svolgere attività diverse (art. 10, comma 9). Ciò permette agli enti ecclesiastici che spesso gestiscono attività nei settori dell'assistenza sociale, sociosanitaria ecc. di godere di ulteriori agevolazioni, previste per le Onlus, oltre a quelle previste per gli enti non commerciali.

In particolare l'art. 10, comma 9 del d. lgs. 460/97 prevede che gli enti ecclesiastici non sono tenuti ad osservare quanto disposto nella lett. c) dello stesso articolo, il quale prevede un espresso divieto (rivolto alle

⁴² P. PICOZZA, *L'ente ecclesiastico*, cit., pp. 140 ss.; ID., *Gli enti ecclesiastici: dinamiche concordatarie tra innovazioni normative e disarmonie del sistema*, in *QDPE*, 1/2004, pp. 165-182; G. LEZIROLI, *Il riconoscimento*, cit., pp. 247 ss.; S. BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi*, cit., pp. 129 ss.

⁴³ Si tralasciano in questa sede i casi in cui il fine di religione o di culto è presunto, come per quegli enti che si identificano con la confessione al punto che di essi "non può fare a meno"; è il caso di quegli enti che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica *per legge*, ma non solo. Sull'individuazione degli altri enti confessionali cattolici *in senso stretto* cfr. S. BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi*, cit., p. 105.

⁴⁴ Il fine costitutivo ed essenziale di religione o di culto non impedisce all'ente di svolgere anche attività diverse (art. 15, L. 222/1985). Tali attività sono soggette alle leggi dello Stato, ivi compreso il regime tributario. Il principio è stato sancito fin dal Concordato del 1929 (Cfr. art. 5 della L. n. 848 del 1929) ed è stato ribadito nell'Accordo di Villa Madama del 1984, con la legge n. 222 del 1984, laddove l'art. 7.3 precisa espressamente che ciò avvenga "nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti". *Ibid.*, p. 284. Il fine di religione o di culto costitutivo ed essenziale, dice la norma, può essere connesso a finalità caritative, ma soltanto a queste. "Altre attività, di istruzione, cultura, educazione, di lucro, editoriale, possono essere svolte ma devono mantenere un ruolo marginale e non assurgere al rango di finalità: esse cioè non devono, per la loro preponderanza o per la loro importanza qualitativa, condizionare la vita dell'ente". Cfr. C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, il Mulino, Bologna, 1996, 2^a ed., p. 339.



Onlus *tout court*) di svolgere attività diverse da quelle di utilità sociale⁴⁵. Tanto in coerenza con la disciplina *ad hoc* che il legislatore ha inteso formulare in favore degli enti ecclesiastici appartenenti alle confessioni convenzionate con lo Stato e alle associazioni di promozione sociale.

Si assiste, pertanto, ad un capovolgimento dei criteri adottati in sede di riconoscimento della personalità giuridica, così come richiesti dalla disciplina pattizia, laddove la *prevalenza* o l'esclusività del fine di religione e di culto, costitutivo ed essenziale, cede il passo, con riguardo alle Onlus, alla *prevalenza* dell'esercizio di attività diverse, cioè quelle di utilità sociale⁴⁶.

La *ratio* della eccezione dall'osservanza del divieto di svolgere attività diverse da quelle di utilità sociale di cui all'art. 10, lett. c) del d. lgs. 460/97 si spiega avuto riguardo al fatto che il criterio generalmente utilizzato dal legislatore per il riconoscimento della personalità giuridica degli enti confessionali nell'ordinamento dello Stato è quello delle attività dagli stessi svolte e più in particolare del discrimine legislativamente codificato tra le attività di religione e di culto e quelle diverse. Dunque l'eccezione di cui si parla è coerente con l'impianto complessivo del comma 9.

Infatti, in mancanza della eccezione per la prescrizione di cui alla lett. c) del comma 1 dell'art. 10 d. lgs. 460/97, tutti gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non avrebbero potuto diventare Onlus, sia pure parziali⁴⁷.

Allora, sembra corretto parlare di "ramo Onlus", appunto di Onlus parziali, a proposito di detti enti ecclesiastici che, potendo, come sovente accade, svolgere altre attività diverse da quelle di rilevanza sociale, non potrebbero a ragione essere considerati Onlus *tout court*.

Abbiamo visto che il decreto legislativo sulle Onlus contempla tra i beneficiari delle agevolazioni gli enti ecclesiastici con o senza riconoscimento della personalità giuridica da parte dello Stato, tanto che a ragione autorevole dottrina sostiene che

⁴⁵ La lettera c) dell'art. 10 prevede il "divieto di svolgere attività diverse da quelle menzionate alla lettera a) ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse".

⁴⁶ Per approfondimenti cfr. **P. MONETA**, *Solidarietà sociale e religione*, cit., pp. 1303 ss.

⁴⁷ Cfr. **G. DALLA TORRE**, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, cit., pp. 185-186. In dottrina si è osservato che nel caso di enti ecclesiastici, come i valdesi e gli ebraici che hanno come fini istituzionali contemporaneamente quello di assistenza e di istruzione, "sarà difficile distinguere, anche dal punto di vista soggettivo le attività istituzionali da quelle connesse, al fine di applicare le agevolazioni a seconda che si tratti di attività del primo o del secondo tipo". **A. MANTINEO**, *Enti ecclesiastici*, cit., p. 47.



“non è ... il riconoscimento dell’ente come ecclesiastico che ne permette la qualificazione, ai fini tributari, come Onlus, ma tale è il segmento di attività in cui l’ente opera qualora possa essere ricompreso nell’elenco di cui all’art. 10 1° comma del d. lgs. 460 del 1997”⁴⁸.

Pertanto, oltre al collegamento con la confessione di appartenenza è all’attività realmente svolta dall’ente che bisogna guardare e, cioè, se essa rientra o meno in quelle indicate all’art. 10, comma 1, lett. a) del decreto n. 460. Infatti se è vero che “in linea di principio” tale norma “può estendersi anche alle attività di religione o di culto in virtù della loro equiparazione alle finalità di beneficenza e di assistenza”⁴⁹, è pur vero che nella predisposizione del regolamento, cui è obbligata la costituenda Onlus, deve indicarsi necessariamente *quale attività*, tra quelle rientranti nel comma 1 della lett. a) dell’art. 10, è effettivamente svolta dall’ente che aspira a costituire il ramo Onlus. La precisazione formale contenuta nel regolamento, accompagnata dall’esercizio effettivo di quella stessa attività, diviene *conditio sine qua non* per costituire e mantenere in vita il ramo Onlus dell’ente ecclesiastico.

Con riguardo agli enti ecclesiastici cattolici, provvisti o meno di riconoscimento civile, potenziali fruitori della normativa di favore, potrebbero avere interesse ad usufruire delle agevolazioni previste per le Onlus le parrocchie, gli istituti religiosi, le chiese o i santuari, potendo rientrare la loro attività sia in quelle indicate al punto 7 (art. 10, lett. a), comma 1) del decreto legislativo (settore della 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 D.P.R. 30 settembre 1963, n. 1409) sia in quelle indicate al punto 9 (promozione della cultura e dell’arte)⁵⁰; anche le associazioni⁵¹ religiose

⁴⁸ F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., p. 274.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ I punti dell’art. 10, comma 1, lett. a) vanno interpretati con il combinato disposto dell’art. 10, comma 4, dello stesso decreto legislativo che prescinde dalla condizione del perseguimento delle finalità di solidarietà sociale verso le persone svantaggiate. Si considerano comunque inerenti a finalità di solidarietà sociale, tra le altre, quelle relative alla tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico di cui al punto 7 del comma 1 e quelle relative alla promozione della cultura e dell’arte di cui al punto 9, comma 1 dell’art. 10.

