



# diritto & religioni

**Semestrale**  
**Anno VI - n. 1-2011**  
**gennaio-giugno**

ISSN 1970-5301

**11**



**LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE**

**Diritto e Religioni**  
Semestrale  
Anno VI - n. 1-2011  
**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, P. Consorti, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero, A. Fuccillo, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, A. Zanotti, 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, F. Facchini  
A. Bettetini, G. Lo Castro  
P. Colella, A. Vincenzo  
M. Jasonni, L. Musselli  
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*

RESPONSABILI

G. Bianco  
P. Stefanì  
L. Barbieri, Raffaele Santoro,  
Roberta Santoro  
F. De Gregorio  
S. Testa Bappenheim  
G. Schiano  
A. Guarino

**Parte III**

SETTORI

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

RESPONSABILI

F. Petroncelli Hübler, M. Tedeschi

# *L'esenzione dell'Ici a favore degli enti ecclesiastici tra fiscalità di vantaggio e tutela comunitaria della concorrenza*

FABIO BALSAMO

## *1. L'avvio della procedura d'infrazione a carico dell'Italia per l'esenzione ICI concessa agli enti ecclesiastici*

Con lettera del 12 ottobre 2010, la Commissione Europea ha comunicato all'Italia la propria decisione di avviare la procedura di controllo di cui all'art. 108, paragrafo 2 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (d'ora in poi TFUE) per stabilire se l'esenzione dall'ICI concessa per gli immobili usati dagli enti non commerciali, in particolar modo dagli enti ecclesiastici, costituisca aiuto di Stato illegale. Questa decisione è stata in realtà preceduta da una prima fase consistente in un esame preliminare e sommario del progetto di aiuto in cui la Commissione avrebbe dovuto dirimere eventuali dubbi sulla compatibilità della misura. La Commissione, constatando che gli immobili in questione potrebbero «essere usati anche per attività commerciali e che tali esenzioni fiscali potrebbero pertanto distorcere la concorrenza», osservando che «le misure in questione sembrano incidere sugli scambi tra Stati membri» perché i settori che godono delle esenzioni sembrano essere aperti alla concorrenza e agli scambi all'interno dell'Unione Europea, non potendo escludere che «alcune delle attività beneficiarie delle misure in questione possano essere considerate come servizi di interesse economico generale»<sup>1</sup>, ha ritenuto non affatto fugate le incertezze in ordine alla compatibilità di tali esenzioni col divieto comunitario di aiuti di Stato, e, di conseguenza, ha avviato l'indagine approfondita di cui all'art. 108, paragrafo 2 del TFUE, invitando gli interessati a presentare controdeduzioni entro il 21/01/2011.

Già nel 2006 e nel 2008 l'allora Commissario alla Concorrenza Neelie Kroes aveva ricevuto ripetute denunce di una presunta violazione dell'art.

---

<sup>1</sup> Cfr. *Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea*, 21 dicembre 2010, serie C 348/17.

107 TFUE archiviandole sulla base della considerazione che le norme italiane non esentassero da tassazione le attività prevalentemente commerciali, anche quando svolte dagli enti ecclesiastici o senza scopo di lucro. Tuttavia, di fronte all'ennesima archiviazione, i denunciati hanno proposto ricorso, accolto dalla Corte di Giustizia, costringendo così l'attuale commissario Almunia ad aprire la procedura di controllo della compatibilità per evitare una condanna per inazione da parte dei giudici del Lussemburgo. Da qui la chiusura della prima fase culminata con le conclusioni preliminari inviate all'Italia con la sopra citata lettera del 12 ottobre 2010.

Benché l'art. 17 TFUE<sup>2</sup>, nel prevedere che l'Unione rispetta e non pregiudica lo *status* riconosciuto alle Chiese nei singoli ordinamenti statali, sembra etichettare come intangibile la disciplina di cui sono destinatarie le Chiese all'interno degli Stati membri, è evidente come le normative fiscali interne entrino potenzialmente in conflitto con basilari principi di diritto comunitario in virtù della possibilità, garantita agli enti ecclesiastici, di esercitare accanto alle attività di religione e di culto altre attività, anche commerciali.

Tra questi principi quello maggiormente esposto al rischio di lesioni è senza dubbio quello della libera concorrenza tra soggetti e/o imprese all'interno del mercato europeo, nonostante la materia religiosa possa apparire, ad una prima ed approssimativa analisi, totalmente estranea a contaminazioni di carattere economico o commerciale, apparentemente inadatta a recepire la sussunzione in concetti quali protezionismo e concorrenza<sup>3</sup>.

Come si vedrà immediatamente, la legislazione fiscale italiana relativa agli enti ecclesiastici di certo non dissipa la fondatezza di tali rischi.

## 2. *Profili di anticoncorrenzialità della normativa fiscale italiana*

Tralasciando per ragioni di brevità l'elencazione di tutte le misure fiscali poste a vantaggio degli enti ecclesiastici<sup>4</sup>, sono tre le norme italiane teoricamen-

---

<sup>2</sup> L'art. 17 del TFUE prevede tre paragrafi: 1. *L'Unione rispetta e non pregiudica lo status di cui le chiese e le associazioni o comunità religiose godono negli Stati membri in virtù del diritto nazionale.* 2. *L'Unione europea rispetta ugualmente lo status delle organizzazioni filosofiche e non confessionali.* 3. *Riconosce l'identità e il contributo specifico, l'Unione mantiene un dialogo aperto, trasparente e regolare con tali chiese ed organizzazioni.*

<sup>3</sup> Cfr. MARCO VENTURA, *La laicità nell'Unione Europea. Diritti, mercato, religione*, Giappichelli editore, Torino, 2001, pp. 135-139.

<sup>4</sup> Per un esame approfondito del cd. "diritto ecclesiastico tributario" si veda in particolare ANTONIO GUARINO, *Agevolazioni tributarie, enti ecclesiastici e "terzo settore": i più recenti orientamenti della giurisprudenza e della prassi amministrativa*, in *Quad. dir. Pol. Eccl.*, 1995, p. 753 ss.; Id., *Diritto*

te idonee a turbare le regole europee del libero mercato e della concorrenza. La turbativa al mercato e alla concorrenza è possibile dal momento che gli enti ecclesiastici, pur dovendo perseguire un costitutivo ed essenziale fine di religione o di culto, possono esercitare una connessa e funzionale attività commerciale.

