



# diritto & religioni

Semestrale  
Anno IX - n. 2-2014  
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

18



LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE

# Diritto e Religioni

Semestrale  
Anno IX - n. 2-2014  
**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. Fucillo, 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  
A. Bettetini, G. Lo Castro  
M. d'Arienzo, V. Fronzoni,  
A. Vincenzo  
M. Jasonni, L. Musselli  
G.J. Kaczyński, M. Pascali  
R. Balbi, O. Condorelli

### **Parte II**

#### SETTORI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*  
*Giurisprudenza e legislazione canonica*  
*Giurisprudenza e legislazione civile*

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale e comunitaria*  
*Giurisprudenza e legislazione internazionale*  
*Giurisprudenza e legislazione penale*  
*Giurisprudenza e legislazione tributaria*

#### RESPONSABILI

G. Bianco  
P. Stefani  
L. Barbieri, Raffaele Santoro,  
Roberta Santoro  
  
G. Chiara, R. Pascali  
S. Testa Bappenheim  
V. Maiello  
A. Guarino

### **Parte III**

#### SETTORI

*Lettere, recensioni, schede,*  
*segnalazioni bibliografiche*

#### RESPONSABILI

M. Tedeschi

## Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fuccillo - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Ivàn Ibàn - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura.

# *La destinazione extrafiscale del cinque per mille e il sostentamento del clero cattolico e non cattolico*

ROCCO FREDA

## *Introduzione*

Parlare di destinazione di fondi pubblici a finalità apparentemente di parte in questi anni di crisi economica globale, sembra quasi voler esorcizzare la paura di un domani orfano della *human care* del corpo e dello spirito. Nella configurazione di un futuro in cui l'età anagrafica e la ricchezza *pro capite* assumeranno sempre di più la dimensione di grandezze inversamente proporzionali, il *non profit* potrebbe essere la combinazione vincente per fornire alla generalità dei consociati servizi sociali in modo efficace ed efficiente, effetto leva di una crescente coesione sociale. Essendo l'imposizione fiscale nel nostro Paese giunta quasi al *break-even* in termini di esternalità positive che il sistema riesce ad offrire ai consociati, occorrerebbe guardare al di là dell'ulteriore e gravoso impegno della dimensione pubblica nel sociale, con l'inevitabile e conseguente aumento dei tributi per finanziare la spesa differenziale.

Da più di un decennio stiamo vivendo un'epoca che sembra aver messo in crisi l'antico concetto dello *ius imperii*; si tratta di una tendenza che vede, nei settori del *welfare mix*, l'agire pubblico e quello privato – in termini di intervento, competenza e responsabilità – assumere una dimensione complementare e paritetica.

A suscitare il crescente interesse degli studiosi e dei tecnici di una disciplina di confine – frutto di un mosaico giuridico tra i diversi ambiti del diritto quali: civile, tributario, ecclesiastico e canonico – è per altro verso l'analisi degli istituti normativi e della prassi applicativa relativi al sistema di sostentamento del clero cattolico e dei ministri di culto non cattolici. Lo studio di tale disciplina composita assume un interesse particolare se si considerano gli effetti civili degli atti compiuti dai suddetti ministri di culto i quali, quasi per osmosi, integrano e completano l'attività della Pubblica amministrazione<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Si pensi agli effetti civili del matrimonio religioso, alla giurisdizione alternativa (civile o canonica)

Un approccio tutt'altro che miope rispetto ad una fattispecie spesso criticata, quale quella della devoluzione dell'otto per mille a soggetti diversi dallo Stato, o del cinque per mille a finalità diverse dal sostegno delle attività sociali svolte dal comune di residenza, scorge nelle molteplici attività caritatevoli e socio-assistenziali realizzate dai beneficiari di tali contributi – che operano alla stregua di imprenditori della carità – il principio della sussidiarietà orizzontale *ex art 118 della Costituzione*.

1. *Il cinque per mille: inquadramento normativo e dottrinale in un contesto di crisi globale*

Il meccanismo del cinque per mille, al cui riguardo notevole è l'interesse della Chiesa cattolica e delle altre Confessioni religiose, è stato introdotto con l'art. 1 co. 337 della L. 266/2005 (Legge finanziaria 2006) e ripetuto dalle leggi finanziarie degli anni successivi<sup>2</sup>; con esso, in base ad una legge statale, una quota dell'Irpef transita, per espressa volontà del contribuente, all'ente beneficiario svolgendo lo Stato un ruolo di mero mediatore e togliendo alla rappresentanza politica *pro tempore* ogni potere discrezionale sulla destinazione di tali somme.

La Corte costituzionale è stata maestra in tal senso per non aver considerato il cinque per mille appartenente al *genus* delle entrate tributarie, essendo a suo avviso la stessa elargizione disposta discrezionalmente e senza costrizione di sorta dal contribuente; inoltre, lo Stato non avrebbe alcun potere né di destinazione né di quantificazione delle somme da destinare<sup>3</sup>. Si può quindi parlare dell'esercizio di una fiscalità democratica diretta, riflesso pratico del principio di cui all'art. 1 Cost.

A differenza di ciò che accade con un atto di liberalità, quale potrebbe essere una donazione in denaro effettuata dal contribuente direttamente

---

in materia di sostentamento del clero, alle attività socio-assistenziali dell'otto per mille, ecc. In questa sede è opportuno notare che, mentre ai ministri dei culti non cattolici che hanno stipulato un'intesa con lo Stato italiano lo *status* rilevante ai fini civili viene attribuito con formale nomina da parte della propria Confessione religiosa, quelli appartenenti alle Confessioni prive di intesa necessitano di un riconoscimento da parte del ministro dell'interno.

<sup>2</sup> Per l'anno 2014, il meccanismo del cinque per mille è stato confermato dall'art. 1 co. 1051, L. n. 147 del 27/12/2013, cd. "*Legge di stabilità*".

<sup>3</sup> La sentenza in questione (n. 202/2007) è derivata da una censura di illegittimità costituzionale rispetto agli artt. 114, 117, 118 e 119 Cost. sollevata dalle Regioni ricorrenti, secondo le quali la disciplina del cinque per mille avrebbe coperto un sistema – architettato dallo Stato – per eludere il divieto costituzionale di destinare finanziamenti statali vincolati ad attività relative a materie di competenza legislativa regionale ([www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it)).

all'ente beneficiario – peraltro quest'ultima deducibile, entro certi limiti, dal reddito imponibile – col meccanismo del cinque per mille la scelta di sostenere un'attività del terzo settore non prevede onere alcuno a carico del cittadino.

La Corte costituzionale, inoltre, considera la formalizzazione della volizione del contribuente, espressa in sede di dichiarazione dei redditi, alla stregua di un cambio d'abito: il cinque per mille dell'Irpef si spoglia della veste di entrata tributaria per vestire quella di provvista versata obbligatoriamente all'erario al fine di sostenere gli enti inclusi in un apposito elenco pubblicato annualmente dall'Agenzia delle entrate. Il ruolo dello Stato è circoscritto a quello di mandatario necessario *ex lege* e di garante del rispetto della normativa di settore, non potendosi sottrarre all'obbligo di versare tali somme ai soggetti indicati dai contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi.

La dottrina più attenta potrebbe chiedersi se, dopo che il contribuente ha manifestato la propria volontà in relazione alla devoluzione del cinque per mille, le relative somme, sottraendosi alla disciplina tributaria, soggiacciono a quella del mandato (rappresentandone la provvista) e ciò anche con riferimento al modo di acquisizione delle stesse. In particolare, se così fosse, qualora ad una manifestazione di volontà di destinazione del cinque per mille – espressa in sede di dichiarazione dei redditi presentata entro i termini di legge – non consegua il versamento spontaneo delle relative somme, ci si chiede se, per l'eventuale recupero del *quantum debeatur*, sia applicabile la normativa sulla tutela e realizzazione coattiva del credito tributario (iscrivibilità a ruolo, maggiorazione a titolo di interessi e sanzioni, ecc.). La curiosità della dottrina sarebbe ulteriormente stimolata dall'interrogativo concernente il peso che la volontà del contribuente – manifestata nella destinazione del cinque per mille – avrebbe in relazione ad un eventuale avviso di accertamento in rettifica (totale o parziale) della propria dichiarazione dei redditi o, di converso, rispetto ad un rimborso d'imposta versata in eccesso dal contribuente medesimo.

Inoltre, non è da sottovalutare il fatto che la raccolta dei consensi dei contribuenti in materia di destinazione del cinque per mille è gestita prevalentemente sul piano delle tecniche di *marketing*, che non danno agli stessi alcuna garanzia sul riparto efficiente delle somme<sup>4</sup>.

Verrebbe allora da chiedersi: fino a che punto si può parlare di manifestazione di volontà incondizionata da parte del contribuente?

---

<sup>4</sup> Fra tutti cfr. LAURA CASTALDI, *La destinazione del 5 per mille dell'Irpef: riflessioni intorno alle modalità di concorso dei consociati alle pubbliche spese*, in *Rassegna Tributaria*, Vol. 1, 2008, pp. 190 – 204.

Nel caso in cui non vi sia scelta alcuna da parte di quest'ultimo, la quota del cinque per mille viene inglobata nel gettito Irpef da destinare al finanziamento della spesa pubblica nel suo complesso.

