



# diritto & religioni

Semestrale  
Anno I - n. 1/2 2006  
gennaio-dicembre

1/2

ISSN 1970-5301

 LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE

**Diritto e Religioni**  
Semestrale  
Anno I - N. 1/2-2006  
**Gruppo Periodici Pellegrini**

*Direttore responsabile*  
Walter Pellegrini

*Direttore*  
Mario Tedeschi

*Segretaria di redazione*  
Maria d'Arienzo

*Comitato scientifico*

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, S. Ferlito, M. C. Folliero, G. Fubini, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, F. Zanchini di Castiglionchio

*Struttura della rivista:*

**Parte I**

SEZIONI

*Antropologia culturale*  
*Diritto canonico*  
*Diritti confessionali*  
*Diritto ecclesiastico*  
*Sociologia delle religioni e teologia*  
*Storia delle istituzioni religiose*

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci, A. Pandolfi  
A. Bettetini, G. Lo Castro,  
G. Fubini, A. Vincenzo  
S. Ferlito, L. Musselli,  
A. Autiero, G. J. Kaczyński,  
R. Balbi, O. Condorelli

**Parte II**

SETTORI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*  
*Giurisprudenza e legislazione canonica*  
*Giurisprudenza e legislazione civile*  
*Giurisprudenza e legislazione costituzionale*  
*Giurisprudenza e legislazione internazionale*  
*Giurisprudenza e legislazione penale*  
*Giurisprudenza e legislazione tributaria*  
*Diritto ecclesiastico e professioni legali*

RESPONSABILI

G. Bianco  
P. Stefanì  
A. Fuccillo  
F. De Gregorio  
G. Carobene  
G. Schiano  
A. Guarino  
F. De Gregorio, A. Fuccillo

**Parte III**

SETTORI

*Lecture, recensioni, schede,*  
*segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

P. Lo Iacono, A. Vincenzo

## L'Ici e gli immobili "religiosi"

ANTONIO GUARINO

### 1. Il recente intervento interpretativo del legislatore

Negli ultimi mesi dello scorso anno il confronto politico e, inevitabilmente, anche le pagine dei giornali sono stati infiammati dalla questione circa l'effettiva portata dell'agevolazione fiscale prevista dal d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, il quale all'art. 7, comma primo, lettera i, ha previsto l'esenzione dall'Ici per gli immobili "utilizzati" dagli enti non commerciali, "*destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della L. 20 maggio 1985, n. 222*".

La polemica è divampata in sede di lavori parlamentari per la conversione del D.L. 17 agosto 2005, n. 163, in materia di infrastrutture, che all'art. 6 recitava: "*L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all'art. 16, primo comma, lettera b), della legge 20 maggio 1985, n. 222, pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto*". Il testo, approvato dal Senato il 5 ottobre 2005, era in attesa di essere esaminato dalla Camera, ma lo scontro politico ha indotto il Governo a cancellare la disposizione in questione dal provvedimento sulle infrastrutture e a ripresentarla, con una nuova formulazione, che ha dato luogo all'art. 7, comma 2 *bis*, del D.L. 30 settembre 2005, così come modificato in sede di conversione dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, che statuisce: "*L'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse*".

La disposizione si presenta come interpretazione estensiva autentica dell'agevolazione tributaria in esame, anche se da più parti si sostiene che la soluzione accolta esorbiti dall'ambito della funzione ermeneutica e, invece,

finisca per ampliare sostanzialmente l'oggetto dell'esenzione<sup>1</sup>.

Invero, se si dovesse considerare la *mens legislatoris* e la stessa *voluntas legis*, all'atto della promulgazione del d.lgs. 504/92, si potrebbe ragionevolmente escludere che, mediante una mera operazione interpretativa dell'art. 7, lettera i, si potesse attribuire alla citata disposizione la portata normativa oggi riconosciuta. Tuttavia, negli ultimi lustri, la disciplina tributaria del *non profit* ha subito riforme tanto profonde e radicali, da rendere obsoleta e contraddittoria, rispetto ai nuovi orientamenti dell'ordinamento tributario, un'interpretazione riduttiva dell'agevolazione, quale continuava ad essere quella fatta propria dalla giurisprudenza, basata soprattutto sul dato letterale. È stata proprio questa "chiusura" degli organi giudicanti, che ha, talora, toccato punte estreme, a rendere urgente e improcrastinabile l'iniziativa legislativa.

Quest'ultima, semmai, appare criticabile, perché, da una parte ha prodotto una formula normativa con qualche margine di equivocità, che potrebbe alimentare ulteriore materia contenziosa, dall'altra, nell'intento politico di rimanere nei limiti dell'intervento interpretativo, ha perso l'occasione di formulare *ex novo*, in termini chiari e coerenti, la disposizione che esenta gli enti non commerciali dall'Ici.

## 2. Le agevolazioni *Invim* come "precedente" per l'Ici

Come è noto, l'istituzione dell'Ici ha segnato una rivoluzione nel regime tributario degli immobili ed è venuta a sostituire ben tre fattispecie impositive precedenti: l'Ilor<sup>2</sup>, l'*Invim* ordinaria e l'*Invim* decennale<sup>3</sup>. Soprattutto que-

---

<sup>1</sup> In realtà, già in riferimento all'art. 6 del D.L. 163/05, la dottrina aveva contestato la natura interpretativa della disposizione: cfr. Nicola Fiorita, *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali: brevi note su alcuni recenti provvedimenti governativi*, in [www.olir.it](http://www.olir.it), ottobre 2005, p. 8.; Francesco Napolitano, *Enti ecclesiastici: novità in materia di ICI*, in *Corriere trib.*, 2005, p. 3003 ss.

<sup>2</sup> L'Ilor (imposta locale sui redditi) gravava su alcune categorie di redditi considerati dal legislatore come espressione di maggiore capacità contributiva. Per quanto riguarda gli immobili, l'Ilor è stata abolita dall'art. 17, commi quarto e quinto, del d.lgs. 504/92.

<sup>3</sup> L'*Invim* (imposta sull'incremento di valore degli immobili) colpiva sia la parte alienante nelle compravendite immobiliari, sia l'avente causa nei trasferimenti a titolo gratuito. Era questa l'*Invim* cosiddetta "ordinaria", per distinguerla dall'*Invim* decennale, che gravava su tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche ed era collegata al possesso dell'immobile. Le due tipologie di *Invim* vengono entrambe abolite dall'art. 17, comma sesto, del d.lgs. 504/92, che, tuttavia, al comma successivo, lasciava in vigore il prelievo fino al 31 dicembre 2002 per gli incrementi di valore maturati al 31 dicembre 1992. Antonio Vitale, *Corso di diritto ecclesiastico*, ed. Giuffrè, Milano, 1989, p. 462, nota 47 *ivi*, sottolinea le affinità tra l'*Invim* decennale e l'antica imposta di manomorta.

st'ultima ha rappresentato, sotto il profilo tipologico, il più diretto antecedente dell'Ici; infatti, le due imposte in questione costituivano, nell'ordinamento tributario italiano, le uniche due ipotesi di tassazione patrimoniale ordinaria su fondi<sup>4</sup>, anche se l'Invim decennale, a differenza dell'Ici, non presentava carattere di generalità, poiché gravava su qualsiasi soggetto possessore di immobili, ma non sulle persone fisiche.