⁵¹ Per quanto riguarda le associazioni religiose in generale cfr. R. BACCARI, *Associazione: VII) Associazioni ecclesiastiche*, in *Enc. giur. Treccani*, cit., vol. III; G. CASSANDRO, *La disciplina delle associazioni e la codificazione del '17*, in *Studi in onore di G. Catalano*, Rubbettino, Soveria Mannelli, 1998, pp. 369 ss; V. MARANO, *Il fenomeno associativo nell’ordinamento ecclesiale*, Giuffrè, Milano, 2003. Sulla distinzione tra



o laicali (associazioni di fedeli, confraternite) o associazioni di fatto (riconosciute dalla sola autorità ecclesiastica ma non dallo Stato) potrebbero avere interesse a costituire un ramo Onlus nei settori della beneficenza, ma anche dell'istruzione o della formazione⁵².

Oggetto di osservazioni critiche da parte della dottrina ecclesiasticistica è stato il Parere del Consiglio di Stato del 28 settembre 2000, n. 289, secondo cui le fabbricerie⁵³ "possono rientrare nella tipologia degli enti (associazioni, fondazioni) aventi titolo ad acquisire la qualifica di O.N.L.U.S."⁵⁴. Tale parere è stato richiamato nella Risoluzione resa dall'Agenzia delle Entrate del 10 gennaio 2002, n. 6/E⁵⁵, in relazione ad un'istanza di interpello avanzata da una fabbriceria autoqualificatasi come ente ecclesiastico di natura privatistica svolgente, quale Onlus, attività di tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico e storico di cui alla legge n. 1089 del 1939, nonché di promozione della cultura e dell'arte⁵⁶.

In dottrina si è evidenziata la incompatibilità tra regime giuridico proprio della fabbriceria e regime giuridico della Onlus, atteso che le

associazioni private e pubbliche ai sensi della *Istruzione in materia amministrativa* della C.E.I. del 2005, cfr. **V. MARANO**, *La personalità giuridica degli enti ecclesiastici e in particolare dell'associazione dei fedeli*, in *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato*, cit., pp. 185 ss.

⁵² Con riferimento alle confraternite, in dottrina si è parlato di "storica identità non profit". **F. MARGIOTTA BROGLIO**, *Le fabbricerie tra configurazione napoleonica e tentazioni anglosassoni*, in Opera della Primaziale Pisana, *La natura giuridica delle fabbricerie*, Giornata di studio, Pisa 4 maggio 2004, Quaderno n. 16, Bandecchi & Vivaldi, Pontedera, 2005, pp. 33-39.

⁵³ Sulle fabbricerie in generale cfr. **M. MORESCO**, *Fabbriceria*, in *Nuovo dig. It.*, vol. V, Torino, 1938, pp. 771 ss.; **P. G. CARON**, *Fabbricerie*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XVI, Milano, 1967, pp. 196 ss.; **M. FERRABOSCHI**, *Fabbricerie*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XIII, Roma, 1989. In particolare, sulla personalità giuridica cfr. **R. COPPOLA**, *La personalità giuridica degli enti ecclesiastici (in particolare delle fabbricerie) nel diritto italiano*, in *Fabbricerie, Fabbriche e Opere del Duomo*, Atti del I Convegno Nazionale, Bari 20 e 21 giugno 1991, Levante Editori, Bari, 1995, pp. 121-124.

⁵⁴ Pubblicato in *QDPE*, 3/2001, p. 1062. Giova rilevare che il Consiglio di Stato in tale occasione ha motivato la conclusione di cui sopra richiamando la sentenza della Corte Costituzionale n. 396/1988 che dichiarava l'illegittimità dell'art. 1 della Legge Crispi, dalla quale ha fatto discendere due premesse: 1) "la necessità di privilegiare quell'interpretazione della normativa di riferimento che risulti nel sistema vigente meno compressiva della libertà dei privati di contribuire alla tutela del patrimonio storico artistico"; 2) «la natura essenzialmente privatistica delle Fabbricerie».

⁵⁵ L'Agenzia delle Entrate ha condizionato l'accesso dell'ente al regime agevolativo alla modifica dello statuto, ai sensi dell'art. 10, comma 1 del d.lgs. 460/97. Rinvenibile su www.cerdef.it.

⁵⁶ Si tratta dell'Opera della Primaziale Pisana (fabbriceria della Cattedrale di Pisa) il cui statuto, così come modificato in conformità alle previsioni normative del d.lgs. n. 460/1997, è stato approvato dal Ministro dell'Interno con Decreto del 2 luglio 2002, pubblicato su G.U. del 10 agosto 2002, n. 187.



attività che la fabbrica aspirante Onlus “dichiara di svolgere non hanno nulla a che vedere con le precise finalità assegnate dalla legge alle fabbricerie”⁵⁷.

In particolare, Margiotta Broglio esprime nel merito “forti dubbi sulla riduzione del culto e dell’ufficiatura delle chiese a mere attività di utilità o solidarietà sociale” e, in particolare, mostrandosi critico nei confronti del parere del 28 settembre 2000 del Consiglio di Stato,

“anch’esso dimentico delle finalità essenziali della fabbrica (manutenzione e restauro della Chiesa in quanto luogo di culto aperto al pubblico, non in quanto museo a pagamento; restauro degli stabili annessi; amministrazione dei beni destinati a spese di ufficiatura e di culto; provvista delle spese per arredi, suppellettili e impianti necessari alla fruizione della chiesa e della sacrestia in quanto luoghi di culto e non spazi culturali, museali o espositivi)”⁵⁸,

⁵⁷ A tal proposito l’autore precisa che le attività delle fabbricerie sono tassativamente indicate dall’art. 37, comma 1, lett. a), b), c) del D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33. **F. MARGIOTTA BROGLIO**, *Le fabbricerie*, cit., pp. 33-39. Sulle attività proprie delle fabbricerie e sul loro collegamento solo indiretto con il fine di culto, cfr. le considerazioni svolte al riguardo da **P. MONETA**, *Le fabbricerie nella teoria degli enti ecclesiastici*, in *La natura giuridica delle fabbricerie*, cit., p. 45 che così osserva: “Si tratta di una finalità che soltanto indirettamente, in quanto indirizzata a predisporre e curare gli ambienti in cui dovranno svolgersi le funzioni liturgiche, viene ad assumere una finalità culturale. Ma è la stessa disciplina specifica delle fabbricerie (sia canonica che civile) che si preoccupa di escludere ogni più diretta rilevanza in ordine al culto, facendo ad esse divieto di ingerirsi in tutte le attività più strettamente culturali (come ribadisce l’ art. 35 del DPR 13 febbraio 1987 n. 33 che contiene l’attuale regolamentazione giuridica statale di questi enti)”.

