



diritto & religioni

Semestrale
Anno II - n. 1-2007
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

3



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno II - n. 1-2007
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Mario Tedeschi

Segretaria di redazione
Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, S. Ferlito, M. C. Folliero, G. Fubini, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, 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, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

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

DIRETTORI SCIENTIFICI

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

Parte II

SETTORI

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

RESPONSABILI

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

Parte III

SETTORI

Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

P. Lo Iacono, A. Vincenzo

Direzione:

Cosenza - Luigi Pellegrini Editore
Via De Rada, 67/c
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli - Piazza Municipio, 4
Tel. 081 5510187
E-mail: mario.tedeschi@unina.it

Redazione:

Cosenza - Via De Rada, 67/c
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli - Facoltà di Giurisprudenza
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18
E-mail: corcione@unina.it

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c - 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

Gli abbonamenti decorrono dal gennaio di ciascun anno. Chi si abbona durante l'anno riceve i numeri arretrati. Gli abbonamenti non disdetti entro il 31 dicembre si intendono rinnovati per l'anno successivo. Decorso tale termine, si spediscono solo contro rimessa dell'importo.

Per cambio di indirizzo allegare alla comunicazione la targhetta-indirizzo dell'ultimo numero ricevuto.

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

La collaborazione è aperta a tutti gli studiosi, ma la Direzione si riserva a suo insindacabile giudizio la pubblicazione degli articoli inviati.

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Essi riceveranno n. 2 fascicoli gratuiti della rivista.

Manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati, non saranno restituiti.

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

Iscrizione R.O.C. N. 316 del 29/08/01

ISSN 1970-5301

Decreto-legge n. 223 del 4 luglio 2006, convertito in legge n. 248 del 4 agosto 2006

Articolo 39*

Modifica della disciplina di esenzione dell'Ici

1. All'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il comma 2-bis è sostituito dal seguente:

“2-bis. L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale”.

* Si tratta dell'ennesima puntata della *telenovela* sull'Ici per gli immobili a destinazione religiosa! Per tutte le vicende precedenti si rinvia ad ANTONIO GUARINO, *L'Ici e gli immobili "religiosi"*, in questa *Rivista*, 2006, p. 283 ss.

La novella in questione, peraltro, spicca per gli elementi di contraddittorietà, che la contraddistinguono. In questa sede ci si limita a indicarne i più vistosi.

1) L'evidente contraddizione tra l'intitolazione dell'articolo (*Modifica della disciplina...*), che attesterebbe la funzione innovativa dello stesso, e il tenore letterale della disposizione (L'esenzione ... *si intende applicabile...*), che sarebbe indice della sua natura interpretativa.

2) L'incongruità del riferimento alle attività per il riconoscimento dell'esenzione, atteso che l'imposta *de qua* grava sugli immobili, per i quali, ai fini fiscali, più correttamente, assume rilievo centrale la destinazione.

3) La difficoltà di individuare, in concreto e senza margini di approssimazione, la nozione di immobili destinati ad attività esclusivamente commerciali, nell'ambito del patrimonio utilizzato da un'organizzazione avente finalità *non profit*.

Oltre a questi connotati di incertezza, la disposizione sembra produrre anche un ulteriore effetto sicuramente indesiderato dal legislatore. Infatti, se la disposizione in questione modifica la disciplina di esenzione dall'Ici, di cui all'art. 7, comma primo, lettera i), del d.lgs. 504/92, nel senso che dopo di esso non sono più oggetto di agevolazione gli immobili destinati alle attività esclusivamente commerciali, ciò sembra comportare che, prima del d.l. 223/06, i medesimi immobili erano esenti dall'Ici! Nulla lascia sperare che la *querelle* dell'Ici sugli immobili "religiosi" sia terminata.