Pertanto, sembra lecito confrontare il sistema di esenzioni previsto dalla normativa sull'Invim decennale con quello concernente l'Ici, a maggior ragione quando l'esenzione Ici riguardi una tipologia di soggetti che già era sottoposta all'Invim decennale, come avviene nel caso degli enti non commerciali, qui in esame.

In questa prospettiva, l'esenzione di cui all'art. 7, lettera i, del d.lgs. 504/92, trova, in qualche misura, il suo precedente nell'art. 25 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 643, il quale prevedeva una normativa agevolatrice piuttosto articolata. Nell'ambito di questa complessa disciplina, per il raffronto che si intende operare, vengono specificamente in rilievo due ipotesi contemplate dal menzionato art. 25.

Nella prima, contenuta nel comma secondo, lettera c, si prevedeva l'esenzione dall'Invim decennale per gli immobili "appartenenti" agli enti non commerciali e "destinati all'esercizio delle attività istituzionali"; il comma quarto, lettera a, del medesimo articolo, invece, riconosceva una riduzione, pari alla metà dell'imposta dovuta, in favore degli immobili "appartenenti" agli enti non commerciali e "non destinati all'esercizio delle attività istituzionali".

La modulazione dell'agevolazione riproduceva una distinzione classica nel diritto tributario, quella tra i beni direttamente utilizzati per i fini istituzionali e i beni "strumentali", questi ultimi connotati dal fatto di costituire mezzi di produzione di reddito, destinato al finanziamento delle attività dell'ente. Sennonché questa consolidata classificazione subisce un primo, ma significativo *vulnus*, proprio in relazione alla disciplina dell'Invim decennale e, per di più, in una materia di rilevanza squisitamente ecclesiasticistica. Infatti, l'art. 8, terzo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904, stabilì l'esenzione dall'Invim decennale per "gli immobili appartenenti ai benefici eccle-

---

<sup>4</sup> La dottrina contrappone la tassazione patrimoniale su fondi e quella su flussi. Quest'ultima incide sui negozi traslativi, mentre nella prima viene in rilievo, sotto il profilo statico, la titolarità del patrimonio, o di una certa categoria di beni in esso ricadenti, a una certa data o per un determinato periodo e la relativa imposizione fiscale individua nella ricchezza complessiva di un soggetto un indice di capacità contributiva. Su questa distinzione, cfr. Sergio Steve, *Lezioni di scienza delle finanze*, ed. CEDAM, Padova, 1976, p. 287; Ezio Lancellotti, *Patrimonio (imposizione sul)*, in *Enc. giur.*, XXII, ed. Treccani, Roma, 1990.

siastici”, superando, così, qualsiasi distinzione tra utilizzazione diretta e strumentale dei beni.

Si tratta di una disposizione dall’ambito operativo assai limitato, ma dotata di una considerevole *vis* innovativa. Probabilmente anche per questo motivo, essa è stata sottoposta più volte al vaglio della Corte costituzionale<sup>5</sup> e, nonostante quest’ultima avesse rigettato, peraltro con motivazioni che, soprattutto nella sentenza più recente, risultano assai plausibili<sup>6</sup> i ricorsi che lamentavano la mancata estensione dell’esonazione ai culti acattolici, il legislatore ha successivamente accolto le istanze delle confessioni acattoliche mediante ben due interventi legislativi, nel 2000 e nel 2001<sup>7</sup>: due novelle, che,

---

<sup>5</sup> Cfr. Corte cost. 27 marzo 1985, n. 86, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1985, p. 330 ss., e 15 luglio 1997, n. 235, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1997, p. 677 ss. In entrambe le controversie che avevano portato al vaglio di costituzionalità, si lamentava la disparità di trattamento in danno degli enti dei culti acattolici.

<sup>6</sup> Nella sentenza 86/85 la Corte costituzionale rigettava la questione, rilevando che la natura peculiare del beneficio ecclesiastico non trovava corrispondenza tra gli enti delle confessioni acattoliche, e che, proprio per questa sua particolarità, era stato oggetto della disciplina speciale di cui all’art. 30, terzo comma, del Concordato lateranense, secondo cui lo Stato italiano si impegnava “a supplire alle deficienze dei redditi dei benefici ecclesiastici”, mediante il cosiddetto “supplemento di congrua”. In base a questa considerazione, la Corte individuava la *ratio* dell’agevolazione tributaria nell’inutilità per lo Stato di gravare fiscalmente i redditi beneficiari, poiché ciò avrebbe comportato un incremento della spesa pubblica per la corresponsione dei supplementi di congrua.

Il presupposto da cui prendeva le mosse la Corte per respingere la questione di costituzionalità sembra condivisibile, poiché, anche sotto il profilo del suo rilievo civile, il beneficio ecclesiastico era un istituto con caratteristiche singolari; qualche incongruenza, nella motivazione della Corte, potrebbe rilevarsi in relazione all’individuazione della *ratio* dell’esonazione, poiché se fosse quella, sopra menzionata, di evitare inutili partite di giro, non si comprenderebbe perché la disposizione agevoli anche i benefici non congruabili e, inoltre, tratterebbesi di motivazione che non potrebbe giustificare il “trasferimento” dell’esonazione, operato dall’art. 45 della legge 222/85, agli istituti per il sostentamento del clero, che notoriamente ricevono il finanziamento pubblico mediante canali diversi dal supplemento di congrua.

Ineccepibile, invece, l’argomentazione, seguita dalla Corte costituzionale nella sentenza 235/97, incentrata sulla particolare natura degli istituti per il sostentamento del clero, i quali hanno “l’unico scopo di assicurare, in conformità al loro statuto..., il congruo e dignitoso sostentamento del clero che svolge servizio in favore della diocesi”, e sono sottoposti a una speciale disciplina di controllo “che impone una specifica attività di informazione della Conferenza episcopale, la quale a sua volta è tenuta a una rendicontazione all’autorità statale, a norma degli articoli 42, 43 e 44” della legge 222/85. La sentenza ha correttamente collegato lo speciale trattamento fiscale, stabilito in favore degli istituti per il sostentamento del clero, alle garanzie per l’erario fondate sulla effettiva e stabile destinazione dei beni alle finalità religiose; questa, nel caso in questione, viene salvaguardata dalla struttura propria del soggetto beneficiario dell’esonazione e dagli strumenti di controllo previsti dalla legge, e, pertanto, la disciplina tributaria non richiede alcun requisito per le *res*, ai fini del godimento delle agevolazioni.

