

CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO

Studio n. 864 bis

Enti ecclesiastici con particolare riferimento al d.lgs. n. 460/1997

Approvato dalla Commissione Studi Tributarî il 21 giugno 1999

Approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato il 1° luglio 1999

1. Nozione di ente ecclesiastico

La nozione di ente ecclesiastico

- indica una categoria giuridica propria dell'ordinamento statale e non dell'ordinamento canonico,
- non è intrinseca alla natura dell'ente né a quella che lo stesso riveste ai fini del diritto canonico,
- è attribuita dallo Stato in stretta relazione con l'attività effettivamente espletata dall'ente, che deve perseguire fini di religione o di culto.

Detta nozione va riferita non soltanto agli enti di culto cattolico, ma anche agli istituti di culti diversi dalla religione dello Stato, per usare la stessa terminologia del legislatore (art. 2 della legge 24 giugno 1929, n. 1159; art. 10 del R.D. 28 febbraio 1930, n. 289), chiamati pure enti di «culti acattolici» (cfr. art. 14 della legge n. 1159/1929) con terminologia preferita dalla dottrina.

Il codice di diritto canonico distingue tra *persone morali*, che sono tali per ordinazione divina (la Chiesa cattolica e la Sede Apostolica o Santa Sede) e *persone giuridiche*, distinte dalle prime, che sono, invece, di derivazione umana, in quanto la loro esistenza dipende da un atto legislativo o amministrativo (ad esempio: le diocesi).

Per l'ordinamento giuridico italiano, invece, si può affermare in linea molto generale, considerando la complessità della materia e la continua evoluzione dottrinale al riguardo, che i soggetti di diritto si distinguono in persone fisiche e soggetti diversi, i quali possono essere enti pubblici o enti privati. Questi ultimi, a loro volta, possono avere come scopo lo svolgimento di un'attività economica (le

società) oppure lo svolgimento di attività diverse da quella economica e, in questo ultimo caso, esistere di fatto od ottenere il riconoscimento della personalità giuridica da parte dell'ordinamento.

Dottrina e giurisprudenza hanno tradizionalmente accostato gli enti ecclesiastici talvolta agli enti pubblici **(1)**, più spesso agli enti privati **(2)**, oppure li hanno considerati un *tertium genus* distinto dai precedenti, in virtù delle sue caratteristiche peculiari ed esclusive **(3)**.

Non manca neppure chi ritiene che la qualifica di ente ecclesiastico sia una prerogativa degli enti riconosciuti agli effetti civili e chi, invece, ritiene che il riconoscimento abbia soltanto un valore ricognitivo dell'ecclesiasticità dell'ente, ma non ne sia né la causa né la prova **(4)**.

Al di là delle diverse opinioni - il riferimento alle quali, lungi dal voler prendere posizione al riguardo, vuole soltanto essere indicativo della tradizionale problematicità di inquadramento degli enti ecclesiastici nel diritto positivo e, quindi, del riconoscimento della loro specialità o meno - pare comunque si possa ragionevolmente escludere che gli enti ecclesiastici rientrino nella categoria delle società commerciali, anche nell'ipotesi in cui svolgano attività di impresa.

Secondo le più recenti elaborazioni dottrinali in materia, gli enti ecclesiastici non sono più presi in considerazione sotto una prospettiva meramente ed esclusivamente confessionale: assume rilevanza l'effettiva attività espletata dagli stessi, il riferimento alla quale «consente una loro maggiore assimilazione nell'ambito del diritto comune, con il conseguente venire meno di qualsiasi forma di privilegio o di singolarità loro tradizionalmente concessa, e con l'ulteriore conseguenza che l'ente ecclesiastico che esercita attività prevalentemente imprenditoriale può essere soggetto a fallimento» **(5)**.

Agli enti ecclesiastici si applicano pertanto, agli effetti civili, le norme del codice civile: possono ottenere il riconoscimento previsto dall'art. 12 c.c, possono assumere la forma dell'associazione o della fondazione, possono esistere come enti di fatto **(6)** e quindi essere assoggettati alle norme del diritto comune, sia nel caso in cui siano sprovvisti del gradimento della competente autorità ecclesiastica, sia nel caso in cui siano eretti o approvati nel diritto canonico, ma non in quello dello Stato.

La personalità giuridica riconosciuta dallo Stato italiano agli enti ecclesiastici si aggiunge (e non si sostituisce) a quella che eventualmente possiedono per l'ordinamento religioso cui appartengono. Così come è possibile che l'ente abbia personalità giuridica per l'ordinamento confessionale di appartenenza, ma non per l'ordinamento statale.

Per gli enti ecclesiastici di culto cattolico e per gli enti ecclesiastici di culto acattolico **(7)** con i quali sono state raggiunte intese con le relative rappresentanze,

sono previsti come regola generale il riconoscimento della personalità giuridica e l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche (artt. 4, 5 della legge 20 maggio 1985, n. 222, artt. 21, 22 l. 22 novembre 1988, n. 516; art. 18 della legge 22 novembre 1988, n. 517; art. 22 della legge 8 marzo 1989, n. 101; art. 11 della legge 12 aprile 1995, n. 116; art. 24 della legge 29 novembre 1995, n. 520).

Per gli altri enti ecclesiastici di culto acattolico è normativamente ammessa, come principio generale, la possibilità di ottenere il riconoscimento (art. 2 della legge n. 1159/1929; art. 10 del R.D. n. 289/1930).

In generale si può affermare che il nostro ordinamento giuridico è caratterizzato da una «sostanziale disponibilità dello Stato in favore del riconoscimento» **(8)**, che ha effetti costitutivi anche con riferimento agli enti ecclesiastici.

La differenza tra enti ecclesiastici (di culto cattolico ed enti di culto diverso, riconosciuti o privi di riconoscimento) assume rilievo quanto alla disciplina giuridica di riferimento.

Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti sono regolati da una normativa speciale che analiticamente prende in considerazione le diverse fasi della vita dell'ente (cfr. per tutte la citata legge n. 222/1985), mentre per gli enti ecclesiastici che non possono o non vogliono ottenere il riconoscimento si pongono notevoli problemi di individuazione della normativa applicabile, essendo, come noto, non esaustive le sole norme di diritto comune dettate dal codice civile per gli enti di fatto **(9)**.

Particolarmente significativo al riguardo è il mini-accordo interpretativo tra Italia e Santa Sede sulle disposizioni della legge n. 222/1985, conseguenti ai lavori di una commissione paritetica che si sono conclusi il 24 febbraio 1997 e, particolarmente sulla questione essenziale «se agli enti ecclesiastici cattolici debbano ritenersi applicabili esclusivamente le norme speciali pattuite nel 1984-1985, o se ad essi vadano applicate ... anche le norme civili relative alle persone giuridiche private. In altri termini, ciò che era stato messo in discussione era la specialità degli enti ecclesiastici in opposizione alla loro eventuale assoggettabilità al diritto comune. Problema, questo, di grande rilievo teorico che per sua natura non può non essere riferito anche agli enti acattolici dal momento che, con la stipulazione delle Intese **(10)** ex art. 8 Cost., sono entrati anch'essi a far parte della medesima categoria di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti» **(11)**.

Dal suddetto accordo emerge il riconoscimento del principio fondamentale secondo il quale la disciplina degli enti di cui alla legge n. 222/1985 «presenta carattere di specialità rispetto a quella del codice civile in materia di persone giuridiche» **(12)** e «gli enti ecclesiastici sono riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dalle norme

di diritto canonico. Non sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione e estinzione delle persone giuridiche private».

2. Requisiti degli enti ecclesiastici

Secondo i principi dettati dall'ordinamento giuridico italiano, un ente può essere qualificato ecclesiastico in presenza dei requisiti di seguito specificati.

a) Requisiti soggettivi

Per gli enti di culto cattolico è il Concordato lateranense tra la Santa Sede e l'allora Regno d'Italia **(13)** a dettare, come requisito necessario, l'erezione dei nuovi enti a persone giuridiche da parte dell'autorità ecclesiastica, secondo le norme del diritto canonico (art. 31 del Concordato).

L'Accordo del 18 febbraio 1984, che ha apportato modificazioni al Concordato ed ha trovato attuazione nella legge 25 marzo 1985, n. 121 **(14)** e la conseguente legge 20 maggio 1985, n. 222 **(15)**, che ha dato attuazione al Protocollo di approvazione delle norme presentate dalla Commissione paritetica istituita all'atto del suddetto Accordo del 1984 in tema di disposizioni sugli enti e i beni ecclesiastici e per il sostentamento del Clero, intervengono in materia. Al fine del riconoscimento della personalità giuridica degli enti ecclesiastici da parte della Repubblica italiana, occorrono:

- la costituzione dell'ente o la sua approvazione da parte dell'autorità ecclesiastica, secondo le norme del diritto canonico (art. 7, n. 2, della legge n. 121/1985; art. 1 della legge n. 222/1985);

- il previo assenso dell'autorità ecclesiastica competente al riconoscimento della personalità giuridica, ovvero la presentazione della domanda stessa di riconoscimento da parte della suddetta autorità (art. 7, n. 2, della legge n. 121/1985; art. 3 della legge n. 222/1985).

b) Requisiti oggettivi

Il legislatore del Concordato aveva escluso la necessità di requisiti oggettivi: l'art. 4 della legge di attuazione del Concordato 27 maggio 1929, n. 848 **(16)** prevedeva, infatti, con formula particolarmente ampia, la possibilità del riconoscimento agli effetti civili per gli istituti ecclesiastici di *qualsiasi natura* e per gli enti di culto.

Soltanto con l'approvazione dell'Accordo del 18 febbraio 1984 (art. 7, n. 2,

della legge n. 121/1985) viene modificata la portata del Concordato lateranense in materia, subordinando la possibilità del riconoscimento agli effetti civili degli enti ecclesiastici alla presenza anche dei seguenti requisiti oggettivi:

- sede in Italia;
- scopo di religione o di culto.

Tale disciplina trova conferma anche nella legge n. 222/1985, la quale attribuisce la qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto agli enti ecclesiastici che abbiano la personalità giuridica nell'ordinamento dello Stato (art. 4 della legge n. 222/1985).

Il tenore letterale delle norme da ultimo citate, il cui contesto può fare legittimamente dedurre che la qualifica di ente ecclesiastico sia riferibile esclusivamente ad enti appartenenti alla Chiesa cattolica, viene smentito dallo stesso legislatore chiamato ad occuparsi di enti ecclesiastici di culto acattolico.