Corte di Cassazione, Sez. V, 13 gennaio 2006, n. 381

INVIM - Agevolazioni - Benefici ecclesiastici - Estensibilità

L'agevolazione fiscale di cui all'art. 8, comma terzo, legge n. 904 del 1977 è riconosciuta soltanto in capo agli enti ecclesiastici qualificati come "benefici", per i quali vi sia la costituzione di una dote e la destinazione ad uno specifico scopo. Le norme che dispongono agevolazioni tributarie sono, infatti, norme di stretta interpretazione.

Svolgimento del processo

La controversia trae origine dall'impugnazione da parte dell'ente "V.C. dei SS. N. e L.", avente sede in Siena, dell'avviso di liquidazione con il quale l'ufficio del registro rettificava la dichiarazione (n. 135) presentata dall'ente ai sensi dell'art. 1 del D.L. n. 299/1991 (Invim straordinaria) relativamente ad alcuni appartamenti di sua proprietà locati a terzi ad equo canone. A sostegno dell'impugnazione l'ente, oltre a contestare il diniego della riduzione prevista per l'affitto ad equo canone, opponeva la propria assimilabilità ai benefici ecclesiastici (che sono esenti dall'Invim periodica, ed anche da quella straordinaria), oltre al vincolo per interesse storico-artistico dell'immobile de quo (che comporterebbe in ogni caso una riduzione dell'imposta al 25 per cento).

La Commissione tributaria provinciale di Siena accoglieva il ricorso solo con riferimento alla negata riduzione per l'affitto ad equo canone, ritenendo questioni nuove, perchè non dedotte con il ricorso originario, quelle relative alla natura di beneficio ecclesiastico della Veneranda Compagnia e al vincolo per interesse storico-artistico dell'immobile. La decisione era parzialmente riformata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, la quale, con la sentenza in epigrafe, annullava l'avviso di liquidazione in ragione della "natura ecclesiastica dell'ente" e, quindi, del suo diritto all'esenzione dall'Invim periodica ex art. 8, comma 3, della L. n. 904 del 1977.

Avverso tale sentenza il Ministero delle finanze (ora Ministero dell'economia e delle finanze) propone ricorso per cassazione con unico motivo. La "V.C. dei SS. N. e L." non si è costituita.

Motivi della decisione

Con l'unico motivo di ricorso, l'Amministrazione ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 3 del D.P.R. n. 643/1972, 8, comma 3, della L. n. 904/1977, 1 del D.L. n. 299/1991 (convertito con L. n. 363/1991), 21, 28, e 45, della L. n. 222/1985, nonchè omessa o insufficiente motivazione su punti di fatto decisivi. L'Amministrazione ricorrente contesta che la "V.C. dei SS. N. e L." abbia il requisito soggettivo per godere dell'esenzione prevista dall'art. 8, comma 3, della L. n. 904/1977, in quanto essa non può dirsi essere "un ente caratterizzato come beneficio ecclesiastico": in ogni caso, il giudice tributario avrebbe omesso di approfondire la doverosa indagine sugli elementi di fatto indispensabili per la qualificazione dell'ente come beneficio ecclesiastico – in particolar modo per quel che concerne la indispen-

sabile ricostruzione del rapporto giuridico intercorrente tra il patrimonio dell'ente e il titolare dell'ufficio ecclesiastico – risolvendo la motivazione nell'insufficiente rilievo della “natura ecclesiastica (non, si badi, specificamente beneficiale) dell'ente, come comprovata da attestazione dell'Arcidiocesi (di Siena)”. Inoltre, sottolinea l'Amministrazione ricorrente, non si sarebbe tenuto conto del fatto che la L. n. 222 del 1985 ha disposto il superamento del sistema beneficiale con la istituzione degli Istituti (diocesani o interdiocesani) per il sostentamento del clero e contestuale estinzione dei benefici esistenti (con devoluzione del patrimonio di questi ultimi all'Istituto di riferimento): è agli istituti che viene attribuito il diritto all'esenzione, sicché sarebbe impensabile un cumulo di esenzioni, che, oltre agli istituti per il sostentamento del clero, concerne anche “benefici ecclesiastici” (eventualmente) sopravvissuti a dispetto delle norme che ne imponevano l'estinzione.