<sup>7</sup> Cfr. l’art. 33, comma decimo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, modificato dall’art. 2, comma quinto, della legge 2 aprile 2001, n. 136, che riconosce l’esonazione dall’Invim in favore degli “immobili appartenenti agli enti rappresentativi delle confessioni religiose aventi personalità giuridica, nonché agli enti religiosi riconosciuti in base alle leggi attuative delle intese stipulate dallo Stato ai

peraltro, presentano qualche incongruenza nella loro formulazione letterale<sup>8</sup>, ma che si ispirano anch'esse innegabilmente al superamento della sopracitata categoria degli immobili strumentali.

Invero, già nel momento in cui il d.lgs. 504/92 introduce l'esenzione di cui all'art. 7, lettera i, per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, quella distinzione, contenuta nell'art. 25 del d.p.r. 643/72 sull'Invim non viene più riprodotta. Invece, il requisito dell'"appartenenza" degli immobili viene sostituito dalla categoria dell'"utilizzazione" del bene da parte dell'ente, mentre l'altro presupposto dell'agevolazione, la "destinazione" alle finalità istituzionali, viene rafforzato con l'attributo dell'"esclusività" della destinazione medesima.

### *3. La controversa categoria dell'"utilizzazione" del bene nella disposizione del 1992*

I due nuovi elementi, introdotti nella legge istitutiva dell'Ici, l'"utilizzazione" del bene e l'"esclusività" della destinazione, danno luogo a incertezze interpretative nella loro applicazione.

Per quanto concerne la categoria dell'"utilizzazione", essa, *prima facie*, sembrerebbe incongrua per determinare un'ipotesi di esenzione con riferimento ad un'imposta, quale l'Ici, in cui i soggetti passivi non sono coloro che si servono del bene, ma coloro che ne siano possessori, in quanto proprietari o titolari di altro diritto reale sul cespite<sup>9</sup>. Di qui il ragionevole dubbio, sorto immediatamente già nei primi anni di applicazione dell'Ici, circa l'effettivo ambito operativo dell'agevolazione prevista; nella specie, non appare in modo certo se la disposizione si riferisca solo agli enti non commerciali che, oltre ad utilizzare il bene, ne siano anche possessori, o se essa intenda agevolare anche soggetti diversi, che siano possessori di immobili utilizzati da enti *non profit* per i loro fini istituzionali.

---

sensi dell'art. 8 della Costituzione". Per una recente applicazione della norma, cfr. Cass. civ., Sez. trib., 3 febbraio 2006, n. 2412, in questa *Rivista*.

<sup>8</sup> Infatti, per effetto della normativa in questione, oltre agli istituti per il sostentamento del clero cattolici, sono esenti dall'Invim anche gli enti delle confessioni acattoliche riconosciute, ma nulla si stabilisce per gli altri enti della Chiesa cattolica, diversi dagli istituti per il sostentamento del clero: interpretando la legge alla lettera, si dovrebbe arrivare all'assurda conclusione che questi altri enti cattolici rimarrebbero sottoposti all'Invim!

<sup>9</sup> Cfr. l'art. 3, comma primo, del d.lgs. 504/92.

Il diverso esito della questione ermeneutica produce conseguenze notevoli sul piano dei principi generali, che reggono il diritto tributario. Infatti, qualora si dovesse accogliere la tesi, secondo la quale possa godere dell'esenzione dall'Ici anche il possessore che, per ipotesi, tragga un reddito dall'immobile locato ad un ente non commerciale, che, a sua volta, vi eserciti attività istituzionali, la disposizione agevolatrice avrebbe effetti ampiamente innovativi. L'interpretazione ora prospettata sgancerebbe l'agevolazione dagli elementi reddituali o patrimoniali, per valorizzare al massimo grado la finalità di promozione delle attività *non profit*, svolte dall'ente non commerciale: una soluzione che, negli anni immediatamente successivi all'istituzione dell'Ici, era stata esclusa dalla giurisprudenza e, in forma più sfumata, dall'amministrazione finanziaria<sup>10</sup>, anche se quest'ultima, in un caso particolare, l'aveva, invece, avallata, sia pure in modo implicito<sup>11</sup>.

Senonché, con intenti risolutivi della questione, il legislatore è intervenuto in materia col d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, il quale all'art. 59, comma primo, lettera c, attribuisce ai comuni la potestà regolamentare di "stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore". La possibilità, riconosciuta ai comuni, di deliberare una restrizione del campo di applicazione dell'esenzione ai soli immobili i quali, "oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore", presuppone una sorta di interpretazione autentica della normativa, così come

---

<sup>10</sup> Cfr. Comm. Trib. I grado Salerno, Sez. I, 21 novembre 1994, n. 885, la cui massima è in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1995, p. 765, la quale nega l'agevolazione Ici ad una società per azioni, che aveva locato un immobile a una congregazione religiosa per uso "convento e scuola materna".

L'amministrazione finanziaria, invece, nella risoluzione del Dipartimento delle Entrate – Dir. centrale – Fiscalità locale n. 1242 del 25 giugno 1994, in [www.finanze.it](http://www.finanze.it), incidentalmente, sul presupposto che "la disposizione in questione ... non fa riferimento genericamente agli immobili destinati all'esercizio delle attività istituzionali degli 'enti non commerciali' bensì agli immobili utilizzati dai predetti enti per lo svolgimento di specifiche attività", ritiene che, ai fini dell'esenzione, l'utilizzo dell'immobile debba avvenire "direttamente ad opera dell'ente non commerciale", tuttavia, non si spinge ad affermare esplicitamente l'obbligatoria coincidenza tra l'ente *non profit*, utente dell'immobile, e il soggetto proprietario, o titolare di altro diritto reale, che usufruisce del beneficio fiscale.

<sup>11</sup> Cfr. Ministero delle finanze – Dir. centr. affari giur. e contenzioso trib. – risoluzione 2 maggio 1994, n. 2/1032/C, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1995, pp. 765-766, la quale, in relazione agli immobili concessi in locazione dallo Stato ai sensi degli artt. 1 e 2 della legge 11 luglio 1986, n. 390, ritiene che i cespiti, utilizzati dagli enti non commerciali e destinati esclusivamente alle finalità previste dalla legge, godano dell'esenzione dall'Ici "a qualunque soggetto appartengano".

in vigore già dal 1992. Risulta, infatti, evidente che, in assenza di uno specifico intervento regolamentare da parte del comune, non è necessario, ai fini del godimento dell'esenzione, che il soggetto possessore dell'immobile coincida con l'ente non commerciale "utilizzatore" dello stesso; cosicché, dell'agevolazione potrà usufruire qualsiasi soggetto, persona fisica o giuridica, e, in quest'ultimo caso, a prescindere dalla sua natura commerciale o *non profit*.