⁵⁸ Precisa l’autore: «Ebbene il nostro Consiglio di Stato, tra un acronimo e l’altro, scopre che le fabbricerie non sono enti ecclesiastici in senso proprio, ma evita accuratamente di richiamare le norme pertinenti in tal senso della legge n.222/1984 e le norme del diritto canonico sull’erezione dei medesimi enti. E ci comunica, con riferimento alla assai discussa e precedente pronuncia della Cassazione 26 ottobre 1984, che le azioni delle fabbricerie rientrerebbero tra le libertà dei *privati* di contribuire alla tutela del patrimonio storico e artistico (gli obblighi di cui alla legge n. 222/1984 e al relativo Regolamento, sarebbero quindi solo dei simpatici *optionals*); che ad esse si applica il criterio dello svolgimento in forma privata di funzioni un tempo di pertinenza esclusivamente pubblica (neppure con il Concordato del 1929 tali erano ritenute le funzioni di ufficiatura e culto nelle chiese); che i controlli della pubblica amministrazione sulle fabbricerie sono “espressione di assetti non consoni all’attuale concezione pluralistica dello Stato”; che, di conseguenza, le fabbricerie hanno “natura essenzialmente privatistica” e sono preposte alla tutela, promozione e valorizzazione delle cose di interesse artistico, per cui hanno titolo ad acquisire la qualifica di *onlus*». **F. MARGIOTTA BROGLIO**, *Le fabbricerie*, cit., pp. 33-39.



prospetta come soluzioni alternative la strada della abrogazione della legge n. 222/1985 e la trasformazione di tutti gli enti con finalità di religione e di culto in Onlus oppure la stipula di un accordo concordatario integrativo ex art. 13, comma 2, del Concordato 1984

“per restituire ... alle fabbricerie ciò che è delle fabbricerie, ridefinendo pattiziamente” (facendo leva sull’art. 12, comma 1 del Concordato) “con maggiore precisione, la natura, i fini e le attività di istituzioni tanto antiche e tanto benemerite per il soddisfacimento delle esigenze religiose dei cittadini”⁵⁹.

In altre parole le fabbricerie “per vestire l’abito delle Onlus, dovrebbero cambiare pelle”⁶⁰.

Giova rilevare che, oltre al citato parere del Consiglio di Stato del 28 settembre 2000, si rinvencono soltanto cinque pareri emessi dall’Agenzia per le Onlus (due in tema di devoluzione del patrimonio e tre in tema di cancellazione)⁶¹ e qualche pronuncia giurisprudenziale⁶².

⁵⁹ F. MARGIOTTA BROGLIO, *Le fabbricerie*, cit., pp. 33-39.

⁶⁰ L’espressione è di P. CONSORTI, *Se le fabbricerie possano essere Onlus*, in *Il Diritto Ecclesiastico*, 2005, fasc. 1, p. 228.

⁶¹ Tra questi meritano un cenno particolare il parere (richiesto dall’Agenzia delle Entrate Direzione Regionale della Calabria), positivo, in merito alla cancellazione dall’Anagrafe unica delle Onlus di un’associazione configurata come ramo Onlus di una parrocchia, in ragione della genericità delle attività di utilità sociale svolta, non conforme a quanto richiesto dall’art. 10 co. I, lett. b) del d. lgs. n. 460/1997; nonché il parere (richiesto dall’Agenzia delle Entrate Direzione Regionale del Friuli Venezia Giulia), sempre positivo, in merito alla cancellazione dall’Anagrafe unica delle Onlus di un ramo Onlus di una parrocchia, in ragione della sopravvenuta inesistenza del settore di attività agevolabile, atteso l’avvenuto raggiungimento dell’unico scopo cui era preordinata la costituzione del predetto ramo Onlus. I pareri resi dall’Agenzia per le Onlus sono pubblicati sul sito *web* della stessa Agenzia. Con riguardo alla prassi si segnalano la Circolare del 26 febbraio 2003 n. 14 dell’Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento in tema di istruzioni e regole per le Direzioni Regionali per l’attività di verifica fiscale e controllo sulle Onlus, nonché la Circolare del 19 agosto 2005 n. 39 in tema di deducibilità delle erogazioni liberali effettuate a favore di organismi del terzo settore, tra cui le Onlus, ai sensi del D.L. n. 35/2005. Cfr. www.cerdef.it.

⁶² La giurisprudenza relativa alle Onlus in generale ha preso in esame prevalentemente casi di cancellazione o diniego di iscrizione all’anagrafe Onlus (C.T.P. Ancona, 27 settembre 2004, in *Il Fisco*, 1, 2004, p. 7378; Comm. Trib. Reg. per la Lombardia, 28 febbraio 2007, n. 13; C.T.P. Bari, 27 novembre 2007; T.A.R. Emilia-Romagna, sez. I, 19 dicembre 2007, n. 4480, in *Rass. Trib.*, 2008, p. 800, con nota di V. FICARI; Comm. Trib. Reg. per la Sicilia, 23 luglio 2009, n. 128; Comm. Trib. Reg. per il Lazio, 1 febbraio 2010, n. 12); in altri casi ha provveduto a chiarire la compatibilità tra realizzazione di utili e fine solidaristico dell’attività svolta da una Onlus nel rispetto delle prescrizioni al riguardo imposte dal d.lgs. 460/97 (Cass. Civ., SS.UU., 9 ottobre 2008, n. 24883); si è occupata della giurisdizione del Giudice Amministrativo (T.A.R. Lazio, sez. II, 16 novembre 2004, n. 13089, in *Riv. Giur. trib.*, 2005, p. 387; T.A.R. Emilia-



Con riguardo ai requisiti oggettivi che un soggetto ramo Onlus di un ente ecclesiastico dovrebbe possedere per considerarsi tale, oltre al principio di conformità confessionale e allo svolgimento di attività di utilità sociale, il legislatore non richiede, come nel caso del riconoscimento della personalità giuridica degli enti ecclesiastici, il requisito della territorialità dell'ente⁶³; coerentemente, infatti, con il carattere internazionale delle confessioni religiose e degli enti ad esse afferenti, possono assumere la qualifica di Onlus, come vedremo più diffusamente, anche gli enti non residenti⁶⁴.

Si tratta di una novità interpretativa introdotta dall' Agenzia delle Entrate nella Circolare Ministeriale 26.6.2006, n. 24/E che, in contrasto con quanto previsto nella precedente Circolare Ministeriale 26.6.1998, n. 168/E⁶⁵, estende anche agli enti non residenti in Italia la possibilità di

Romagna, sez. Parma, 22 marzo 2006, n. 104, in *Ragiusan*, 2006, fasc. 267, p. 41; C.T.P. Forlì, 2 luglio 2009, n. 71). Si è inoltre occupata dell'attività di assistenza sociale e della compatibilità tra il fine solidaristico della stessa e il pagamento di esigui corrispettivi non remunerativi da parte degli assistiti (C.T.P. Latina, 10 novembre 2006, in *Bollettino tributario*, 2007, p. 1916, con nota di E. SOLLINI; Cass. Civ. SS.UU., 23 aprile 2009, n. 9661, in *Corriere Tributario*, 2009, p. 2114-2120 con nota di L. PROVAGGI). Si è occupata ancora della previsione obbligatoria di devoluzione del patrimonio delle Onlus ex art. 10, co. I, lett. f) del d. lgs. n. 460/1997 (Cass. Civ., SS.UU., 3 novembre 2009, n. 23207, in *Mass. Foro It.*, 2009, p. 1367; nonché dell'assimilabilità tra Onlus e Inlus (T.A.R. Molise, sez. I, 24 settembre 2008, n. 715, in *Contratti Stato e enti pubbl.*, 2009, p. 23, con nota di Santoro. Da ultimo Cass. Civ., SS. UU., ord. 27 gennaio 2010 n. 1625 ha sancito la giurisdizione del giudice tributario sulle controversie aventi ad oggetto il provvedimento di cancellazione (o il rifiuto di iscrizione) dall'anagrafe, considerando per un verso che la Onlus non costituisce un tipo particolare di compagine sociale e che dunque l'iscrizione all'anagrafe non modifica lo status dell'ente appartenente ad una delle tipologie indicate dall'art. 10 del d. lgs. n. 460/1997; per altro verso che il motivo dell'istituzione dell'anagrafe ONLUS e la *ratio* ispiratrice del d. lgs n. 460/1997 sono di carattere squisitamente fiscale.