Il motivo è fondato. Il comma 3 dell'art. 8 della L. n. 904/1977 stabilisce, tra l'altro, che “... gli immobili appartenenti ai benefici ecclesiastici sono esenti dall'imposta di cui all'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 643, e successive modificazioni”. La norma deve essere letta in relazione alla disposizione dettata dall'art. 25, comma 2, lettera c), del D.P.R. n. 643/1972, la quale, sempre con riferimento all'imposta di cui all'art. 3 del medesimo decreto, ne dichiara esenti gli immobili appartenenti agli “enti non commerciali” “destinati all'esercizio delle attività istituzionali”.

Dalla lettura contestualizzata delle surrichiamate disposizioni emerge con indubbia chiarezza il particolare favor con il quale il legislatore ha guardato ai benefici ecclesiastici, sancendo per via normativa una presunzione iuris et de iure della destinazione degli immobili posseduti da questi peculiari “enti non commerciali” all'esercizio delle attività istituzionali. Ciò consente di trarre una prima, immediata, conclusione: la disposizione di cui all'art. 8, comma 3, della L. n. 904 del 1977 costituisce una norma agevolativa di particolare intensità. Come ogni altra norma istitutiva di agevolazioni fiscali, essa è una norma di carattere eccezionale -anzi, in questo caso, potrebbe parlarsi di “eccezionalità rinforzata” -, che non ammette, secondo il costante orientamento di questa Suprema Corte, una “interpretazione analogico-estensiva” (cfr. Cass. n. 17162/2004) ed esige un atteggiamento dell'interprete ispirato al “criterio di stretta interpretazione” (cfr. Cass. n. 18544/2003; n. 15216/2002; n. 1613/2002).

In applicazione di siffatto criterio si impone una rigida delimitazione dei soggetti ai quali è riconosciuta l'agevolazione de qua, mediante una precisa identificazione degli enti che siano qualificabili come “benefici ecclesiastici”.

Come in altri casi che concernono i rapporti tra Stato e Chiesa, anche qui l'ordinamento giuridico italiano non propone una propria definizione del “beneficio ecclesiastico”, rinviando alla nozione che ne prospetta l'ordinamento canonico. Facendo, quindi, riferimento al canone 1409 del codice di diritto canonico del 1917 – il sistema beneficiale è stato, infatti, abolito a seguito del nuovo codex del 1983 e della (quasi contestuale) conclusione del processo di revisione dei Patti Lateranensi (L. n. 121/1985 e L. n. 222/1985) – “beneficium ecclesiasticum est ens iuridicum a competente ecclesiastica auctoritate in perpetuum constitutum seu erectum, costans officio sacro et iure percipiendi redditus ex dote officio adnexos”.

I due elementi costitutivi dell'ente, giuridicamente eretto dalla competente autorità, definibile “beneficio ecclesiastico” sono, pertanto, da identificare, da un lato, nell'ufficio sacro (elemento spirituale), e, dall'altro, nel diritto (del titolare dell'ufficio sacro) di percepire i redditi annessi per dote a quell'ufficio (elemento temporale): ci si trova, in buona sostanza, di fronte ad un patrimonio di scopo, situazione che agevola

il comprendere le ragioni della presunzione *iuris et de iure* di destinazione ad attività istituzionali degli immobili posseduti dal “beneficio”, istituita con il richiamato art. 8, comma 3, della L. n. 904/1977.

In conseguenza di siffatta natura, il “beneficio” è una fondazione, cioè una persona giuridica non collegiale, in particolare una persona giuridica non collegiale ecclesiastica, consistendo lo scopo, cui il patrimonio dell’ente è funzionale, nel sostentamento del titolare di un ufficio ecclesiastico (ad esempio, il parroco, nel qual caso si parla di “beneficio parrocchiale”, o il vescovo, nel qual caso si parla di “mensa vescovile”, o altri ancora). Appare chiaro che il “beneficio” è un “ente ecclesiastico” di natura e caratteri assai peculiari, che escludono la possibilità di utilizzarne il nomen quale sinonimo dell’espressione “ente ecclesiastico”, essendovi enti ecclesiastici, la cui personalità giuridica è anch’essa riconosciuta nell’ordinamento giuridico italiano, che non sono, appunto, “benefici ecclesiastici”: non appartengono a quest’ultima categoria, tra tanti altri, ad esempio, le “compagnie”, per restare al tipo di ente che interessa il presente giudizio, perchè in esse – che, peraltro, sono “persone giuridiche collegiali” – manca la figura dell’investito dell’ufficio sacro al cui sostentamento siano destinati i beni dell’ente.