La citata disposizione, di cui al d.lgs. 446/97, suscita gravi perplessità e, perfino, dubbi di legittimità costituzionale. Al riguardo, va segnalato che, di recente, la Corte di Cassazione<sup>12</sup> ha rimesso la norma al sindacato di legittimità della Corte costituzionale. L'ordinanza lamenta, *in primis*, l'irragionevolezza dell'interpretazione, sia pure implicita, data all'esenzione di cui all'art. 7, comma primo, lettera i, del d.lgs. 504/92, dalla norma impugnata; per tal via, infatti, secondo il supremo organo di nomofilachia, dell'agevolazione godrebbero anche soggetti non rientranti nella categoria degli enti non commerciali, ai quali esplicitamente si rivolge la disposizione agevolatrice, e che, peraltro, sfuggirebbero all'Ici a prescindere dalla loro effettiva capacità contributiva, con violazione dell'art. 53 Cost. nonché del principio di uguaglianza.

Si tratta di un'argomentazione che non sembra del tutto condivisibile. Infatti, posta la questione in questi termini, le doglianze della Corte di Cassazione per la presunta violazione del principio di capacità contributiva potrebbero essere rivolte parimenti a qualsiasi esenzione tributaria. Invece, il problema è piuttosto quello di valutare se la deroga al principio di capacità contributiva, insita in via astratta in ogni agevolazione fiscale, sia sufficientemente giustificata da un altro valore costituzionale<sup>13</sup>. Nel caso in questione, l'esenzione riconosciuta sembra trovi adeguato fondamento nella funzione di promozione della solidarietà sociale e nella tutela dei diritti della persona, non ultimo quello di libertà religiosa *ex art. 19 Cost.*

Più consistenti appaiono le altre censure mosse dalla Cassazione nell'ordinanza di rimessione, in particolare, laddove "il Collegio ritiene che la disposizione in questione si ponga, pure, in contrasto con il principio desumibile dall'art. 23, atteso che il potere che la norma attribuisce ai Comuni, consentendo loro di restringere o di ampliare la portata delle esenzioni dall'im-

---

<sup>12</sup> Cfr. Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza n. 11427 del 30 maggio 2005, in questa *Rivista*.

<sup>13</sup> Per un'analisi approfondita della struttura tipica e delle condizioni di legittimità di un'agevolazione fiscale, cfr. Franco Fichera, *Le agevolazioni fiscali*, ed. CEDAM, Padova, 1992, p. 56 ss.

posta, incidendo sugli stessi presupposti impositivi, finisce per violare la riserva di legge ivi prevista”<sup>14</sup>.

La Corte, inoltre, osserva che la contestata statuizione del d.lgs. 446/97 esorbita dalla delega legislativa contenuta nell’art 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, al comma 143, in relazione alle finalità della delega, e al comma 149, con specifico riferimento ai criteri guida nel riordino della finanza locale; infatti, quest’ultima doveva avvenire “nel rispetto dell’art. 23 della Costituzione, per quanto attiene alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi e all’aliquota massima”<sup>15</sup>, mentre è indubbio che il d.lgs. 446/97 vada ad incidere proprio sulla determinazione dei soggetti passivi d’imposta e delle fattispecie imponibili, concretizzando, così, un’evidente ipotesi di eccesso di delega legislativa.

#### 4. *L’orientamento restrittivo sull’“esclusività della destinazione”*

A problemi ermeneutici non minori dà luogo l’altro elemento posto dal d.lgs. 504/92 alla base dell’agevolazione, il requisito dell’esclusività della destinazione.

La disposizione che lo prevede sembrerebbe, a prima vista, riprodurre la classica distinzione tra beni direttamente finalizzati alle attività istituzionali e beni “strumentali”. Di più, sotto il profilo strettamente letterale, tale distinzione appare ulteriormente rimarcata dalla sottolineatura dell’“esclusività”. Un’accentuazione che ha, indubbiamente, suggestionato la prassi amministrativa e la giurisprudenza, le quali si sono impegnate in disquisizioni, talora, cavillose, per verificare la ricorrenza del requisito agevolativo in questione.

Già nel 1994, il Ministero delle finanze interpretava la richiesta esclusività della destinazione nel senso che “nello o sull’immobile deve essere materialmente ed esclusivamente svolta l’attività agevolata”<sup>16</sup>, per dedurne, nel caso sottoposto concretamente alla sua decisione, che la suddetta materialità non

---

<sup>14</sup> *Loc. cit.*. Si tratta di una violazione che, nel caso di specie, sarebbe oltremodo grave, poiché, in realtà, al comune viene riconosciuta la possibilità, non tanto di ampliare, quanto piuttosto di restringere la portata dell’esenzione, e, per di più, con riferimento ai presupposti d’imposta sia oggettivi che soggettivi!

<sup>15</sup> Cfr. il citato art. 3, comma 149, della l. 662/96.

<sup>16</sup> Cfr. la già citata risoluzione del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle entrate, Direzione centrale, Fiscalità locale, n. 1242 del 25 giugno 1994.

ricorre nell'ipotesi di immobili adibiti a sede degli uffici amministrativi dell'ente: una posizione che spinge, talora, l'ente impositore a richiedere la corresponsione dell'Ici in varie fattispecie, nelle quali l'utilizzazione dell'immobile per le finalità istituzionali dell'ente appare indiscutibile, ma un'interpretazione, a dir poco, formalistica della succitata esclusività della destinazione produce annose controversie.

Con riferimento alle questioni più recenti e di più evidente rilevanza ecclesiasticistica, va segnalato come, nel corso dell'anno 2005, sia dovuta intervenire perfino la Corte di Cassazione, per dirimere questioni che non sarebbe azzardato definire "folcloristiche" e che sembrano riproporre, *mutatis mutandis*, antiche contrapposizioni tra realtà ecclesiale e amministrazioni locali di forte colorazione politica anticlericale.

In una prima decisione<sup>17</sup>, la Suprema Corte si occupa della tassabilità, ai fini Ici, dell'episcopio e ne stabilisce l'esenzione, sul presupposto che il Vescovo abita l'immobile per l'esercizio del suo ministero e che lo svolgimento, nella sede *de qua*, di affari ecclesiastici di carattere amministrativo e giudiziario costituisce, a pieno titolo, attività con fine di religione.

In una successiva sentenza<sup>18</sup>, la Corte riconosce l'esenzione dall'Ici di una casa canonica, pertinente alla chiesa parrocchiale, a prescindere dalla circostanza che il parroco vi abbia posto la sua residenza anagrafica. La Cassazione, nel caso in questione, ritiene assorbente il rilievo del vincolo pertinenziale con l'edificio di culto, il quale determina la fondata presunzione che nella canonica si svolgano attività di religione o di culto.