⁶³ Come invece richiesto, ai fini del riconoscimento della personalità giuridica degli enti ecclesiastici, sia dal Concordato del 1929 e insieme dall'Accordo di Villa Madama del 1984 (art. 29 lett. b) del Concordato e art. 7.2 L. 121 del 1985), sia dalle intese delle altre confessioni stipulate con lo Stato (art. 21, I. Avv.; art. 21, I. Isr; art. 11, I. Batt; art. 19, I. Lut.).

⁶⁴ Si considerano non residenti quegli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o dell'amministrazione, o l'oggetto principale, fuori dal territorio dello Stato. Art. 73, 3° comma, D.P.R. 22.12.1986, n. 917.

⁶⁵ In questa si affermava che "i requisiti necessari per la qualificazione di un soggetto nell'ambito delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, indicati nel comma 1 art. 10 del decreto legislativo n. 460 del 1997, non consentono di ricomprendere in tale tipologia soggettiva gli enti non residenti, ciò anche in assenza di un'espressa esclusione normativa in tal senso". Circolare Ministeriale Agenzia delle Entrate 168/E/1998, pubblicata in G.U. del 10.7.1998 n. 159.



accedere alle agevolazioni previste dalla disciplina tributaria in favore delle Onlus⁶⁶.

Pertanto, potranno assumere la qualifica di Onlus anche enti religiosi di diritto straniero che operano in Italia, pur se privi del riconoscimento della personalità giuridica. Tale interpretazione estensiva sembra, tuttavia, andare oltre i confini previsti dalla normativa pattizia, con riguardo a quanto disposto ai fini del riconoscimento della personalità giuridica degli enti confessionali stranieri. Come noto, infatti, se questi hanno sede all'estero e operano in Italia, sono considerati enti riconosciuti anche per lo Stato italiano laddove abbiano chiesto ed ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica da parte dello Stato in cui hanno sede, fatta salva la conformità all'ordine pubblico dello scopo e dell'attività dell'ente⁶⁷ e a condizione di reciprocità⁶⁸; inoltre, per quegli enti stranieri che hanno sede in Italia o il cui oggetto principale sia in Italia, si applicheranno, ai fini del riconoscimento della personalità giuridica, le norme previste dall'ordinamento italiano (art. 25.1, legge n. 218/1995)⁶⁹.

⁶⁶ Al riguardo, si precisa nella successiva Circolare Ministeriale che l'affermazione recata nella precedente Circolare, "non deve intendersi come una preclusione assoluta al riconoscimento della qualifica di Onlus per gli enti di diritto straniero". Pertanto, "ricorrendo tutti i requisiti di cui al citato art. 10, comma 1, del d. lgs. n. 460 del 1997, nulla osta al riconoscimento della qualifica di Onlus in favore degli enti residenti all'estero e, quindi, alla possibilità che gli stessi siano ammessi a beneficiare del relativo regime agevolativi". Circolare Ministeriale Agenzia delle Entrate 24/E/2006. Ovviamente la soluzione offerta dalla Agenzia delle entrate con Circolare Ministeriale, sebbene in ossequio al principio della parità di trattamento tra enti di diritto straniero e soggetti residenti, non è esente da contraddizioni derivanti dalla difficoltà per gli enti non residenti di osservare il rispetto degli stessi requisiti formali previsti per i soggetti di diritto italiano (l'ente di diritto straniero dovrebbe redigere lo statuto seguendo i criteri formali tipici dell'ordinamento italiano); difficile sarebbe anche operare un'efficace attività di controllo nei confronti delle Onlus non residenti (si pensi alla difficoltà nell'acquistare informazioni da parte dell'autorità statale).

⁶⁷ Art. 16-1, legge 218/95. Il Ministero, accertata la sussistenza del riconoscimento della personalità giuridica da parte dell'ordinamento straniero dell'ente, la cui attività e fini fossero conformi all'ordine pubblico, effettua una "presa d'atto" automatica senza che vi sia un atto formale di riconoscimento della capacità giuridica. Per questa ragione il Consiglio di Stato ha ritenuto opportuno che gli enti stranieri con fini di religione curino di ottenere l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche allo scopo di tutelare i terzi in buona fede (Sez. I, 9 gennaio 1987, n. 1848). **F. FINOCCHIARO**, *Diritto ecclesiastico*, cit., pp. 328-329.

⁶⁸ Cfr. art. 16, disposizioni sulla legge in generale.

⁶⁹ Gli enti confessionali stranieri, però, agiscono in Italia come una persona giuridica privata, ma senza godere dei vantaggi e dei privilegi degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. Così **C. CARDIA**, *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., pp. 332-333. In dottrina si sottolinea la contraddizione del requisito della sede in Italia con il



Nel caso delle Onlus di enti ecclesiastici stranieri non riconosciuti, invece, mancherebbe un controllo dei requisiti formali da parte dello Stato italiano (e, probabilmente, da parte dello Stato straniero), come invece richiesto agli enti residenti (statuti, atti costitutivi redatti per atto pubblico, per scrittura privata registrata o autenticata che prevedono un oggetto esclusivo di carattere non commerciale, decreto della competente autorità ecclesiastica); resta quindi la difficoltà di accertare di volta in volta l'esistenza dei requisiti formali di una Onlus non residente.

Al fine di individuare i criteri da adottare per la qualificazione tributaria di un "ente non lucrativo di diritto straniero" con sede in Italia, al legislatore tributario non resta che utilizzare il parametro sostanziale, rappresentato dall'attività concretamente realizzata nel territorio nazionale attesa la difficoltà oggettiva di individuare gli elementi formali che, invece, sono richiesti nell'individuazione degli enti residenti.

A prescindere dalla possibile efficacia retroattiva della Circolare a favore di quegli enti che in passato, in virtù della precedente interpretazione si sono visti negare la possibilità di accedere all'agevolazione fiscale, non possono ignorarsi le possibili discriminazioni scaturenti dall'assimilazione, riconosciuta dalla Circolare Ministeriale del 2006, tra enti profani di diritto straniero ed enti ecclesiastici di confessioni senza intesa.

Il pregio del d. lgs. 460/1997 è quello di aver offerto la possibilità anche agli enti religiosi di svolgere le c.d. attività diverse nei più svariati settori della società civile, senza il rischio di perdere la natura di enti ecclesiastici. In tal modo gli enti religiosi non solo possono usufruire delle agevolazioni derivanti dalle norme pattizie ma possono aggiungervi anche quelle previste dal decreto sulle Onlus.

Tuttavia in dottrina si coglie il limite della normativa presa in esame nella maggior attenzione dedicata all'individuazione dei soggetti più svariati, anche appartenenti al mondo confessionale, potenziali fruitori delle agevolazioni fiscali, a discapito dell'obiettivo indicato nella legge delega (n. 662/1996 art. 3) che prevedeva si giungesse "alla definizione di un ente non commerciale, conferendo rilevanza a elementi di natura obiettiva connessi all'attività effettivamente esercitata"⁷⁰.

carattere sovranazionale della Chiesa. A tal proposito cfr. **M. TEDESCHI**, *Note in tema di nazionalità degli enti ecclesiastici*, in *Archivio giuridico "Filippo Serafini"*, 191, 1976, p. 3.

⁷⁰ Pubblicata in *G.U.* del 28 dicembre 1996 n. 303.



3 - L'esclusione degli enti religiosi delle confessioni non convenzionate con lo Stato

Restano esclusi dalla disciplina speciale di cui si è detto gli enti religiosi afferenti alle confessioni prive di intesa con lo Stato che potranno assumere la qualifica di Onlus se svolgono, invece, in via esclusiva, le attività di rilevanza sociale, fermo restando il rispetto degli altri requisiti previsti per le Onlus *tout court*.