Si interviene, quindi, non sul prelievo ma sulla spesa rendendo i contribuenti partecipi delle decisioni circa la destinazione e la gestione di parte delle risorse pubbliche: “*quote di potere e di responsabilità vengono trasferite dallo Stato alla società*”<sup>5</sup>.

Se il contribuente, oltre ad apporre la propria firma nell'apposito riquadro, indica anche il codice fiscale dell'ente ammesso al beneficio, la propria quota sarà attribuita interamente a quest'ultimo; nel caso in cui il contribuente non indichi alcun codice fiscale o ne indichi uno errato o relativo ad un ente non inserito negli elenchi pubblicati dall'Agenzia delle entrate, la propria quota sarà ripartita nell'ambito delle finalità perseguite dagli enti nel cui riquadro ha apposto la propria firma, in proporzione al numero complessivo delle destinazioni dirette espresse.

Il Consiglio di Stato ha autorevolmente sostenuto che i soggetti beneficiari del cinque per mille non sono da considerarsi alla stregua dei contribuenti e che la scelta effettuata in sede di dichiarazione dei redditi non è un atto di liberalità, essendo una diretta derivazione di una scelta dello Stato di permettere che una quota delle entrate vada a beneficio di quei soggetti che integrano l'intervento pubblico in materia di politiche sociali; e ciò dopo aver effettuato gli opportuni controlli sulla sussistenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi in capo a questi<sup>6</sup>.

Quindi, se di vera discrezionalità del contribuente si può parlare, lo si deve fare nell'ambito di una legge dello Stato chiamato poi a verificarne l'osservanza. Quale maggiore opportunità di concorrere al *welfare* potrebbe essere data ai cittadini, se non quella di individuare i beneficiari del proprio gesto caritatevole che arricchisce chi riceve senza impoverire chi dà? Quanto appena detto va classificato quale segno nobile di uno Stato moderno.

La scelta del cinque per mille è inoltre inquadrabile nell'ambito dei dati sensibili *ex D. Lgs. 196/2003*, e ciò sembra confermare che chi effettua la scelta – e ha diritto alla riservatezza delle informazioni relative – è il contribuente, anche se compie tale attività nell'ambito delle leggi dello Stato.

Una questione di non poco conto è quella dell'individuazione dei soggetti che, in base al combinato disposto degli artt. 3, 53, 97 e 118 Cost., sono in

---

<sup>5</sup> SILVIA CIPOLLINA, *La Corte costituzionale ed il 5 per mille per il volontariato e la ricerca*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 3, 2007, pp. 84 ss.

<sup>6</sup> Parere della Sez. II, adunanza del 14/11/2012, affare n. 02627/2011 (*www.giustizia-amministrativa.it – Attività consultiva*).

grado di perseguire quell'interesse pubblico degno di essere finanziato con le entrate dello Stato. A tale scopo la normativa di settore definisce i requisiti oggettivi e soggettivi che gli enti devono possedere per potersi candidare al beneficio<sup>7</sup>.

L'acquisizione delle domande di iscrizione negli elenchi dei beneficiari avviene, per gli enti del volontariato e per le associazioni sportive dilettantistiche, ad opera dell'Agenzia delle entrate e, per le altre tipologie di enti, da parte delle rispettive Amministrazioni di competenza<sup>8</sup>.

Completate tutte le attività istruttorie e di verifica formale e sostanziale della persistenza – in capo agli enti del volontariato beneficiari – dei requisiti di legge, segue la validazione degli elenchi da parte del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e la pubblicazione degli stessi – integrati dall'indicazione delle scelte e degli importi – da parte dell'Agenzia delle entrate. Con riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche è, invece, il CONI a provvedere all'inoltro all'Agenzia delle entrate degli elenchi degli enti ammessi al beneficio.

Ai fini dell'accreditamento del contributo loro spettante, gli enti benefi-

---

<sup>7</sup> “I settori a sostegno della cui attività può essere destinato il beneficio del 5 per mille dell'Irpef sono i seguenti, per i quali provvede l'Ente a fianco di ciascuno indicato: Volontariato (competente la Direzione Generale per il terzo settore e le formazioni sociali Ministero del Lavoro e P.S.; il beneficio è erogato dalla Divisione D); ricerca scientifica ed universitaria (competente il Ministero dell'Istruzione); ricerca sanitaria (competente il Ministero della Salute); politiche sociali perseguite dai Comuni (competente il Ministero dell'Interno); attività sportive a carattere dilettantistico (competente la Presidenza del Consiglio dei Ministri con il supporto del C.O.N.I., salvo per gli anni 2006 e 2007....). Soggetti del volontariato. Possono presentare domanda per il beneficio del 5 per mille dell'Irpef i seguenti soggetti: ONLUS - Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460); associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali (art. 7, commi 1, 2, 3 e 4, della legge 7 dicembre 2000, n. 383); associazioni e fondazioni che operano senza finalità di lucro nei settori indicati dall'art. 10, comma 1, lettera a) del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460. A questo proposito, vedi la Circolare n.56/E del 10/12/2010 dell'agenzia delle entrate Chiarimenti in merito ai soggetti destinatari della quota del cinque per mille dell'Irpef” ([www.lavoro.gov.it/AreaSociale/CinquePerMille](http://www.lavoro.gov.it/AreaSociale/CinquePerMille)).

<sup>8</sup> All'iscrizione telematica presso l'Agenzia delle entrate dell'elenco degli enti *non profit*, beneficiari del cinque per mille, fa seguito la pubblicazione *on line* degli elenchi prima provvisori e, dopo le eventuali rettifiche ed integrazioni, di quelli definitivi degli enti ammessi al beneficio. Ad avvenuta iscrizione i legali rappresentanti degli enti ammessi al beneficio devono inviare, a pena di decadenza, tramite raccomandata a. r. o tramite PEC, alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente, una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà entro i termini di legge, che attesti la persistenza dei requisiti previsti per l'iscrizione; tale dichiarazione deve essere corredata dalla copia fotostatica di un loro documento di riconoscimento in corso di validità. Per le associazioni e società sportive dilettantistiche la dichiarazione sostitutiva dovrà invece essere spedita all'Ufficio del CONI territorialmente competente. In caso di errori formali o omissioni sanabili, è prevista la possibilità di regolarizzazione entro un certo termine. In base all'art. 3 D.P.C.M. del 19/03/08 lo stesso ente può essere inserito parallelamente in più elenchi di aspiranti beneficiari, purché sia in possesso di tutti i requisiti che ne giustificano l'inclusione ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) – cinque per mille).

ciari possono comunicare le proprie coordinate bancarie o postali all’Agenzia delle entrate utilizzando un apposito modello oppure attraverso modalità telematiche, se a ciò abilitati<sup>9</sup>.

Se, nelle more dell’erogazione delle somme, l’ente beneficiario cessa la propria attività o risulta evidente che non darà più seguito al tipo di attività che ne ha legittimato l’inclusione negli elenchi degli aventi diritto, esso perde la legittimazione all’incasso di quanto allo stesso destinato. Ovviamente se l’erogazione è già avvenuta e si accerta che l’ente beneficiario – in epoca precedente al pagamento – aveva cessato l’attività, quanto ad esso corrisposto deve essere recuperato dall’Amministrazione competente.

A completamento delle attività di controllo del buon fine delle somme erogate è inoltre previsto, a carico degli enti beneficiari, l’obbligo di rendicontare, entro un anno dalla data di effettiva percezione degli importi, come questi ultimi siano stati spesi per le finalità istituzionali degli enti stessi, conformi a quelle di interesse pubblico generale. Tale rendiconto deve essere redatto secondo le linee guida e gli schemi definiti dalle Amministrazioni competenti per le diverse categorie di soggetti beneficiari<sup>10</sup>.

Alla luce delle nuove linee guida per la predisposizione del rendiconto circa la destinazione delle quote del 5 per mille dell’Irpaf del 17 luglio 2013 è possibile, per gli enti che sono di competenza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, procedere ad accantonamenti parziali delle somme percepite<sup>11</sup> e beneficiare dell’esonero dall’obbligo di rendicontazione tradi-

---

<sup>9</sup> I pagamenti di somme superiori a 500.000 euro sono eseguiti direttamente dal Ministero, mentre per le somme inferiori provvede l’Agenzia delle entrate. Gli enti beneficiari che non comunicano all’Agenzia delle entrate gli estremi del proprio conto corrente bancario o postale, sono pagati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali in modo alternativo; si tratta dei cosiddetti soggetti *no iban* destinati ad essere soddisfatti in via subordinata rispetto ai pagamenti erogati dall’Agenzia delle entrate e dopo che quest’ultima ha inoltrato al Ministero i relativi elenchi. Inoltre, gli enti privi di coordinate bancarie o postali devono rendere note al Ministero del lavoro e delle politiche sociali le generalità dei propri legali rappresentanti al fine di definire meglio la destinazione dei pagamenti.