In primo luogo è riconosciuta agli enti ecclesiastici, in virtù dell'art. 6 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 601, la riduzione alla metà dell'aliquota dell'imposta sul reddito delle società (IRES) in forza dell'equiparazione agli enti aventi fini di beneficenza e istruzione. La Cassazione, a partire dalla sentenza del 29 marzo 1990, n. 2573, ha subordinato il beneficio alla condizione che le attività commerciali da essi esercitate si trovino in rapporto di strumentalità immediata e diretta con le finalità di religione o di culto. La riduzione può così estendersi agli enti ecclesiastici, alcuni dei quali, anche grazie ad una capillare presenza sul territorio, sono in grado di produrre notevoli "entrate". In questo caso i rischi di una distorsione della concorrenza sono fortunatamente attutiti dalla circostanza che il trattamento fiscale di favore può estendersi anche a quelle imprese che entrano in concorrenza con gli enti ecclesiastici stessi<sup>5</sup>. Infatti la riduzione spetta a queste categorie di soggetti:

- a) enti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- b) istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie e scientifiche aventi scopi esclusivamente culturali;
- c) enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione (ed in base a questo punto la disposizione si applica agli enti ecclesiastici);
- d) istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi.

Quindi, con riferimento alla riduzione del 50% dell'IRES, la potenziale anticoncorrenzialità della misura è neutralizzata dalla stessa norma che, opportunamente, estende la riduzione a tutti i soggetti in grado di porsi in concor-

---

*ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Jovene, Napoli, 2001; GIUSEPPE RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Giuffrè Editore, Milano, 2002; PIERLUIGI RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, CEDAM, Padova, 2000.

<sup>5</sup> MAURO RIVELLA, *Enti e beni*, in *Rivista telematica Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, [www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it), novembre 2010, relazione tenuta al Convegno di studi sul tema "Diritto dell'Unione Europea e status delle confessioni religiose" organizzato dal CESEN (Roma, Istituto Sturzo, 8-9 ottobre 2010).

renza tra loro. Oltretutto, anche se si considerasse questa misura come aiuto di Stato vietato dalle norme comunitarie, si tratterebbe di un aiuto esistente già prima dell'entrata in vigore delle norme UE, con la conseguenza che la Commissione, in caso di condanna, non potrebbe spingersi ad obbligare lo Stato Italiano alla restituzione delle somme erogate a titolo di aiuto.

In secondo luogo, ha suscitato notevole interesse l'art. 149, comma 4 del TUIR (Testo Unico delle imposte sui redditi), in cui si stabilisce che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (e le associazioni sportive dilettantistiche) non perdono la qualifica di ente non commerciale – che compete loro per definizione – anche nel caso in cui esercitino prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta. Inquietanti sono le riflessioni che sorgono da tale disposizione. Gli enti ecclesiastici dispongono, in base alla norma in esame, di un vero e proprio *bonus* fiscale da utilizzare a proprio piacere ed arbitrio, avendo la possibilità di conservare i vantaggi fiscali relativi allo *status* di ente senza fine di lucro, anche quando per un intero periodo d'imposta abbiano esercitato prevalente attività d'impresa degradando il fine di religione di culto a mera attività secondaria. Nessun'altra categoria di ente (eccezione fatta per le associazioni sportive dilettantistiche) può usufruire di siffatta "*condonatio*". È ancora più inaccettabile il tenore letterale della disposizione che sembra scientemente formulato per avallare ogni forma di abuso e strumentalizzazione della normativa. Con riferimento a questo privilegio non si può non parlare di distorsione della concorrenza sia nei confronti degli altri enti *no profit* che delle società. Non sembra infatti costituire un adeguato rimedio il ricorso all'art. 19, 2° comma della legge 222/1985<sup>6</sup>, in quanto ciò non impedisce una strumentalizzazione dell'art. 149, com. 4 TUIR, dal momento che all'ente ecclesiastico sarà sufficiente, per il successivo periodo d'imposta, ritornare al normale rapporto di prevalenza del fine di religione o di culto rispetto alle altre attività, per evitare di incorrere nell'accertamento di mutamento sostanziale e nella conseguente revoca del riconoscimento dell'ecclesiasticità.

In terzo luogo, ha suscitato una notevole eco (anche mediatica) l'esenzione

---

<sup>6</sup> L'art. 19 della legge 20 maggio 1985, n. 222 recita: «Ogni mutamento sostanziale nel fine, nella destinazione dei beni e nel modo di esistenza di un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto acquista efficacia civile mediante riconoscimento con decreto del *Ministro dell'interno*, [udito il parere del Consiglio di Stato].

In caso di mutamento che faccia perdere all'ente uno dei requisiti prescritti per il suo riconoscimento può essere revocato il riconoscimento stesso con decreto del *Ministro dell'interno*, sentita l'autorità ecclesiastica [e udito il parere del Consiglio di Stato]». Per questo testo (compreso di corsivi e parentesi quadre) si veda SALVATORE BERLINGÒ - GIUSEPPE CASUSCELLI, *Codice del diritto ecclesiastico*, IV ed., Giuffrè, Milano, 2003, p. 560.

dell'ICI (imposta comunale sugli immobili) a favore degli enti ecclesiastici. La complessità della questione richiede, pertanto, un esame separato ed approfondito.

3. *Gli interventi normativi in materia di esenzione ICI. La problematica interpretazione del concetto di attività "non esclusivamente commerciale"*

L'art. 7, lett. *i*) del d. lgs. 504/1992 esenta dal pagamento dell'ICI i fabbricati impiegati dagli enti ecclesiastici (ma anche da tutti gli enti non commerciali sia pubblici che privati) in attività a vocazione sociale e filantropica quando essi siano "destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive", nonché destinati ai fini di religione o di culto.

Le difficoltà di individuare una corretta e condivisa interpretazione della presente disposizione indussero il legislatore, prima con il decreto legge del 17 agosto 2005 n. 163 (non convertito), e successivamente con l'art. 7, comma 2-*bis* del decreto legge del 30 settembre 2005, n. 203 (convertito in legge dalla legge del 2 dicembre 2005, n. 248), ad una repentina operazione di modifica (*rectius* interpretazione autentica) del testo normativo, peraltro a pochi mesi dallo scioglimento delle Camere e l'inizio della campagna elettorale.

L'art. 7, comma 2-*bis* del d.l. 203/2005 prevedeva che l'esenzione dell'ICI fosse applicabile alle attività indicate nell'art. 7, lett. *i*) del d.lgs. 504/92 "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse", facendo sì che un ente commerciale potesse godere dell'agevolazione indipendentemente dalle modalità di svolgimento delle attività<sup>7</sup>, indipendentemente quindi dall'accertamento della conduzione dell'attività con metodo economico.

L'anno successivo, l'art. 39 del decreto legge 223/2006 (cd. decreto Bersani), nel tentativo di ripristinare il sistema previgente, modificò l'art. 7, comma 2-*bis* del d.l. 203/2005, sostituendo al precedente testo il seguente: l'esenzione si intende applicabile alle attività "che non abbiano natura esclusivamente commerciale"<sup>8</sup>.