Infatti, l'art. 12 della legge 11 agosto 1984, n. 449 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le chiese rappresentate dalla Tavola valdese*) parla di enti ecclesiastici valdesi aventi fini di culto, gli artt. 23 e 26 della legge 22 novembre 1988, n. 516 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del settimo giorno*) cita letteralmente enti ecclesiastici avventisti civilmente riconosciuti aventi fini di religione o di culto, e l'art. 14 della legge 22 novembre 1988, n. 517 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Assemblee di Dio in Italia*) si riferisce col termine di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti ad enti rientranti nell'ambito delle 'Assemblee di Dio in Italia'.

L'attuale regime legislativo garantista dello Stato italiano nei confronti degli enti ecclesiastici collegati alla religione cattolica trova fondamento ancora oggi nel Concordato tra la Santa Sede e l'Italia **(17)**.

Successivamente la Costituzione della Repubblica Italiana, entrata in vigore il 1° gennaio 1948, conferisce alla suddetta normativa il massimo riconoscimento legislativo prevedendo, all'art. 7 l'indipendenza e la sovranità dello Stato e della Chiesa cattolica, ciascuno nel proprio ordine, e rinviando appunto ai Patti lateranensi la regolazione dei loro rapporti **(18)**.

È poi la stessa Costituzione a dettare, in applicazione del principio di uguaglianza giuridica tra cittadini, sancito dall'art. 3 **(19)** - che non consente distinzioni di sesso, razza, lingua, *religione*, opinioni politiche, condizioni personali e sociali - norme di garanzia anche per gli enti di culto acattolici: l'art. 8, nonché il successivo art. 19 **(20)**, riconoscono anche alle confessioni religiose diverse dalla cattolica il diritto di eguale libertà di culto e il diritto di organizzarsi secondo i propri statuti, senza che occorra alcun provvedimento di approvazione da parte dello Stato, purché non in contrasto con l'ordinamento giuridico italiano **(21)**.

Riveste poi fondamentale importanza agli effetti che qui rilevano, assurgendo al ruolo di «costante parametro di riferimento di tutta la legislazione sugli enti ecclesiastici» **(22)**, l'art. 20 Cost. secondo il quale «il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni altra forma di attività.».

Si tratta di una norma che limita il potere impositivo dello Stato nei confronti degli enti di 'ispirazione religiosa', qualunque sia la confessione di appartenenza.

La stessa Costituzione rinvia, poi, alla legge la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le confessioni religiose diverse dalla cattolica, sulla base di intese con le relative rappresentanze. Al riguardo sono attualmente in vigore nel nostro ordinamento giuridico disposizioni normative di carattere generale in materia, e precisamente la legge n. 1159/1929 (*Disposizioni sull'esercizio dei culti ammessi nello Stato*) ed il relativo R.D. n. 289/1930 (*Norme per l'attuazione della legge 24 giugno 1929, n. 1159, sui culti ammessi nello Stato e per coordinamento di essa con le altre leggi dello Stato*), nonché leggi specifiche che trovano origine fino ad ora in sei intese tra lo Stato italiano e le rappresentanze di alcune confessioni religiose diverse dalla cattolica, e precisamente:

- legge n. 449/1984 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Chiese rappresentate dalla Tavola Valdese*), integrata dalla legge 5 ottobre 1993, n. 409;

- legge n. 516/1988 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del settimo giorno*), integrata dalla legge 20 dicembre 1996, n. 637;

- legge n. 517/1988 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Assemblee di Dio in Italia*);

- legge n. 101/1989 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione delle Comunità ebraiche italiane*), integrata dalla legge 20 dicembre 1996, n. 638;

- l. n. 116/1995 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia - UCEBI*);

- legge n. 520/1995 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e la Chiesa Evangelica Luterana in Italia - CELI*).

La legge n. 1159/1929 sui culti ammessi continua a rimanere in vigore per le confessioni religiose diverse dalla cattolica che non hanno sottoscritto intese con lo Stato italiano.

Con riferimento al riconoscimento, da parte dello Stato italiano, della libertà di culto a tutte le confessioni religiose, non bisogna dimenticare che, mentre lo Statuto Albertino e, successivamente, il Trattato tra la Santa Sede e l'Italia (art. 1),

facente parte dei Patti Lateranensi, riconoscevano quale sola religione dello Stato italiano la religione cattolica, apostolica e romana, il protocollo addizionale al citato Accordo del 18 febbraio 1984, modificativo del Concordato lateranense, al punto 1 abroga invece, espressamente, il principio della religione cattolica come sola religione dello Stato italiano **(23)**.

A differenza dai rapporti fra Stato e Chiesa cattolica, regolati dai Patti lateranensi, e dal reciproco riconoscimento costituzionale di indipendenza e sovranità, gli enti di culto diverso dalla religione cattolica sono invece soggetti alla vigilanza e alla tutela dell'autorità governativa, funzioni esercitate dal Ministro dell'Interno e dagli organi da esso dipendenti (art. 13 del R.D. n. 289/1930 **(24)** **(25)**).

Il controllo dello Stato, salvo diverse intese con le rappresentanze degli enti di culto acattolico, è previsto in linea generale in un modo abbastanza penetrante, estendendosi alla possibilità non solo di visite o ispezioni, ma addirittura al potere di sciogliere l'ente per gravi irregolarità nell'amministrazione (art. 14 del R.D. n. 289/1930) o di dichiarare nulli atti o deliberazioni contrari a leggi o regolamenti dello Stato (art. 15 del R.D. n. 289/1930).

3. Attribuzione della personalità giuridica agli enti ecclesiastici

L'attribuzione della personalità giuridica di diritto civile agli enti ecclesiastici deriva, per alcuni di essi, dall'antico possesso di stato in epoca anteriore all'unità d'Italia (Santa Sede, enti centrali della Chiesa) **(26)**, per altre limitate ipotesi da un espresso riconoscimento legislativo (ad esempio la Conferenza episcopale italiana in virtù dell'art. 13 della legge n. 222/1985) e, per la generalità dei casi residui, dalle norme dettate dal nostro ordinamento in materia di persone giuridiche private diverse dalle società commerciali, ed è conferita con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato (art. 1 della legge n. 222/1985).

In tale ultima ipotesi, il riconoscimento della personalità giuridica presuppone la domanda dell'ente (art. 3 della legge n. 222/1985) ed è rimesso alla discrezionalità dell'autorità governativa italiana, che dovrà valutare la presenza dei requisiti soggettivi ed oggettivi sopra elencati ed avrà un ambito di operatività circoscritto, strettamente collegato alla natura dell'ente per il quale viene chiesto il riconoscimento.

In generale, si può affermare che la determinazione dell'ecclesiasticità, non è una prerogativa intrinseca dell'ente, ma deriva da una diretta attribuzione da parte dello Stato (art. 4 della legge n. 222/1985): anche quando trova origine nel diritto canonico, è sempre subordinata al giudizio ultimo dello Stato.

Il riconoscimento da parte dello Stato ha carattere discrezionale (l'art. 1 della

legge n. 222/1985 dice che gli enti *possono* essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili), anche se, come vedremo, la discrezionalità è in alcuni casi limitata o addirittura inesistente **(27)**.

Con riferimento agli enti di culto cattolico, la determinazione dell'ecclesiasticità comporta una discrezionalità molto limitata in capo allo Stato: in seguito all'accordo del 18 febbraio 1984 (legge n. 121/1985) la determinazione iniziale è rimessa esclusivamente alla Chiesa e non più allo Stato, il quale si riserva tuttavia e soltanto il controllo circa l'esistenza della finalità di religione o di culto **(28)**. La concessione della personalità giuridica è, pertanto, un atto concordatariamente dovuto dallo Stato a tutti gli enti di culto cattolico che abbiano finalità di religione o di culto (art. 7, n. 2, della legge n. 121/1985).

È la stessa legge n. 222/1985 di applicazione del Concordato a disciplinare analiticamente i casi in cui lo Stato può estendere il suo controllo anche al merito: ad esempio per le fondazioni di culto deve risultare la sussistenza dei mezzi per il raggiungimento dei fini e la rispondenza alle esigenze religiose della popolazione (art. 12 della legge n. 222/1985); per le chiese occorre che le stesse siano aperte al culto pubblico, non siano annesse ad altro ente ecclesiastico e siano fornite dei mezzi sufficienti per la manutenzione e la officatura (art. 11 della legge n. 222/1985).

Ottenuto il riconoscimento, l'ente ecclesiastico è conseguentemente tenuto ad iscriversi nel registro delle persone giuridiche ed è soggetto, sotto questo profilo, alle norme dettate dall'ordinamento giuridico italiano per le persone giuridiche private (art. 12 e ss. c.c.), come sancisce espressamente l'art. 5 della legge n. 222/1985.

Con riferimento agli enti di culto acattolico, con i quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, si può affermare che la disciplina è analoga. Come regola generale, l'ente che ha ottenuto il riconoscimento come ente di culto all'interno del suo ordinamento originario, in virtù dell'accordo, patto o intesa con lo Stato italiano matura una sorta di diritto al riconoscimento anche agli effetti civili **(29)**. In alcuni casi è la legge stessa a riconoscere all'ente la personalità giuridica, in altri casi è l'ente che ha, invece, facoltà di ottenere il riconoscimento su domanda.

In linea generale, si può quindi affermare che, secondo la dottrina ecclesiasticistica tradizionale, con l'espressione 'ente ecclesiastico' ci si riferisce, come forme organizzative, ad enti dotati di personalità giuridica anche agli effetti civili.

4. Scopo di religione e di culto

Lo scopo di religione e di culto - anche se connesso a finalità di carattere

caritativo previste dal diritto canonico - è richiesto dalla legge italiana come requisito costitutivo, essenziale e imprescindibile al fine di riconoscere la qualificazione ecclesiastica all'ente di culto cattolico (art. 2, comma 3, della legge n. 222/1985) **(30)**.

Come osserva giustamente un autorevole studioso della materia **(31)**, «oggi non ha più senso parlare di ecclesiasticità in senso lato - con riferimento cioè a quegli enti che perseguono fini di culto indipendentemente dall'*erectio in titulum* - e di ecclesiasticità in senso stretto - enti formalmente ecclesiastici per l'ordinamento confessionale di provenienza ma che sostanzialmente non perseguono finalità di culto - perché l'ecclesiasticità è attribuita dallo Stato, una volta ravvisata l'utilità pubblica dell'ente, sul presupposto» dei requisiti necessari per il riconoscimento.

Nell'ambito degli enti di culto cattolico, lo scopo di religione o di culto è presunto, con presunzione assoluta, per gli enti che facciano parte della costituzione gerarchica della Chiesa, per gli istituti religiosi e per i seminari (art. 2, comma 1, della legge n. 222/1985).

Nei riguardi degli enti di culto diversi da quelli indicati, che non abbiano personalità giuridica nell'ordinamento della Chiesa, l'accertamento dello scopo di religione o di culto è oggetto di esame specifico caso per caso (art. 2, comma 2, della legge n. 222/1985).