<sup>10</sup> Con riferimento agli enti di competenza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali il rendiconto ed i documenti ad esso relativi devono essere conservati presso la sede legale dell’ente per almeno dieci anni. Gli enti che hanno beneficiato di un contributo pari o superiore a €20.000,00 hanno l’obbligo di inviare il rendiconto al Ministero del lavoro e delle politiche sociali entro trenta giorni dalla data ultima per la compilazione prevista dalla legge. Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha facoltà di: chiedere la trasmissione del rendiconto e dei relativi documenti di dettaglio agli enti beneficiari non obbligati all’invio del rendiconto; richiedere documenti integrativi agli enti obbligati all’invio del rendiconto; effettuare accessi ed ispezioni contabili presso la sede dell’ente. In caso di irregolarità riscontrate e non sanabili ai sensi della normativa vigente, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, previa contestazione, apre un contraddittorio che, qualora dovesse concludersi a sfavore dell’ente beneficiario, porterà al recupero del beneficio, oltre agli effetti sanzionatori scaturenti dalla violazione di altre norme civili e penali ([www.lavoro.gov.it/AreaSociale/CinquePerMille/](http://www.lavoro.gov.it/AreaSociale/CinquePerMille/) - “Nuove Linee guida per la rendicontazione”).

<sup>11</sup> “Accantonamento parziale. È possibile per le associazioni beneficiarie del contributo accantonare in

zionale, in caso di previa redazione del bilancio sociale<sup>12</sup>.

Come anticipato all'inizio di questo studio, il sistema del cinque per mille, nonostante la diffusa condivisione da parte della generalità dei consociati, non è ancora oggetto di una stabile previsione normativa e il suo ripetersi nel corso degli anni è ancorato alle leggi finanziarie (o simili) integrate – con riferimento alla disciplina di dettaglio – da fonti complementari e subordinate. Il Consiglio dei ministri del 10 luglio 2014, anche in risposta alle molteplici richieste di stabilizzazione normativa dell'istituto del cinque per mille, ha approvato un disegno di legge per la riforma del Terzo settore che attribuisce al Governo la delega ad emanare, entro i termini di legge, uno o più decreti legislativi per meglio definire la disciplina degli enti privati operanti nel sociale e delle attività con finalità solidaristiche e di interesse generale. In particolare, con riferimento alle *“misure agevolative e di sostegno economico in favore degli enti del Terzo settore”*, si è previsto che i decreti legislativi dovranno, tra l'altro: *“... rivedere e stabilizzare l'istituto della destinazione del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in base alle scelte espresse dai contribuenti in favore degli enti del Terzo settore. È prevista l'introduzione di obblighi di pubblicità delle risorse ad essi destinati”*<sup>13</sup>. Alla luce di questa nuova tendenza stabilizzatrice dell'istituto, si auspica da più parti un celere e sistematico inquadramento giuridico dello stesso.

## *2. La competenza giurisdizionale contesa in materia di cinque per mille*

Ad ulteriore conferma della natura di entrata non fiscale del contributo

---

*tutto o in parte l'importo percepito, fermo restando che l'Ente beneficiario deve specificare nella relazione allegata al rendiconto le finalità dell'accantonamento effettuato ed allegare il verbale dell'organo competente previsto dallo Statuto in cui viene deliberato l'accantonamento e specificata la destinazione delle somme. Inoltre, l'Ente beneficiario dovrà allegare tutta la documentazione relativa al futuro utilizzo delle somme (es: in caso di accantonamento per costruzione immobile o sua ristrutturazione l'Ente dovrà allegare permessi di costruzione, progetti e/o preventivi di spesa). È obbligatorio, comunque, per gli Enti spendere tutte le somme accantonate e rinviare il modello di rendiconto opportunamente compilato entro 24 mesi dalla percezione del contributo”*. Sul punto, l. c.

<sup>12</sup> *“Alternativa alla presentazione del rendiconto. Il rendiconto non dovrà essere predisposto e trasmesso solo nel caso in cui il soggetto beneficiario rediga un bilancio sociale. A tale proposito si specifica che: qualora il bilancio sociale sia pubblicato sul sito dell'Associazione dovrà essere inviata la sola comunicazione dell'avenuta pubblicazione sul sito e la delibera dell'organo competente di approvazione dello stesso. Qualora il bilancio sociale non sia pubblicato sul sito dell'Associazione dovrà essere trasmesso al Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali allegando la delibera dell'organo competente di approvazione dello stesso, con le stesse tempistiche previste per la trasmissione del Rendiconto”*. Sul punto, l. c.

<sup>13</sup> Sul punto si consulti la pagina web dei comunicati stampa del Consiglio dei ministri ([www.governo.it/Governo/ConsiglioMinistri/](http://www.governo.it/Governo/ConsiglioMinistri/)).

del cinque per mille, c'è l'annosa questione relativa al riparto di giurisdizione in caso di ricorso proposto dagli enti esclusi dal beneficio.

Secondo il TAR Lazio *“può essere ritenuta sussistente la giurisdizione del giudice amministrativo ... considerato che l'atto impugnato attiene a materia non assimilabile in senso tecnico a quella delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 19 del D. Lgs. N. 546/92”*<sup>14</sup>.

Prima di giungere a tale orientamento giurisprudenziale si è avuta – e, secondo parte maggioritaria della dottrina, della giurisprudenza e della normativa di settore della Pubblica amministrazione, ancora si ha – una disquisizione al livello interpretativo per nulla omogenea sui diversi fronti.

Infatti, ad avviso dell'Agenzia delle entrate *“La questione esula dalle competenze delle Commissioni Tributarie, trattandosi di materia non contemplata nell'articolo 2 del D. Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992”*; inoltre, mancherebbero i presupposti anche per la giurisdizione amministrativa<sup>15</sup>.

La Cassazione ha rilevato che *“occorre distinguere a seconda che la legge riconosca direttamente la spettanza del beneficio ovvero la subordini ad una valutazione discrezionale della PA, in quanto se nel primo caso la posizione del privato è sempre qualificabile in termini di diritto soggettivo, nella seconda ipotesi è d'interesse legittimo, come tale tutelabile dinanzi al giudice amministrativo”*<sup>16</sup>.

Alla luce dell'evoluzione giurisprudenziale delineata dalla Suprema corte, il Consiglio di Stato ha affermato che *“anche prima del provvedimento di erogazione può non esservi spazio per interessi legittimi, allorché la norma di previsione non attribuisca all'amministrazione poteri discrezionali, ma le conferisca soltanto poteri di certazione circa condizioni predeterminate dalla legge per l'erogazione del finanziamento, che costituisce in tal modo il contenuto di*

---

<sup>14</sup> Ordinanza n. 4732/2010, Sez. II ([www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it)). Per un approfondimento delle posizioni in favore della giurisdizione amministrativa, si consultino anche le seguenti sentenze: TAR Puglia - Bari, sez. III, n. 101/2008 e sez. II n. 842/2008; TAR Emilia Romagna - Bologna, sez. I, n. 76/2009, l. c.

<sup>15</sup> Sul punto si consulti la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 30/E del 22 maggio 2007: *“con il Dpcm del 20 gennaio 2006 sono stati determinati sia l'an sia il quantum – essendo stati stabiliti sia i requisiti di accesso al beneficio sia i criteri di determinazione dello stesso – e, dunque, l'amministrazione si è autovincolata; non residua, infatti, ad essa alcun potere se non quello di controllare la sussistenza dei requisiti individuati a monte. L'attività esercitata successivamente all'emanazione del Dpcm non appare di tipo amministrativo discrezionale, ma può qualificarsi come vincolata e finalizzata al soddisfacimento dell'interesse privato dei richiedenti. Non rinvenendosi, pertanto, un'attività amministrativa discrezionale che si ponga tra la previsione del beneficio e la sua concreta attribuzione, la posizione giuridica tutelata appare essere di diritto soggettivo. Di conseguenza gli eventuali ricorsi avverso i provvedimenti inerenti la cancellazione per mancanza dei presupposti fissati dalla norma debbono essere indirizzati agli organi di Giustizia ordinaria”*.

<sup>16</sup> Cass. sez. un., 23 marzo 2009, n. 6960 in *Responsabilità civile e previdenza*, n. 6, 2009, p.1390.

*un diritto soggettivo perfetto, dalla legge medesima direttamente attribuito al privato*<sup>17</sup>.

Ad aver reso ancor più accesa tale diatriba dottrinale e giurisprudenziale è stata la Commissione tributaria provinciale di Napoli<sup>18</sup>, che è intervenuta per giudicare sull'esclusione dagli elenchi dell'Agenzia delle entrate di una ONLUS per omessa presentazione della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà relativamente alla persistenza, in capo ad essa, dei requisiti di legge. Ebbene, la Commissione tributaria partenopea ha affermato in modo chiaro e preciso che la competenza in materia di legittimità dei provvedimenti di esclusione di cui si discute è dei giudici tributari. A tale conclusione i giudici napoletani sono giunti seguendo l'orientamento della Cassazione<sup>19</sup>, che ha dichiarato la giurisdizione tributaria competente in materia di legittimità dei provvedimenti di cancellazione o non iscrizione dei soggetti istanti nell'anagrafe unica delle ONLUS *ex art. 11 D. Lgs. n. 460/97*, inquadrando tale fattispecie nel *genus* dei dinieghi delle agevolazioni fiscali impugnabili davanti al giudice tributario, come previsto dall'*art. 19 D. Lgs. n. 546/92*.

A ben vedere, si tratta di due fattispecie diverse, essendo la pronuncia della Cassazione relativa alla legittimità dei provvedimenti di cancellazione o rifiuto di iscrizione delle ONLUS nell'anagrafe unica, mentre la Commissione tributaria di Napoli si è pronunciata sull'esclusione dei soggetti interessati dagli elenchi degli ammessi al beneficio pubblicati annualmente dall'Agenzia delle entrate; inoltre è da considerare che tra i soggetti ammissibili al riparto del cinque per mille vi sono anche enti diversi dalle ONLUS, per i quali non si presenta la questione della previa registrazione nell'anagrafe unica<sup>20</sup>.