La non felice formulazione della disposizione in esame, in special modo

---

<sup>7</sup> Cfr. MARCO MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, in *Rivista Telematica Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, [www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it), novembre 2010, p. 14, relazione tenuta al Convegno di studi sul tema "Diritto dell'Unione Europea e status delle confessioni religiose" organizzato dal CESEN (Roma, Istituto Sturzo, 8-9 ottobre 2010).

<sup>8</sup> Per un'analisi della legislazione del biennio 2005/2006 in tema di ICI si veda ANTONIO GUARINO, *L'ICI e gli immobili religiosi*, in *Diritto e religioni*, 2006, n. 1/2, p. 283 ss.

l'utilizzo dell'avverbio "esclusivamente", anziché reintrodurre il sistema fiscale di cui al d. lgs. 504/92, sembrava addirittura porsi nello stesso solco del d.l. 203/005, in quanto attraverso un'interpretazione estensiva del testo normativo sarebbe stato possibile garantire il non assoggettamento all'imposta di tutte quelle attività che, pur avendo carattere oggettivamente commerciale, conservassero un legame, anche flebile, con le attività *in re ipsa* non commerciali, come quelle di religione o di culto.

Per questo motivo una qualsiasi attività commerciale, gestita da religiosi con metodo economico e con la precisa volontà di realizzare un profitto, per il solo fatto di essere collegata ad una finalità di religione o di culto, avrebbe dato diritto all'esenzione dall'imposta. Strutture alberghiere ricavate in monasteri, cliniche private, scuole private cattoliche, negozi dediti alla vendita di *souvenirs* ubicati all'interno dei santuari, per la sola presenza di un collegamento con l'elemento religioso (presenza dei religiosi o di un edificio di culto all'interno delle strutture) avrebbero beneficiato del trattamento di favore in quanto considerate attività non esclusivamente commerciali.

Sicuramente sollecitato dal crescente contenzioso alimentato dalle divergenti interpretazioni della dottrina e della giurisprudenza, nonché dalle precedenti denunce (archivate) di incompatibilità col diritto comunitario della concorrenza, il Ministero delle Finanze ha cercato di porre rimedio alla scarsa chiarezza della locuzione "non esclusivamente commerciale", contenuta nel d.l. 223/06, con un'importante circolare del 26 gennaio 2009, n. 2/DF<sup>9</sup>, in cui vengono indicati, in modo minuzioso, i requisiti richiesti per il riconoscimento dell'esenzione, le attività beneficiarie dallo sgravio fiscale e le modalità con cui le stesse devono essere esercitate dagli enti non commerciali. La circolare si sforza di coordinare le attività commerciali a finalità di carattere sociale, in modo da farle risultare, in ossequio al d.l. 223/06, non esclusivamente commerciali.

Lo sforzo di dettare le condizioni per cui ogni attività contemplata dall'art. 7, lett. *i*) del d. lgs. 504/92 possa considerarsi "non esclusivamente commerciale", purtroppo risulta vano<sup>10</sup>. La circolare sicuramente ha il merito

---

<sup>9</sup> Il testo integrale della circolare è consultabile all'indirizzo [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it)

<sup>10</sup> Eloquentemente al riguardo è quanto previsto per le attività sanitarie. Secondo la circolare si considerano "svolte con modalità non esclusivamente commerciali" (e quindi sollevate dall'ICI) "le attività accreditate o contrattualizzate o convenzionalizzate dalla regione". Tale circostanza, secondo il Ministero, "garantisce uno standard di qualità e pone un limite alla remunerazione delle prestazioni rese, assicurando che tali prestazioni non siano orientate alla realizzazione di profitti". Ebbene, ciò non toglie che l'attività sanitaria nella sostanza continui ad essere esclusivamente commerciale e nella realtà, si ponga in concorrenza con quelle strutture sanitarie che non usufruiscono dello sgravio fiscale. Per un'approfondita trattazione sugli enti ecclesiastici ospedalieri si veda FRANCESCO JANES

di chiarire, riducendola in minima parte, la portata dall'agevolazione fiscale, ma non innova (né poteva innovare) una legge che produce effetti distorsivi della concorrenza.

Non è quindi da condividere l'entusiasmo di parte della dottrina che ha ritenuto di grande importanza le precisazioni contenute nella circolare<sup>11</sup>. Si continua ad affermare che gli enti ecclesiastici non siano destinatari di un privilegio perché l'esenzione ICI ha un ambito di applicazione molto più esteso, applicandosi a tutti gli enti senza scopo di lucro. Si continua a ritenere giustificato questo trattamento differenziato perché le attività commerciali svolte dagli enti *no profit* dovrebbero svolgersi con modalità non tipicamente commerciali, diverse da quelle utilizzate dai normali operatori economici, e quindi inidonee a porsi in conflitto e concorrenza con le normali attività d'impresa<sup>12</sup>. Si continua a sostenere che l'agevolazione sia giustificata dall'assenza del fine di lucro e dal vincolo di destinazione di eventuali avanzi di gestione. Si persevera nell'affermare l'esistenza di attività non esclusivamente commerciali, mentre è chiaro che un'attività o è commerciale o non lo è<sup>13</sup>.

Il problema, come si vede, è ben lontano dall'essere risolto.

#### 4. *L'esenzione dell'ICI a favore degli enti ecclesiastici e la sua compatibilità con il divieto comunitario di aiuti di Stato*

È, infatti, palese che una tale misura fiscale possa sottrarre l'Italia dal rispetto dei principi comunitari del libero mercato e della concorrenza. Occorre quindi verificare la compatibilità di detta fattispecie (non) impositiva con il divieto generale di aiuto di Stato *ex art.* 107 TFUE.

L'art. 107 TFUE dispone che “sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo

---

CARRATÙ, *Assistenza sanitaria ed istituzioni ecclesiastiche. Prime riflessioni orientative*, Jovene, Napoli, 1983, nonché più recentemente ADELAIDE MADERA, *Gli ospedali cattolici. I modelli statunitensi e l'esperienza giuridica italiana: profili comparatistici*, Giuffrè, Milano, 2004.

<sup>11</sup> Cfr. l'articolo a firma di PATRIZIA CLEMENTI, Avvocato della Curia di Milano, pubblicato sul supplemento *Non Profit, il consulente per gli enti non commerciali* al n. 46 di *Avvenire* di martedì 24 febbraio 2009 intitolato trionfalmente *L'Ici risparmia la solidarietà sociale*, con sottotitolo *Una circolare ministeriale chiude il capitolo dell'imposta comunale sugli immobili dovuta dai soggetti non commerciali*.

<sup>12</sup> Cfr. MAURO RIVELLA, *op. cit.*, p. 9.