Come se non bastasse, l’esenzione disposta dall’art. 8, comma 3, della L. n. 904/1977 sembrerebbe imporre un ulteriore affinamento della nozione di “beneficio”, presa in considerazione dalla norma agevolativa, se si volesse tener conto – e sembra doveroso tenerne conto – di quanto affermato dalla Corte costituzionale nella sua sentenza n. 86 del 1985. In questa loro decisione, concernente la questione di legittimità costituzionale proprio della richiamata norma agevolativa, i giudici della Consulta hanno, in primo luogo, escluso che “i benefici ecclesiastici”, cui si riferisce l’impugnata norma di esenzione, comprendano tutti gli “enti ecclesiastici dotati di personalità giuridica”, dato che, secondo “il previgente Codice canonico (ossia il codex pio-benedettino del 1917), al quale fa implicito richiamo l’art. 8, comma 3, della L. n. 904 del 1977, il beneficio ecclesiastico non è il puro e semplice sinonimo dell’ente ecclesiastico”: sicché ai fini dell’interpretazione della agevolazione disposta dalla norma in esame il beneficio ecclesiastico va “inteso nel senso tecnico di tale nozione, senza confonderlo con gli altri enti della Chiesa cattolica”. Ma oltre a ciò, secondo il giudice delle leggi, bisognerebbe far conto, al fine di meglio precisare la ratio della norma agevolativa, del fatto che nel sistema del Concordato lateranense in particolare nella prospettiva delineata dall’art. 30, comma 3, di quel Patto, lo Stato aveva “l’interesse a prender parte alla gestione dei benefici ecclesiastici, appunto perchè congruabili a cura dello Stato stesso”: la richiamata disposizione pattizia impegnava, infatti, lo Stato “a supplire alle deficienze dei redditi dei benefici ecclesiastici con assegni (denominati supplemento di congrua) da corrispondere in misura non inferiore al valore reale di quella stabilita dalle leggi attualmente in vigore”. Questo interesse – afferma la Corte costituzionale – poteva ben coinvolgere i profili tributari di tale gestione, dato l’art. 3, comma 1, del R.D. 29 gennaio 1931, n. 227, per cui l’“assegno supplementare di congrua viene corrisposto sul bilancio del fondo per il culto ed è concesso a seguito di domanda del parroco, previo accertamento dei redditi del beneficio, al netto – fra l’altro – delle imposte e tasse”: siffatta condizione determina una “situazione assai particolare, che vale a giustificare, pur non imponendola, la scelta legislativa concretatasi nell’impugnato art. 8, comma 3, della L. n. 904”.

Seguendo il giudice delle leggi nel suo ragionamento, bisognerebbe intendere l’agevolazione de qua oltre che limitata ai soli benefici (e non estensibile ad “altri” enti ecclesiastici), anche ulteriormente circoscritta, all’interno della categoria dei