L'*art. 2 del D. Lgs. n. 546/92* recita: *“appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”*; ragion per cui le conclusioni in tema di competenza giurisdizionale dei giudici tributari napoletani di prima istanza non sono condivise dalla dottrina maggioritaria che, anche alla luce del succitato orientamento della Corte costituzionale<sup>21</sup>, ritiene che il beneficio del cinque per mille non abbia natura tributaria e quindi sia di competenza di altri fori.

In particolare, l'orientamento giurisprudenziale ad oggi prevalente, ai fini dell'inquadramento della fattispecie in esame nell'ambito del *genus* del

---

<sup>17</sup> Decisione della Sez. V, 9 giugno 2009, n. 3532 (*www.giustizia-amministrativa.it*).

<sup>18</sup> Sez. XXVIII sent. n. 376 del 29 aprile 2010, in *Rassegna tributaria*, n. 2, 2011, p. 526.

<sup>19</sup> Sent. sez. un. n. 1625 del 27 gennaio 2010, in banca dati *fisconline*.

<sup>20</sup> Cfr. ALESSIO PERSIANI, *Note a margine sulla giurisdizione in tema di ripartizione del cinque per mille*, in *Rassegna tributaria*, n. 2, 2011, pp. 526 - 537.

<sup>21</sup> Sent. 202/2007, *l. c.*

diritto soggettivo, pone l'accento sull'interesse che risulta essere perseguito dalla legge, passando in secondo piano il grado di discrezionalità dell'operato della Pubblica amministrazione. Inoltre, il summenzionato orientamento della Corte costituzionale chiaramente evidenzia la volontà del legislatore di dar forza a quella serie di interventi a carattere volontario – da parte dei contribuenti – volti a finanziare una quota delle spese del sociale; ciò darebbe forma ad un diritto di credito – in capo agli enti inclusi negli elenchi pubblicati annualmente dall'Agenzia delle entrate – alla corresponsione del beneficio del cinque per mille<sup>22</sup>; mentre a questo punto sembrerebbe potersi sussumere che più garantista risulti la tutela del giudice ordinario.

### 3. *Il sostentamento del clero cattolico: il mosaico normativo*

Fino ai primi anni Ottanta del secolo scorso, il sistema italiano di sostentamento del clero cattolico corrispondeva nell'ordinamento canonico agli istituti del beneficio ecclesiastico e del supplemento di congrua<sup>23</sup>.

Oggi esso, in quanto materia di interesse comune, è oggetto di una tutela rafforzata<sup>24</sup>, giuridicamente collocabile in una fascia intermedia fra Costituzione e fonti legislative primarie.

In particolare, la complessità di tale istituto è disciplinata dagli artt. 7, 20 e 117 co. 1 della Costituzione, dalla L. n. 222/1985, nonché dalla normativa civile, tributaria, ecclesiastica e canonica di settore. Tale *mix* normativo è integrato dalle disposizioni di dettaglio che disciplinano la remunerazione dei sacerdoti di culto cattolico dediti all'assistenza spirituale dei corpi separati (Forze armate, Polizia di Stato, strutture detentive e penitenziarie)<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> A favore della giurisdizione del giudice ordinario, si consultino: TAR Toscana – Firenze, sentenze n. 246/2008, n. 294/2008 e n. 1336/2008; Consiglio di Stato ordinanze nn. 1285, 1303, 1307, 1308 e 1309 dell'11/03/2008; TAR Lombardia – Milano, sentenza n. 5942/2008 ([www.giustizia-amministrativa.it](http://www.giustizia-amministrativa.it)).

<sup>23</sup> Il beneficio ecclesiastico si componeva di tutti i beni che facevano capo ad un ufficio ecclesiastico ed il cui reddito era destinato primariamente al sostentamento del chierico titolare dell'ufficio. La frequente insufficienza di tale flusso reddituale spinse lo Stato italiano ad integrarlo per portarlo ad un livello congruo. Tale sistema era fortemente iniquo con riferimento alla distribuzione della ricchezza: infatti le Parrocchie rurali con pochi fedeli godevano spesso dei ricchi benefici capitalizzati negli anni, mentre le Parrocchie urbane neo-costituite non riuscivano a sostenere le proprie spese per la pratica del culto. Inoltre, vi era una palese violazione dei principi di libertà e di uguaglianza religiosa sanciti dalla Costituzione, essendo il sostentamento del clero cattolico a carico del bilancio statale e quindi di tutti i contribuenti a prescindere dal loro credo.

<sup>24</sup> Cfr. FRANCESCO FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, Zanichelli, Bologna, 2003, pp. 119-128.

<sup>25</sup> Alla luce della L. n. 512/1961, sullo “Stato giuridico, avanzamento e trattamento economico del personale addetto all'assistenza spirituale delle Forze Armate dello Stato” (integrata dal D. Lgs. n. 490/1997) è stata istituita una “*diocesi trans-territoriale*” – con riferimento alle Forze armate – che

e di quelli che si occupano dell'assistenza spirituale dei lavoratori e degli utenti delle aziende ospedaliere del Servizio sanitario nazionale<sup>26</sup>. Inoltre, vanno considerate le “*Norme sullo stato giuridico degli insegnanti di religione cattolica degli istituti e delle scuole di ogni ordine e grado*”<sup>27</sup>, con particolare riferimento ai sacerdoti che, su designazione della Diocesi, svolgono attività di docenti di religione cattolica nelle scuole pubbliche.

Le succitate categorie di esercenti il servizio pastorale nei vari contesti della Pubblica amministrazione sono coperti, con riferimento all'aspetto retributivo, dalla generale previsione concordataria – ripresa dagli Accordi di Villa Madama del 1984 – circa l'attribuzione a carico dello Stato di tale incombenza; su tale base retributiva il sistema degli Istituti per il sostentamento del clero effettua un intervento a carattere eventuale ed integrativo, qualora la retribuzione di base non sia congrua rispetto ai parametri previsti dalle Delibere della CEI ed alle statuizioni della L. n. 222/1985.

#### *4. Gli Istituti per il sostentamento del clero: classificazione e funzionamento*

Il fulcro del sistema di sostentamento del clero cattolico è rappresentato – secondo il combinato disposto trasversale dell'art. 21 della L. n. 222/1985 e del can. 1274 del *Codex Juris Canonici* del 1983 – dalla rete degli Istituti per il sostentamento del clero.

Si tratta di enti autonomi con personalità giuridica sia di diritto civile che di diritto canonico con il fine principale di assicurare ai ministri del culto cattolico la congrua *sustentatio*.

Mentre gli Istituti diocesani per il sostentamento del clero hanno competenza nelle singole Diocesi, e dunque non sono esenti dal potere di controllo

---

dipende da un vescovo (l'ordinario militare d'Italia) dotato di una propria Curia e con il grado di generale di corpo d'armata; egli guida un Corpo di cappellani militari aggregati alle varie formazioni militari in base ad una gerarchia che corrisponde ai gradi militari ufficiali. Secondo la L. n. 121/1981 (integrata dal D.p.r. n. 92/1991 e dal D.p.r. n. 421/1999) l'assistenza spirituale degli appartenenti alla Polizia di Stato è erogata da sacerdoti non facenti parte del corpo; essi sono designati dalla Diocesi e remunerati dalla Pubblica amministrazione. In base alla L. n. 354/1975 sull'ordinamento penitenziario dello Stato (integrata dalla L. n. 68/1982 e dal D.p.r. n. 230/2000) il “*trattamento giuridico ed economico dei cappellani degli Istituti di prevenzione e pena*” avviene in base ad un vero e proprio rapporto di pubblico impiego, con remunerazione a carico della Pubblica amministrazione.

<sup>26</sup> Le leggi n.132/1968 e n. 833/1968 relative al S.S.N. sanciscono che sia “*assicurata l'assistenza religiosa nel rispetto della volontà e libertà del cittadino*” e che, con riferimento al “*servizio di assistenza religiosa cattolica, d'intesa con gli Ordinari diocesani competenti per territorio*”, sia garantita l'assistenza spirituale ai pazienti ricoverati negli ospedali su iniziativa delle ASL; la remunerazione dei sacerdoti ivi impegnati è a carico della Pubblica amministrazione.

<sup>27</sup> In particolare la L. n.186/2003.

del vescovo locale, l'Istituto centrale per il sostentamento del clero, che ha sede a Roma, è sottoposto alla diretta giurisdizione della Conferenza episcopale italiana<sup>28</sup>.

Alla luce di quanto detto, gli Istituti per il sostentamento del clero potrebbero benissimo essere inquadrati nel *genus* delle fondazioni finalizzate a garantire il sostentamento – integrale o integrativo – dei chierici in servizio presso le Diocesi e ad assicurare agli stessi una previdenza/assistenza complementare e integrativa.

I rapporti fra Istituto centrale ed Istituti diocesani sono disciplinati dagli artt. 42, 43 e 44 della L. n. 222/1985. Essi consistono in interventi periodici – da parte dell'Istituto centrale – finalizzati all'integrazione delle risorse patrimoniali dei singoli Istituti diocesani. L'Istituto centrale, inoltre, esegue una puntuale attività di coordinamento e di vigilanza amministrativa, finanziaria e contabile su tutto il sistema<sup>29</sup>.

