



diritto & religioni

Semestrale
Anno III - n. 1-2008
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

5

 **LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno II - n. 1-2008
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

Legge 24 dicembre 2007, n. 244, art. 3, commi 5, 6, 7 e 8.*

5. Per l'anno finanziario 2008, fermo quanto già dovuto dai contribuenti a titolo di imposta sul reddito delle persone fisiche, una quota pari al cinque per mille dell'imposta netta, diminuita del credito d'imposta per redditi prodotti all'estero e degli altri crediti d'imposta spettanti, è destinata, nel limite dell'importo di cui al comma 8, in base alla scelta del contribuente, alle seguenti finalità:

a) sostegno delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni, nonché delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall'art. 7, commi 1, 2, 3 e 4, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle associazioni riconosciute che senza scopo di lucro operano in via esclusiva o prevalente nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460;

b) finanziamento agli enti della ricerca scientifica e dell'università;

c) finanziamento agli enti della ricerca sanitaria.

6. I soggetti di cui al comma 5 ammessi al riparto devono redigere, entro un anno dalla ricezione delle somme ad essi destinate, un apposito e separato rendiconto dal quale risulti, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente la destinazione delle somme ad essi attribuite.

7. Con decreto di natura non regolamentare del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro della solidarietà sociale, del Ministro dell'università e della ricerca e del Ministro della salute, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono stabilite le modalità di richiesta, le liste dei soggetti ammessi al riparto e le modalità del riparto delle somme stesse nonché le modalità e i termini del recupero delle somme non rendicontate ai sensi del comma 6.

8. Per le finalità di cui ai commi da 5 a 7 è autorizzata la spesa nel limite massimo di 380 milioni di euro per l'anno 2009.

* La regolamentazione del "5 per mille", nella versione contenuta nella legge finanziaria per il 2008, sopra riportata, sorprende per la scomparsa delle fondazioni dal novero dei soggetti che possono usufruirne, a meno che queste non assumano la qualifica di onlus. Si tratta di un'esclusione del tutto irragionevole, in quanto risulta davvero difficile comprendere la *ratio* per la quale un'organizzazione *non profit*, che non rivesta la qualifica di onlus, ma che operi in settori di utilità sociale, possa partecipare al riparto del 5 per mille solo se abbia natura associativa e ne sia esclusa radicalmente se invece sia una fondazione! Senza dire che, nell'ambito degli enti religiosi, talvolta risulta veramente difficile stabilire se si tratti di soggetto a natura associativa o fondatizia, con tutte le complicazioni che, inevitabilmente, ne conseguiranno.

Postilla in tema di partecipazione degli enti religiosi al riparto del 5 per mille

ANTONIO GUARINO

Recentemente è stato pubblicato¹ il primo elenco definitivo relativo ai soggetti, di cui all'art. 1, comma 337, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006), ammessi ad usufruire dei proventi della destinazione della quota del 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Si tratta di un numero di organizzazioni piuttosto elevato, precisamente 20.958, a fronte di quasi 16 milioni di contribuenti che hanno operato la scelta di destinazione².

All'interno dell'elenco spicca la presenza di numerosi e variegati enti di natura religiosa. È da segnalare, in primo luogo, la presenza di enti rappresentativi di confessioni religiose, tra i quali la "Congregazione cristiana dei testimoni di Geova", che incassa uno dei contributi quantitativamente più consistenti³, l'"Associazione buddista della Comunità cinese in Italia", il "Cerchio ist. per la diffusione della religione buddista zen", l'"Associazione Chiesa cristiana evangelica", la "Chiesa cristiana evangelica indipendente", la "Chiesa cristiana evangelica pentecostale", la "Fede cristiana pentecostale", l'"Associazione cristiano ortodossi in Italia (Giurisdizioni tradizionali)", la "Chiesa apostolica in Italia", la "Chiesa cristiana del pieno evangelo", la "Chiesa evangelica etiope in Roma", la "Chiesa evangelica della riconciliazione", la "Chiesa evangelica internazionale", l'"Associazione Vishwa Nirmala Dharma – la pura religione universale", "United religions", l'"Unione induista italiana Sanatana Dharma Samgha".