benefici, esclusivamente a quelli congruabili. Del resto, se, ad avviso della Corte costituzionale, è proprio in ragione di questa interpretazione restrittiva dell'agevolazione in questione, che la stessa può dirsi non confliggente con il principio di uguaglianza, allora siffatta interpretazione dovrebbe dirsi la sola possibile, in quanto costituzionalmente conforme (sulla necessità di dare alle norme, prima di ritenerne l'illegittimità, una possibile interpretazione che sia costituzionalmente conforme, cfr. Corte Cost., ord. n. 8/2005; n. 305/2004; n. 242/2004). In ogni caso, e ciò è quanto più conta ai fini del presente giudizio, anche alla luce della citata sentenza della Corte costituzionale, è fuor di dubbio che un ente ecclesiastico che non sia un beneficio – ossia non ne abbia (nella contestualità) tutti gli indispensabili elementi: patrimonio autonomo (dos), perpetua destinazione (di tale patrimonio) al mantenimento del titolare (pro tempore) di un determinato ufficio sacro (officium), erezione canonica in persona giuridica – non può mai ritenersi destinatario dell'agevolazione di cui qui si discute. Può, quindi, affermarsi il seguente principio di diritto: “L'agevolazione disposta dall'art. 8, comma 3, della L. 16 dicembre 1977, n. 904, la quale, come tutte le norme agevolatrici, deve essere intesa in base al criterio di stretta interpretazione, spetta esclusivamente agli enti che, secondo la definizione di cui al canone 1409 del codice di diritto canonico del 1917, possano dirsi essere un ‘beneficio ecclesiastico’ – in quanto costituiscano una persona giuridica ecclesiastica non collegiale, nella quale siano presenti tutti gli indispensabili elementi della ‘dote’ (un patrimonio autonomo), dell'officium (destinazione perpetua del patrimonio al mantenimento del titolare pro tempore di un determinato ufficio sacro), della ‘erezione canonica in persona giuridica’ –, restandone escluso qualsiasi altro ente ecclesiastico”.

Nella fattispecie, dalla sentenza impugnata non emerge la compiuta (e ineludibile) indagine sulla natura dell'ente riconosciuto destinatario dell'agevolazione: anzi il giudice di merito sembra avere ritenuto sufficiente allo scopo la “natura ecclesiastica dell'ente”, affermando così, indirettamente, quella equivalenza tra “beneficio ecclesiastico” ed “ente ecclesiastico”, che si è già visto essere contraria allo spirito ed alla lettera della norma agevolativa. Il riferimento che il giudice di merito fa alla prova offerta da una certificazione dell'Arcidiocesi di Siena è del tutto inidoneo a supportare la motivazione: da un lato, secondo quanto afferma lo stesso giudice di merito, tale certificazione comproverebbe solo la (irrilevante) “natura ecclesiastica”, e non la (necessaria) “natura beneficiale”, dell'ente; dall'altro, secondo il contenuto di tale certificazione che viene riportato nel ricorso – l'aver l'ente in questione “fini di culto verso i propri Santi e di conservazione e manutenzione dell'attigua Chiesa dedicata a Santa Lucia” –, dovrebbe escludersi la (supposta) natura beneficiale dell'ente (emerge con evidenza, a prescindere dalla presumibile natura collegiale dell'ente, denunciata dal nomen – “compagnia” – la mancanza dell'elemento della perpetua destinazione del patrimonio al mantenimento del titolare di un determinato ufficio sacro: il compito di provvedere alla conservazione e manutenzione della chiesa è, allo stesso tempo, insufficiente ed equivoco, trattandosi, tra l'altro, di compito tipico di una “fabbriceria”, ente ecclesiastico diverso dal “beneficio”).

Peraltro, nel caso di specie, poiché i fatti risalgono all'anno 1991, esisteva una prova, indiretta, della natura non beneficiale dell'ente in questione, stante la disposta estinzione dei benefici ecclesiastici a seguito della istituzione degli Istituti per il sostentamento del clero operata con la L. n. 222 del 1985.

Tale legge dopo aver disposto, all'art. 21, che entro il 30 settembre 1986, venissero eretti gli istituti per il sostentamento del clero, da parte del Vescovo di ogni diocesi, e l'istituto centrale per il sostentamento del clero, da parte della Conferenza episcopale

italiana, ha previsto, all'art. 28, che "con il decreto di erezione di ciascun istituto (fossero) contestualmente estinti la mensa vescovile, i benefici capitolari, parrocchiali, vicariali curati o comunque denominati, esistenti nella diocesi, e i loro patrimoni (fossero) trasferiti di diritto all'istituto stesso, restando peraltro estinti i diritti attribuiti ai beneficiari dal canone 1473 del codice di diritto canonico del 1917".