È interessante approfondire l'inquadramento giuridico degli enti ecclesiastici destinatari degli aiuti nel *genus* dei soggetti dotati di personalità giuridica con effetti civili, requisito fondamentale per l'interazione con gli altri operatori del diritto. Anche a tal fine non si può prescindere dalla L. n. 222/85, recante “*Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*”<sup>30</sup>.

---

<sup>28</sup> La costituzione degli Istituti di cui sopra ha determinato l'estinzione dei precedenti enti beneficiari che, prima degli Accordi di Villa Madama del 1984, garantivano la *bonesta sustentatio* dei ministri di culto cattolici, al netto degli interventi statali di pagamento del supplemento di congrua. A questa soppressione ha fatto seguito l'integrale devoluzione agli Istituti diocesani di tutto il patrimonio riconducibile agli enti pregressi sul medesimo territorio diocesano e si è avuto il subentro degli Istituti nell'universalità dei rapporti patrimoniali relativi ai precedenti enti beneficiari. Gli Istituti diocesani per il sostentamento del clero hanno poi devoluto alle Diocesi ed alle Parrocchie la proprietà immobiliare dei beni per costituire il patrimonio di queste ultime, anche al fine di permettere loro il sostentamento dei sacerdoti in esse impegnati. Inoltre, il complesso di tali dotazioni patrimoniali è integrabile con attività negoziali di diritto privato che i singoli Istituti e gli enti ecclesiastici sono legittimati a porre in essere dalla normativa civile e canonica.

<sup>29</sup> All'inizio di ogni esercizio finanziario, i singoli Istituti diocesani trasmettono all'Istituto centrale il proprio stato di previsione economico-finanziaria, redatto partendo dalle dichiarazioni presentate dai singoli sacerdoti operanti nella Diocesi e accompagnato dalle relative richieste di integrazione. L'Istituto centrale, dopo i controlli di rito, eroga ai singoli Istituti diocesani le rispettive spettanze. Al termine di ogni esercizio finanziario, i singoli Istituti diocesani trasmettono all'Istituto centrale un consuntivo del *quantum* effettivamente erogato ai propri ministri di culto nell'anno finanziario con le eventuali eccedenze di cassa, poi rimesse dai medesimi Istituti diocesani all'Istituto centrale a fini di perequazione ed eventuale redistribuzione a chi di dovere.

<sup>30</sup> Sul punto si consulti anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 30/E del 22 maggio 2007 la quale, riferendosi alla L. n. 222/85, recita: “*L'articolo 1 di tale legge prevede che 'gli enti costituiti ed approvati dall'autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato'. Una volta ottenuto il riconoscimento, tali enti – a*

## 5. *La natura della remunerazione del clero: forma tangit substantiam?*

In linea di principio, si può affermare che i primi responsabili del sostentamento dei sacerdoti sono gli enti presso cui gli stessi prestano servizio<sup>31</sup>.

Il combinato disposto dell'art. 24 della L. n. 222/1985 e del can. 1274 del *Codex Juris Canonici* del 1983, affermerebbe che la remunerazione–sostentamento del servizio pastorale sia riconducibile al *genus* del diritto soggettivo.

Secondo un primo orientamento dottrinale e giurisprudenziale<sup>32</sup>, vi sarebbe incompatibilità di questo diritto con una dimensione retributiva, presentando lo stesso i caratteri di un diritto di credito di competenza del giudice civile ordinario in caso di controversie ad esso relative.

In base ad un approccio più marcatamente canonista, rispetto al servizio prestato dai ministri di culto, il sostentamento di questi non andrebbe considerato alla stregua di un prezzo dell'attività pastorale svolta, avendo esso il duplice fine di consentire loro di non dedicarsi ad attività economiche che li distrarebbero dalla propria missione e di preservarli dalle ansie della vita mondana, non prescindendo dal saldo legame con la Chiesa-Istituzione; ci sarebbe quindi indipendenza tra vincolo sacerdotale e retribuzione, ma i sacerdoti hanno comunque diritto alla remunerazione per il loro ministero ecclesiastico<sup>33</sup>.

---

*norma dell'articolo 5 della richiamata legge n. 222 – 'devono iscriversi nel registro delle persone giuridiche', secondo le modalità attualmente previste dal DPR n. 361 del 7 dicembre 2000 (Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento delle persone giuridiche private e di approvazione dell'atto costitutivo)".*

<sup>31</sup> Il requisito fondamentale individuato dalla CEI, ai fini del sostentamento del clero cattolico, è rappresentato dal "servizio stabile all'interno della Diocesi", secondo quanto previsto dal citato can. 1274 § 1 del *CIC* e dall'art. 24, 2° co. della L. n. 222/85. Con propria Delibera n. 46, sempre la CEI, alla luce del can. 281 § 1 del *Codex Juris Canonici*, ha previsto che hanno diritto alla piena remunerazione corrisposta dagli Istituti diocesani per il sostentamento del clero solo i sacerdoti che si dedichino "a tempo pieno" all'esercizio del ministero pastorale diocesano. I sacerdoti che esercitano, invece, il proprio ministero "a tempo definito", e cioè con carattere accessorio rispetto ad altra attività prevalente, riceveranno un'equa remunerazione per la sola attività effettuata. Con Delibera n. 43, integrata dal Decreto presidenziale n. 879, la CEI ha quantificato in astratto la *honestas sustentatio* prevedendo che i due terzi della remunerazione base siano uguali per tutti i sacerdoti aventi diritto e determinando la parte residua in base a dei parametri corrispondenti ad un certo numero di punti (in relazione ai diversi uffici; all'anzianità di esercizio del ministero sacerdotale; alla residenza; al possesso o meno di un alloggio ecclesiastico, ecc.).

<sup>32</sup> Cfr. ENRICO VITALI - ANTONIO GIUSEPPE CHIZZONITI, *Diritto ecclesiastico - Manuale breve*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 89. Sul punto si consideri anche la sentenza della Cass. civ. sez. un., n. 8870, 28 agosto 1990, in *Il foro italiano*, I, 1991, c. 1847 ss., secondo la quale "la peculiarità del ministero presbiteriale ... porta con sicurezza ad escludere che quella corrisposta al sacerdote per il suo sostentamento sia equiparabile alla retribuzione per un lavoro prestato in senso tecnico".

<sup>33</sup> Cfr. PIO VITO PINTO, *Commento al Codice di Diritto Canonico*, I, Libreria Editrice Vaticana, Città del Vaticano, 2001, p. 169, per il quale, abbandonato l'antico criterio secondo cui il titolo di ordi-

Che non si tratti di attività lavorativa in senso stretto è confermato anche dall'art. 25 della L. n. 222/1985 secondo il quale: “*la remunerazione di cui agli art. 24, 33 lett. a) e 34 è equiparata ai soli fini fiscali, al reddito da lavoro dipendente*”.

Sarebbe quindi da privilegiare quella dottrina che riconduce il diritto alla remunerazione ecclesiastica al *genus* del “*diritto di natura alimentare o assistenziale*”<sup>34</sup>, tenendo anche in debita considerazione l'orientamento della Corte di cassazione che ha visto nella *sustentatio* una remunerazione “*riconducibile ad una forma di assistenza obbligatoria*”<sup>35</sup>.

#### 6. *Il rapporto cordiale tra la giurisdizione civile e quella canonica in materia di sostentamento del clero*

Con riferimento all'individuazione del giudice competente in materia di sostentamento del clero sembra potersi escludere la possibilità di un ricorso simultaneo sia alla giurisdizione civile sia agli organi decisori canonici, onde evitare un *bis in idem* sostanziale ed un eventuale contrasto fra decisioni.

La Cassazione<sup>36</sup> ha infatti stabilito che, fra la giurisdizione civile e quella canonica *ex art. 34* della L. n. 222/1985, sussiste un rapporto di tipo concorrente in via alternativa, secondo il principio: “*electa una via, non datur recursus ad alteram*”.

Nel caso in cui fosse preferito il foro civile a quello canonico, secondo consolidata giurisprudenza di legittimità, competente sarebbe il giudice del lavoro<sup>37</sup>.

Quale valenza dare alla decisione del foro canonico in ambito civile? Autorevole dottrina ha sostenuto che la decisione canonica definitiva, pur non

---

nazione costituisce il cespite di sicurezza sociale, viene opportunamente stabilito dal nuovo codice che il chierico potrà provvedere al suo sostentamento, con diritto ad una congrua remunerazione, “*attenendosi a due criteri che non sono equiparati, né a un egualitarismo demagogico, né a privilegi speciali: a) la qualità della sua prestazione (muneris natura); b) il livello economico-sociale dell'ambiente in cui egli esercita il suo ministero.*”

<sup>34</sup> Cfr. ENRICO VITALI - ANTONIO GIUSEPPE CHIZZONITI, *op. cit.*, p. 90.

<sup>35</sup> Sul punto cfr. Cass. sez. lavoro, sentenza n. 4871 del 27 maggio 1996, in *Foro It.*, I, 1996.