È significativa anche la presenza delle comunità islamiche, che, talora, si presentano, nella denominazione come organizzazioni di carattere culturale: il "Centro culturale islamico di Bergamo", il "Centro culturale islamico di Trieste e Venezia-Giulia", il "Madni Centro culturale islamico", l'"Associazione culturale islamica di Frosinone e Lazio Onlus", l'"Associazione comunità islamica macedone mantovana", l'"Associazione culturale islamica", l'"Associazione islamica del Trentino Alto-Adige", la "Comunità islamica di Venezia e Provincia".

Interessantissima è, poi, la varietà di enti della Chiesa cattolica che ha partecipato al riparto del 5 per mille. Nell'elenco ministeriale spiccano numerose chiese parrocchiali, vari comitati per il recupero o il restauro di chiese e anche la fabbriceria

¹ Sul sito internet www.agenziaentrate.it.

² In realtà, il numero di contribuenti che hanno effettivamente devoluto la quota dell'Irpef è minore, poiché quasi 2,5 milioni di essi hanno espresso una volontà di destinazione non valida, in quanto hanno presentato una dichiarazione dei redditi con imposta netta pari a zero.

³ Pari a oltre 800.000 euro, frutto di quasi 50.000 scelte di destinazione.

della Chiesa cattedrale di Pienza; sono rinvenibili alcune province monastiche⁴ e parecchie case religiose; inoltre, vi compaiono alcune fondazioni di culto e diverse associazioni religiose; infine, sono state ammessi al beneficio anche due asili infantili gestiti da suore.

Sono dati significativi, che, per il loro modo di tradurre il dato normativo che ha introdotto questa nuova forma di finanziamento, potrebbero avere ricadute sulla complessiva regolamentazione del *non profit* e sul contesto del finanziamento pubblico delle confessioni religiose.

Invero, questa forma di finanziamento pubblico è stata introdotta nella succitata legge finanziaria per il 2006, a titolo sperimentale, e, nella formulazione di quella legge, consentiva al contribuente di destinare il 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a quattro categorie di beneficiari: "a) sostegno del volontariato e delle altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'art. 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, e successive modificazioni, nonché delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali previsti dall'art. 7, commi 1, 2, 3 e 4, della legge 7 dicembre 2000, n. 383, e delle associazioni e fondazioni riconosciute che operano nei settori di cui all'articolo 10, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460; b) finanziamento della ricerca scientifica e dell'università; c) finanziamento della ricerca sanitaria; d) attività sociali svolte dal comune di residenza del contribuente"⁵.

Le organizzazioni religiose si sono collocate tra le entità di cui alla lettera a) della disposizione sopra riportata, probabilmente rivendicando o la qualifica di onlus, ad esse spettante se espressioni di una confessione che veda i propri rapporti con lo Stato disciplinati in forma negoziata⁶, oppure la qualifica di associazione o fondazione operante nei settori considerati di utilità sociale dal d.lgs. 460/97 sulle onlus⁷.

Rispetto a questa collocazione induce a riflettere il fatto che, tra i soggetti ammessi al riparto del 5 per mille, compaiono enti a pregnante, se non esclusiva, finalità religiosa, quali le parrocchie e le provincie di istituti religiosi⁸, oppure istituzioni rappresentative dell'intera confessione religiosa, come la Congregazione cristiana dei testimoni di Geova. Invero, l'inclusione di soggetti che svolgono attività "tipicamente" religiose tra i beneficiari del 5 per mille potrebbe essere interpretato come un fattore di novità nell'orientamento della prassi amministrativa, in relazione alla *vexata quaestio* dell'inclusione o meno delle attività religiose svolte dagli enti ecclesiastici tra quelle che devono essere considerate di "utilità sociale" ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera a, del d.lgs. 460/97.

La disposizione ora citata, come è noto, non menziona espressamente le attività di

⁴ In particolare, quasi tutte le province italiane dell'Ordine dei frati minori conventuali.

⁵ Cfr. Legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, comma 337.

⁶ Come stabilito dall'art. 10, n. 9, del citato d.lgs. 460/97.

⁷ Ben potrebbe un ente religioso chiedere e ottenere il riconoscimento della personalità giuridica come ente morale di diritto civile.

⁸ L'art. 2, comma primo, della legge 20 maggio 1985, n. 222, con una presunzione *iuris et de iure* stabilisce che tali enti "sono considerati aventi fine di religione o di culto", con la conseguenza che, ai fini del loro riconoscimento civile come enti ecclesiastici, non è necessario lo specifico accertamento del fine di religione o di culto.

religione o di culto nell'elenco di quelle legislativamente individuate come socialmente utili⁹; un'omissione che ha dato luogo a differenti interpretazioni in dottrina.