<sup>13</sup> In questo senso FRANCESCO TESAURO, *La Chiesa non ha l'esclusiva delle agevolazioni fiscali*, pubblicato su *Panorama.it*

talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza". La nozione di aiuto è quindi molto ampia in quanto essa comprende «ogni vantaggio economicamente apprezzabile attribuito ad un'impresa attraverso un intervento pubblico, vantaggio che altrimenti non si sarebbe realizzato»<sup>14</sup>. Nella nozione di aiuto di Stato può farsi agevolmente rientrare una riduzione fiscale, proprio perché il Trattato non distingue gli interventi a seconda della loro causa o del loro scopo, ma li definisce in funzione dei loro effetti; di conseguenza è indifferente la forma dell'aiuto<sup>15</sup>, fermo restando che l'aiuto deve essere imputabile allo Stato. Il beneficiario dell'aiuto deve essere un'impresa, cioè qualsiasi soggetto che eserciti un'attività economicamente rilevante e sia presente nel mercato dei beni e dei servizi; ne consegue che il divieto non può applicarsi agli enti che esercitano attività non economiche.

Il divieto di cui all'art. 107 TFUE, come appena detto, non trova applicazione nei confronti degli enti che esercitano attività non economiche. La portata di tale deroga però deve essere adeguatamente precisata. Infatti, se per gli enti che si dedicano esclusivamente ad attività di carattere non economico non si pone nessun ordine di dubbio circa l'inapplicabilità del divieto, diverso è il caso degli enti *no profit* che accanto ad attività non economiche possono esercitare, ed esercitano, attività commerciali strumentali alle finalità istituzionali non lucrative, come previsto per gli enti ecclesiastici dall'art. 16, lettera a) della l. 222/1985.

Da una prima lettura delle conclusioni preliminari, la Commissione sembrerebbe fortemente orientata a pronunciarsi in favore dell'incompatibilità dell'esenzione ICI con la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato. Un'eventuale conferma di questo *fumus boni iuris* potrebbe indurre la Commissione ad obbligare l'Italia ad esigere la restituzione di quanto indebitamente non riscosso, in modo da eliminare la distorsione della concorrenza causata dall'aiuto illegittimo. In buona sostanza un'eventuale condanna graverebbe più sugli enti della Chiesa Cattolica e sul mondo del *no profit* che sullo Stato.

In attesa degli esiti di un'indagine più approfondita, appare utile prendere posizione su una serie di questioni collegate all'esenzione *de qua*.

La prima di queste consiste nel verificare se effettivamente l'esenzione dal pagamento dell'ICI a favore degli enti ecclesiastici integri, in tutti i suoi elementi, la fattispecie prevista dall'art. 107 TFUE. Occorre, dunque, constatare se:

- a) l'esenzione consista in un intervento dello Stato o comunque effettuato mediante risorse statali;

---

<sup>14</sup> GIUSEPPE TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, VI ed., Padova, 2010, p. 5.

<sup>15</sup> Cfr. GIUSEPPE TESAURO, *op. cit.*, pp. 806-808.

- b) l'esenzione sia in grado di incidere sugli scambi tra gli Stati membri;
- c) l'esenzione produca un vantaggio, non realizzabile in assenza dell'aiuto, a favore del beneficiario;
- d) l'ente ecclesiastico esercente in via secondaria l'attività commerciale possa essere sussunto nella nozione di "impresa" o di "produzione";
- e) l'esenzione sia quantomeno in grado di minacciare la libera concorrenza.

Per quanto concerne il punto a) e c) non paiono esserci particolari dubbi. Certamente l'esenzione ICI costituisce un rinuncia al gettito fiscale e di conseguenza una rinuncia a risorse statali altrimenti destinate a finanziare pubblici servizi. Allo stesso modo non appare contestabile l'assunto secondo cui l'esenzione produce un vantaggio per chi ne gode in termini di incremento del patrimonio netto, peraltro non realizzabile in altro modo.

Meno immediata ma non certo complicata è la dimostrazione della condizione posta *sub* d). Non si discute che l'ente ecclesiastico sia, per definizione, ente senza fine di lucro deputato istituzionalmente ad esercitare attività di religione e di culto in via costitutiva ed essenziale. Ma d'altro canto è la stessa legge a consentire, come per tutti gli enti *no profit*, lo svolgimento di un'attività avente carattere commerciale con la sola limitazione del divieto di distribuzione degli utili vincolati ad essere utilizzati per il sostentamento delle finalità non lucrative. Ciò non impedisce agli enti ecclesiastici di porre in essere attività puramente commerciali. Si pensi agli Istituti diocesani per il sostentamento del clero che sono chiamati ad amministrare il patrimonio diocesano nella forma più lucrativa possibile onde maturare eventuali avanzi di cassa (rispetto al fabbisogno del sostentamento) da destinare all'incremento del patrimonio immobiliare<sup>16</sup>. Se è vero, come è stato detto, che il TFUE guarda agli aiuti di Stato non nella forma, ma negli effetti, allora non si pongono problemi a classificare queste entità come imprese, ossia come soggetti che esercitano attività in tutto e per tutto commerciali. La destinazione dei proventi di tali attività è un dato che risulta totalmente superfluo ai fini dell'accertamento di una lesione del mercato e della concorrenza<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Lo statuto-tipo predisposto per gli Istituti diocesani, così come modificato con delibera approvata dalla XLV Assemblea Generale della CEI (in *NCEL*, 1999, 3/99), prevede all'art. 5, lett. e) che eventuali eccedenze attive di bilancio sono destinate con delibera del Consiglio di amministrazione a fini incrementativi del patrimonio.

<sup>17</sup> In questa direzione si è orientata la Corte di Giustizia della Comunità Europea con la sentenza 10 gennaio 2006, C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze*, in *Rassegna di giurisprudenza comunitaria e di diritto europeo*, [www.foroeuropa.it](http://www.foroeuropa.it). In questa occasione la Corte è stata esplicita nel considerare impresa anche gli enti *no profit* che, pur perseguendo fini di interesse pubblico, presentano caratteristiche tali da poter essere considerati imprese. Si veda al riguardo ANDREA PERRONE, *Enti non profit e diritto dell'Unione Europea*, in *Rivista telematica Stato, Chiese e pluralismo confessionale*,

Con riferimento al punto e) occorre evidenziare che per aiuto di Stato non si intende solamente la misura che falsa la concorrenza, ma anche quella astrattamente idonea a falsarla. È quindi sufficiente la potenziale dannosità dell'intervento statale, la mera attitudine a incrinare le regole del libero mercato. E questa capacità sembra sussistere in ordine alle misure in esame.

Più complessa appare la dimostrazione del punto *sub b)*, e non a caso, è con riferimento a questo elemento della fattispecie che si fa più sbrigativa l'argomentazione che la Commissione pone alla base delle conclusioni preliminari dello scorso ottobre. La Commissione si limita ad affermare che le misure sembrano incidere sugli scambi tra gli Stati in quanto alcuni dei settori che godono dell'esenzione sembrano essere aperti alla concorrenza. Al riguardo si potrebbe obiettare che le esenzioni, essendo rivolte ad enti privi di scopo di lucro, e come tali esercenti attività commerciale solo in via secondaria, non siano in grado di squilibrare gli scambi tra gli Stati membri sulla base della modesta dimensione dell'"impresa" beneficiaria, essendo questa "soltanto" un ente *no profit*. Inoltre gli effetti di un tale vantaggio fiscale sembrerebbero prodursi esclusivamente nel mercato interno senza avere la forza di incidere sul commercio transnazionale.