<sup>36</sup> Sul punto cfr. Cass. civ. sez. un., sentenza n. 8870 del 28 agosto 1990, *l. c.*

<sup>37</sup> Sul punto cfr. Cass. sez. lavoro, sentenza n. 4871, *l. c.*, in cui la Cassazione ha negato che l'attività esercitata dal presbitero sia riconducibile al *genus* del rapporto di lavoro alle dipendenze della Diocesi e quindi all'art. 409, 3 co. p.c., confermando la competenza del pretore, in veste di giudice del lavoro e avendo classificato il rapporto di cui in giudizio nel *genus* dell'assistenza obbligatoria. Sulla competenza del giudice civile in veste di giudice del lavoro, si consideri anche la sent. della Cass. sez. lavoro n. 2757, dell'8 febbraio 2006, in *Mass. Giur. It.*, 2006.

avendo i caratteri propri del titolo esecutivo civile, prodromico ad un'esecuzione forzata patrimoniale nei confronti di quell'Istituto diocesano che dovesse disattenderla, potrebbe ben configurare quella prova certa e scritta, ex artt. 634 e ss. del codice di procedura civile, per l'emissione del decreto ingiuntivo propedeutico all'esecuzione medesima<sup>38</sup>. Tale orientamento dottrinale andrebbe, però, confortato dall'emanazione di una più chiara normativa di settore e/o dal consolidarsi di una nuova prassi applicativa, al fine di amalgamare le differenze formali e sostanziali in materia procedurale (sistema delle notifiche, termini, figure professionali coinvolte, ecc.) tipiche dei due generi di giurisdizione.

### *7. Il sistema previdenziale ed assistenziale del clero ed il concetto di lavoro lato sensu*

Nonostante le incertezze terminologiche e concettuali relative all'espressione "*previdenza sociale*", soprattutto con riferimento ai ministri di culto, il legislatore è riuscito a fissare un punto fermo: il rapporto di lavoro alla base del sistema previdenziale deve essere considerato in senso ampio ex art. 4 Cost.; ed è proprio grazie a questa concezione ampia del lavoro che è stato possibile estendere la disciplina previdenziale a beneficio dei ministri di culto<sup>39</sup>.

L'attuale sistema previdenziale ed assistenziale degli appartenenti alla categoria è basato essenzialmente sul fondo clero<sup>40</sup> istituito presso l'INPS e

---

<sup>38</sup> Cfr. FRANCESCO FINOCCHIARO, *op. cit.*, p. 335.

<sup>39</sup> Cfr. ANGELO LICASTRO, *I ministri di culto nell'ordinamento giuridico italiano*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 470: "Ecco, quindi, il tratto peculiare della posizione del ministro di culto: questi non è giuridicamente qualificabile in senso proprio come 'lavoratore', e malgrado ciò, per espressa previsione di legge, è destinatario di alcuni diritti (di natura previdenziale) che, proprio per la natura dell'attività ministeriale svolta, altrimenti non gli spetterebbero".

<sup>40</sup> Il fondo clero gestisce gli obblighi contributivi ed eroga le prestazioni correlate con lo status sacerdotale degli iscritti. Esso è compatibile con l'assicurazione generale obbligatoria (AGO) e con altre forme di previdenza sostitutive, esclusive o esonerative di quest'ultima. I soggetti assicurati sono: sacerdoti secolari e ministri di culto delle Confessioni diverse dalla religione cattolica, con cittadinanza italiana e residenza in Italia. A decorrere dall'1/1/2000 l'iscrizione al fondo è stata estesa anche ai sacerdoti e ai ministri di culto privi della cittadinanza italiana e che prestano servizio in Italia presso Diocesi italiane e presso le Chiese o gli Enti non cattolici riconosciuti. Dalla medesima data è possibile l'iscrizione al fondo anche per i sacerdoti e i ministri di culto con cittadinanza italiana e prestanti servizio all'estero per conto di Diocesi italiane e delle Chiese o Enti non cattolici riconosciuti. Sono esclusi i religiosi regolari (francescani, domenicani, ecc.), mentre i rabbini e i vice-rabbini ne sono esonerati. L'iscritto, a cui sia venuto meno l'obbligo di contribuzione al fondo, può chiedere l'autorizzazione ai versamenti volontari. L'obbligo contributivo viene meno in caso di: perdita dello stato clericale; perdita della cittadinanza italiana; trasferimento all'estero; passaggio dallo status sacerdotale secolare a quello di sacerdote regolare ([www.inps.it](http://www.inps.it)).

disciplinato dalla L. n. 903/1973, che ha unificato il fondo del clero secolare cattolico e quello dei ministri di culto delle Confessioni diverse dalla religione cattolica<sup>41</sup>.

Tale sistema previdenziale sembra prescindere dalla sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato in capo al ministro di culto, tutelando gli esercenti il servizio ministeriale in base al mero rilievo sociale dell'attività svolta.

I contributi previdenziali al fondo per i ministri di culto vengono versati per importi fissi e uguali per tutti gli interessati<sup>42</sup>; tale versamento è effettuato, con riferimento ai ministri del culto cattolico, dall'Istituto centrale per il sostentamento del clero<sup>43</sup>. Inoltre, l'art. 27 della L. 222/1985, disciplinando le funzioni previdenziali a carattere integrativo e autonomo per il clero, prevede che i relativi contributi siano attinti dalla quota dell'otto per mille che la CEI destina al sostentamento del clero.

In una prima fase di attuazione dell'istituto, i sacerdoti divenuti inabili rispetto al ministero pastorale – a causa della salute compromessa o dell'età avanzata – e i vescovi emeriti beneficiavano unicamente della pensione del fondo clero INPS. Considerato che gli stessi non potevano essere ammessi al normale sistema di congruo e dignitoso sostentamento, previsto solo per i sacerdoti che svolgevano servizio in favore della Diocesi, è stato introdotto un sistema integrativo. L'Assemblea dei vescovi nel mese di maggio del 1990 ne ha disciplinato il meccanismo tramite la Delibera n. 54 e poi tramite l'art. 5 della Delibera n. 58 del 1991, prevedendo che i vescovi emeriti e i sacerdoti inabili di ogni età beneficino di un assegno integrativo delle rispettive pensioni a cui hanno già diritto, fino ad un certo limite; al finanziamento delle funzioni previdenziali provvede la Conferenza episcopale italiana mediante la trasmissione, a cadenza annuale, del *quantum* delle risorse a ciò necessarie all'Istituto centrale.

---

<sup>41</sup> Al servizio religioso prestato dai ministri di culto fu riconosciuta rilevanza sociale nel 1961 con conseguente istituzione di due fondi presso l'INPS: uno per la previdenza del clero secolare e uno per quella dei ministri delle Confessioni non cattoliche. In precedenza, il R. d. 1482/1924 aveva previsto di assoggettare all'assicurazione obbligatoria prevista per i lavoratori dipendenti “*i sacerdoti solo nel caso che godano di una retribuzione da parte di enti, associazioni e privati per ufficio cui non sia annesso un beneficio ecclesiastico*”.

<sup>42</sup> Il fondo si alimenta tramite un contributo annuale degli iscritti integrato da un contributo a carattere straordinario da parte dello Stato; il primo è un contributo capitario in misura fissa aggiornato all'occorrenza con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, secondo l'aumento percentuale delle pensioni corrisposte e tenendo conto della perequazione automatica. Analogamente viene aggiornato anche il contributo dello Stato.

<sup>43</sup> L'art. 25, co. 2, L. 222/1985 recita: “*L'Istituto centrale... versa anche, per i sacerdoti che vi siano tenuti, i contributi previdenziali ed assistenziali previsti dalle leggi vigenti*”.

Per consentire ai ministri dei culti non cattolici di accedere al fondo clero la legge istitutiva ha previsto l'onere della stipula di mini-intese da parte delle rispettive Confessioni religiose di appartenenza. La normativa di settore non include nella tutela previdenziale i religiosi appartenenti ad un ordine regolare. Quali sono i motivi che giustificano, sia dal punto di vista morale sia giuridico, tale esclusione? Essa sarebbe motivata dalla c.d. “*logica ordinistica*” secondo la quale l’opera del religioso, essendo finalizzata al perseguimento dei fini istituzionali propri dell’ordine di appartenenza, non sarebbe inquadrabile nel *genus* del rapporto di lavoro subordinato, costituendo una forma di adempimento dei voti di obbedienza e povertà<sup>44</sup>.

Autorevole dottrina, pur non qualificando il rapporto tra religioso e Istituto di appartenenza come lavoro subordinato o parasubordinato, sostiene che durante la permanenza all’interno dell’Ordine questi rinuncerebbe legittimamente alla retribuzione, sostituendola col mantenimento<sup>45</sup>. Al contrario, qualora ci fosse l’abbandono della vita consacrata da parte di un religioso, l’attività lavorativa da questi prestata in costanza di osservanza della regola, secondo il diritto comune, legittimerebbe il medesimo a chiedere l’indennità di fine rapporto<sup>46</sup>.

A completamento di tali riflessioni verrebbe da chiedersi: la differenza tra un sacerdote regolare e uno secolare – ai fini pensionistici – è solo di forma o anche di sostanza? E ciò anche in considerazione del fatto che, come ampiamente argomentato nella presente trattazione, l’attività svolta da entrambi non sarebbe inquadrabile nel *genus* del rapporto di lavoro subordinato. La risposta va cercata, senza alcuna pretesa di esaustività, in una dinamica lettura d’insieme della normativa di dettaglio di matrice civile, tributaria, ecclesiastica e canonica, integrata dalle regole dei vari ordini religiosi.