Da una parte, vi è chi sottolinea che quest'esclusione troverebbe la sua *ratio* nel fatto che "proprio l'esercizio di attività che costituiscono tratti decisivi dell'identità di un ente, quelle che ne danno la cifra in termini di ecclesiasticità per come la intende, ad esempio, la legislazione pattizia, non integra quell'area della "solidarietà oggettiva" definita dal combinato disposto di cui alle lett. a) e b) dell'art. 10 della legge"¹⁰.

Dall'altra, si è rilevato che la mancata menzione delle attività religiose tra quelle di "utilità sociale", di cui all'art. 10 del d.lgs. 460/97, non implica un'esclusione delle stesse dal godimento delle agevolazioni fiscali previste per le onlus. Infatti, un'interpretazione "restrittiva" si porrebbe in contraddizione con il divieto di discriminazioni fiscali per le attività religiose, sancito dall'art. 20 della Costituzione¹¹: un rischio di incostituzionalità della disciplina, che potrebbe essere superato attraverso il ricorso al principio di equiparazione tributaria tra le attività di religione e di culto e quelle di beneficenza e istruzione, sancito nella legislazione concordataria, nelle intese con i culti acattolici e perfino nella normativa fascista sui "culti ammessi"¹².

Dal canto suo, la prassi ministeriale non ha mai preso specificamente posizione sulla questione, anche se le indicazioni contenute nella circolare n. 168/E del 26 giugno 1998¹³ sembrerebbero indurre all'esclusione delle attività religiose dal novero di quelle socialmente utili; con riferimento, infatti, agli enti ecclesiastici la citata circolare rimarca che gli stessi sono considerati onlus limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a del comma 1 dell'art. 10 del d.lgs. 460/97. L'"apertura" dell'Amministrazione finanziaria sul 5 per mille per quanto concerne le attività svolte dalle organizzazioni religiose potrebbe, pertanto, rappresentare un'inversione di tendenza a livello amministrativo.

I prossimi anni potranno confermare se si tratti davvero di un nuovo orientamento. Quello che, invece, fin d'ora emerge con evidenza è la complessità e l'importanza che sta assumendo il diritto ecclesiastico tributario. Una complessità che è data dal sovrapporsi:

- a) dei canali di finanziamento pubblico e delle agevolazioni fiscali stabiliti nella legislazione negoziata tra Stato e confessioni religiose;
- b) delle peculiari norme di favore fiscale per il fattore religioso contenute in forma disorganica nella legislazione unilaterale;
- c) della progressiva e crescente "attrazione" della disciplina tributaria degli enti

⁹ Tra le quali, invece, rientrano "assistenza sociale e socio sanitaria; assistenza sanitaria; beneficenza; istruzione; formazione; sport dilettantistico; tutela, promozione e valorizzazione delle cose d'interesse artistico e storico; tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente; promozione della cultura e dell'arte; tutela dei diritti civili; ricerca scientifica di particolare interesse sociale svolta direttamente da fondazioni".

¹⁰ Cfr. MARIA CRISTINA FOLLIERO, *Degli enti ecclesiastici e delle onlus. (Conservazione e infrazione, contesto e contrasto: i quattro cantoni degli enti ecclesiastici)*, in *Quaderni della Scuola di specializzazione in diritto ecclesiastico e canonico*, 5, Napoli, 1999, p. 127.

¹¹ Cfr. ANTONIO GUARINO, *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Napoli, 2001, pp. 152-154.

¹² *Ibidem*.

¹³ Il testo della circolare può essere letto in *Codice degli enti non profit*, a cura di G. IUDICA, Milano, 1999, p. 461 ss.

ecclesiastici nell'ambito del diritto comune che regolamenta i finanziamenti diretti e indiretti a favore del terzo settore.

Una riduzione delle aree di legislazione tributaria "speciale" per gli enti ecclesiastici e, contemporaneamente, la auspicabile scomparsa di antiquate pregiudiziali "separatistiche", che hanno talora ostacolato un "sereno" inserimento del fattore religioso tra le attività incentivate dalla disciplina fiscale del terzo settore, potrebbero favorire il superamento delle incertezze che regnano in questa materia: il meccanismo del 5 per mille potrebbe costituire un valido banco di prova in tal senso.