Sull'argomento è intervenuta opportunamente la giurisprudenza comunitaria la quale ha affermato, a chiare lettere, che la scarsa consistenza dell'aiuto o la dimensione modesta dell'impresa beneficiaria, non possono far escludere *a priori* la possibilità che siano influenzati gli scambi tra i Paesi membri<sup>18</sup>. Infatti, anche quando il beneficio finanziario operi solo sul mercato interno è certamente possibile che l'esenzione manifesti i suoi effetti sugli scambi, in quanto il rafforzamento della produzione destinata al solo mercato interno può determinare una maggiore difficoltà di penetrazione del settore per i soggetti operanti in altri Stati membri<sup>19</sup>. Anche qui ricorre la nozione di pregiudizio potenziale, in quanto è sufficiente per la sanzione la mera idoneità ad incidere sugli scambi intracomunitari<sup>20</sup>.

Ad ulteriore conferma di questo orientamento giurisprudenziale, non si può non evidenziare come l'incidenza della fiscalità di vantaggio in esame, sugli scambi intracomunitari e sulla concorrenza, sia ulteriormente accentuata da

---

*www.statoe.chiese.it*, novembre 2010, p. 13, relazione tenuta al Convegno di studi sul tema "Diritto dell'Unione Europea e status delle confessioni religiose" organizzato dal CESEN (Roma, Istituto Sturzo, 8-9 ottobre 2010).

<sup>18</sup> Cfr. GIUSEPPE TESAURO, *op. cit.*, pp. 823-824.

<sup>19</sup> Cfr. Francia c. Commissione, 102/87, sent. 13 luglio 1988, in *Rassegna*, *cit.*

<sup>20</sup> Cfr. Belgio c. Commissione (Tubemeuse), C-142/87, sent. 21 marzo 1990, in *Rassegna*, *cit.*

un elemento comune a tutti i soggetti beneficiari dell'esenzione ICI. Infatti gli incentivi fiscali esaminati sono riconosciuti esclusivamente agli enti con sede in Italia<sup>21</sup>, essendo il requisito della sede richiesto come necessario per il riconoscimento civile degli enti ecclesiastici e per l'attribuzione della personalità giuridica a tutti gli altri enti senza scopo di lucro, associazioni e fondazioni. Di conseguenza, il beneficio fiscale è subordinato ad un requisito di fatto (quello della sede in Italia), che inevitabilmente esclude dal godimento delle agevolazioni quelle imprese che, pur svolgendo attività commerciali analoghe a quelle favorite, siano stabilite con la sede in un altro Paese dell'Unione. La condizione della sede in Italia non fa che suscitare ulteriori interrogativi sulla potenziale lesività di tali disposizioni rispetto alle regole del libero mercato e della libertà di stabilimento. Senza dubbio, ancorare il godimento dei benefici fiscali a questa condizione – pur essendo tale condizione giustificata dalla necessità di permettere allo Stato in cui l'ente è stabilito di esercitare un controllo costante sull'organizzazione stessa, onde reprimere eventuali abusi della personalità giuridica – finisce inevitabilmente con l'ostacolare l'ingresso, all'interno del territorio nazionale, di quelle organizzazioni *no profit* che abbiano sede all'estero, con un evidente impatto negativo sulla libertà di scelta del Paese membro in cui stabilire la sede dell'ente.

In definitiva, si può concludere che l'esenzione dell'ICI a favore degli enti ecclesiastici integra tutti gli elementi dell'aiuto di Stato così come definito dall'art. 107 TFUE, per cui non si deve ritenere peregrina l'ipotesi di una condanna dell'Italia ad esigere la restituzione di quanto non riscosso.

Il principio, di estrema semplicità, sostenuto dal diritto comunitario della concorrenza è che gli enti ecclesiastici (come gli altri enti *no profit*) quando esercitano una qualsiasi attività commerciale immettono nel mercato, inevitabilmente, beni e servizi che entrano in concorrenza con le altre produzioni. Che tali attività siano destinate a soddisfare i più nobili scopi a nulla rileva nell'ottica comunitaria, poiché ciò che interessa è soltanto che agli enti ecclesiastici sia consentito produrre e vendere i beni col vantaggio di usufruire di uno sgravio fiscale non riconosciuto ai concorrenti. In estrema sintesi, mentre agli enti ecclesiastici una produzione costa X, al concorrente la stessa produzione costa X + n, intendendo per n la somma pari a tutte le agevolazioni fiscali di cui beneficia, in via esclusiva, l'ente ecclesiastico stesso. Esentare solo uno

---

<sup>21</sup> Cfr. MARIO TEDESCHI, *Note in tema di nazionalità degli enti ecclesiastici*, in *Archivio Giuridico*, 1976, 191, p. 3 ss. Più di recente PATRIZIA PICCOLO, *Gli enti ecclesiastici nella dimensione europea*, nel vol. *La Chiesa e l'Europa*, a cura di GIUSEPPE LEZIROLI, Luigi Pellegrini Editore, Cosenza, 2007, pp. 348-371.

dei concorrenti dal pagamento dell'ICI indiscutibilmente distorce la libera concorrenza e pone i *competitors* su due diverse posizioni di partenza.

In altre parole, le agevolazioni tributarie garantite agli enti ecclesiastici, si traducono in vantaggi competitivi rispetto ai concorrenti laici.

Tuttavia, non manca chi ritiene giustificabile l'esenzione dell'ICI a favore degli enti ecclesiastici, attraverso l'applicazione dell'art. 107, paragrafo 3, lett. b) del TFUE, secondo il quale la Commissione può considerare compatibili con il mercato interno "gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo". Attribuendo in tal modo agli enti *no profit* «un ruolo fondamentale nella costruzione di un'Europa sociale» e valorizzando le finalità perseguite dagli enti del terzo settore, si potrebbe superare un «approccio troppo rigidamente fondato sulla disciplina della concorrenza<sup>22</sup>». Tuttavia anche questa appare una forzatura perché, allontanandosi dall'analisi del dato fattuale ed economico, sembra ignorare l'esistenza degli indiscutibili effetti distorsivi sulla concorrenza che dette agevolazioni fiscali producono all'interno del mercato europeo.

Invero, ai fini della libera concorrenza non ha senso distinguere le attività commerciali che producono utili dalle attività commerciali che producono eccedenze da utilizzare per sostenere finalità non lucrative.