## 8. *Il contributo dell’otto per mille alla Chiesa cattolica e i benefici fiscali delle liberalità in denaro*

L’Istituto centrale per il sostentamento del clero è stato dotato dalla CEI in sede di costituzione – *ex art.* 40 L. n. 222/85 – di un proprio patrimonio integrabile con attività negoziali di diritto privato che lo stesso è legittimato a porre in essere. Nonostante ciò, la parte più cospicua di questo patrimonio

---

<sup>44</sup> Cfr. GIANCARLO PERONE, *La previdenza per i ministri di culto e per i religiosi, Rapporti di lavoro e fattore religioso*, Jovene, Napoli, 1988, p. 32.

<sup>45</sup> Cfr. FRANCESCO FINOCCHIARO, *op. cit.*, p. 408.

<sup>46</sup> *Ivi*, p. 409.

è costituita dall'otto per mille. Tale quota è erogata dallo Stato italiano alla CEI e, successivamente, è da quest'ultima destinata al sostentamento del clero cattolico.

Infatti, l'art. 47 co. 2 della L. n. 222/1985 prevede che sia annualmente attribuita una quota dell'otto per mille del gettito fiscale Irpef alla Chiesa cattolica – designando la Conferenza episcopale italiana quale destinataria di tale elargizione – da destinare “*a scopi d'interesse sociale e di carattere umanitario a diretta gestione statale e, in parte, a scopi di carattere religioso a diretta gestione della Chiesa cattolica*”<sup>47</sup>.

Tale elargizione, prosegue l'art. 47 al suo co. 3, è ripartita “*sulla base delle scelte espresse dai contribuenti in sede di dichiarazione annuale dei redditi*”, con la questione residua e controversa che alla Chiesa cattolica – ma questo vale anche per tutti gli altri soggetti beneficiari – vada attribuita una quota dell'8 per mille anche del gettito derivante da quei contribuenti che non hanno espresso alcuna scelta in sede di dichiarazione, in misura proporzionale al complesso delle scelte espresse.

Ottenuto il finanziamento, la Conferenza episcopale italiana è responsabile della destinazione di questo alle finalità ex art. 48 della L. n. 222/1985: e cioè “*per esigenze di culto della popolazione, sostentamento del clero, interventi caritativi a favore della collettività nazionale o dei Paesi del Terzo Mondo*”<sup>48</sup>.

Inoltre, la Conferenza episcopale italiana è l'organo titolare dei più penetranti poteri di controllo e di garanzia del corretto funzionamento della *sustentatio clericorum* e, in quanto tale, la stessa è, a sua volta, soggetto passivo dell'attività di controllo da parte dello Stato<sup>49</sup>.

Un'ulteriore forma di finanziamento statale (questa, però, a carattere indiretto, ex art. 46 della L. n. 222/1985) è data dalla possibilità per i contri-

---

<sup>47</sup> Per un approfondimento della “*Ripartizione 2013*” e del “*Rendiconto*” è consultabile la pagina web a ciò dedicata sull'apposito sito di settore ([www.8xmille.it](http://www.8xmille.it)).

<sup>48</sup> “*Ogni anno, durante l'Assemblea Generale, la CEI determina la suddivisione dei fondi destinati alla Chiesa cattolica per le tre finalità previste dalla legge: sostentamento del clero, esigenze di culto e pastorali, interventi caritativi in Italia e nei Paesi del Terzo Mondo. La disponibilità per il 2013 è di 1.032.667.596,34 (così ripartita: 420.667 migliaia di euro per esigenze di culto e pastorale, 240.000 per interventi caritativi, 382.000 per sostentamento del clero, 10.000 accantonamento per culto, pastorale, carità). Il trend è in decrescita rispetto al 2012 che registrava una disponibilità di un miliardo e 148.076 migliaia di euro. Ma è pur sempre una somma ragguardevole*”. Trattasi di un estratto dal contributo scientifico di OMBRETTA FUMAGALLI CARULLI, *Lo Stato italiano e la Chiesa cattolica: indipendenza, sovranità e reciproca collaborazione, a proposito dell'art. 1 Accordo di revisione concordataria*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 3, 2014 ([www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it)).

<sup>49</sup> La CEI, ex art. 44 della L. n. 222/1985, applicativa degli Accordi di Villa Madama del 1984, annualmente elabora un rendiconto generale sulla destinazione delle somme di cui all'8 per mille dell'Irpef e lo trasmette al Ministero dell'economia e delle finanze.

buenti di “*dedurre dal proprio reddito complessivo le erogazioni liberali in denaro, fino all'importo di due milioni di lire, a favore dell'Istituto centrale per il sostentamento del clero*”; oggi l'equivalente in euro è pari a 1.032,91 annui che i contribuenti possono dedurre dal reddito imponibile ai fini Irpef in sede di dichiarazione dei redditi.

Gli aiuti erogati dallo Stato italiano tramite gli istituti di cui al presente paragrafo – analogamente a quanto già rilevato in precedenza con riferimento al cinque per mille – devono essere considerati anche alla luce dell'art. 118 co. 4 Cost., e cioè nell'ambito della sussidiarietà orizzontale.

Considerato che, secondo tale articolo “*Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni*” devono favorire “*l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli ed associati, per lo svolgimento di attività d'interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà*”, si può considerare il sostegno dato dallo Stato ai ministri di culto impegnati in attività di interesse pubblico costituzionalmente tutelate, (sanità, istruzione, assistenza ai più deboli, ecc..) quale strumento fondamentale di completamento dell'attività della Pubblica amministrazione nei medesimi ambiti.

#### *9. Il sostentamento delle Confessioni non cattoliche alla luce del principio della laicità inclusiva*

Con riferimento al sostentamento dei ministri del culto non cattolico esercenti il proprio *munus* in Italia, è d'obbligo riflettere sull'ancora attuale e dinamico principio costituzionale della laicità inclusiva.

I rapporti fra lo Stato italiano e le Confessioni religiose diverse dalla cattolica si inseriscono all'interno della bilateralità pattizia e concordataria, tipica delle relazioni fra lo Stato e la Chiesa cattolica<sup>50</sup>.

Le intese tra lo Stato italiano ed i referenti dei culti non cattolici non sono suscettibili di emendamenti unilaterali da parte del Parlamento, potendo esse essere solo recepite nelle relative leggi di approvazione e modificate unicamente per effetto di nuove intese.

Eventuali emendamenti delle intese posti in essere unilateralmente dallo Stato sarebbero incostituzionali per contrasto con l'art. 8 co. 3 Cost.; da ciò si evince che le intese stesse assurgono a “*parametro interposto di costituzionalità*”<sup>51</sup> delle leggi di approvazione, che si qualificano nel sistema

---

<sup>50</sup> Cfr. PASQUALE LILLO, *Art. 7 Cost.*, *Commentario alla Costituzione*, I, a cura di RAFFAELE BIFULCO, ALFONSO CELOTTO, MARCO OLIVETTI, UTET, Torino, 2006, pp. 186 ss.

<sup>51</sup> Cfr. BARBARA RANDAZZO, *Art. 8 Cost.*, *ivi*, pp. 207-208.

delle fonti del diritto, come fonti primarie rinforzate<sup>52</sup>.

Le Confessioni religiose non cattoliche prive d'intesa non beneficiano di alcun supporto finanziario da parte dello Stato italiano, mentre a quasi la totalità di quelle che hanno posto in essere un'intesa *ex art. 8 co. 3 Cost.* spetta un sostegno finanziario pubblico, diretto o indiretto.

Da una disamina approfondita delle singole leggi di approvazione e/o di esecuzione delle suddette intese, si evincono analoghi strumenti di supporto finanziario rispetto a quelli previsti dagli Accordi di Villa Madama del 1984 e dalla speculare L. n. 222/85 per la Chiesa cattolica, e cioè l'otto per mille dell'Irpef – sia sulla base delle indicazioni dei contribuenti che in proporzione alle stesse – e la possibilità di dedurre fiscalmente entro certi limiti di importo (fino a euro 1.032,91 annui) gli atti di liberalità in denaro effettuati dai contribuenti a favore della propria Confessione religiosa. Così come è previsto per la Chiesa cattolica, le Confessioni non cattoliche che, alla luce delle intese con lo Stato italiano, partecipano al sistema dell'8 per mille dell'Irpef, devono rendicontare al Ministero dell'economia e delle finanze le modalità di effettivo impiego delle somme introitate.

Anche se i sistemi di intervento statale a favore dei vari enti religiosi presentano delle differenze, quello che si evince dalla normativa sul sostentamento dei ministri di culto nel suo insieme è che lo Stato sostiene, in via principale, le attività delle singole Confessioni religiose.

Ciò si desume anche considerando che l'accesso al sistema trae impulso dalla concreta attuazione del principio di bilateralità e che le modalità in cui si strutturano i finanziamenti o si individuano i fini cui essi sono destinati, sono regolati dalla normativa pattizia.

Da quanto detto si deduce che sono le Confessioni religiose a decidere come impiegare i fondi alle stesse destinati e, in particolare, se usarli per il sostentamento dei propri ministri di culto o per altre finalità benefiche. Su tali decisioni incidono sia i principi che il tipo di organizzazione tipici di ciascun gruppo confessionale.