La difficoltà di individuare con precisione il contenuto concreto della esclusività della destinazione in senso materiale è, probabilmente, la ragione per cui la giurisprudenza ha ritenuto essere elemento decisivo, per accordare o meno l'esenzione, la natura commerciale o *non profit* dell'attività esercitata nell'immobile. Anche in presenza della pacifica qualificazione non commerciale dell'ente sotto il profilo soggettivo, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la forma commerciale dell'attività esercitata farebbe venir meno l'esclusività della destinazione.

E, così, essa non ha riconosciuto l'esenzione ad un ente ecclesiastico, che utilizzava l'immobile per casa di cura e a pensionato per donne anziane e per studentesse universitarie, perché lo stesso riceveva la corresponsione di rette,

---

<sup>17</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. V, 23 marzo 2005, n. 6316, in questa *Rivista*.

<sup>18</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. V, 17 ottobre 2005, n. 20033, in questa *Rivista*.

elemento, quest'ultimo, che escluderebbe il requisito dell'esclusività della destinazione<sup>19</sup>.

Si tratta, a ben vedere, di un orientamento giurisprudenziale, in qualche misura, censurabile, poiché introduce un elemento nuovo, la natura commerciale dell'attività esentati tali da sovvertire le finalità statutarie dell'ente *non profit*.

Quel che appare ancora più grave è il collegamento istituito tra commercialità e lucro oggettivo, a prescindere dalla incidenza di questo nel complesso delle operazioni dell'ente. Un'interpretazione della disposizione, che potrebbe portare "a conclusioni paradossali: un'attività sanitaria per essere non commerciale dovrebbe essere gratuita e non convenzionata, ma allora si tratterebbe di attività assistenziale piuttosto che sanitaria, attività già indicata nell'elenco riportato dalla norma e che quindi il legislatore non avrebbe avuto necessità di ripetere"<sup>20</sup>.

##### 5. *Le attività commerciali nella nuova disciplina del non profit*

Invero, la disciplina delle attività commerciali svolte da enti *non profit* subisce, nell'ambito del diritto tributario, profonde innovazioni negli ultimi lustri. Si è, infatti, realizzato un processo di evoluzione legislativa che ha capovolto i capisaldi tradizionali della materia, consentendo, in via di principio, la possibilità che, a determinate condizioni, anche le attività commerciali potessero usufruire delle agevolazioni fiscali, previste per i soggetti senza scopo di lucro.

È una rivoluzione che prende le mosse dalla legge 11 agosto 1991, n. 266, sul volontariato<sup>21</sup>, che all'art. 8, quarto comma, statuisce, per la prima volta

---

<sup>19</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. V, 5 marzo 2004, n. 4573, in *ex Lege*, 2004, p. 76 ss. Nello stesso senso, Cass. civ., Sez. V, 4 dicembre 2003, n. 18459, e 8 marzo 2004, n. 4654. In un ulteriore pronunciamento, la Cassazione ha negato l'esenzione Ici per un immobile adibito a scuola materna e ha confermato, così, una sentenza della Comm. trib. reg. Genova del 16 settembre 2003, sul presupposto che l'attività non era esercitata in favore di soggetti non abbienti e che gli utili di gestione non erano destinati ad attività assistenziali: cfr. Cass. civ., Sez. V, 26 ottobre 2005, n. 20776.

<sup>20</sup> Cfr. Patrizia Clementi, *I giudici modificano i requisiti per l'esenzione dall'Ici degli immobili: in allarme gli enti non commerciali*, in *Ex Lege*, 2004, p. 74.

<sup>21</sup> Sulle organizzazioni di volontariato, cfr. Pietro Rescigno, *Autonomia privata e legge nella disciplina del volontariato*, in *Giur. it.*, 1993, IV, p. 1 ss.; Amedeo Fossati, *Oltre lo Stato sociale: la legge-quadro sul volontariato*, in *Agg. soc.*, 1991, p. 821 ss.; Luciano Guerzoni, *Potenzialità e rischi nella legge-quadro sul volontariato*, in *Animazione sociale*, 1991/10, p. 11 ss.; Giorgio Pastori, *Il terzo settore nelle tendenze attuali dell'ordinamento*, in Aa.Vv., *La società italiana verso il 2000: opportunità e prospettive del terzo settore*, ed. Credito artigiano, Milano, 1997, p. 45 ss.; Carlo Venditti, *L'atti-*

in forma esplicita, la non imponibilità dei proventi derivanti dalle attività commerciali cosiddette "marginali", "qualora sia documentato il loro totale impiego per i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato". Alcuni anni dopo, un decreto ministeriale provvede a definire le caratteristiche e i requisiti, che consentono di qualificare come marginale un'attività commerciale<sup>22</sup>.

Contemporaneamente, la legge 8 novembre 1991, n. 381, regola la nuova figura della cooperativa sociale, alla quale, in virtù della finalità prevalente di reinserimento lavorativo di persone in situazione di marginalità sociale, il legislatore concede una serie di agevolazioni fiscali a favore di attività e, perfino, di strutture a marcata caratterizzazione imprenditoriale<sup>23</sup>.

---

*vità di volontariato*, ed. Jovene, Napoli, 1997; Luciano Brusciuglia, Alessandro Pellegrini, *Volontariato*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. civile*, Aggiornamento, t. II, ed. UTET, Torino, 2003, p. 1288 ss.; Vincenzo Bianchi Di Lavagna, Giuseppe Pirola, *Profili fiscali delle organizzazioni di volontariato*, in *Boll. Trib.*, 1994, p. 1152 ss. In particolare, sulla diffusa legislazione regionale in materia di volontariato, cfr. Luciano Guerzoni, *La disciplina regionale del volontariato*, in Aa.Vv., *Interessi religiosi e legislazione regionale*, a cura di Raffaele Botta, ed. Giuffrè, Milano, 1994, p. 107 ss.; Marco Olivetti, *Volontariato*, in *Enc. giur.*, XXXII, ed. Treccani, Roma, 1994. Il volontariato è oggetto di attenzione anche negli statuti comunali: cfr. Gaia Marani, *Il volontariato laico e confessionalmente caratterizzato negli statuti comunali della Regione Emilia-Romagna*, in Aa.Vv., *Interessi religiosi...*, loc. cit., p. 345 ss.