La sua esistenza è determinante affinché l'ente possa ottenere il riconoscimento come ente ecclesiastico agli effetti civili **(32)**.

Il suddetto scopo degli enti ecclesiastici assume rilevanza per l'ordinamento giuridico italiano, che ne precisa anche la definizione: sono infatti considerate attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana (art. 16, lettera *a*), della legge n. 222/1985).

Sono invece considerate attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro (art. 16, lettera *b*), della legge n. 222/1985) **(33)**.

Analogamente lo stesso principio è stato recepito, per gli enti di culto acattolico, anche nelle seguenti normative sopra citate: art. 22 della legge n. 516/1988 (Unione italiane delle Chiese cristiane avventiste del settimo giorno), art. 15 della legge n. 517/1988 (Assemblee di Dio in Italia), art. 26 della legge n. 101/1989 (Unione delle Comunità ebraiche italiane), art. 11, comma 3, della legge n. 116/1995 (Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia), art. 22 della legge n. 520/1995 (Chiesa Evangelica Luterana in Italia).

Esiste, comunque, anche un'eccezione alle caratteristiche sopra indicate: gli Istituti per il sostentamento del clero, pur non essendo caratterizzati dallo scopo di

religione o di culto, sono considerati ugualmente, in quanto tali, persone giuridiche civili e, quindi, qualificati enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (art. 22 della legge n. 222/1985), con effetto dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto del Ministro dell'interno. Analogamente l'Istituto centrale per il sostentamento del clero ha ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica con D.M. 19 novembre 1985.

Nonostante l'essenzialità dello scopo di culto, l'ente ecclesiastico può svolgere anche attività diverse da quelle di religione o di culto, come precisato espressamente dall'art. 15 della legge n. 222/1985, senza per questo perdere la sua qualificazione di ente ecclesiastico.

Come emerge dall'interpretazione letterale dell'art. 7, n. 3, dell'Accordo modificativo del Concordato del 18 febbraio 1984 (legge n. 121/1985), le attività diverse da quelle di religione o di culto vanno distinte a seconda che siano strumentali o meno rispetto alle prime.

Nel primo caso non sono tenute distinte, agli effetti tributari, dall'attività di religione o di culto; nel secondo caso, invece, comportano l'obbligo di tenere scritture contabili separate e sono soggette al regime tributario loro proprio, previsto dalle leggi dello Stato.

5. Enti ecclesiastici e trattamento tributario. Principi di carattere generale

La principale fonte normativa di riferimento in materia va individuata nell'art. 20 della Costituzione, il quale recita espressamente: «il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto di una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività».

Il Concordato tra la Santa Sede e l'Italia ha dettato una norma di carattere generale e di fondamentale importanza: l'art. 29, lettera *h*), sancisce che, ferme restando le agevolazioni tributarie già stabilite per gli enti ecclesiastici, il fine di religione o di culto è equiparato, a tutti gli effetti tributari **(34)**, ai fini di beneficenza e di istruzione **(35)**.

Questi principi sono stati meglio precisati e codificati con l'art. 7 dell'Accordo modificativo del Concordato del 18 febbraio 1984 (legge n. 121/1985). Il primo comma, richiamando l'art. 20 della Costituzione, riafferma che il fine di religione o di culto non può essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la costituzione, la capacità giuridica ed ogni forma di attività dell'ente. Il terzo comma equipara nuovamente, agli effetti tributari, il fine di religione o di culto al fine di beneficenza o di istruzione, ma con una portata diversa rispetto al Concordato:

- da un lato precisa, laddove ce ne fosse bisogno, che l'equiparazione è limitata ai soli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, mentre l'art. 29, lettera h), del Concordato si riferiva in generale agli enti ecclesiastici;

- dall'altro lato amplia, invece, la portata della norma concordataria, comprendendo, nel fine di religione o di culto, anche le attività dirette a tali scopi, quindi, in altri termini, le attività strumentali.

L'art. 7, comma 3, della legge n. 121/1985 precisa, inoltre, che le attività degli enti ecclesiastici diverse da quelle di religione o di culto, come già accennato al paragrafo precedente, siano soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime.

I principi appena enunciati sono stati precisati dal legislatore anche con riferimento agli enti ecclesiastici di culto acattolico **(36)**. L'art. 12 del R.D. n. 289/1930 detta una norma di carattere generale, puntualmente recepita, sia pure con le modifiche strettamente connesse al tipo di culto esercitato, da alcune leggi italiane emanate in virtù di intese raggiunte con le rappresentanze di istituti di culti diversi dalla religione dello Stato, quali:

- art. 23 della legge n. 516/1988 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione italiana delle Chiese cristiane avventiste del settimo giorno*);

- art. 27 della legge n. 101/1989 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione delle Comunità ebraiche italiane*);

- art. 14 della legge n. 116/1995 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e l'Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia - UCEBI*);

- art. 25 della legge n. 520/1995 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e la Chiesa Evangelica Luterana in Italia - CELI*).

Si rileva, tuttavia, anche qualche eccezione in merito, e precisamente:

- l'art. 12, ultimo comma, della legge n. 449/1984 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Chiese rappresentate dalla Tavola Valdese*) stabilisce che gli enti da esso disciplinati «sono soggetti al regime tributario previsto dalle leggi dello Stato»;

- l'art. 17 della legge n. 517/1988 (*Norme per la regolazione dei rapporti tra lo Stato e le Assemblee di Dio in Italia*) ha lo stesso tenore letterale dell'art. 12 della legge n. 449/1984.

Secondo parte della dottrina, l'equiparazione agli effetti fiscali del fine di religione e di culto ai fini di beneficenza e di istruzione opera soltanto per gli enti ecclesiastici che siano regolamentati in base a leggi negoziate tra Stato e confessioni religiose o che abbiano almeno ottenuto il riconoscimento agli effetti civili **(37)**; secondo una diversa opinione, invece, la suddetta equiparazione ai fini fiscali opera per tutti gli enti religiosi, anche se privi del riconoscimento dello Stato

(38).

L'art. 8 del D.P.R. 13 febbraio 1987, n. 33 **(39)** stabilisce inoltre che l'ente ecclesiastico che svolga attività per le quali le leggi tributarie prescrivano la tenuta di scritture contabili, sia obbligato ad adeguarsi al dettato della normativa.

6. Inquadramento degli enti ecclesiastici nel D.Lgs. n. 460/1997

In attuazione della delega contenuta nella legge 23 dicembre 1996, n. 662, art. 3, commi 186, 187, 188, 189, il D.Lgs 4 dicembre 1997, n. 460, modificato con D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 442, ha riordinato l'intera disciplina tributaria degli enti non commerciali e disciplinato anche, sempre sotto il profilo tributario, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, attraverso un unico regime al quale ricondurre le normative speciali già esistenti.

La stessa rubrica del D.Lgs. n. 460/1997, *Riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, indica altrettanto chiaramente l'ambito operativo della normativa: dettare una disciplina unitaria ed organica, sotto il *solo* profilo tributario **(40)**, per il cosiddetto 'terzo settore', fino a quel momento oggetto di leggi mirate, ma non coordinate tra loro, quali le norme sulle organizzazioni non governative che operano nel campo della cooperazione con i Paesi in via di sviluppo (artt. 28, 29, 30 della legge 26 febbraio 1987, n. 49), la legge sulle cooperative sociali 8 novembre 1991, n. 381, la legge-quadro sul volontariato 11 agosto 1991, n. 266, la legge sulle associazioni sportive dilettantistiche 16 dicembre 1991, n. 398 e le disposizioni riferite alle associazioni senza fini di lucro e associazioni *pro loco* (art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito con modificazioni, nella legge 6 febbraio 1992, n. 66).

Il D.Lgs. n. 460/1997 nella Sezione prima si occupa del riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali; nella Sezione seconda detta, invece, la definizione ed una disciplina specifica per alcuni enti non commerciali e precisamente per quelli aventi le caratteristiche per essere qualificati, secondo la nuova terminologia adottata, organizzazioni non lucrative di utilità sociale (in acronimo *ONLUS*).

Come osserva un attento commentatore, «l'incentivazione fiscale del terzo settore non si pone più come normativa derogatoria del generale principio di capacità contributiva, ma piuttosto come compiuta e coerente disciplina tributaria di un'autonoma fattispecie», la quale «si concreta in un nuovo soggetto fiscale» (le *ONLUS*) che «non integra una categoria civilistica, ma piuttosto un regime tributario» **(41)**.

La terminologia scelta dal legislatore per fare riferimento agli stessi è

eterogenea e suscita qualche perplessità: si parla di «associazioni religiose» (art. 5, comma 1, lettera *a*), «associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» (art. 5, comma 1, lett. *b*), «associazioni religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» (art. 5, comma 1, ult. cpv.; art. 5, comma 2, ult. cpv.), enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili (art. 6), «enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» (art. 10, comma 7), «enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» (art. 10, comma 9).

Non si rinviene più, nel testo normativo in vigore, l'espressione «enti di ispirazione religiosa» che emerge nell'art. 1 del disegno di legge n. 2420 per la *Disciplina fiscale delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)*, presentato al Senato dal Ministro delle finanze Augusto Fantozzi in data 3 gennaio 1996 e che corrisponde, pur con numerose modifiche, al testo dell'attuale art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997.

L'uso della dizione «enti di ispirazione religiosa» era giustamente stato apprezzato dai primi commentatori del disegno di legge come testimonianza della volontà di rispetto della 'qualità religiosa' degli enti nella misura più ampia possibile, comprendendovi tutta una serie di soggetti estremamente diversificati e socialmente rilevanti, anche se non sempre facilmente inquadrabili nel concetto di 'ente ecclesiastico' e rispettando conseguentemente l'identità strutturale degli enti di ispirazione religiosa, qualunque essa sia, sulla scia della più moderna elaborazione dottrinale ecclesiasticistica **(42)**.

Alla luce delle considerazioni fatte in precedenza, si potrebbe ritenere che, quando il legislatore parla di «enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese», o utilizza locuzioni assimilabili, intenda riferirsi a persone giuridiche riconosciute per l'ordinamento italiano.

Una conferma di questa interpretazione si trova nella relazione governativa di accompagnamento al D.Lgs. n. 460/1997, dalla quale emerge la precisa volontà di escludere dall'ambito applicativo dell'art. 10, comma 9, del D.Lgs. n. 460/1997, gli enti ecclesiastici 'non riconosciuti'.