Cambiano le finalità, ma la sostanza economica è la stessa ed uguale dovrebbe essere il trattamento fiscale.

## 5. *L'interpretazione giurisprudenziale della normativa ICI*

Sulla base della normativa ICI si era innestata una consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione la quale, con una serie di pronunce, riscriveva l'ambito di applicazione della norma con un'operazione giudicata da più parti discutibile, esasperata<sup>23</sup>, addirittura "sbagliata"<sup>24</sup>.

Sin dall'entrata in vigore del d.lgs. 504/92, la Cassazione ha interpretato in maniera fortemente restrittiva la previsione normativa in forza della quale è riconosciuta l'esenzione per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali esclusivamente per lo "svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive", sino a spingersi

---

<sup>22</sup> Cfr. ANDREA PERRONE, *op. cit.*, p. 8.

<sup>23</sup> Cfr. MARCO MICCINESI, *op. cit.*, p. 13.

<sup>24</sup> In tal senso si pronuncia la *Nota dell'Ufficio Avvocatura della Diocesi di Milano* dell'ottobre 2005 consultabile su [www.olir.it](http://www.olir.it).

ad una vera e propria modifica del testo legislativo giudicata da più parti illogica ed arbitraria<sup>25</sup>.

Queste critiche non erano prive di fondamento. In effetti, nell'ambito di una libera scelta di politica fiscale, lo Stato aveva inteso riconoscere una fiscalità di vantaggio a tutti gli enti non commerciali che esercitassero, all'interno degli immobili di proprietà, una delle attività sopra enumerate e contemplate dall'art. 7, lett. i) del d. lgs. 504/92. Di conseguenza ai fini dell'esenzione, secondo la legge, sarebbe stato sufficiente che:

- l'immobile fosse utilizzato da un ente non commerciale;
- l'immobile fosse utilizzato per lo svolgimento di quelle attività specificamente indicate dalla legge che, in virtù di una loro intrinseca utilità sociale, meritavano di essere incentivate con siffatta esenzione.

Nonostante la chiarezza del testo normativo, in ripetute sentenze la Corte di Cassazione si spinse fino a negare l'esenzione anche in presenza di queste due condizioni. La Corte infatti richiedeva, ai fini dell'esenzione ICI, una terza condizione, in grado di restringere notevolmente la portata dello sgravio fiscale. Aveva diritto all'esenzione, secondo il "diritto vivente"<sup>26</sup> della Cassazione, l'ente non commerciale che esercitasse le attività indicate in modo assolutamente non commerciale. Ne derivava che l'ente *no profit* non avrebbe goduto dell'esenzione quando quelle attività sarebbero state di carattere oggettivamente commerciale. In sintesi, mentre per la legge ICI era necessario e sufficiente che l'immobile fosse utilizzato da un ente non commerciale per lo svolgimento delle attività elencate dalla legge, per la Cassazione occorreva anche che queste attività fossero svolte nella forma di attività oggettivamente non commerciali. In definitiva l'unica possibilità che tali attività potessero

---

<sup>25</sup> Cfr. *Chiesa Cattolica e imposta ICI. Decaduto il decreto 163/2005 resta in vigore la legge 504/1992*, Nota dell'Ufficio Avvocatura della Diocesi di Milano, ottobre 2005, pp. 4-5 consultabile su [www.olir.it](http://www.olir.it).

<sup>26</sup> Il concetto di "diritto vivente" nasce con riferimento alle sentenze interpretative della Corte Costituzionale e si pone come limite al potere della stessa Corte di reinterpretare il testo normativo in presenza «di una costante interpretazione giurisprudenziale che attribuisce al precetto legislativo un determinato significato», così TEMISTOCLE MARTINES, *Diritto costituzionale*, a cura di GAETANO SILVESTRI, Giuffrè, Milano, 2002, p. 326. Espandendo il suo significato originario, col termine diritto vivente si può ben definire quella giurisprudenza costante delle Corti poste al vertice del sistema giudiziario (e tra queste anche la Cassazione), che traggono dalla disposizione un ben determinato significato, anche divergente dalla norma che si può ricavare da un'immediata interpretazione letterale del testo di legge. Per questo motivo, con riferimento alla costante interpretazione della normativa ICI da parte della Corte di Cassazione, chi scrive ha adottato l'espressione "diritto vivente". Nell'ambito della dottrina ecclesiasticistica si veda RAFFAELE BOTTA, *Il diritto ecclesiastico "vivente" nella giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in *Rivista telematica Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, [www.statoe\\_chiese.it](http://www.statoe_chiese.it), marzo 2010.

essere così esercitate, sarebbe stata l'ipotesi di un esercizio gratuito e non convenzionato delle stesse.

Ben si comprendono, a questo punto, i motivi che indussero il legislatore del 2005 ad emanare il d.l. 203/2005, col quale si garantiva l'esenzione "a prescindere dalla natura eventualmente commerciale" delle attività sopra elencate. Questo intervento di interpretazione autentica, seppure ferocemente criticato, si mostrava dal punto di vista della tecnica legislativa opportuno ed efficace, proprio perché, con estrema sinteticità, ristabiliva una corretta interpretazione della norma a fronte della forzata modifica giurisprudenziale.

Di tutt'altro segno l'intervento legislativo del 2006, che inframmettendo tra le categorie di attività commerciale e non commerciale il discutibile *tertium genus* dell'"attività non esclusivamente commerciale", fomentò nuovi interrogativi e nuove incertezze dando nuovamente linfa ad un'"interpretazione creativa" della giurisprudenza.

Questo orientamento giurisprudenziale ebbe inizio con le sentenze della Cassazione, Sez. Trib., 5 marzo 2004, n. 4573 e dell'8 marzo 2004 nn. 4642, 4644, 4645<sup>27</sup>, tutte relative alla stessa vertenza e riguardanti quattro anni d'imposta, dal 1993 al 1996. La questione da esse trattata può quindi essere riassunta analizzando solamente l'ultima di queste sentenze. Nel caso di specie l'Istituto delle Suore Zelatrici dell'Aquila esercitava, oltre alla prevalente attività di religione e di culto, un'attività ricettiva (e quindi avente diritto all'esenzione in base al d. lgs. 504/92) consistente nella "gestione"<sup>28</sup> di pensionati con pagamento di rette. In altri termini l'Istituto religioso offriva ospitalità ai pensionati a fronte del pagamento di una retta. Guardando all'effettività dell'attività svolta, principio guida nella determinazione della normativa applicabile in concreto agli enti ecclesiastici<sup>29</sup>, non ci sono molti dubbi che una siffatta attività costituisca attività commerciale e quindi sia in grado di porsi in concorrenza con altre attività ricettive, pur prendendo atto degli eventuali risvolti sociali di questa "gestione" commerciale. La Cassazione, sull'assunto che l'esenzione non spettasse agli enti ecclesiastici esercenti attività (oggettivamente) commerciale, negò il diritto all'esenzione per l'Istituto. Questo indirizzo fu immediatamente confermato, pochi giorni dopo,

---

<sup>27</sup> Cfr. *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, n. 3, 2004, pp. 657-658.