Vero è che la normativa di favore relativa agli enti religiosi sembra costituire non già una "eccezione" quanto piuttosto una disciplina *ad hoc*, una vera e propria diversità di regime a favore di taluni enti ecclesiastici, cioè quelli appartenenti alle confessioni con intesa. La scelta operata dal legislatore ha suscitato diverse perplessità.

Infatti, in dottrina si è argomentato che

"la parificazione alle Onlus solo degli enti delle confessioni religiose che abbiano stipulato patti, accordi o intese con lo Stato sembra di dubbia conformità con gli art. 8, 1° comma, 19 e 20 della Costituzione, in quanto agevola l'esercizio di un aspetto pratico della libertà religiosa – prestare assistenza ai deboli – solo a una parte delle confessioni religiose esistenti in Italia, escludendo le altre"⁷¹;

altri hanno individuato come *ratio* a fondamento della normativa la considerazione che la confessione che ha stipulato l'intesa con lo Stato ha assunto un ruolo significativo per la collettività. Pertanto, secondo tale tesi non può parlarsi di contrasto con gli artt. 20, 3 e 8, primo comma della Costituzione, trattandosi di una

"peculiarità la cui *ratio* deve farsi risalire a quella rilevanza sociale della confessione religiosa cui gli enti in questione appartengono, che è stata accertata tramite l'intesa e che, in qualche modo, è giustificativa dell'intesa stessa"⁷².

⁷¹ F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., p. 275; P. FLORIS, *Le nuove stagioni del diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, 1999, p. 64; P. CONSORTI, *Le onlus e la disciplina degli enti ecclesiastici*, in AA.VV., *Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale. Aspetti giuridici, economici, fiscali*, Atti del Convegno di Pisa 27-28 marzo 1998, a cura di L. Bruscutta e E. Rossi, Giuffrè, Milano, 2000, pp. 130-131; ID., *Il pasticciaccio brutto delle "Onlus parziali"*, in *QDPE*, 3/2003, pp. 701-706; V. TOZZI, *Istituzioni ecclesiastiche, caritative e non profit*, in *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, cit., p. 1648.

⁷² G. DALLA TORRE, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, cit., p. 316. Lo stesso Autore precisa che gli enti religiosi che non hanno stipulato un'intesa con lo Stato possono, tuttavia, godere delle agevolazioni fiscali previste genericamente dal Decreto Legislativo essendo equiparati agli enti non commerciali. Potranno peraltro essere



L'acquisizione di quella rilevanza sociale, cui potrebbe ambire una confessione, incontrerebbe, tuttavia, ostacolo nella impossibilità di accedere al regime fiscale agevolativo che, in caso contrario, attraverso lo svolgimento di attività nel campo dell'assistenza, della carità o della beneficenza, consentirebbe di diffondere la propria fede religiosa in conformità alle previsioni degli artt. 8, 1 comma e 19 Cost., e, quindi, di far maturare le condizioni che permetterebbero alle stesse di richiedere un'intesa⁷³.

In effetti l'intesa presuppone un preventivo esame sulla "natura religiosa della confessione, sulla affidabilità del suo assetto organizzativo e del suo modo di agire"⁷⁴.

Certamente il fondamento del d. lgs. 460/97 sembra essere coerente con lo scopo promozionale dell'art. 20 della Costituzione: «tale ratio è finalizzata a rendere possibile la riconduzione de "il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto" ad un universo di significati comparabile con quello degli enti esponenziali dei gruppi promotori di analoghe iniziative e attenti al progresso spirituale della società»⁷⁵.

Gli ostacoli maggiori che un ente non convenzionato si troverebbe ad affrontare per diventare Onlus ai sensi della disciplina di carattere generale sarebbero vari: innanzitutto la compatibilità tra l'attività di utilità sociale e le attività di religione o di culto che lo stesso ente potrebbe continuare a svolgere solo se esse fossero direttamente connesse alla prima che, dovrebbe essere, pertanto, principale; inoltre non va sottovalutato l'obbligo di darsi un ordinamento democratico a

qualificati Onlus ricorrendo i presupposti indicati dall'art. 10. Cfr. anche **A. FUCCILLO**, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti*, cit.; **P. MONETA**, *Solidarietà sociale e religione*, cit., pp. 1303 ss.; **V. TOZZI**, *Istituzioni ecclesiastiche, caritative e non profit*, in *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, cit., pp. 1627 ss.; **A. GUARINO**, *Organizzazioni non lucrative*, cit., p. 36, n. 44.

⁷³ A tal proposito osserva attenta dottrina: "Va detto che l'impegno delle Chiese e dei loro enti alla carità nelle sue molteplici modalità di estrinsecazione costituiva e costituisce anche un modo efficace e ben rispondente all'esigenza di diffondere una verità orientata alla prassi e di affermare anche nel contesto sociale, i valori che costituiscono patrimonio della rispettiva comunità religiosa. Ciò spiega e giustifica lo sforzo di radicare e consolidare istituzioni e riferimenti ben identificabili in settori chiave della società, che siano in grado di incanalare al suo interno un progetto culturale-religioso di tipo determinato, traducendone la dimensione astratta nei contenuti dell'azione concreta". Cfr. **M. C. FOLLIERO**, *Enti religiosi e non profit tra welfare state e welfare community: la transizione*, Giappichelli, Torino, 2010, 2^a ed., p. 78.

⁷⁴ **P. MONETA**, *Solidarietà sociale e religione*, cit., p. 1322.

⁷⁵ **S. BERLINGÒ**, *Enti e beni religiosi in Italia*, cit., p. 20; sulla rilevanza dell'art. 20 Cost. cfr. **R. COPPOLA**, *Poteri dello Stato, Chiesa cattolica e confessioni religiose nella Costituzione italiana*, in *Diritto e storia*, n. 2, 2003, all'url www.dirittoestoria.it.



fronte del principio gerarchico che è proprio di non poche confessioni religiose⁷⁶; non ultimo l'obbligo di utilizzare l'acronimo Onlus.

Riteniamo che, ove pure l'ente riesca a superare gli indicati ostacoli, non potrebbe non farlo, se non a costo di subire un evidente snaturamento della propria originaria e peculiare configurazione confessionale. Tanto potrebbe evitarsi solo costituendo un ente parallelo ad un ente ecclesiastico non convenzionato che risponda a tutti i requisiti richiesti dal d. lgs. 460/97 per le Onlus profane.

Non mancano perplessità e interrogativi con riguardo a quelle confessioni che hanno stipulato un'intesa con lo Stato cui non è seguita una legge di approvazione⁷⁷. Se, infatti, l'art. 10 n. 9 del d. lgs. 460/97 prevede la possibilità di qualificare come Onlus⁷⁸ solo gli enti ecclesiastici delle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato "patti, accordi o intese", sembrerebbe paradossale che in tale categoria non rientrino gli enti di quelle confessioni che hanno stipulato l'intesa cui non è ancora seguita la legge di approvazione. In tal caso, infatti, potrebbe parlarsi di rilevanza sociale (a titolo di esempio, con riguardo all'Unione Buddhista Italiana oppure alla Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova), ma forse più correttamente di rilevanza sociale attenuata o non perfetta, atteso che, appunto, alla stipula dell'intesa non è poi seguita la successiva legge di approvazione, strumento indispensabile affinché il patto tra lo Stato e la singola confessione abbia efficacia nell'ordinamento italiano. La discriminazione potrebbe apparire più evidente laddove si consideri che la legge di approvazione di un'intesa potrebbe non essere varata per mere ragioni di natura politica⁷⁹. Non solo.