La locuzione «enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese» si riferisce - è pleonastico ricordarlo - anche agli enti di culto cattolico. Infatti, se è vero che con la Santa Sede sono stati stipulati i patti storicamente più importanti per i rapporti tra Stato e Chiesa, non bisogna neppure dimenticare che la religione cattolica non è più considerata, dal punto di vista del nostro ordinamento giuridico, la sola religione di Stato, in seguito alla modifica che il sopra citato protocollo addizionale all'Accordo del 18 febbraio 1984 ha apportato ai Patti lateranensi.

Di conseguenza la disciplina relativa agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose si riferisce necessariamente, appunto, a tutte le confessioni religiose.

7. Enti ecclesiastici ed enti non commerciali

Gli enti ecclesiastici sono stati oggetto di norme specifiche, nell'ambito della disciplina dettata dal D.Lgs. n. 460/1997.

Innanzitutto si rende necessario distinguere tra enti ecclesiastici riconosciuti agli effetti civili ed enti ecclesiastici privi di riconoscimento.

Gli *enti ecclesiastici riconosciuti* come persone giuridiche agli effetti civili rientrano sicuramente nella categoria degli enti non commerciali, anzi si potrebbe affermare che, alla luce di quanto stabilisce il nuovo comma 4 dell'art. 111-*bis* del T.U.I.R., modificato dall'art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997, possono qualificarsi enti commerciali di diritto.

L'art. 6 del D.Lgs. n. 460/1997, modificativo dell'art. 111-*bis* del T.U.I.R., disciplina, per la prima volta in modo organico, la perdita della qualifica di ente non commerciale, prevedendo tale conseguenza:

a) nel caso in cui l'ente eserciti prevalentemente, per un intero periodo di imposta, attività commerciale (primo comma);

b) nel caso in cui risultino prevalenti i parametri indicati nel secondo comma (immobilizzazioni relative all'attività commerciale, ricavi e/o redditi derivanti dall'attività commerciale, componenti negative inerenti all'attività commerciale).

La stessa norma stabilisce poi un'importante eccezione, riservata ai soli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, ai quali non si applica la suddetta normativa, che comporta la perdita della qualifica di ente non commerciale.

Secondo la relazione governativa di accompagnamento del D.Lgs. n. 460/1997, la *ratio* della norma in commento deve essere individuata nel fatto che, con riferimento agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, si sono ritenute «comunque prevalenti le attività istituzionali di ispirazione eminentemente idealistica».

Non bisogna, tuttavia, sottovalutare neppure il fatto che oggetto esclusivo o principale dell'ente ecclesiastico (attribuendo a tale termine la stessa definizione ora codificata dal legislatore con l'art. 1 del D.Lgs. n. 460/1997 **(43)**: attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari e fondamentali dell'ente) è il fine di religione o di culto. Come sopra precisato, anzi, è proprio questo scopo essenziale che consente all'ente ecclesiastico di ottenere il riconoscimento della personalità giuridica secondo le norme dettate dal nostro ordinamento.

Gli enti ecclesiastici riconosciuti, in quanto tali, sono pertanto già stati oggetto

di una verifica da parte dello Stato relativa allo scopo perseguito: il loro oggetto principale, o meglio essenziale, deve necessariamente essere l'attività di religione o di culto, che di per sé non è certamente un'attività commerciale. Di conseguenza l'esercizio di un'attività commerciale da parte dell'ente ecclesiastico può essere solo connessa o strumentale rispetto all'attività principale. Se così non fosse, l'ente perderebbe la qualifica stessa di ente ecclesiastico ancora prima di poter parlare di perdita di qualifica di ente non commerciale.

Naturalmente, *a contrario*, si può dedurre che agli *enti ecclesiastici privi di riconoscimento* non si estendono le osservazioni cui si è fatto cenno e neppure si applica la suddetta normativa di favore, bensì l'ordinaria disciplina dettata dal D.Lgs. n. 460/1997, che riguarda tutti gli altri enti non commerciali.

Lo svolgimento dell'attività di impresa da parte dell'ente ecclesiastico non contrasta con gli scopi di natura ideale e non economica che l'ente persegue, ma può svolgere l'importante funzione di procurare i mezzi finanziari necessari e strumentali per il perseguimento dello scopo principale. In altri termini l'ente non perderebbe la propria identità, ma svolgerebbe un'attività (di impresa) che viene tenuta distinta a tutti gli effetti dalla attività di religione e di culto ed è soggetta alla disciplina sua propria di diritto comune.

In tale ipotesi, l'ente che svolge attività di impresa non è in alcun modo assimilabile alle società, in quanto perseguirebbe il solo lucro oggettivo (ossia un fine lucrativo attraverso lo svolgimento di un'attività economica) e non anche il cosiddetto lucro soggettivo (lo scopo della divisione degli utili) che caratterizza e contraddistingue le società **(44)**.

Con riferimento allo svolgimento di attività di impresa da parte dell'ente ecclesiastico, vi è da sottolineare la più moderna tendenza dottrinale **(45)** e giurisprudenziale **(46)** a considerarla soggetta alla disciplina di diritto comune, e quindi alle norme sulla rappresentanza, sul fallimento, ecc., in contrasto con l'opinione consolidata e ormai superata che giungeva all'opposta conclusione, sulla base della convinzione di una «sorta di specialità funzionale degli enti ecclesiastici».

L'art. 3 del D.Lgs. n. 460/1997 (modificativo dell'art. 109 del T.U.I.R. - D.P.R. n. 917/1896), stabilisce l'obbligo dell'ente non commerciale di tenere la contabilità separata per l'attività commerciale eventualmente esercitata, al fine di conferire trasparenza alla gestione e rendere più agevole la determinazione del reddito di impresa, come si legge nella relazione governativa al D.Lgs. n. 460/1997.

L'art. 5, comma 1, del medesimo del D.Lgs. (modificativo dell'art. 111 del T.U.I.R.), detta una disciplina di favore, in materia di imposte sui redditi, indirizzata ai soli enti di tipo associativo (con esclusione, quindi, delle fondazioni), a condizione che questi si conformino agli adeguamenti statutari ivi previsti.

Nel testo dell'articolo in commento vi sono ripetuti riferimenti alle associazioni

religiose riconosciute dalle confessioni con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese.

Di particolare, vi è da rilevare come, alle predette associazioni religiose, non si applichino le lettere *c)* ed *e)* del nuovo testo dell'art. 111 del T.U.I.R., comma 4-*quinquies*: non è necessario un adeguamento statutario che preveda la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative, nonché l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario.

La *ratio* della norma è da individuare nell'esigenza di salvaguardare la peculiare struttura organizzativa dell'ente, di per sé funzionale, per esperienza storicamente comprovata, al perseguimento delle finalità istituzionali.

Per ragioni di coordinamento, l'art. 5, comma 2, del D.Lgs. n. 460/1997 detta una disciplina di favore in materia di I.V.A., sempre indirizzata agli enti di tipo associativo, analoga a quella dettata dal comma 1 in tema di imposte sui redditi.

8. Enti ecclesiastici ed ONLUS

Le organizzazioni non lucrative di utilità sociale costituiscono una categoria autonoma e distinta di enti, che assume rilevanza ai fini fiscali, per il particolare regime tributario di favore loro riservato. Ciò è precisato molto chiaramente nella premessa alla circolare del Ministero delle finanze, Dipartimento delle entrate, in data 26 giugno 1998, n. 168/E.

Il rapporto tra enti non commerciali ed organizzazioni non lucrative di utilità sociale è un rapporto di genere a specie, come risulta molto chiaramente dalla relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 460/1997 e come si deduce dall'intera normativa e, in particolare, dalla norma di rinvio e di collegamento rappresentata dall'art. 26 del D.Lgs. n. 460/1997, che dichiara applicabile alle ONLUS, nei limiti della compatibilità, la disciplina degli enti non commerciali.

Come emerge sempre dalla suddetta relazione, la particolare disciplina di maggior favore riservata alle ONLUS discende dall'esigenza di rivitalizzare il cosiddetto 'terzo settore' e di individuare, in questa ottica, quegli enti non commerciali ritenuti particolarmente meritevoli, in quanto perseguono esclusivamente finalità di solidarietà sociale, operando in settori di interesse collettivo.

Sotto questo profilo, quindi, gli enti che possono beneficiare del regime tributario riservato alle ONLUS sono individuati secondo elementi finalistici e non strutturali.

La tecnica legislativa adottata per le ONLUS è molto puntuale per quanto riguarda l'individuazione degli enti interessati:

1. l'art. 10, comma 10, del D.Lgs. n. 460/1997 individua in negativo gli enti

che non possono essere considerati in ogni caso ONLUS: enti pubblici, società commerciali diverse dalle cooperative, enti conferenti di cui alla legge 30 luglio 1990, n. 218, partiti e movimenti politici, organizzazioni sindacali, associazioni di datori di lavoro e associazioni di categoria;

2. l'art. 10, comma 8, del medesimo D.Lgs. elenca in modo altrettanto tassativo, questa volta in positivo, gli enti che sono considerati ONLUS di diritto: organismi di volontariato di cui alla legge n. 266/1991, iscritti negli appositi registri; organizzazioni non governative riconosciute idonee ai sensi della legge n. 49/1987; cooperative sociali di cui alla legge n. 381/1991.

3. l'art. 10, comma 1, del medesimo D.Lgs. indica invece gli enti ai quali è concessa la facoltà di acquisire la qualifica di ONLUS, a condizione che si conformino alle precise regole dettate per il riconoscimento di tale qualifica.

Già al momento della delega legislativa contenuta nella legge finanziaria 1997 per dettare un regime tributario unitario in tema di organizzazioni non lucrative di utilità sociale, era sorto il dubbio se della normativa agevolativa avrebbero beneficiato anche gli enti religiosi.

Il disegno di legge Fantozzi, a differenza del testo attualmente in vigore, era esplicito al riguardo, includendo espressamente gli enti ecclesiastici tra le ONLUS e, quindi, riconoscendo espressamente il rilevante ruolo di utilità sociale svolto tradizionalmente dagli stessi.

La dottrina, da parte sua, si era preoccupata di sottolineare il profilo di incostituzionalità della nuova normativa, in caso di esclusione degli enti ecclesiastici dal suo ambito di applicazione, soprattutto alla luce dell'art. 20 della Costituzione.

Come discende dal tenore letterale della normativa in vigore, gli enti ecclesiastici non sono esclusi tassativamente dall'ambito delle ONLUS, non essendo menzionati nell'art. 10, comma 10, del D.Lgs. n. 460/1997), e comunque non potevano neanche essere esclusi, essendo sicuramente enti non commerciali, ma non sono neppure riconosciuti ONLUS di diritto, stante la loro esclusione dall'elenco tassativo dell'art. 10, co. 8, del suddetto decreto.

Non è possibile neppure ipotizzare che il legislatore li abbia, più o meno volutamente, trascurati o dimenticati.