Per quanto concerne la diocesi di Siena tanto è avvenuto con il decreto in data 24 ottobre 1985 emanato del Vescovo diocesano di Siena e di Montalcino e dall'Ordinario diocesano di Monte Oliveto Maggiore, con il quale è stato eretto canonicamente l'"Istituto inter-diocesano per il sostentamento del clero delle diocesi di Siena e di Montalcino e di Monte Oliveto Maggiore". A tale istituto è stata conferita, ai sensi degli artt. 22 e 28 della L. n. 222/1985, la qualifica di "ente ecclesiastico civilmente riconosciuto" con D.M. 20 dicembre 1985, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 4 del 7 gennaio 1986, supplemento ordinario. A norma dell'art. 4 di tale decreto, a decorrere dalla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, "le mense vescovili, i benefici capitolari, parrocchiali, vicariali curati o comunque denominati, esistenti nelle diocesi perdono la personalità giuridica civile". L'elenco dei "benefici estinti" nella diocesi di Siena (centoquarantacinque) è stato disposto con decreto 29 maggio 1986 del Vescovo diocesano di Siena riconosciuto agli effetti civili con D.M. 5 agosto 1986, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 219 del 20 settembre 1986, supplemento ordinario.

Orbene, a prescindere dalla surricordata specifica vicenda senese, il fatto che il legislatore, per di più nel quadro di un accordo con la Chiesa cattolica, abbia stabilito un termine entro il quale, con la contestuale erezione degli Istituti per il sostentamento del clero, dovessero essere estinti i benefici di ogni diocesi con il trasferimento del loro patrimonio all'Istituto eretto, non può non determinare una presunzione, quanto meno *iuris tantum*, che non abbia natura beneficiale – e non possa, quindi, usufruire dell'agevolazione di cui all'art. 8, comma 3, della L. n. 904/1977 – un ente che esista ed operi in data successiva allo spirare di quel termine.

Sicché può affermarsi l'ulteriore seguente principio di diritto: "Il fatto che la L. 20 maggio 1985, n. 222, agli artt. 21 e 28, abbia stabilito che entro il 30 settembre 1986 dovesse essere eretto in ogni diocesi un Istituto per il sostentamento del clero e che con il medesimo decreto di erezione dovessero essere estinti i benefici esistenti nella diocesi con trasferimento del loro patrimonio all'istituto eretto, determina una presunzione, *iuris tantum*, dell'assenza della natura beneficiale in un ente ecclesiastico (che la reclami) esistente ed operante successivamente alla scadenza di quel termine". Ne deriva una sorta di "rafforzamento" dell'onere probatorio che già grava sull'ente, tenuto comunque, come in ogni altra fattispecie che concerna l'applicabilità di norme agevolatrici, a dimostrare il possesso dei requisiti per godere dell'agevolazione di cui trattasi.

In ragione delle considerazioni svolte, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana perché rivaluti il merito della controversia alla luce dei sopraenunciati principi di diritto. Il giudice del rinvio provvederà anche in ordine alle spese della presente fase del giudizio.

P.Q.M.

la Corte suprema di cassazione accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Toscana.

La Cassazione risuscita l'Invim (e la paga solo la Chiesa cattolica!)

ANTONIO GUARINO

La sentenza annotata costituisce un esemplare caso di *ignorantia legis* con esiti ermeneutici paradossali!

Oggetto di controversia è la legittimità della sottoposizione a Invim decennale¹ degli immobili posseduti da un ente ecclesiastico cattolico, non avente natura giuridica beneficiale, né di istituto per il sostentamento del clero.