<sup>28</sup> Questo è il termine utilizzato negli atti di causa.

<sup>29</sup> Cfr. MARIO TEDESCHI, *Manuale di diritto ecclesiastico*, cit., p. 209; ANTONIO FUCCILLO, *Enti ecclesiastici e impresa commerciale: finalmente un binomio compatibile*, in *Dir. eccl.*, 1995, II, p. 476; ANTONINO MANTINEO, *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specificità e convergenze*, Giappichelli, Torino, 2001.

dalla VII Sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza<sup>30</sup> la quale, chiamata a decidere sull'esenzione dal pagamento ICI di un immobile parrocchiale adibito a canonica, garantì l'esenzione fiscale ritenendo l'edificio destinato esclusivamente a finalità di culto e non utilizzato per l'esercizio di attività commerciali.

Questa interpretazione "estensiva" del d. lgs. 504/92 è stata di recente confermata dalla sentenza della Cassazione, Sez. Trib. del 20 novembre 2009, n. 24500<sup>31</sup> ma in maniera ancora più netta dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sez. Trib. del 16 luglio 2010, n. 16728<sup>32</sup>, avente ad oggetto il mancato versamento ICI da parte dell'ente religioso Piccola Fraternità di Santa Elisabetta nei confronti del Comune di Assisi. L'Istituto offriva a pagamento ospitalità ai pellegrini. In quest'ultima sentenza, oltre alla conferma della precedente giurisprudenza, si legge testualmente che l'attribuzione di vantaggi fiscali ad enti ecclesiastici esercenti attività commerciale (anche se negli ambiti indicati dalla normativa ICI) "porrebbe il problema della compatibilità della disposizione con l'art. 87, n. 1 del Trattato CE" (attuale articolo 107 TFUE), "che vieta gli aiuti di Stato che favoriscono talune imprese rispetto ad altre. Attesa la latitudine della nozione di impresa assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di concorrenza" ed atteso che "costituisce attività economica qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi su un determinato mercato, non potrebbe invero escludersi che l'esenzione dell'ICI concessa alle aziende di proprietà ecclesiastica riduca per esse soltanto gli oneri normalmente gravanti sul bilancio delle imprese che offrono nel medesimo mercato servizi analoghi, conferendo un vantaggio idoneo ad incidere sulla concorrenza". La Corte quindi non potendo non ritenere illegale questa esenzione, ha respinto il ricorso della contribuente, non essendo la misura "sottoposta al necessario giudizio preventivo di compatibilità da parte della Commissione CE".

Con la sentenza 16728 del 2010 ci si trova di fronte ad una disapplicazione della normativa nazionale per evitare un contrasto tra norma nazionale e norma comunitaria. La Cassazione, infatti, per il rischio che la misura agevolativa possa ledere la libera concorrenza assumendo la veste di aiuto di Stato, non applica né il d. lgs. 504/92, né il d.l. 223/2006<sup>33</sup>.

---

<sup>30</sup> Cfr. *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, n. 3, 2004, p. 658.

<sup>31</sup> Cfr. *Diritto e religioni*, Anno V, n. 1, 2010, p. 500.

<sup>32</sup> La sentenza è consultabile sul sito *www.olir.it*.

<sup>33</sup> La Corte nelle motivazioni afferma che la «normativa di esenzione non potrebbe non considerarsi illegale, in relazione alla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato». Da qui la disapplicazione di ogni norma interna.

Ancor più di recente l'indirizzo è stato confermato dalla sentenza n. 25935 del 21 dicembre 2010 con riferimento al mancato pagamento dell'ICI da parte di una scuola privata gestita da un ente ecclesiastico<sup>34</sup>.

Se in precedenza, da un punto di vista formale, l'interpretazione della Cassazione appariva arbitraria in quanto modificativa di una norma di legge, l'utilizzo della normativa comunitaria legittima la disapplicazione della norma italiana: l'operazione ermeneutica perde così ogni carattere di capricciosità ed arbitrio divenendo, all'opposto, esempio di coordinazione tra diritto nazionale e comunitario.

Infatti, in caso di conflitto tra una norma comunitaria ed una norma nazionale il giudice nazionale, in virtù del cd. primato del diritto comunitario sul diritto interno, è tenuto a disapplicare la norma interna. I recenti interventi della Cassazione dimostrano di recepire questi obblighi.

Non sembra quindi eccessivo parlare di una consolidata giurisprudenza, tale da considerarsi "diritto vivente", che restringe l'applicazione delle esenzioni ICI soltanto a favore degli enti non commerciali che svolgono attività (esclusivamente) non commerciali.

Spostando l'analisi su un piano sostanziale non si può non constatare come questa linea interpretativa – tanto criticabile dal punto di vista formale – elimini ogni rischio distorsivo della concorrenza prodotto dall'applicazione della normativa ICI. Infatti, riservare l'esenzione soltanto a quegli enti che svolgono le attività elencate nella legge in forma oggettivamente non commerciale, non pone alcun problema di concorrenza, proprio perché non si tratta di nuove imprese che si immettono nel mercato, venendo a mancare la conduzione dell'attività con metodo economico.

Per cui si può concludere nel senso che la tanto bistrattata interpretazione della Corte di Cassazione, neutralizza buona parte degli effetti anticoncorrenziali sottesi ad una letterale applicazione del d. lgs. 504/92.

Sarebbe opportuno, dunque, che l'Italia presentasse questi rilievi nelle controdeduzioni richieste dalla Commissione, affermando che la potenziale lesività della normativa interna sia stata disinnescata dalla consolidata interpretazione (a questo punto adeguatrice) della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

È bizzarro, quasi paradossale, infine, che le stesse sentenze che hanno condannato ripetutamente gli enti ecclesiastici a versare l'ICI, possano allo stesso tempo, in caso di condanna dell'Italia, evitare agli enti della Chiesa la restituzione di tutti gli aiuti di Stato indirettamente (ed indebitamente) percepiti nella forma di sgravi fiscali.

---

<sup>34</sup> Il testo della sentenza è consultabile sul sito [www.entionline.it](http://www.entionline.it).

Sulla base di queste conclusioni l'Italia dovrebbe essere condannata solamente alla modifica della normativa ICI ma non anche al forzato incameramento delle imposte non riscosse.

Tuttavia, a Bruxelles non è ancora pervenuta alcuna controdeduzione dell'Italia<sup>35</sup> e tale (deprecabile) inerzia rischia di rendere quanto appena sostenuto nient'altro che un ottimistico auspicio.