<sup>22</sup> Si fa riferimento al D.M. 25 maggio 1995, che, ai nn. 1 e 2 dell'art. 1, così dispone: "1. Agli effetti dell'art. 8, comma 4, della legge 11 agosto 1991, n. 266, si considerano attività commerciali e produttive marginali le seguenti attività: a) attività di vendita occasionali o iniziative occasionali di solidarietà svolte nel corso di celebrazioni o ricorrenze o in concomitanza a campagne di sensibilizzazione pubblica verso i fini istituzionali dell'organizzazione di volontariato; b) attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario; c) cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario; d) attività di somministrazione di alimenti e di bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale; e) attività di prestazione di servizi rese in conformità alle attività istituzionali, non riconducibili nell'ambito applicativo dell'art. 111, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, verso pagamento di corrispettivi specifici che non eccedano del 50% i costi di diretta imputazione. 2. Le attività devono essere svolte: a) in funzione della realizzazione del fine istituzionale dell'organizzazione di volontariato iscritta nei registri di cui all'art. 6 della legge n. 266 del 1991; b) senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenza sul mercato, quali l'uso di pubblicità dei prodotti, di insegne elettriche, di locali attrezzati secondo gli usi dei corrispondenti esercizi commerciali, di marchi di distinzione dell'impresa".

Per una valutazione di questo provvedimento, cfr. Luisa Castaldi, *Brevi riflessioni sul decreto ministeriale 25 maggio 1995 concernente i criteri per l'individuazione delle attività commerciali e produttive marginali svolte dalle organizzazioni di volontariato*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1399 ss.

<sup>23</sup> Sulle cooperative sociali, cfr. Vincenzo Buonocore, *Un nuovo tipo di cooperativa? A proposito della nuova legge sulle cooperative sociali*, in *Riv. dir. impr.*, 1992, p. 249 ss.; Id., *Società cooperative. II) Cooperative sociali*, in *Enc. giur.*, XXIX, ed. Treccani, Roma, 1993; Renato Dabormida, *Un nuovo tipo di impresa mutualistica: la cooperativa sociale*, in *Soc.*, 1992, p. 9 ss. Per una valutazione complessiva della portata innovativa delle norme in materia di organizzazioni di volontariato e di cooperative sociali, cfr. Dida Lucarini Ortolani, *Organizzazioni di volontariato, cooperative sociali e sistema codicistico dei fenomeni associativi*, in *Riv. dir. comm.*, 1993, I, p. 561 ss.

Tuttavia, il passaggio cruciale di questa evoluzione legislativa è costituito dal d.lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997, il quale, agli artt. 10 e seguenti, introduce nell'ordinamento tributario una nuova fattispecie, l'organizzazione non lucrativa di utilità sociale (onlus)<sup>24</sup>. Essa si caratterizza come una speciale qualificazione giuridica, che può essere assunta, a determinate condizioni, dalle organizzazioni *non profit*, e alla quale è riconnessa una disciplina fiscale di particolare favore. I presupposti per il godimento delle agevolazioni sono: lo svolgimento di attività nei settori di utilità sociale, così come individuati dalla legge<sup>25</sup>; il perseguimento di finalità di solidarietà sociale; la previsione di una serie di vincoli statutari volti a garantire la destinazione di ogni provento dell'organizzazione alle finalità istituzionali<sup>26</sup>.

Momento centrale della disciplina è la possibilità che l'onlus svolga anche "attività diverse, ancorché oggettivamente commerciali, che siano "direttamente connesse" alle prime o in ragione della loro natura, perché oggettivamente analoghe a quelle istituzionali, o in ragione del carattere di accessorietà, perché strumentali o integrative delle stesse"<sup>27</sup>. Il d.lgs. 460/97 ammette ai benefici queste attività di natura commerciale "a condizione che in ciascun esercizio e nell'ambito di ciascuno dei settori elencati alla lettera a) del comma 1, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione"<sup>28</sup>.

Si tratta di una disposizione che arreca un *vulnus* significativo al tradizionale principio agevolativo tributario, che collegava la norma di favore alla

---

<sup>24</sup> Sulle onlus, cfr. Aa.Vv., *Le onlus tra codice civile e legislazione speciale*, a cura di Michele Labriola, *Quaderni della Rassegna di diritto civile diretta da Pietro Perlingieri*, ed. ESI, Napoli, 2000; Gaetano De Vito, *Gli enti non commerciali e le ONLUS*, seconda edizione, ed. Giuffrè, Milano, 1999; Giovanni Fiore, Andrea Cirrincione, Marco Porcellini, *L'ente non profit*, ed. Maggioli, Rimini, 1998. Sui rapporti problematici tra la disciplina delle onlus e la regolamentazione del fattore religioso, cfr. Antonino Mantineo, *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specificità e convergenze*, ed. Giappichelli, Torino, 2001; Maria Cristina Folliero, *Enti religiosi e non profit tra welfare state e welfare community. La transizione*, ed. Giappichelli, Torino, 2002; Antonio Guarino, *Le attività religiose sono di utilità sociale?*, in *Quaderni della Scuola di specializzazione in diritto ecclesiastico e canonico*, 5, ed. Jovene, Napoli, 1999, p. 53 ss.

<sup>25</sup> E, nella specie, dall'art. 10, comma primo, lettera a, che vi include: assistenza sociale e socio-sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali; tutela della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica.

<sup>26</sup> I vincoli statutari in questione sono previsti dal d.lgs. 460/97 nelle lettere da d) a g) dell'art. 10, comma primo.

<sup>27</sup> Cfr. Michele Cantillo, *Enti non lucrativi (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, IV, ed. Giuffrè, Milano, 2000, p. 534.

<sup>28</sup> Cfr. l'art. 10, comma quinto, del d.lgs. 460/97.

qualificazione commerciale o meno dell'attività esercitata, mentre, per effetto del d.lgs. 460/97, acquista un rilievo non secondario la destinazione dei proventi realizzati attraverso l'attività svolta.

Nel solco di questa innovazione si inserisce la legge 7 dicembre 2000, n. 383, sulle associazioni di promozione sociale<sup>29</sup>, ma soprattutto essa trova ulteriore e significativo sviluppo nel recentissimo provvedimento sull'impresa sociale, il d.lgs. 24 marzo 2006, n. 155. Nella novella, al comma primo dell'art. 1, si chiarisce che possono assumere la qualifica di impresa sociale anche gli enti commerciali, "di cui al libro V del codice civile, che esercitano in via stabile e principale un'attività economica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o servizi di utilità sociale, diretta a realizzare finalità di interesse generale".

Tocca, così, il suo apice quel processo normativo tendente a neutralizzare, ai fini fiscali, la qualificazione commerciale, soggettiva ed oggettiva, per valorizzare l'effettiva funzione sociale complessiva di un ente o di un'attività.

#### *6. La novella interpretativa come adeguamento alla mutata normativa del terzo settore*

È evidente come questa evoluzione finisca per rendere obsoleta la tradizionale distinzione tra beni strumentali e beni direttamente finalizzati agli scopi istituzionali, con inevitabili ricadute sulla tassazione della proprietà immobiliare. E, in effetti, ancora prima che si giungesse alla novella sull'impresa sociale, il recente intervento del legislatore sull'Ici interpreta in questa linea evolutiva la disposizione agevolatrice di cui all'art. 7, lettera i, del d.lgs. 504/92.