Se si considera, come abbiamo rilevato nel paragrafo precedente, che l'Agenzia delle Entrate con Circolare Ministeriale n. 24/E del 2006 ha esteso la possibilità di accedere alle agevolazioni previste dal d. lgs. n. 460/1997 anche agli enti non residenti, il contrasto diverrebbe ancor più stridente. Infatti, a rigore la normativa fiscale agevolativa dovrebbe estendersi anche agli enti religiosi non residenti, afferenti a confessioni

⁷⁶ G. FELICIANI, *Organizzazioni "non profit" ed enti confessionali*, cit., p. 19.

⁷⁷ Recentemente nell'aprile 2007 il Governo ha stipulato ulteriori sei intese con altre confessioni religiose allo stato ancora non munite della relativa legge di approvazione e pertanto prive di effettiva vigenza nell'ordinamento dello Stato: l'Unione Buddhista Italiana, la Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova, la Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli ultimi giorni [mormoni], l'Unione Induista Italiana, la Sacra Arcidiocesi Ortodossa d'Italia, la Chiesa Apostolica in Italia.

⁷⁸ Si ribadisce, limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1, cioè quelle considerate di utilità sociale.

⁷⁹ N. COLAIANNI, *Le intese con i Buddhisti e i Testimoni di Geova*, in *QDPE*, 2/2002, pp. 475- 490.



con o senza intesa. Si potrebbe dare, allora, l'ipotesi di veder, ad esempio, parificata la posizione di un ente laico, straniero, rispetto alla posizione di un ente religioso, residente in Italia (limitato per il fatto di afferire ad una confessione con Intesa, sebbene non approvata).

Nel tentativo di chiarire che la specialità di trattamento operata dal legislatore non dovrebbe incorrere nel rischio di incostituzionalità perché contraria all'art. 20 della Costituzione, in dottrina si è rilevato che

“quando si stabiliscono agevolazioni, regimi speciali, misure promozionali a favore di determinate espressioni del sentire religioso, è logico che si esiga, da parte statale, il possesso di determinati requisiti, che ci si riservi la ricognizione od il controllo di determinati aspetti che diano garanzia dell'effettiva meritevolezza”⁸⁰

del trattamento fiscale di favore.

La presenza di un accordo con lo Stato presuppone una valutazione da parte di quest'ultimo di conformità dello statuto all'ordinamento giuridico italiano, la cui compatibilità è richiesta dall'art. 8 della Costituzione. Diverso è il caso, si precisa, in cui lo Stato deve

“assicurare una parità di trattamento nei riguardi di qualunque espressione, individuale o collettiva, della religione (...). L'adottato criterio di differenziazione sembra esorbitare da quell'ambito di libertà religiosa che non ammette discriminazioni e trova quindi una sua più precisa giustificazione che lo dovrebbe mettere al riparo da eccezioni di incostituzionalità”⁸¹.

La ragione della diversità di trattamento viene indicata nella relazione di accompagnamento al d.lgs. 460/1997 in cui si legge che “equiparare agli enti ecclesiastici riconosciuti anche quelli privi di tale riconoscimento avrebbe comportato notevoli difficoltà in sede di controllo dei presupposti qualificativi di tali enti”⁸².

Peraltro non manca in dottrina chi sostiene, che

“gli enti acattolici ancora sottoposti alla legge del 1929 ben difficilmente possono essere qualificati Onlus soprattutto in

⁸⁰ P. MONETA, *Solidarietà sociale e religione*, cit., pp. 1322-1323.

⁸¹ P. MONETA, *Solidarietà sociale e religione*, *ibidem*.

⁸² Relazione di accompagnamento al decreto legislativo n. 460/1997, pubblicata in *Italia oggi*, 1 dicembre 1997, p. 83.



ragione del divieto di svolgere attività diverse da quelle legislativamente definite di utilità sociale”⁸³.

Si rileva che gli enti non riconosciuti verrebbero accomunati anche gli enti confessionali, riconosciuti ai sensi della legge sui “culti ammessi” del 1929, per i quali i “presupposti qualificativi” sono già stati vagliati dalla pubblica amministrazione nel corso del procedimento di attribuzione della personalità giuridica⁸⁴.

Inoltre, l’esclusione degli enti non convenzionati rappresenterebbe, come rilevato in dottrina, una

“violazione apprezzabile in termini di irragionevolezza, soprattutto con riferimento agli enti riconosciuti da confessioni dotate di personalità giuridica civile, cioè da confessioni religiose a loro volta riconosciute dallo Stato, benché prive d’intesa”⁸⁵.

Agli enti confessionali sfavoriti dalla norma in questione non resta che costituire Onlus vere e proprie, o anche ‘enti di promozione sociale’ che ottengano il riconoscimento di tale qualifica dal Ministero dell’interno, come di recente è avvenuto nel caso la Chiesa di Scientology che ha costituito le Onlus Narconon, dirette al recupero dei tossico-dipendenti⁸⁶.

4 - Le deroghe riservate agli enti ecclesiastici

Tra i più rilevanti benefici a carattere fiscale destinati agli enti ecclesiastici dal d. lgs. 469/1997 assumono rilevanza la decommercializzazione delle attività istituzionali svolte per fini di solidarietà sociale e l’incentivazione delle erogazioni liberali a favore delle Onlus, che operano con finalità solidaristiche nei settori indicati dal decreto legislativo. Le agevolazioni fiscali previste dal legislatore statutale, tuttavia, ricalcano quelle già introdotte dal regime pattizio che vanno ad intrecciarsi ora con quelle previste dal decreto in esame⁸⁷. La

⁸³ P. LOJACONO, *Enti ecclesiastici ed onlus: Problemi e prospettive*, cit., pp. 15 ss..

⁸⁴ Così A. GUARINO, *Diritto ecclesiastico tributario*, cit., p. 149.

⁸⁵ P. FLORIS, *Il regime Onlus e la sua compatibilità con la natura ecclesiastica degli enti*, cit., p. 243.

⁸⁶ F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., p. 404.

⁸⁷ Sulle agevolazioni fiscali previste per gli enti confessionali cfr. P. PICOZZA, *L’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, cit., p. 124; A. GUARINO, *La giungla delle agevolazioni fiscali “religiose”. Una via per non perdersi*, in *QDPE*, 1/1998, pp. 115-136; G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Giuffrè, Milano, 2008, pp. 201-213, 245-250.



caratteristica peculiare degli enti ecclesiastici è quella di essere soggetti al diritto speciale pattizio per quanto concerne le attività istituzionali quali quelle di religione o di culto e, al contempo, soggetti al diritto comune quando svolgono attività diverse, nel rispetto della loro natura e finalità.

Nel quadro delle eccezioni a favore degli enti ecclesiastici delle confessioni convenzionate si spiega perché il legislatore unilaterale abbia previsto particolari deroghe a favore degli enti ecclesiastici come la non applicabilità delle previsioni di cui alle lett. *h*) e *i*) dell'art. 10 che riguardano rispettivamente la disciplina del rapporto associativo⁸⁸, e l'uso dell'acronimo Onlus⁸⁹.

La ragione di tali eccezioni risiede comunque nella natura peculiare degli enti ecclesiastici e delle attività dagli stessi svolte in via principale (di religione e di culto) ed è coerente con la disciplina *ad hoc* prevista per tale tipologia di enti nella misura in cui cerca di contemperare il *proprium* dell'ordinamento confessionale con le finalità perseguite dal legislatore statale.