Lo stesso art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997 detta disposizioni specifiche proprio con riferimento agli enti riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi, o intese.

Ai sensi dell'art. 10, comma 9, del D.Lgs. n. 460/1997, ed introducendo un'eccezione al divieto per le ONLUS di svolgere attività diverse da quelle solidaristiche elencate presumibilmente in modo tassativo dal legislatore, a meno che non siano ad esse connesse (art. 10, comma 1, lettera c), il legislatore riconosce ai suddetti enti ecclesiastici la facoltà di acquisire la qualifica di ONLUS,

purché nel rispetto di confini ben precisi:

a) limitatamente all'esercizio delle attività di solidarietà elencate nella lettera a) del comma 1 (assistenza sociale e socio-sanitaria, assistenza sanitaria, beneficenza, istruzione, formazione, sport dilettantistico, tutela e promozione dei beni culturali, tutela e valorizzazione della natura e dell'ambiente, promozione della cultura e dell'arte, tutela dei diritti civili, ricerca scientifica di particolare interesse sociale);

b) a condizione che tengano, per tali attività, scritture contabili separate, con osservanza delle disposizioni prescritte al riguardo per le ONLUS (art. 20-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25 del D.Lgs. n.460/1997).

Come osserva Antonio Guarino **(47)**, in sede di commento alla corrispondente norma contenuta nel disegno di legge Fantozzi **(48)**, «il tenore letterale della disposizione lascia intendere che operi una sorta di automatismo nella sottoposizione degli enti ecclesiastici riconosciuti e regolamentati sulla base di leggi negoziate tra Stato e confessioni religiose al regime giuridico delle Onlus».

Sembra opportuno sottolineare, tuttavia, che ciò nonostante, non si può parlare di ONLUS di diritto, stanti i limiti, le condizioni ed il ben preciso settore di attività indicato.

La citata Circolare n. 168/E inserisce gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese all'interno del paragrafo dedicato ai «soggetti considerati ONLUS limitatamente a determinate attività», riconoscendo ai suddetti enti «la facoltà di svolgere anche attività non riconducibili fra quelle proprie dei settori elencati nell'art. 10, comma 1, lettera a).... e di configurarsi come ONLUS solo parzialmente, cioè limitatamente alle attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nell'anzidetta disposizione. Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle ONLUS dagli articoli 12 e seguenti del D.Lgs. n. 460 del 1997 limitatamente ai settori di cui al comma 1, lettera a), dell'art. 10 menzionato a condizione che per tali attività» sia rispettato l'obbligo di tenuta di scritture contabili separate, siano rispettati i requisiti statuari e i vincoli sostanziali imposti dall'art.10, ferme le deroghe di cui al settimo comma, e sia rispettato l'onere di comunicazione.

Da ultimo la Circolare del Ministero delle finanze, Dipartimento delle Entrate, in data 22 gennaio 1999, n. 22 risponde espressamente alla domanda se gli enti ecclesiastici, di cui al comma 9 dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/97 debbano intendersi automaticamente rientranti nei benefici previsti dagli articoli 16, 17, 18 del D.Lgs., ribadendo quanto già precisato nella circolare n. 168/E: «gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese hanno la facoltà di configurarsi come ONLUS solo parzialmente, cioè limitatamente alle

attività svolte nell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale nei settori espressamente indicati nell'art. 10, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 460/97. Ciò comporta che i soggetti di cui trattasi possono accedere al regime tributario previsto in favore delle ONLUS ... limitatamente ai settori di cui al comma 1, lettera a), dell'art. 10 menzionato a condizione che per tali attività:

a) siano tenute separatamente le scritture contabili previste ...;

b) siano rispettati i requisiti statutari e i vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 ..., ferme restando le deroghe previste dal comma 7 dello stesso art. 10, nonché l'onere della comunicazione di cui all'art. 11 dello stesso D.Lgs.».

Dalla lettura della relazione che accompagna il D.Lgs. n. 460/1997 emerge poi con particolare rilievo la precisa volontà del legislatore di escludere gli enti ecclesiastici non riconosciuti dall'ambito operativo dell'art. 10, comma 9, del D.Lgs. n. 460/1997, contrariamente alle richieste avanzate dalla Commissione parlamentare, per le notevoli difficoltà «di controllo dei presupposti qualificativi» di tali enti **(49)**.

Risulta evidente la particolare fiducia che il legislatore del 1997 accorda agli enti ecclesiastici riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, quasi a voler considerare la normativa bilaterale tra Stato e confessioni religiose una garanzia del «buon fine delle agevolazioni tributarie concesse alle ONLUS» **(50)**.

L'art. 10, comma 7, del D.Lgs. n. 460/1997 consente, inoltre, agli enti ecclesiastici riconosciuti dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, di acquisire la qualifica di ONLUS, adeguando gli statuti o gli atti costitutivi al dettato dell'art. 10, comma 1, senza, tuttavia, essere tenuti ad utilizzare la locuzione ONLUS nella denominazione e senza obbligo di organizzarsi secondo criteri di democraticità, e, quindi, di dover adottare una disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative, come precisato in modo più analitico nelle lettere h) ed i) del citato art. 10.

Analogamente a quanto esaminato in riferimento alla normativa degli enti non commerciali, anche per le ONLUS il legislatore ha volutamente introdotto una disciplina mirata agli enti ecclesiastici e, pertanto, speciale.

La normativa in commento non sembra escludere, comunque, dal suo ambito di applicazione gli enti ecclesiastici che non abbiano una regolamentazione negoziale dei loro rapporti con lo Stato: per gli stessi non opererà il regime di 'automatismo' disciplinato dall'art. 10, comma 9, del D.Lgs. n. 460/1997, ma la normativa generale prevista per gli enti diversi da quelli indicati nell'art. 10, comma 8, 9, che intendono acquisire la qualifica di ONLUS **(51)**.

9. Enti ecclesiastici ed adeguamenti statutari

Dall'esame della Sezione seconda del D.Lgs. n. 460/1997, si rileva, con estrema evidenza, la volontà del legislatore di subordinare l'acquisto della qualificazione di ONLUS non solo all'elemento oggettivo costituito dallo svolgimento, da parte dell'ente, delle attività di solidarietà sociale tassativamente elencate, ma anche all'elemento formalistico di adeguamento statutario alle prescrizioni di legge.

È proprio quest'ultimo elemento a sollevare qualche perplessità in merito alla sua applicazione agli enti ecclesiastici, per l'evidente contrasto con quanto stabilito con lo Scambio di note con allegati tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede, costituente un'intesa tecnica interpretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense del 18 febbraio 1984 e del successivo protocollo del 15 novembre 1984, pubblicato sul Supplemento ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 241 in data 15 ottobre 1997.

In tale documento si legge che la disciplina dettata dallo Stato italiano per gli enti ecclesiastici di culto cattolico civilmente riconosciuti presenta carattere di specialità rispetto a quella dettata dal codice civile in materia di persone giuridiche, in quanto i suddetti enti hanno ottenuto il riconoscimento «nel rispetto delle loro caratteristiche originarie stabilite dalle norme di diritto canonico. Non sono pertanto applicabili agli enti ecclesiastici le norme dettate dal codice civile in tema di costituzione, struttura, amministrazione ed estinzione delle persone giuridiche private. Non può dunque richiedersi ad essi, per esempio, la costituzione per atto pubblico, il possesso in ogni caso dello statuto, né la conformità del medesimo, ove l'ente ne sia dotato, alle prescrizioni riguardanti le persone giuridiche private. L'Amministrazione che esamina le domande di riconoscimento degli enti ecclesiastici agli effetti civili ... in particolare ... accerta ... che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale.».

Nel medesimo documento si legge inoltre che la Santa Sede lamenta come l'Amministrazione italiana abbia, «in più di una occasione, richiesto per il riconoscimento degli enti ecclesiastici il possesso di requisiti che sono propri delle persone giuridiche espresse dall'ordinamento italiano, senza considerare che gli enti ecclesiastici sono istituzioni che sorgono nell'ordinamento canonico conservando, in quello italiano, gli originari caratteri».

D'altra parte «la Repubblica italiana si è impegnata, con l'art. 7, comma 2, dell'Accordo del 18 febbraio 1984, a riconoscere agli effetti civili gli enti ecclesiastici eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico. Ciò significa che la Repubblica italiana è tenuta, ai sensi della norma ora ricordata, ad accogliere nel proprio ordinamento gli enti ecclesiastici, ai quali accorda il riconoscimento, con le caratteristiche che agli stessi ineriscono nell'ordinamento di provenienza (sempreché risultino presenti le specifiche condizioni poste dalla disciplina pattizia).

Per le stesse ragioni deve ritenersi non consentito all'Amministrazione italiana pretendere l'esibizione in forma di atto pubblico dello statuto dell'ente ecclesiastico e assoggettare ad 'approvazione' le norme statutarie in occasione del riconoscimento. È evidente che una siffatta linea finirebbe per condurre ... ad una vera e propria 'rifondazione' dell'ente da parte dello stesso ordinamento italiano».

Il contrasto tra la rigidità della normativa in tema di ONLUS, sia pure dovuta a fin troppo evidenti ragioni di evitare fenomeni di elusione, e le disposizioni che sono alla base di accordi pattizi tra Stato e Chiesa, rendono particolarmente difficoltosa l'applicabilità della Sezione seconda del D.Lgs. n. 460/1997 agli enti ecclesiastici riconosciuti.

Nel caso specifico è da escludere che lo Stato italiano abbia il potere di intervenire unilateralmente nella struttura giuridica di enti che non appartengono al suo ordinamento. Pare, tuttavia, esaminando il tenore letterale della normativa ONLUS, che si debba escludere anche la possibilità che l'ente ecclesiastico che intenda acquisire la qualifica ONLUS - sia pure limitatamente ad un determinato settore di attività - possa farlo senza adeguare lo statuto o l'atto costitutivo ai dettami dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997.

Molti enti ecclesiastici riconosciuti agli effetti civili sono del tutto privi di statuto o di atto costitutivo, eppure ciò non è stato di impedimento al loro riconoscimento come persone giuridiche.