Il primo tentativo del Governo di incidere sull'Ici, quello avviato con l'art. 6 del D.L. 163/05, invero, si limitava a riconoscere l'esenzione Ici per gli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici per alcune attività non ricomprese fra quelle considerate dalle leggi civili con fine di religione o di culto, ma che, comunque, nell'ambito dell'ordinamento tributario, usufruiscono del trattamento previsto per il settore *non profit*.

Così è certamente per gli immobili utilizzati dagli enti religiosi per le cosiddette "attività diverse", di cui all'art. 16, lettera b, della legge 222/85, per

---

<sup>29</sup> Per un commento articolato alla legge, cfr. Lucio Ghia, *Le associazioni di promozione sociale (l. 7 dicembre 2000, n. 383, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 300, del 27 dicembre 2000)*, in *Le nuove leggi civili commentate*, maggio-agosto 2001, p. 447 ss.

i quali sarebbe stato veramente lesivo, se non altro della libertà religiosa, ritenerli sottoposti all'Ici, mentre ne sarebbero stati esenti gli immobili utilizzati per le medesime attività da enti "laici"<sup>30</sup>.

Allo stesso modo, l'inclusione di queste "attività diverse" nell'ambito operativo dell'esenzione Ici, anche quando fossero svolte in forma commerciale, se "connesse a finalità di religione o di culto", non avrebbe costituito una novità clamorosa, poiché il regime fiscale delle attività commerciali complementari al terzo settore già da tempo conosceva trattamenti tributari di favore.

Come è noto, l'intervento governativo in questione, nella fase della sua conversione in legge, ha suscitato aspre polemiche, che si sono appuntate, soprattutto, su una presunta posizione di privilegio, che esso avrebbe procurato alle confessioni religiose. Il serrato dibattito, che ne ha indotto il Governo a ritirare la norma e ad inserire una nuova disposizione nel D.L. 203/05, l'art. 7, comma 2 *bis*, che, almeno nelle intenzioni espresse dal Governo, doveva estendere a favore di tutto il settore *non profit* la norma precedentemente proposta solo per gli enti religiosi, in modo da superare le obiezioni mosse al testo di cui al D.L. 163/05.

Sennonché, la formulazione della nuova norma va molto oltre lo scopo di equiparare il trattamento degli enti religiosi e non, ai fini dell'esenzione dall'Ici, e, a ben vedere, modifica, in senso ampliativo, la disposizione originariamente contenuta nel D.L. 163/05. Infatti, nella novella sull'Ici, allorquando si chiarisce che la natura commerciale delle attività svolte nell'immobile dall'ente *non profit* non preclude il godimento delle agevolazioni fiscali, si enuncia un principio potenzialmente di portata generale. Sembra si dia, così, un'interpretazione in senso prevalentemente soggettivo della disposizione agevolatrice di cui all'art. 7, comma primo, lettera i, del decreto legislativo istitutivo dell'Ici, poiché la natura giuridica del beneficiario acquista un rilievo preminente, ai fini del trattamento fiscale di favore.

È evidente che, anche se interpretata in tal maniera, l'esenzione non prescinde del tutto da qualsiasi requisito oggettivo, poiché le attività incentivate, anche se commerciali, devono comunque svolgersi in uno dei settori indicati nella legge sull'Ici. Tuttavia, oltre a questo limite, che si evince *ictu oculi* dal tenore letterale della disposizione di cui al D.L. 203/05, la possibilità di usufruire dell'esenzione, per gli immobili in questione, sembra logicamente su-

---

<sup>30</sup> Più specificamente, questa conclusione violerebbe l'art. 20 Cost., che impedisce "speciali gravami fiscali" in danno degli enti ecclesiastici e delle attività con fine di religione o di culto. Sul punto, sia consentito rinviare ad Antonio Guarino, *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Napoli, ed. Jovene, 2001, p. 87 ss.

bordinata anche alla circostanza che l'insieme delle attività di natura commerciale, svolte dall'ente, non assurga a un livello tale, da stravolgere la qualifica di ente senza scopo di lucro del soggetto beneficiario dell'agevolazione.

Inquadrata in tali termini, l'interpretazione autentica, resa dal Governo riguardo all'esenzione Ici degli immobili utilizzati dagli enti non commerciali, si traduce in un'applicazione dei criteri oramai acquisiti in virtù dell'evoluzione della disciplina tributaria del terzo settore. E si tratta di un adeguamento, che già si trova ad essere superato dagli ulteriori principi innovativi, introdotti dal recente d.lgs. 155/06, laddove, a determinate condizioni, la nuova qualifica giuridica di "impresa sociale" non è preclusa neppure agli enti commerciali.

L'intervento legislativo sull'Ici avrà sicuramente l'effetto positivo di ridurre alcune tipologie di contenzioso, che avevano accompagnato l'applicazione dell'esenzione Ici prevista dall'art. 7, comma primo, lettera i, del d.lgs. 504/92, ma potrebbe produrre nuove incertezze e, di conseguenza, ulteriori controversie tributarie. La nuova linea di frontiera della litigiosità tra enti *non profit* e amministrazione finanziaria, in materia, molto probabilmente, sarà quella dell'individuazione in concreto del criterio per determinare la quantità e la qualità delle attività commerciali esercitate, che facciano venir meno nel soggetto la qualifica di ente senza scopo di lucro.

È un problema che viene affrontato dal legislatore tributario, nel modo più compiuto, nel Testo unico per le imposte sui redditi, il d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, così come modificato dalle leggi successive e, soprattutto, dal d.lgs. 12 dicembre 2003, n. 344. Il d.p.r. 917/86, nel testo attualmente vigente, dispone al riguardo in maniera specifica all'art. 149<sup>31</sup>, dove, al primo comma, si statuisce che "indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo". Nel comma successivo, la citata disposizione fornisce alcuni parametri di cui "si tiene conto"<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Nel testo previgente all'intervento del d.lgs. 344/03 era l'art. 111 *bis*.

<sup>32</sup> Secondo la norma in questione, sarebbero indici della natura commerciale dell'ente: a) la prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) la prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali; c) la prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative; la prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Sull'argomento, cfr., ampiamente, Vincenzo Giarmoleo, *Attività commerciale ed enti non profit*, ed. CEDAM, Padova, 2003.

Si tratta di una normativa che non elimina tutti i dubbi con riferimento all'esenzione Ici per gli enti non commerciali, e ciò per vari motivi.