“Quello realizzato nel '97, si rileva in dottrina, è una sorta di incastro tra norme pattizie e norme di diritto comune. E tale incastro risulta retto e governato dalle prime norme”⁹⁰. E l'incastro tra norme unilaterali e norme pattizie si riflette anche sugli oneri che gravano sull'ente ecclesiastico che volesse costituire un ramo Onlus. È il caso dell'obbligo della tenuta delle scritture contabili di cui troviamo già

⁸⁸ Che per tutti gli altri soggetti Onlus deve essere democraticamente orientata, come ribadito dalla Circolare Ministeriale 26 giugno 1998, n. 168/E. Sulla *ratio* posta a fondamento della eccezione del requisito della democraticità posto a favore degli enti ecclesiastici cfr. **G. FELICIANI**, *Organizzazioni «non profit» ed enti confessionali*, cit., pp. 20-21. L'autore, infatti, denuncia, qualche mese prima dell'entrata in vigore del d.lgs. 460/97, l'esigenza che gli enti ecclesiastici, confessionali, d'ispirazione religiosa non vadano discriminati attraverso l'imposizione del requisito della democraticità che li vedrebbe esclusi dalle agevolazioni fiscali. L'eccezione prevista in loro favore, infatti, si fonda sul “rispetto della struttura e della finalità loro proprie che è espressamente tutelato dall'accordo concordatario del 1984 e dalle intese con alcune confessioni religiose”.

⁸⁹ Previsto obbligatoriamente nella denominazione e in ogni tipo di segno distintivo o comunicazione rivolta al pubblico. L'art. 10, comma 7, del decreto legislativo in esame stabilisce che non sono tenuti ad uniformarsi a tale previsione gli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. Questo “al fine della immediata riconoscibilità e a tutela della fede pubblica” (Circolare Ministeriale 26 giugno 1998, n. 168/E). Se ne deduce che l'eccezione trova la sua ragion d'essere nel fatto che gli enti delle confessioni religiose sono facilmente riconoscibili e, pertanto, la fede pubblica risulterebbe tutelata anche senza il segno distintivo dell'acronimo.

⁹⁰ **P. FLORIS**, *Il regime Onlus*, cit., p. 244.



menzione nel Decreto di approvazione della legge 222/1985 e, cioè, nelle norme pattizie tra Stato e Chiesa cattolica⁹¹.

Dunque, se da un lato il decreto legislativo riconosce alcune eccezioni a favore degli enti religiosi convenzionati con lo Stato, dall'altro prevede il rispetto di determinate condizioni, alla stessa stregua degli altri soggetti che chiedano di assumere la qualifica di Onlus. Pertanto, anche gli enti ecclesiastici che vogliano usufruire del regime tributario agevolativo, assumendo la qualifica di Onlus parziali, sono innanzitutto obbligati a predisporre le scritture contabili separate per le attività da essi svolte. Gli obblighi formali e contabili sono intesi, infatti, come strumento di trasparenza ed efficienza della gestione delle Onlus⁹².

Inoltre, anche agli enti ecclesiastici incombe l'onere della iscrizione presso l'anagrafe delle Onlus, istituita presso il Ministero delle Finanze⁹³. Così come sono tenuti al divieto di distribuzione degli utili, all'obbligo di impiegare gli utili o avanzi di gestione per la realizzazione delle attività Onlus e di quelle ad esse direttamente connesse, all'obbligo, in caso di scioglimento di devolvere il patrimonio ad altra Onlus o a fini di pubblica utilità⁹⁴.

A differenza dagli altri soggetti interessati, che sono tenuti a modificare il proprio statuto adeguandolo ai vincoli formali e sostanziali previsti dal decreto legislativo, gli enti ecclesiastici, nel rispetto della specificità loro propria, sono tenuti alla redazione di un semplice regolamento⁹⁵, nella forma della scrittura privata registrata,

⁹¹ Cfr. art. 8 del D.P.R. del 13 febbraio 1987, n. 33, pubblicato in G.U. del 19 febbraio 1987, n. 41 che così recita: "L'ente ecclesiastico che svolge attività per le quali sia prescritta dalle leggi tributarie la tenuta di scritture contabili deve osservare le norme circa tali scritture relative alle specifiche attività esercitate".

⁹² Cfr. art. 25, comma 1 del decreto legislativo n. 460/97. Come sottolineato dalla Circolare Ministeriale (26 giugno 1998, n. 168/E), la redazione delle scritture contabili cronologiche e sistematiche è tesa ad esprimere con completezza ed analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione, e ad evidenziare la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'organizzazione, distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali.

⁹³ Cfr. art. 11 d.lgs. n. 460/97. Sulla opportunità dell'iscrizione all'anagrafe delle Onlus e sul recente regolamento n. 266/2003 che potenzia i controlli statuali e che fugge ogni dubbio circa la regolarità degli enti ecclesiastici Onlus, cfr. **P. PICOZZA**, *Gli enti ecclesiastici: dinamiche concordatarie tra innovazioni normative e disarmonie del sistema*, QDPE, 1/2004, p. 179.

⁹⁴ Cfr. art. 10, comma 1, lett. d), e), f).

⁹⁵ La redazione del regolamento è finalizzata non solo a dare rilievo al collegamento tra l'ente (ad esempio la parrocchia) e il ramo Onlus ma anche a distinguere dal punto di vista patrimoniale i beni che fanno capo all'ente ecclesiastico rispetto a quelli del ramo Onlus (distinzione opportuna ai fini, ad esempio, del



che recepisca espressamente le clausole dell'art. 10, comma 1, del decreto legislativo n. 460 del 1997⁹⁶. La Circolare Ministeriale ha chiarito che ciò non significa che l'ente ecclesiastico debba modificare il proprio statuto⁹⁷. Ai fini dell'applicazione dei vincoli formali e sostanziali richiamati devono tenersi presenti anche le norme pattizie che regolamentano gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. In particolare, con riferimento agli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, va tenuto presente il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana⁹⁸, con il quale è stato precisato che agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti

“non sono ... applicabili ... le norme, dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, ad esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente

rispetto dei vincoli di destinazione in caso di scioglimento della Onlus). **P. FLORIS**, *Il regime Onlus*, cit., p. 246. Circa l'opportunità di una definizione dei rapporti tra l'ente ecclesiastico e gli altri enti operanti nel medesimo ambito cfr. **C.E.I. COMITATO PER GLI ENTI E I BENI ECCLESIASTICI**, *Istruzione in materia amministrativa*, cit., cap. V, in cui si esprime la preoccupazione di “evitare il rischio che le iniziative e le stesse strutture parrocchiali vengano sottratte alla soggettività della parrocchia per essere gestite da enti con propria autonomia e senza un esplicito collegamento ecclesiale”. La costituzione del ramo Onlus potrebbe evitare il rischio paventato; con il ramo Onlus, infatti, pur restando invariato, e anzi rafforzato dal regolamento, il legame con l'ente ecclesiastico, risulterebbe più nitida la distinzione sia con riferimento alle attività istituzionali svolte dall'ente rispetto a quelle diverse svolte dalla Onlus sia con riguardo alla gestione separata e agli oneri fiscali che ne discendono.

⁹⁶ Il regolamento deve prevedere espressamente che l'ente persegue un fine di solidarietà sociale, che lo stesso si impegni ad assumere il divieto di distribuire, anche in modo indiretto utili e avanzi di gestione, che si obbliga ad impiegare gli stessi per la realizzazione di attività istituzionali o di quelle connesse, che si obbliga a devolvere il patrimonio dell'organizzazione ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale in caso di scioglimento, che si obbliga a redigere il bilancio annuale (d.lgs. n. 460/97, art. 10, comma 1 lettere *b,d,e f,g*). Gli altri soggetti interessati, invece, sono tenuti ad inserire tali clausole espressamente nel proprio statuto; questo spesso comporta l'onere di modificare uno statuto.

⁹⁷ Opportunamente a tal proposito in dottrina si è evidenziato che gli adeguamenti statutari riguarderanno solo il ramo Onlus dell'ente e le modifiche richiederanno l'autorizzazione dell'autorità ecclesiastica cui l'ente è soggetto. Così **E. VITALI, A.G. CHIZZONITI**, *Manuale breve Diritto Ecclesiastico*, 3^a ed., Giuffrè, Milano, 2010, p. 107.