I primi interventi dottrinali in materia **(52)** sono stati nel senso di ritenere che gli enti ecclesiastici siano tenuti a rispettare le prescrizioni della nuova normativa tributaria, se intendano usufruirne, dotandosi magari di un semplice regolamento, oppure sono stati nel senso di ritenere che gli enti ecclesiastici, in quanto tali, non debbano ritenersi destinatari dell'obbligo di adeguamento statutario per acquisire la qualifica ONLUS. A quest'ultima opinione è facile ribattere che la tecnica adottata dal legislatore nel D.Lgs. n. 460/1997 è fin troppo puntuale per consentire di giungere a questa conclusione. Gli enti ecclesiastici sono stati tenuti ben presenti nello stesso art. 10, che dedica appunto alcune norme specifiche agli stessi. Sembra potersi affermare che, se è vero che il legislatore *ubi voluit, dixit* - e lo ha detto in modo molto chiaro anche con riferimento agli enti ecclesiastici in molte norme contenute nel D.Lgs. n. 460/1997 - è anche altrettanto vero che se, non ha escluso gli enti ecclesiastici dall'obbligo di adeguamento statutario, tale era appunto la sua volontà.

Con riferimento a questo problema specifico, è intervenuta a fare chiarezza, per quanto possibile, la citata circolare ministeriale n. 168/E, la quale conferma l'obbligo per gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordo o intese, che intendano «accedere al regime tributario previsto in favore delle ONLUS», di tenere scritture contabili separate, di rispettare i

requisiti statutari e i vincoli sostanziali imposti dall'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, nonché l'onere della comunicazione imposto dall'art. 11. È detto testualmente: «ai fini dell'applicazione dei vincoli formali e sostanziali richiamati devono tenersi presenti anche le norme pattizie che regolamentano gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese. In particolare, con riferimento agli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, va tenuto presente il documento conclusivo della Commissione paritetica italo-vaticana, pubblicato nel supplemento ordinario n. 210 alla Gazzetta Ufficiale del 15 ottobre 1997, n. 241» sopra riportato. «Tali enti devono, tuttavia, comunque predisporre un regolamento, nella forma di scrittura privata registrata, che recepisca le clausole dell'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460 del 1997».

La circolare n. 168/E non lascia, quindi, spazio a molti altri dubbi interpretativi. È vero che si tratta di una fonte normativa di rango secondario rispetto alla legge e, quindi, può anche essere disattesa, ma è altrettanto vero che ha palesato in modo inequivoco la precisa volontà del legislatore di richiedere anche per gli enti ecclesiastici di culto cattolico, che intendano beneficiare del regime fiscale previsto per le ONLUS, il rispetto delle suddette prescrizioni dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997, sia pure non sotto il profilo della necessità della predisposizione di uno statuto o dell'adeguamento di quello eventualmente esistente, ma nella forma attenuata di un semplice regolamento **(53)**.

Si può pervenire a conclusioni simili sia per gli enti ecclesiastici delle confessioni religiose diverse dalla cattolica, che hanno stipulato patti, accordi o intese con lo Stato italiano, sia, con riferimento agli obblighi di adeguamento statutario richiesti dal D.Lgs. n. 460/1997, per gli enti non commerciali di tipo associativo (art. 5).

10. Rapporto tra scopo di religione e di culto e art. 10, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 460/1997

A questo punto rimane da chiarire il punto forse di maggiore importanza relativo ai rapporti tra normativa ONLUS ed enti ecclesiastici.

Se è vero da un lato sia che il D.Lgs. n. 460/1997 assume mera rilevanza tributaria e non civilistica, per espressa volontà del legislatore, sia che col termine ONLUS ci si riferisce a una precisa categoria fiscale e, dall'altro, che nel nostro ordinamento giuridico esiste un principio di carattere generale **(54)** secondo il quale il fine di religione o di culto è equiparato, agli effetti tributari, al fine di beneficenza o di istruzione, come mai gli enti ecclesiastici riconosciuti agli effetti civili, per i quali, come accennato in precedenza, lo scopo di religione di culto deve essere necessario, essenziale e imprescindibile, non sono stati compresi dal

legislatore tra le cosiddette ONLUS di diritto?

Come già precisato, l'omissione sembra voluta, in quanto la tecnica legislativa adottata nella stesura del D.Lgs. n. 460/1997 appare troppo precisa nel tenere in considerazione, ripetutamente, anche gli enti ecclesiastici, per averli semplicemente dimenticati nella stesura dell'art. 10, comma 8, tanto più che il successivo comma 9 se ne occupa espressamente.

Partendo dal presupposto, a mio avviso ineludibile, secondo il quale gli enti ecclesiastici non possono essere considerati *sic et simpliciter* ONLUS di diritto, per i motivi sopra esposti, non ritengo che il legislatore del 1997 abbia inteso disapplicare o cancellare quel principio di carattere generale di equiparazione del fine di religione o di culto al fine di beneficenza o di istruzione, che è stato introdotto con il Concordato, puntualizzato con l'art. 7, comma 3, della legge n. 121/1985 e ripetutamente confermato nella legislazione speciale sui culti acattolici, in precedenza richiamata e che, conseguentemente, essendo stato introdotto con una normativa bilaterale e negoziata tra Stato e confessioni religiose, non potrebbe essere abrogato in via unilaterale.

Probabilmente il legislatore del 1997 ha soltanto considerato che la qualifica di ente ecclesiastico non può, da sola, essere sufficiente garanzia del fatto che l'ente operi nel settore della solidarietà sociale.

In altri termini, nell'individuare gli enti destinatari della nuova normativa tributaria di favore, il legislatore non attribuisce importanza all'elemento strutturale, alla forma dell'ente o alla sua qualificazione giuridica, ma esclusivamente alla finalità dallo stesso perseguita.

A questo proposito è interessante, con riferimento all'applicazione della normativa in commento agli enti ecclesiastici, rilevare come il tenore letterale dell'attuale articolo 10, comma 1, del D.Lgs. n. 460/1997 sia modificato rispetto alla prima formulazione della norma: sono, infatti, scomparsi alcuni requisiti ineludibili ai fini della qualificazione dell'ente come ONLUS contenuti nell'art. 1, comma 1, del disegno di legge Fantozzi e, precisamente, il fatto che l'ente dovesse avere «esclusivo fine solidaristico» e come «oggetto esclusivo lo svolgimento di attività di utilità sociale».

Proprio questi requisiti erano sembrati ai primi commentatori del suddetto disegno di legge di serie ostacolo all'applicazione della normativa ONLUS agli enti ecclesiastici **(55)**.

Come emerge da tutta la normativa sopra esaminata in tema di enti ecclesiastici, questi ultimi possono svolgere attività anche in settori diversi sia da quello dell'utilità sociale, sia da quello di religione o di culto **(56)**. In altri termini, lo scopo di religione o di culto non è di per sé immanente ai fini della qualificazione di ente ecclesiastico e, quindi, a contrario, la qualificazione ecclesiastica dell'ente non

è sufficiente ad assicurare che l'ente svolga la sua attività in quei settori di solidarietà sociale che giustificano il riconoscimento della qualificazione di ONLUS.

Conseguentemente, ritenendo tuttora valida l'equiparazione ai fini tributari dello scopo di religione e di culto con lo scopo di beneficenza e di istruzione, si potrebbe concludere che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti **(57)** possano essere considerati ONLUS, ai sensi dell'art. 10, comma 9, del D.Lgs. n. 460/1997, anche per l'esercizio della sola attività di religione o di culto, in virtù dell'equiparazione sopra citata, ma con espressa esclusione di qualsiasi altra attività che non rientri in quelle elencate nel primo comma dell'art. 10.

In altri termini, non è la qualificazione ecclesiastica dell'ente che gli consente di per sé di essere considerato ONLUS, ma è il singolo settore di attività in cui opera (compresa l'attività di religione e di culto), che può rientrare nell'elenco tassativo del primo comma dell'art. 10 del D.Lgs. n. 460/1997.

Dando questa lettura alla normativa, acquista un significato preciso e comprensibile anche l'art. 10, comma 9. Tale norma non deve necessariamente essere letta nel senso che solo una parte dell'attività svolta dall'ente ecclesiastico possa usufruire del regime di favore introdotto con il D.Lgs. n.460/1997.

Probabilmente il legislatore ha tenuto in considerazione l'esistenza di una pluralità di enti ecclesiastici, alcuni dei quali svolgono anche attività diverse dalla religione o dal culto e quindi, ha dettato una norma di generale applicazione.

Non sembra, infatti, potersi escludere, sulla base della portata della norma e del suo tenore letterale, che l'intera attività dell'ente ecclesiastico sia riconducibile a quelle categorie che consentono l'applicazione della normativa di favore. E se è vero che lo scopo di religione e di culto è equiparato, ai fini tributari, allo scopo di beneficenza e di assistenza, non si vede per quale motivo non si possa conciliare un principio di carattere generale che da anni è recepito nel nostro ordinamento, con la normativa speciale dettata, proprio ai soli fini tributari, nel 1997 per gli enti non commerciali.

Il tutto, naturalmente, nel rispetto di quei limiti che il D.Lgs. n. 460/1997 impone agli enti che intendono avvalersi della facoltà di acquisire la qualifica di ONLUS: obbligo di adeguamento statutario, comunicazione all'anagrafe delle ONLUS, tenuta della contabilità secondo la specifica disciplina prevista per le ONLUS, esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale, divieto di svolgere attività diverse, ecc.

Con la suddetta interpretazione, non si intende in alcun modo negare la tassatività delle ipotesi previste dall'art. 10, comma 1, lettera a), riguardo ai settori di attività degli enti ONLUS.

Nell'elenco di tali attività compare sia la beneficenza (n. 3), sia l'istruzione (n. 4).

È la normativa esaminata nel precedente paragrafo sul trattamento tributario degli enti non commerciali (cfr. per tutti l'art. 7 della legge n. 121/1985) a fungere da collegamento e a consentire l'equiparazione dello scopo di religione e di culto, agli effetti tributari, ai fini di beneficenza e istruzione, anche con riferimento all'applicazione della normativa dettata appunto in materia tributaria dalla Sezione seconda del D.Lgs. n. 460/1997.

Pertanto l'art. 10, comma 9, de D.Lgs. n. 460/1997, che considera ONLUS gli enti ecclesiastici limitatamente alle attività indicate dal primo comma dell'art. 10, può intendersi esteso anche all'attività di religione e di culto, in virtù dell'equiparazione di cui si è parlato prima.

Ovviamente gli enti ecclesiastici interessati dovranno avere preventivamente ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica agli effetti civili, che, come sopra dimostrato, è garanzia del fatto che l'ente svolga effettivamente attività di religione di culto.

Rimane comunque aperto il problema se la disciplina tributaria dettata per le ONLUS si estenda anche agli enti ecclesiastici privi di una regolamentazione negoziata dei loro rapporti con lo Stato e privi del riconoscimento agli effetti civili.