Tale sistema permette di tutelare l'autonomia organizzativa intrinseca propria di ogni Confessione religiosa e, comunque, non può arrivare ad escludere ogni sorta di diritto alla remunerazione per chi esercita, nel proprio ambito, un ministero.

Su questo punto la Cassazione ritiene sussistente, in capo al ministro di culto, un diritto alla remunerazione che, anche se *“non inquadrabile nell'area applicativa dell'art. 36 Cost., è pur sempre riconducibile al fondamentale*

---

<sup>52</sup> Cfr. IDA NICOTRA, *Diritto pubblico e costituzionale*, Giappichelli, Torino, 2010, p. 413.

*principio dell'art. 2 Cost., toccando la tutela della persona in relazione all'esigenza di sostentamento*<sup>53</sup>.

Per quanto riguarda l'assistenza spirituale erogata all'interno delle comunità separate della Pubblica amministrazione, le leggi d'intesa prevedono, ex art. 19 Cost., la facoltà per i ministri di culto non cattolico di accedere alle strutture penitenziarie, assistenziali, militari ed ospedaliere, senza alcun onere a carico dello Stato, in palese divergenza con quanto previsto per i ministri del culto cattolico in tali ambiti, le cui retribuzioni sono invece a carico dello Stato.

Ai sensi e per gli effetti dell'art. 10 co. 9 del D. Lgs. n. 460/97 gli enti ecclesiastici di cui alle Confessioni religiose con cui lo Stato ha concluso patti, intese o accordi sono configurabili quali "ONLUS di Diritto" solo con riferimento a quelle attività poste in essere nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nel co. 1, lettera a) dello stesso articolo<sup>54</sup>; e ciò allo scopo del riconoscimento dei benefici fiscali previsti per tali categorie di soggetti.

#### 10. *La remunerazione dei ministri di culto nella dichiarazione dei redditi*

L'art. 25 della L. n. 222/85, riferendosi alla remunerazione dei ministri del culto cattolico, recita: "*La remunerazione di cui agli articoli 24, 33, lettera a) e 34 è equiparata, ai soli fini fiscali, al reddito da lavoro dipendente. L'Istituto centrale opera, su tale remunerazione, le ritenute fiscali e versa anche, per i sacerdoti che vi siano tenuti, i contributi previdenziali e assistenziali previsti dalle leggi vigenti*".

Tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente – nel quadro C del modello di dichiarazione 730 e nel quadro RC dell'UNICO PF – vanno indicati non solo le remunerazioni percepite dai sacerdoti della Chiesa cattolica<sup>55</sup>, ma anche gli emolumenti percepiti dai ministri dei culti non cattolici,

<sup>53</sup> Cfr. Cass. civ., sez. un., 28 agosto 1990, n. 8870, l. c.

<sup>54</sup> Sul punto vedasi anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 30/E del 22 maggio 2007: "*Ciò comporta, come precisato nelle circolari 168/E del 26 giugno 1998 e n. 22/E del 22 gennaio 1999, che gli Enti di cui trattasi possono accedere al regime di favore previsto per le ONLUS limitatamente ai settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a) del citato decreto a condizione, però, che per tali attività: a) siano separatamente tenute le scritture contabili di cui all'articolo 20 bis del DPR n. 600 del 1973; b) siano rispettati i requisiti statutari ed i vincoli sostanziali imposti dall'articolo 10 del D. lgs n. 460 del 1997, ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso articolo 10, nonché l'onere della comunicazione di cui all'articolo 11 del medesimo decreto*".

<sup>55</sup> In particolare, secondo l'art. 50 lett. d) TUIR vanno considerate "*le remunerazioni dei sacerdoti, di cui agli articoli 24, 33, lettera a) e 34 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nonché le congrue e i supplementi di congrua di cui all'articolo 33, primo comma, della legge 26 luglio 1974 n. 343*".

le cui Confessioni abbiano stipulato intese con lo Stato; di conseguenza tali remunerazioni sono soggette alle detrazioni per lavoro dipendente a norma di legge, tenendo conto dei giorni effettivi di lavoro o di pensione.

Volendo prescindere dall'aspetto sostanziale, l'assimilazione della remunerazione dell'attività svolta dai ministri di culto "*ai soli fini fiscali*" al reddito di lavoro dipendente genera non pochi problemi interpretativi, soprattutto se si considerano le ulteriori peculiarità del servizio prestato dai religiosi regolari.

La normativa fiscale sembra quasi voler rompere quell'equilibrio che la dottrina e la giurisprudenza prevalenti hanno raggiunto, non includendo il rapporto esistente tra i ministri di culto e l'ente religioso di appartenenza nel *genus* del rapporto di lavoro subordinato. Ma perché tutto ciò? Non sembra eccessivo il prevalere della volontà dell'erario (mossa da logiche di prelievo fiscale) rispetto a principi giuridici consolidati nel diritto ecclesiastico e canonico, anche alla luce dei patti e delle intese? Se quello dei ministri di culto è un servizio prestato a beneficio delle anime, o comunque per la diffusione e la pratica dei valori della Confessione di appartenenza – evitando che gli stessi ministri siano distratti dalle incombenze e dalle ansie della vita quotidiana – ciò deve essere contemplato dalla stessa prospettiva giuridica, indipendentemente dalle branche del diritto coinvolte. Il rapporto tra il ministro di culto e il proprio ente religioso deve essere o non essere – *in toto* – considerato di lavoro dipendente; e ciò sia in ambito tributario che civile, ecclesiastico e canonico. Si potrebbe, ad esempio, proporre una modifica legislativa a carattere provocatorio che classifichi i redditi in questione tra quelli di lavoro autonomo abituale (da dichiarare nei quadri RE o LM dell'UNICO PF) o, all'occorrenza, tra i redditi diversi a carattere occasionale (da dichiarare nel quadro RL dell'UNICO PF o nel quadro D del modello 730). Chissà se, seguendo tale provocazione, non si riuscirà a superare gran parte dei problemi interpretativi sulla natura del servizio prestato dai ministri di culto, con inevitabili riflessi anche in ambito previdenziale ed assistenziale!

### *Conclusioni*

Qui di seguito vengono indicati alcuni aspetti salienti dell'analisi proposta.

Innanzitutto, il beneficio diffuso delle esternalità positive dei sistemi della destinazione extrafiscale del cinque per mille e del sostentamento del clero cattolico e non cattolico.

Ci si riferisce, in particolare, al summenzionato principio costituzionale

della sussidiarietà orizzontale, che vede i destinatari di queste somme sottratte alle casse pubbliche, in prima linea nell'affrontare quelle esigenze della società contemporanea che lo Stato da sé non riesce a soddisfare. Si pensi, ad esempio, agli interventi di quanti (di matrice cattolica e non) operano nelle zone colpite da calamità naturali (come alluvioni e terremoti) da cui l'Italia è frequentemente afflitta; ai servizi di istruzione, sanitari e socio-assistenziali erogati da soggetti privati; alle associazioni impegnate in prima linea per far fronte alle esigenze connesse all'immigrazione clandestina.

Tali interventi poi, come è noto, vanno anche al di là dei confini nazionali, causa ed effetto di un fenomeno tipico del moderno villaggio globale. L'Italia, nonostante la crisi economica in atto, è in grado oggi di occupare uno dei primi posti a livello mondiale per gli interventi a favore delle povertà di ogni genere e tipo nei Paesi del terzo e quarto mondo.

Tutto ciò lascia il segno indelebile della nobiltà d'animo del popolo italiano, confortata dall'operato del legislatore che ha in più sedi dimostrato l'intento di veicolare questa peculiare sensibilità dei cittadini secondo la volontà da questi espressa discrezionalmente, sia in sede di dichiarazione dei redditi che con atti di liberalità.

In questo mosaico normativo del sociale in continuo divenire si è inserito il recente disegno di legge per la riforma del Terzo settore, approvato dal Consiglio dei ministri il 10 luglio 2014.

Questo nuovo *trend* giuridico funge da stimolo anche per la recente diffusione della cultura del *social impact investing* tra le imprese del settore privato: sono sempre più diffusi gli ambiti di investimento in tal senso della finanza sostenibile; si pensi ad esempio alla filantropia strategica, cioè alle modalità per cui una fondazione potrebbe, tramite la diversificazione degli investimenti, ottimizzare il proprio contributo in termini di *social impact*; oppure ai *social impact fund*, che sono fondi di investimento destinati al sostegno delle imprese sociali.

Questi e tutti gli altri strumenti analoghi in divenire, ancorché distinti e diversi per tipologia di origine e di destinazione, non sono tuttavia separati, se considerati in una dimensione globale, anzi confluiscono tutti nell'alto e nobile scopo dell'aiuto dei più deboli, al fianco degli interventi dei singoli Stati: è come se tanti fiumi alimentati da altrettante fonti confluissero, oltre che nelle nostre acque territoriali, anche nei lontani oceani della povertà globale.

In secondo luogo, gli istituti legislativi visitati in questa analisi aprono a una lettura dei medesimi come irrinunciabili in una società democratica che voglia essere degna di questo nome; per cui il legislatore non potrà in futuro che potenziarli o migliorarli, sia nella forma che nella sostanza.

A ciò si aggiunga, concludendo, che, quasi per paradosso, i citati istituti sottolineano le necessarie e moderne immagini e realtà di uno Stato rispettoso del principio costituzionale supremo della laicità inclusiva.