⁹⁸ Pubblicato in G.U. Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241, S.O. n.210 alla. In dottrina cfr. **P. FLORIS**, *Un mini-accordo sugli enti ecclesiastici*, in *Il Diritto Ecclesiastico*, 1997, I, pp. 889 ss.



ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private⁹⁹.

Pertanto, appare corretto ritenere che tutte le eccezioni prese in disamina sembrano essere connesse a qualità relative agli *interna corporis* degli enti ecclesiastici: la disciplina del rapporto associativo, il nome; mentre la disciplina riguardante gli aspetti pubblicistici e i riverberi all'esterno viene equiparata a quella degli altri soggetti Onlus. Da qui l'obbligo della redazione delle scritture contabili, l'onere di dare comunicazione all'anagrafe delle Onlus ecc.

Appare opportuno, ora, far cenno alle agevolazioni ed esenzioni di cui possono godere, alla stregua delle Onlus, gli enti religiosi che rivestono le caratteristiche tassativamente indicate dal d. lgs. 460/1997; esse sono varie e molto rilevanti. Si è già detto che lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale non costituisce esercizio di attività commerciale e, pertanto, non rientra nel calcolo delle imposte sui redditi; inoltre non concorrono alla formazione del reddito imponibile i proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse a quelle istituzionalmente svolte (art. 12). Peraltro la disciplina di favore prevede anche una incentivazione consistente nella detraibilità delle erogazioni liberali elargite da soggetti privati a favore delle Onlus (art. 13), così come sono stabilite altre agevolazioni fiscali in materia di IVA (art. 14), certificazione dei corrispettivi ai fini IVA (art. 15), ritenute alla fonte (art. 16), esenzioni dalla imposta di bollo (art. 17), esenzioni dalle tasse sulle concessioni governative (art. 18), esenzioni dall'INVIM e dalla relativa imposta sostitutiva (art. 20), esenzioni in materia di tributi locali (art. 21)¹⁰⁰, agevolazioni in materia di imposta di registro (art. 22), esenzione sull'imposta degli spettacoli (art. 23) agevolazioni per lotterie, tombole, pesche e banchi di beneficenza (art. 24)¹⁰¹. Ancora merita menzione la disposizione di cui all'art. 29 del d. lgs. 460/97 concernente i titoli di "solidarietà": tale norma prevede che per l'emissione di titoli c.d. "di solidarietà" è riconosciuta come costo fiscalmente deducibile dal reddito d'impresa la differenza tra il tasso

⁹⁹ Circolare Ministeriale 26 giugno 1998, n. 168/E.

¹⁰⁰ È utile precisare che la norma citata sembra avere un contenuto programmatico cioè si limita a contemplare la possibilità per gli enti locali di prevedere, in favore delle Onlus, riduzioni o esenzioni dei tributi di loro pertinenza e degli adempimenti ad essi connessi.

¹⁰¹ Cfr. **F. BOTTI**, *I provvedimenti regionali a sostegno degli enti confessionali che operano come Ipub o imprese di utilità sociale*, in *Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà*, cit., pp. 326-332; **G. RIVETTI**, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, cit., pp. 248-251.



effettivamente praticato e il tasso di riferimento determinato con decreto *ad hoc* del Ministro dell'Economia a condizione che i fondi raccolti, oggetto di gestione separata, siano destinati al finanziamento delle Onlus. Al citato Decreto Ministeriale si fa rinvio per disciplinare i soggetti abilitati all'emissione dei predetti titoli, le condizioni e i limiti, compresi quelli relativi ai tassi; deve precisarsi che, ad oggi, questa norma, pur di sicuro interesse, non sembra aver avuto pratica attuazione per via della mancata emanazione delle norme attuative.

Da ultimo, devono ricordarsi due importanti agevolazioni di recente adozione: la prima è quella introdotta dall'art. 14 comma 1, della legge n. 80 del 14 maggio 2005 (con cui è stato convertito il D.L. n. 25/2005); la citata norma prevede 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 di cui all'articolo 10, commi 1, 8 e 9, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, nonché quelle erogate in favore di associazioni di promozione sociale iscritte nel registro nazionale previsto dall'articolo 7, commi 1 e 2, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per oggetto statutario la tutela, promozione e la valorizzazione dei beni di interesse artistico, storico e paesaggistico di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42, 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”;

la piena fruibilità di tale rilevante agevolazione da parte delle Onlus parziali (art. 10 comma 9, d. lgs. 460/1997) e quindi da parte degli enti ecclesiastico Onlus è stata sancita e chiarita dall'Agenzia delle Entrate con circolare del 19.8.2005 n. 39/E¹⁰².

Non ultima deve essere considerata l'agevolazione prevista dagli artt. 337-340 della legge n. 266/2005 (legge finanziaria 2006) con cui è stata introdotta la possibilità per il singolo contribuente di destinare il proprio 5 per mille dell'IRPEF per le finalità e in favore dei tipi di enti precisati nella ridetta normativa, tra cui rientrano non solo le Onlus ex art. 10 d. lgs. 460/1997 ma anche le «associazioni e fondazioni riconosciute» che operano nei settori di cui all'art. 10 d. lgs. 460/1997.

¹⁰² Consultabile nel servizio di documentazione economica e tributaria all'indirizzo web: [//dt.finanze.it](http://dt.finanze.it). In dottrina cfr. le considerazioni svolte su tale misura agevolativa da N. FIORITA, *Federalismo fiscale*, cit., pp. 451-452.



“E così il 5 per mille finisce per interessare tanto gli enti ecclesiastici che abbiano scelto la veste aggiuntiva di Onlus, quanto gli enti ecclesiastici di tipo associativo o fondazio che semplicemente abbiano scelto di operare nei settori elencati nel decreto 460”¹⁰³.

Come sostenuto in dottrina, l’auspicio è che le agevolazioni previste dal d.lgs. sulle Onlus anche per gli enti confessionali

“potrebbero costituire le condizioni di partenza per la definizione di un diritto comune, a vantaggio di tutte le diverse formazioni sociali operanti a fini solidaristici, in cui le motivazioni e le ispirazioni religiose, pur acquisendo un loro specifico rilievo, non dovrebbero assumere carattere privilegiario, né costituire elemento di discriminazione”¹⁰⁴.

ABSTRACT

Reconstructive Review of legislation on non-profit organization of religious inspiration

Article 10 of Legislative Decree No 460/97 sets out the criteria for the classification of non-profit organization providing for the respect of both objective and subjective elements. They are autonomous and distinct category relevant only for tax purposes. The Legislative Decree no. 460/97 newly introduced tax legislation concerning non-profit organization, to which are assimilated some of the religious institutions agreements with the state, limited to the conduct of activities related to the "Third sector". Excluded from the rules pertaining to special religious bodies denominations without agreement with the State which may take place if the status of a non-profit organization, however, limited to, the activities of social significance, subject to compliance with other requirements for non-profit organization tout

¹⁰³ Così P. FLORIS, *Il regime Onlus*, cit., p. 250; cfr. sul punto anche N. FIORITA, *Prime riflessioni*, cit., pp. 453 ss..

¹⁰⁴ A. MANTINEO, *Enti ecclesiastici ed enti non profit*, cit., p. 53.



court. Among the most significant fiscal benefits for the religious institutions become significant no commercialization of institutional activities carried out for purposes of social solidarity and the promotion of donations to the non-profit organization, working in solidarity with purpose areas specified by the decree. The tax relief provided by the state legislature based on those already introduced by the international agreement that must be intertwined with those of Legislative Decree No 460/97.