Infatti:

- l'attuale formulazione dell'art. 10, primo comma, del D.Lgs. n. 460/1997 non include, come già in precedenza rilevato, le attività religiose fra le attività socialmente utili,

- il comma 9 del medesimo art. 10 si riferisce solo a enti ecclesiastici riconosciuti e regolamentati sulla base di leggi negoziate tra lo Stato e confessioni religiose,

- non si applicano le deroghe previste dall'art. 10, comma 9, per gli enti ecclesiastici riconosciuti,

- l'equiparazione agli effetti tributari dello scopo di religione o di culto con i fini di beneficenza e istruzione non è pacificamente estesa anche agli enti ecclesiastici non riconosciuti o non regolamentati sulla base di intese tra lo Stato e le confessioni religiose;

- la relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 460/1997 sembra escludere espressamente tali enti dall'ambito di applicazione dell'art. 10, comma 9.

In mancanza di un preciso intervento legislativo, sembra doversi concludere che tali ultimi enti possano usufruire della normativa ONLUS soltanto se in possesso dei requisiti generali richiesti dalla stessa e, quindi, se svolgono la loro attività nei settori elencati nell'art. 10, comma 1, fra i quali non rileva come socialmente utile l'attività religiosa.

-
- (1) L'assimilazione agli enti pubblici trovava origine nel tenore letterale dell'art. 2 del codice civile del 1865, secondo il quale «i comuni, le province, gli istituti pubblici civili ed ecclesiastici, ed in genere tutti i corpi morali legalmente riconosciuti, sono considerate persone e godono dei diritti civili secondo la legge e gli usi osservati come diritto pubblico».
- Cfr. Cass. 5580/1978. *Contra*: Cass. 5118/1985, Cass. 4430/1980, Cass. SS.UU. n. 2656/1990.
- (2) Il codice civile del 1942, invece, non contiene alcun riferimento alla possibile natura pubblicistica degli enti ecclesiastici: non li menziona l'art. 11, che disciplina le persone giuridiche pubbliche; li nomina, invece, l'art. 831, che tuttavia non li qualifica.
- Tedeschi (Manuale di diritto ecclesiastico, 1998, Torino, p. 200) propende per la natura giuridica privata degli enti ecclesiastici sulla base dei seguenti elementi: previsione dell'iscrizione nel registro delle persone giuridiche, riconoscimento discrezionale e non automatico, assoggettamento delle attività diverse dal fine di religione o di culto alle leggi dello Stato.
- (3) Cfr. FINOCCHIARO, *Enti ecclesiastici, II) Enti ecclesiastici cattolici*, in *Enc. Giur.*, vol. XII, Roma 1988.
- (4) Per le varie opinioni confronta FERRANTE, *Osservazioni sui riflessi ecclesiasticistici della legge quadro sulle organizzazioni di volontariato*, in *Dir. eccl.* 1994, p. 1022.
- (5) Così TEDESCHI, *Manuale ... cit.*, p. 196.
- (6) Anche se, per taluni, la nozione tecnica di ente ecclesiastico presuppone che lo stesso sia dotato di personalità giuridica.
- (7) Per un maggior approfondimento della disciplina degli enti ecclesiastici cfr.: FINOCCHIARO, *voce cit.*; FUBINI, *Enti ecclesiastici delle confessioni religiose diverse dalla cattolica*, in *Enc. Giur.*, vol. XII, Roma 1998.
- (8) TEDESCHI, *Manuale ... cit.*, p. 197.
- (9) Per un esame più approfondito della problematica cfr. FERRANTE (*Osservazioni ... cit.*, p. 1009 ss.), il quale parte dal presupposto dell'insussistenza di qualsiasi presunta differenza ontologica tra enti civilmente riconosciuti ed enti privi di riconoscimento.
- Sotto un profilo di rilevanza più strettamente notarile, vi è da segnalare come la capacità negoziale degli enti della Chiesa cattolica, nonché degli enti che fanno capo a confessioni che hanno stipulato intese con lo Stato, ai sensi dell'art. 8 Cost., sia subordinata all'iscrizione dell'ente nel registro delle persone giuridiche (cfr. art. 6, ultimo comma, legge n. 222/1985; art. 26, comma 4, legge n. 516/1988; art. 18, comma 3, legge n. 517/1988; art. 24, comma 5, legge n. 101/1989; art. 13, comma 3, legge n. 116/1995; art. 24, comma 3, legge n. 520/1995) mentre in generale la mancata iscrizione nel detto registro degli altri enti di culto acattolico non incide sulla validità degli atti compiuti, come precisato dallo stesso dal Direttore della Divisione Affari dei Culti diversi dal Cattolico del Ministero dell'Interno con nota in data 27 giugno 1998, Prot. n. 328/FG/20/A.2.
- (10) Al riguardo cfr. paragrafo successivo.
- (11) C. CARDIA, *Alcune innovazioni in materia di enti ecclesiastici*, in *QDPE*, 1997/6, 915 ss.
- (12) La Circolare n. 93 del 30 marzo 1996 della Direzione generale degli Affari Culto del Ministero dell'Interno, parla di «assoggettamento degli enti ecclesiastici, pur nella specificità della loro natura, alla disciplina delle norme di diritto comune».
- (13) La legge 27 maggio 1929, n. 810 (Esecuzione del Trattato, dei quattro allegati annessi e del Concordato, sottoscritti in Roma, fra la Santa Sede e l'Italia, l'11 febbraio 1929) ha dato esecuzione nell'ordinamento giuridico italiano ai cosiddetti 'Patti Lateranensi', firmati in data 11 febbraio 1929 tra la Santa Sede e l'Italia e comprendenti il Trattato, con i suoi allegati, ed il Concordato.

- (14) Ratifica ed esecuzione dell'accordo, con protocollo addizionale, firmato a Roma il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato lateranense dell'11 febbraio 1929, tra la Repubblica italiana e la Santa Sede.
- (15) Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.
- (16) Disposizioni sugli enti ecclesiastici e sulle amministrazioni civili dei patrimoni destinati a fini di culto.
- (17) I Concordati sono convenzioni internazionali tra la Chiesa Cattolica e gli Stati, non aperte all'adesione di terzi. Una volta ratificati e dopo l'emanazione della legge di esecuzione, «obbligano lo Stato ad ottemperare agli impegni assunti e a non legiferare in maniera contraria». Così TEDESCHI, *Manuale ... cit.*, p. 75.
- (18) TEDESCHI (*Manuale ... cit.*, p. 81) osserva: «ciò che l'art. 7 aveva costituzionalizzato non erano le singole norme degli accordi del '29, ma il principio pattizio: lo Stato cioè non avrebbe proceduto, nelle materie di comune interesse, unilateralmente, ma per l'appunto in via bilaterale».
- (19) Il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 Cost. si riferirebbe, secondo una corrente dottrinale di rilievo, non solo ai 'cittadini', ossia alle persone fisiche di cittadinanza italiana, ma anche alle persone giuridiche. Cfr. per tutti MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1969, p. 942; RAVÀ, *Contributo allo studio dei diritti individuali e collettivi di libertà religiosa nella Costituzione italiana*, Milano, 1959, p. 71.
- Contra*, sulla base del tenore letterale della norma, TEDESCHI, *Manuale ... cit.*, p. 78, il quale sottolinea, tuttavia, l'enorme importanza che l'interpretazione da lui non condivisa avrebbe per il diritto ecclesiastico, in quanto «sancirebbe il principio di eguaglianza - e non l'eguale libertà di cui all'art. 8, primo comma, Cost. - tra tutte le confessioni» religiose.
- (20) La legge n. 1159/1929 aveva già disciplinato la materia ammettendo, all'art. 1, in quello che allora era il Regno d'Italia, anche culti diversi dalla religione cattolica apostolica e romana, purché non contrari, nei principi e nei riti, all'ordine pubblico o al buon costume.
- (21) Tale limite deve intendersi riferito solo ai principi fondamentali dell'ordinamento stesso (Corte Cost. 14-21 gennaio 1988, n. 43).
- (22) Così TEDESCHI, *Manuale ... cit.*, p. 85.
- (23) Sul connotato di laicità dello Stato cfr. TEDESCHI, *Manuale ... cit.*, p. 99 ss.
- (24) Norme per l'attuazione della legge n. 1159/1929, sui culti ammessi nello Stato e per coordinamento di essa con le altre leggi dello Stato.
- (25) A questo proposito vi è da segnalare l'applicazione, anche agli enti di culto acattolico, dell'art. 13 della legge 15 maggio 1997, n. 127 (meglio conosciuta come 'legge Bassanini *bis*'), modificato dall'art. 2, comma 26, legge 16 giugno 1998, n. 191 (cd. legge Bassanini *ter*), che ha abrogato l'art. 17 c.c., nonché «le altre disposizioni che prescrivono autorizzazioni per l'acquisto e l'alienazione di immobili o per accettazione di donazioni, eredità e legati da parte di persone giuridiche, associazioni e fondazioni». E ciò nonostante l'apparente diverso tenore letterale della circolare n. 102, in data 23 maggio 1997, del Ministero dell'interno, Direzione generale degli affari dei culti, che recita testualmente: «resta, peraltro ferma ... la necessità della preventiva autorizzazione governativa per gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione posti in essere dalle fabbricerie e dagli enti di culti diversi dal cattolico soggetti alla legge n. 1159/1929» Tale circolare, in realtà, intende riferirsi non a *tutti* gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione, ma soltanto agli *altri* atti eccedenti l'ordinaria amministrazione, quindi agli atti diversi da quelli elencati nel citato art. 13 della legge n. 127/1997, come ha avuto occasione di precisare lo stesso Ministero dell'interno, nella persona del Direttore della Divisione Affari dei Culti diversi dal Cattolico con nota in data 16 dicembre 1998, Prot. n. 892/F6/7/4/A/6, sulla base non solo di un'interpretazione autentica, ma anche del tenore letterale dell'art. 2, comma 26, della legge n. 191/1997 e come ampiamente argomentato già nello studio della Commissione Studi del Consiglio Nazionale del Notariato n. 1836 in data 11 novembre 1997.
- (26) L'art. 7, comma 2, legge n. 121/1985 recita: «ferma restando la personalità giuridica degli enti

ecclesiastici che ne sono attualmente provvisti, ...».

- (27) In materia il Consiglio di Stato ha prospettato una vera e propria teoria della discrezionalità graduata: C.S., Sez. I, 12 maggio 1993, n. 426/93.