Le norme agevolatrici che, sostanzialmente, vengono in rilievo sono l'art. 8, terzo comma, della legge 16 dicembre 1977, n. 904, e l'art. 45 della legge 20 maggio 1985, n. 222, le quali esentavano dall'Invim decennale rispettivamente i benefici ecclesiastici e gli istituti per il sostentamento del clero. Al riguardo, la pronuncia del supremo organo di nomofilachia sembrerebbe, a prima vista, abbastanza lineare e pacifica.

Essa prende le mosse dal rilievo, fatto proprio anche da ben due sentenze della Corte costituzionale, risalenti al 1985 e al 1997², che l'esenzione dall'Invim decennale, di cui alle leggi 904/77 e 222/85, rispondono a una *ratio legis* specifica, che giustifica, anche sotto il profilo costituzionale del principio di uguaglianza, la mancata estensione dell'agevolazione agli enti acattolici. In particolare, per quanto concerne i benefici ecclesiastici, l'esenzione dall'Invim decennale sarebbe stata giustificata dalla opportunità di evitare un'inutile partita di giro, poiché ciò che lo Stato avrebbe incassato a titolo di imposta lo avrebbe dovuto successivamente restituire a titolo di maggior supplemento di congrua³.

Invece, con riferimento agli istituti per il sostentamento del clero, l'agevolazione fiscale trova la sua giustificazione nella garanzia dell'esclusiva destinazione dei redditi derivanti dagli immobili alla specifica finalità religiosa del sostentamento dei ministri di culto⁴.

Su queste premesse, e in base alla considerazione che le norme fiscali agevolatrici

¹ L'Invim cosiddetta "decennale" era un'imposta, che gravava su tutti i soggetti diversi dalle persone fisiche, collegata al possesso di immobili e commisurata all'incremento di valore degli stessi nel tempo. Essa è stata abolita dall'art. 17, comma sesto, del d.lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, ma, a distanza di anni dalla sua abolizione, questa imposta continua a generare un significativo contenzioso tributario.

² Cfr. le sentenze 27 marzo 1985, n. 86, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1985, p. 330 ss., e 15 luglio 1997, n. 235, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1997, p. 677 ss.

³ La pronuncia della Cassazione, qui annotata, si preoccupa di ricordare che, ai sensi dell'art. 3, comma primo, del r.d. 29 gennaio 1931, n. 227, i redditi del parroco, da integrare col supplemento di congrua, andavano calcolati al netto dei gravami fiscali.

⁴ Una giustificazione sicuramente più coerente e in linea con la più recente evoluzione della disciplina tributaria degli enti *non profit*.

sono di stretta interpretazione, la Corte nega l'esenzione all'ente che è parte del giudizio⁵.

Senonché, il quadro legislativo, preso a riferimento dalla Corte di cassazione presenta una clamorosa lacuna. Infatti, l'art. 33, comma decimo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, così come modificato dall'art. 2, comma quinto, della legge 2 aprile 2001, n. 136, riconosce l'esenzione dall'Invim in favore degli "immobili appartenenti agli enti rappresentativi delle confessioni religiose aventi personalità giuridica, nonché agli enti religiosi riconosciuti in base alle leggi attuative delle intese stipulate dallo Stato ai sensi dell'art. 8 della Costituzione".

Si tratta di una norma che estende agli enti delle confessioni acattoliche l'agevolazione tributaria relativa all'Invim decennale, anteriormente prevista solo per i benefici ecclesiastici e per gli istituti per il sostentamento del clero, e che, di conseguenza, finisce col trasformare radicalmente la *ratio* dell'esenzione in questione. Infatti, è evidente che per gli enti acattolici non ricorrono le ragioni peculiari che, anche secondo l'orientamento della giurisprudenza costituzionale, giustificano l'esenzione goduta dai benefici ecclesiastici e dagli istituti per il sostentamento del clero.

Quest'ultima acquista la funzione di una generalizzata sottrazione degli enti ecclesiastici a un balzello, a dir il vero, eccessivamente gravoso e difficilmente sostenibile per un'organizzazione di natura religiosa.