## *6. Riflessioni conclusive*

Con molta probabilità nel 2014, se non prima, l'ICI verrà sostituita da un'imposta municipale sugli immobili (Imu) che nei progetti di uno Stato sempre più orientato in senso federale, dovrebbe rappresentare il nuovo fulcro della finanza locale. Nelle iniziali intenzioni del legislatore l'Imu avrebbe dovuto costituire una sorta di ICI sulle seconde case, ma con margini di esenzione ben più ristretti nei confronti degli enti senza scopo di lucro, trattandosi di un'imposta comunale da riscuotersi soltanto nei confronti di tutti gli immobili diversi da quelli destinati a prima casa di abitazione. Se davvero il legislatore si fosse orientato in questa direzione, la tassazione degli immobili non avrebbe più provocato distorsioni della concorrenza, applicandosi indistintamente a tutti i fabbricati non vincolati alla suddetta destinazione<sup>36</sup>. Tuttavia nel testo definitivamente approvato il 3 marzo 2011 sono state reintrodotte le stesse esenzioni previste dall'ICI, comprese quelle a vantaggio di ospedali, cliniche, alberghi legati alla Chiesa e delle scuole private cattoliche. Ancora una volta l'ICI anziché scomparire riappare in altre forme. In ogni caso entro il 2014, la Commissione Europea già si sarà espressa sulla compatibilità dell'esenzione ICI col divieto comunitario di aiuti di Stato, e di conseguenza il legislatore nazionale avrà tutti gli elementi per apportare eventuali correttivi e delineare un sistema di tassazione equo e privo di profili anticoncorrenziali.

Maggiori rassicurazioni, al contrario, sembrano provenire dai venti di riforma destinati, prima o poi, ad investire il terzo settore. Nonostante le diversità di contenuti, le proposte presentano tutte un punto di contatto consistente nella necessità di separare la gestione delle attività istituzionali non lucrative dalle attività commerciali strumentali, attraverso la contabilità separata tra la gestione sociale e quella imprenditoriale, la totale devoluzione degli eventuali

---

<sup>35</sup> Il termine perentorio entro il quale sarebbero dovute pervenire le controdeduzioni era quello del 21 gennaio 2011.

<sup>36</sup> I primi disegni di legge sul federalismo fiscale si muovevano in questa direzione.

utili d'esercizio ai fini istituzionali, e la facoltà di creare patrimoni separati per le attività d'impresa. Così come per le società, gli enti *no profit* dovrebbero essere assoggettati al fallimento con estensione degli effetti anche alle persone fisiche che hanno agito in nome e per conto dell'ente. Il lato positivo di queste proposte è evidente. Si prende atto della sostanza delle attività svolte dagli enti *no profit* e ciò costituisce senza dubbio un punto di partenza rassicurante per evitare in futuro trattamenti discriminatori.

L'indagine sulla compatibilità dell'esenzione ICI con la disciplina comunitaria degli aiuti di Stato, in questo senso, aiuta a comprendere in un'ottica più generale il sottile ma netto confine tra la legittima necessità di un *favor* per talune attività ed il mero privilegio.

Non si possono negare, infatti, i «rischi di arbitraggio» insiti nell'applicazione di tali speciali regimi fiscali: «non si può cioè escludere l'ipotesi che enti religiosi siano precostituiti all'ottenimento di quei benefici che il legislatore riserva ad organismi impegnati in attività spirituali o sociali, mentre, invece, piegano tale loro *status* al perseguimento di finalità lucrative con modalità che ricalcano, di fatto, la gestione tipica di un'impresa e assumono dimensioni talmente macroscopiche da offuscare le finalità morali dell'ente»<sup>37</sup> che dovrebbero al contrario essere messe in primo piano.

In altri termini, i benefici fiscali in questione potrebbero essere ottenuti da soggetti che, sfruttando artificiosamente la qualifica di enti ecclesiastici, sono in realtà privi, nella sostanza, di quelle caratteristiche cui il legislatore ha voluto abbinare i regimi agevolativi.

È chiaro che all'erogazione di vantaggi fiscali dovrebbe corrispondere un

---

<sup>37</sup> Così MARCO MICCINESI, *op. cit.*, p. 17. Di questi rischi sembra aver preso atto il Vaticano, come conferma la recente ed intensa attività della Santa Sede in materia monetaria e di circolazione del denaro. Direttamente interessata dall'indagine approfondita della Commissione, la Santa Sede, all'indomani dello scandalo che ha colpito l'IOR per presunto riciclaggio di denaro sporco, ha avviato negli ultimi anni un dialogo sempre più serrato con l'Unione Europea. Infatti, in sostituzione della Convenzione monetaria del 29 dicembre 2000, stipulata tra la Santa Sede e l'Italia in rappresentanza dell'UE, il 17 dicembre 2009, la Santa Sede ha stipulato direttamente con l'Unione Europea, senza quindi servirsi di intermediari, una nuova convenzione monetaria con cui si è impegnata a recepire tutte le norme comunitarie riguardanti la prevenzione del riciclaggio del denaro, della frode e della falsificazione, oltre che le disposizioni sulle banconote e le monete in euro. Sulla base di questa convenzione il 30 dicembre 2010 la Santa Sede ha emanato la nuova normativa per la prevenzione ed il contrasto delle attività illegali in campo finanziario e monetario nello Stato della Città del Vaticano e nella Santa Sede. La normativa entra in vigore il 1° aprile 2011 e con l'entrata in vigore della stessa il Vaticano punta ad accedere all'elenco dei Paesi equivalenti, la cosiddetta *White List*. Inoltre, con la stessa normativa si costituisce l'Autorità di Informazione Finanziaria (AIF), organismo autonomo ed indipendente, attualmente presieduto dal Card. Attilio Nicora, con incisivi compiti di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo nei confronti di ogni soggetto, persona fisica o giuridica, ente ed organismo di qualsivoglia natura dello Stato della Città del Vaticano, dei Dicasteri della Curia Romana e di tutti gli Organismi ed Enti dipendenti dalla Santa Sede.

sistema di controlli atto a reprimere eventuali abusi e strumentalizzazioni, da considerarsi quindi patologie del sistema, storture su cui lo Stato dovrebbe vigilare, come previsto ad esempio nell'ipotesi di revoca del riconoscimento *ex art. 19, 2° comma l. 222/1985*.

Non si tratta sempre di un'operazione agevole, ma in questo ingrato compito lo Stato è coadiuvato oramai anche dalle autorità comunitarie.

In ogni caso, ed è questo il significato che si può ricavare dall'indagine sull'incompatibilità dell'esenzione ICI con le norme dell'Unione, le agevolazioni fiscali, lungi dal seguire criteri e classificazioni formali, dovrebbero applicarsi sulla base di criteri esclusivamente sostanziali. Solo in questo modo si potrà evitare di dar vita, in futuro, a nuovi privilegi ed a nuove discriminazioni fiscali.