In primo luogo, essa è dettata per le imposte sui redditi e non è detto che debba senz'altro valere per l'Ici, che si presenta come imposta patrimoniale. In secondo luogo, quello adottato nel T.U. 917/86 non è l'unico criterio presente nell'ordinamento tributario vigente, anche se, certamente, è quello che più di ogni altro, si presta ad avere rilevanza generale; infatti, nelle leggi che disciplinano le varie fattispecie impositive, si rinvengono modalità diversificate per qualificare non solo gli enti, ma anche le stesse specifiche attività, come commerciali o, viceversa, come *non profit*!

La questione si complica ulteriormente per gli immobili "religiosi", dal momento che il citato art. 149 del d.p.r. 917/86, all'ultimo comma, stabilisce che i criteri individuati nei commi precedenti "non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili"; cosicché, è da ritenersi che, per questi cespiti, valgano le norme negoziate tra lo Stato e le confessioni religiose, ai sensi degli artt. 7 e 8 della Costituzione. In virtù di queste, la qualifica di ente non commerciale può venir meno solo insieme a quella di ente ecclesiastico, e, quest'ultima, a sua volta, una volta riconosciuta a livello civile, può essere revocata unicamente mediante le procedure amministrative, previste negli accordi stipulati<sup>33</sup>.

Per gli immobili "religiosi", si configura, così, una disciplina dell'esenzione dall'Ici, che presenta qualche elemento di specialità di non poco conto. Infatti, quando l'amministrazione finanziaria riterrà di trovarsi di fronte ad un ente ecclesiastico che utilizzi il suo patrimonio immobiliare in funzione dello svolgimento di attività commerciali, tali da far venir meno la sua natura di ente senza scopo di lucro, non potrà *tout court* negare l'esenzione dall'Ici, ma dovrà dare impulso al procedimento amministrativo per la revoca del riconoscimento civile dell'ente ecclesiastico medesimo.

A ben vedere, le peculiarità "ecclesiasticistiche", in materia di esenzione dall'Ici degli enti non commerciali, che, mediante la non conversione dell'art. 6 del D.L. 163/05 si volevano cacciare dalla porta, per effetto del nuovo quadro di riferimento, determinatosi con l'art. 7, comma 2 *bis*, del D.L. 203/05, sono rientrate per la finestra, a dimostrazione che il fenomeno religioso presenta risvolti tanto complessi e specifici che non possono sempre essere costretti nell'alveo normativo del diritto comune.

---

<sup>33</sup> Fondamentalmente, mediante decreto del Ministro dell'interno, udito, se occorra, il Consiglio di Stato e consultata l'autorità confessionale.

In conclusione, l'intervento legislativo sull'Ici, di cui al D.L. 203/05, va valutato positivamente, e le stesse controversie, che potranno scaturirne, non sembrano integralmente addebitabili al testo normativo in esame e sono, invece, in massima parte, la conseguenza, forse inevitabile, di una disciplina tributaria del terzo settore in profonda e veloce trasformazione.

Due indicazioni sembrano proporsi al legislatore e all'amministrazione finanziaria, per quanto di sua competenza.

La prima è quella di estendere l'"aggiornamento" interpretativo, reso dal legislatore in relazione all'Ici, anche a materie affini; laddove, invece, l'amministrazione finanziaria, ancora nell'estate del 2005, emana una circolare, che, con riferimento alla riduzione a metà dell'Irpeg (oggi dell'Ires), prevista dall'art. 6, comma primo, lettera c, del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, per gli "enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza e di istruzione", e, cioè, per gli enti ecclesiastici<sup>34</sup>, opera un'interpretazione della disposizione estremamente restrittiva e assai discutibile<sup>35</sup>.

L'altra indicazione è quella di arrivare quanto prima al superamento della distinzione tra immobili direttamente destinati alle attività istituzionali dell'ente e immobili strumentali: una categoria che non trova più sufficienti ra-

---

<sup>34</sup> Per gli enti ecclesiastici, attualmente, l'equiparazione tributaria in questione è sancita per la Chiesa cattolica dall'art. 7, n. 3, della legge 25 marzo 1985, n. 121; per gli avventisti dall'art. 23, n. 1, della legge 22 novembre 1988, n. 516; per l'Unione delle Comunità ebraiche dall'art. 27, n. 1, della legge 8 marzo 1989, n. 101; per i battisti dall'art. 14, n. 1, della legge 12 aprile 1995, n. 116; per i luterani dall'art. 25, n. 1, della legge 29 novembre 1995, n. 520; per i "culti ammessi" dall'art. 12, del r.d. 28 febbraio 1930, n. 289. Sui principi che reggono la disciplina tributaria degli enti ecclesiastici, cfr. Pierluigi Ronzani, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, ed. CEDAM, Padova, 2000; Giuseppe Rivetti, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, ed. Giuffrè, Milano, 2002; Antonio Guarino, *Diritto ecclesiastico tributario...*, cit.

<sup>35</sup> Cfr. Ministero delle finanze, Agenzia delle entrate, Dir. centr. normativa e contenzioso, risoluzione 91/E del 19 luglio 2005, in questa *Rivista*, la quale si occupa della applicabilità dell'agevolazione tributaria in questione, nel caso di specie, nei confronti di un ente ecclesiastico svolgente attività ospedaliera. L'amministrazione finanziaria sostiene che, per godere del beneficio fiscale, l'ente, oltre al requisito soggettivo, deve presentare anche un requisito oggettivo, per il quale le eventuali attività commerciali svolte si devono porre in un rapporto di strumentalità immediata e diretta col fine istituzionalmente perseguito dall'ente. Si tratta, tuttavia, di un'interpretazione, che sembra esorbiti dal dato normativo testuale, di cui al d.p.r. 601/73. Peraltro, la risoluzione ministeriale si avventura in considerazioni assai discutibili, con una serie di voli pindarici culminanti nella negazione del beneficio nella fattispecie concreta, in base allo stupefacente rilievo che "l'assistenza agli infermi, attività che caratterizza statutariamente l'ente in esame, si concreta tanto in un'assistenza spirituale ... quanto in un'assistenza corporale, esercitata nella forma di vera e propria attività sanitaria, come tale oggettivamente commerciale"! In senso contrario, già Pietro Selicato, *Enti religiosi. Profili civilistici e tributari*, ed. Pirola, Milano, 1992, p. 78, osservava che "la norma agevolativa ... riconosce genericamente il beneficio agli enti aventi determinate finalità e dotati di personalità giuridica senza porre alcuna limitazione con riferimento alle categorie reddituali dalle quali sono ritratti i proventi agevolati".

gioni nell'ambito di un ordinamento tributario che, riguardo al terzo settore, dà rilievo progressivamente maggiore alla garanzia della effettiva finalizzazione "ultima" dei beni<sup>36</sup>, piuttosto che al loro utilizzo materiale.

---

<sup>36</sup> A prescindere dalla circostanza che la finalizzazione sia mediata o immediata.