È ben vero che la formulazione della norma in materia, sotto il profilo tecnico, appare alquanto imprecisa. Infatti, la disposizione sopra richiamata estende l'agevolazione tributaria agli enti delle confessioni acattoliche, ma "dimentica" di includervi gli enti cattolici diversi da quelli che già usufruivano dell'agevolazione. Ad una lettura formalistica, l'effetto di questa novella sarebbe paradossale, poiché, nell'intento di perseguire l'obiettivo dell'uniformità nel trattamento fiscale degli enti ecclesiastici, finirebbe per creare una vistosa quanto irragionevole discriminazione in danno degli enti ecclesiastici cattolici, che rimarrebbero gli unici ad essere sottoposti all'Invim decennale⁶!

Di fatto, purtroppo, è questa la situazione che si determina per effetto della sentenza qui annotata, anche se la Corte di cassazione perviene a queste conclusioni probabilmente non in base a un'ermeneutica formalistica della disposizione, ma, quasi certamente, perché non ha tenuto presente la riforma legislativa, che ha esteso la portata della norma agevolatrice. Una riforma che, secondo la medesima Corte di cassazione, ha effetto retroattivo e "trova la propria *ratio* ispiratrice nella volontà del legislatore di ricondurre a conformità costituzionale un sistema di esenzione al quale si imputava, da parte di molti, di privilegiare i soli enti riferibili alla Chiesa cattolica, in contraddizione con i principi di uguaglianza e libertà sanciti dagli artt.

⁵ I giudici affermano come principio di diritto che la previsione dell'estinzione dei benefici ecclesiastici, contenuta nella legge 222/85, creerebbe una presunzione *iuris tantum* dell'assenza della natura beneficiale in enti ecclesiastici esistenti successivamente. Questo comporterebbe un particolare rigore, da parte degli organi giudicanti nell'attribuzione a un ente ecclesiastico del carattere di beneficio. Al riguardo, però, si deve ricordare che la stessa Corte di cassazione ha più volte riconosciuto, ai fini dell'esenzione dall'Invim decennale, la natura beneficiale alla stessa Santa Sede, dimostrando di non avere difficoltà ad accedere ad una nozione "larga" di beneficio ecclesiastico: cfr. Cass. civ., sez. I, 3 ottobre 1990, n. 9783, in *Dir. eccl.*, 1990, II, p. 417 ss. e Cass. civ., sez. I, 3 gennaio 1991, n. 5, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1991-92/1, p. 146 ss.

⁶ Naturalmente, solo per le controversie ancora pendenti in materia.

3, 8, 19 e 20 della Costituzione”⁷, cosicché alla stessa va, indubbiamente, attribuita una funzione razionalizzatrice, nel senso di una particolare attenzione al rispetto del canone costituzionale dell’uguaglianza. Ed è pure evidente che in questo intervento legislativo la *voluntas* era quella di ottenere un trattamento unificato, ai fini dell’Invim decennale, almeno per tutti gli enti delle confessioni riconosciute. Invece, nella decisione in esame, la Corte ha generato un mostro interpretativo, che capovolge totalmente le intenzioni del legislatore e che confligge in modo stridente proprio col principio di uguaglianza!

È lecito supporre che la Cassazione, se avesse tenuto presente il quadro normativo nella sua interezza, sarebbe giunta a conclusioni radicalmente opposte, tanto più che nella sentenza si sottolinea la “necessità di dare alle norme ... una possibile interpretazione che sia costituzionalmente conforme”⁸ e che tale rilievo viene formulato dai giudici appunto in relazione al principio costituzionale di uguaglianza.

Per la Commissione tributaria regionale della Toscana, alla quale la Cassazione ha rinviato la causa, la rimessione del giudizio alla Corte costituzionale si presenta come la via maestra da percorrere, per porre rimedio a una clamorosa svista della Corte di cassazione!

⁷ Cfr. Cass. civ., sez. V, 3 febbraio 2006, n. 2412, in questa *Rivista*, 2006, pp. 771-772.

⁸ La Cassazione richiama al proposito le pronunce costituzionali n. 242/2004, n. 305/2004 e 8/2005.