Il mini-accordo tra Italia e Santa Sede sull'interpretazione di alcune disposizioni della legge n. 222/1985 interviene anche sull'argomento della discrezionalità dell'Amministrazione, senza tuttavia entrare nel merito, ma limitandosi ad affermare principi fondamentali: compito dell'Amministrazione è accertare che il fine di religione o di culto dell'ente che chiede il riconoscimento sia costitutivo ed essenziale, senza disporre tuttavia di un potere diversamente graduato a seconda dei diversi tipi di enti, e, quindi, senza poter chiedere requisiti aggiuntivi a seconda della categoria cui l'ente appartiene. «Gli enti si differenziano di fronte alla legge civile soltanto in virtù dei requisiti che devono avere e che devono essere accertati e verificati dall'Amministrazione», la quale «dispone per ciascun ente di quella discrezionalità che è correlata ai singoli e specifici requisiti espressamente previsti dalla legge. La discrezionalità più penetrante resta indubbiamente quella che si deve utilizzare nel verificare l'esistenza del fine di religione o di culto e che verrà esercitata esclusivamente per gli enti non ricompresi nel 1° comma dell'articolo 2 della Legge 222/1985.». Così CARDIA, *Alcune innovazioni ...* cit., p. 923 ss.

- (28) Lo scambio di note con allegati tra la Repubblica Italiana e la Santa Sede costituente un'intesa tecnica interpretativa ed esecutiva dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense del 18 febbraio 1984 e del successivo Protocollo del 15 novembre 1984, pubblicato sul supplemento della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana n. 241 del 15 ottobre 1997, dice espressamente che l'Amministrazione che esamina le domande di riconoscimento degli enti ecclesiastici agli effetti civili accerta, in particolare, che il fine di religione o di culto sia costitutivo ed essenziale.

- (29) Cfr. art. 2 della legge n. 1159/1929; art. 4 della legge n. 848/1929; art. 10 del R.D. n. 289/1930.

- (30) Sul carattere costitutivo ed essenziale del fine di religione e di culto cfr. C.S., Sez. I, 17 aprile 1991, n. 828/91.

- (31) TEDESCHI, *Manuale ...* cit., p. 202 ss.

- (32) Cfr. Pretura Caulonia 29 ottobre 1991, in *Gazz. Notar.*, 1993, fasc. 8/9, p. 521.

- (33) A questo proposito è stato rilevato come l'art. 16, lettera *b*), della legge n. 222/1985 comporti la fine dell'equiparazione dello scopo di religione o di culto con il fine di beneficenza e di istruzione di cui all'art. 29, lettera *h*), del Concordato (oggetto di esame nel paragrafo successivo). In tal senso TEDESCHI, *Manuale ...* cit., p. 201.

In contrario si può rilevare come le due norme non si contraddicano, operando su piani diversi: l'art. 16 della legge n. 222/1985 fa riferimento agli effetti delle leggi civili, mentre l'art. 29, lettera *h*), del Concordato ha un ambito di applicazione riservato agli effetti tributari.

- (34) L'applicazione di tale principio è pacificamente riconosciuta anche dall'Amministrazione finanziaria: cfr. nota min. 320570 del 13 dicembre 1975.

- (35) Cass. 18 marzo 1943, *Massime* 1964, n. 27466: il suddetto riconoscimento è considerato un privilegio non soggettivo, ma oggettivo, con riferimento allo scopo di religione o di culto che l'ente intende raggiungere con il compimento del negozio giuridico soggetto a tributo.

- (36) Purché siano riconosciuti agli effetti civili, ossia eretti in enti morali, ai sensi dell'art. 2 della legge n. 1159/1929: cfr. circ. min. 45/400558 del 6 agosto 1988.

- (37) In tal senso GUARINO, *Organizzazioni non lucrative ...* cit., p. 44; BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992, pp. 71-72.

- (38) Cfr. MAURO, *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici*, in *Dir. Eccl.*, 1987, pp. 835 ss.

- (39) Approvazione del regolamento di esecuzione della legge n. 222/1985, recante disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi.

- (40) Una conferma ulteriore si rinviene nel testo della relazione governativa che accompagna il D.Lgs. n. 460/1997: il testo normativo in commento è limitato alla disciplina tributaria degli enti non commerciali, «in attesa di un'organica definizione degli aspetti civilistici».

- (41) Così GUARINO, *La giungla delle agevolazioni fiscali fiscali 'religiose'. Una via per non perdersi*, in *QDPE*, 1198/1, pp. 115 ss.
- Il primo periodo di applicazione del D.Lgs. n. 460/1997 porta tuttavia a riflettere meglio su tale affermazione: al di là delle intenzioni del legislatore, «la categoria ONLUS sta assumendo una valenza generale nell'intero ordinamento giuridico e non solo nel settore tributario», a livello normativo e di prassi amministrativa. Quindi, probabilmente, non si tratta solo di una categoria fiscale, ma di un nuovo soggetto dal punto di vista civilistico, come osserva REDAELLI, *Enti non profit: la 'rivoluzione' incomincia dal fisco*, in *QDPE*, 1998/3, pp. 689 ss.
- Anche FERRANTE (*Enti ecclesiastici e organizzazioni non lucrative d'utilità sociale - ONLUS*, in *Dir. Eccl.*, 1997/1, pp. 573 ss.) parla di «nuova categoria giuridico/fiscale».
- (42) Cfr. GUARINO, *Organizzazioni non lucrative ... cit.*, pp. 38 ss., secondo il quale «il disegno di legge Fantozzi attualizzerebbe un processo evolutivo nella riflessione sugli enti religiosi. Il ricorso al concetto di enti di ispirazione religiosa da un lato risponde» alle attese sottolineate dalla più moderna elaborazione dottrinale ecclesiasticistica, che auspica una prospettiva di apertura verso il riconoscimento di categorie ermeneutiche e classificazioni più ampie di quelle finora adottate in materia di enti religiosi (processo questo già iniziato con l'adozione della legislazione negoziata tra Stato e confessioni religiose), dall'altro lato supera in un certo senso le menzionate attese «in quanto attribuisce specifica rilevanza alla religione non solo nei profili dell'appartenenza confessionale o delle attività svolte, ma anche come mera motivazione».
- (43) Per un approfondito esame della qualificazione di oggetto esclusivo o principale dell'ente, cfr. studio n. 728 *bis* del Consiglio Nazionale del Notariato *Enti commerciali - Organizzazioni non lucrative di utilità sociale Aspetti fiscali*.
- (44) Cfr. GALGANO, *Diritto commerciale*, vol. II, Le società, Bologna, 1994, p. 14 ss; FERRANTE, *Enti ecclesiastici e organizzazioni ... cit.*, p. 573 ss.
- (45) Cfr. per tutti TEDESCHI, *Manuale ... cit.*, p. 236; FUCCILLO, *Enti ecclesiastici e impresa commerciale finalmente un binomio compatibile!*, in *Dir. eccl.*, 1995, II, p. 470 ss.
- (46) In tal senso Cass. SS.UU. 11 aprile 1994, n. 3353.
- (47) Cfr. GUARINO, *Organizzazioni non lucrative ... cit.*, p. 23 ss.
- (48) L'art. 9, comma 2, del disegno di legge Fantozzi recitava: «gli enti ecclesiastici di confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese sono considerati, nel rispetto delle loro strutture e finalità, organizzazioni non lucrative di utilità sociale ai fini dell'applicazione delle norme della presente legge, sempreché operino nei settori di cui all'articolo 1» (leggi ora attuale art. 10, comma 1, lettera a).»
- (49) Questa motivazione è stata giudicata non solo poco convincente, ma anche errata ed incongruente, in quanto «ignora che, tra gli enti ecclesiastici riconosciuti, esiste anche la categoria degli enti confessionali riconosciuti ai sensi della legislazione unilaterale sui culti ammessi del 1929-1930, che nella discriminazione vengono, senza sufficienti giustificazioni, accomunati agli enti non riconosciuti!» Così GUARINO, *La giungla delle agevolazioni ... cit.*, pp. 134 ss.
- (50) In tal senso GUARINO, *Organizzazioni non lucrative ... cit.*, p. 36.
- (51) In tal senso GUARINO, *Organizzazioni non lucrative ... cit.*, p. 36; *contra* FERRANTE, *Enti ecclesiastici ... cit.*, pp. 577 ss., il quale solleva dubbi di incostituzionalità a proposito dell'art. 9, comma 2, del disegno di legge Fantozzi, che disciplinando l'acquisto della qualità di ONLUS solo per gli enti di confessioni religiose regolamentati da leggi negoziate con lo Stato, parrebbe escludere gli enti religiosi sprovvisti della suddetta regolamentazione.
- (52) Cfr. REDAELLI, *L'attività 'non profit' rende ONLUS la parrocchia*, in *Il Sole 24 Ore*, 24 febbraio 1998; BUSANI - ARDUINI, *Parrocchie: solidarietà in stile Onlus nonché E lo statuto conserva il vecchio look*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 marzo 1998.
- (53) REDAELLI (*Enti non profit: la 'rivoluzione' ... cit.*, pp. 689 ss.) ritiene che la Circolare n. 168/E, in ossequio al riconoscimento della specifica natura degli enti ecclesiastici, «connotata da finalità del tutto particolari (quelle di religione o di culto) e dall'inserimento in ordinamenti che lo Stato

riconosce come autonomi», richiede non un intervento «sullo statuto dell'ente o, comunque, sulla sua natura giuridica del tutto specifica, ma» soltanto «di evidenziare in un apposito documento ciò che caratterizza la sola attività Onlus (o le sole attività, se più di una) posta in essere da parte dell'ente ecclesiastico».

- (54) Cfr. il precedente paragrafo su enti ecclesiastici e trattamento tributario.
- (55) Cfr. FERRANTE, *Enti ecclesiastici ... cit.*, pp. 573 ss., il quale ravvisa una mancanza di coordinazione, sotto il profilo della compatibilità teologica, con la normativa fondamentale in materia di enti ecclesiastici cattolici, ossia la legge n. 222/1985; GUARINO, *Organizzazioni non lucrative ...*, cit., p. 36, il quale rileva come un ente che abbia per oggetto esclusivo lo svolgimento di attività di utilità sociale non potrebbe essere riconosciuto civilmente come ente ecclesiastico, in quanto le attività di utilità sociale sono definite generalmente come 'attività diverse'.
- (56) Cfr., per tutti, art. 7, comma 3, della legge n. 121/1985 che parla di «enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto», lasciando intendere che ne possono esistere altri aventi fini diversi. Un esempio si può rinvenire negli istituti per il sostentamento del clero.
- (57) Secondo alcuni commentatori il silenzio del legislatore del 1997 non escluderebbe, in via pregiudiziale, le attività di religione o di culto dal godimento delle agevolazioni tributarie previste per le ONLUS, in virtù della suddetta equiparazione ai fini fiscali, «a condizione che siano esercitate da quelle confessioni religiose che abbiano regolamentato i loro rapporti con lo Stato mediante negoziazione o che abbiano almeno ottenuto il riconoscimento agli effetti civili. Probabilmente il legislatore non ha voluto correre il rischio di concedere benefici per attività religiose non costituenti espressione di gruppi confessionali, poste, invece, in essere da organizzazioni che perseguono ... fini speculativi. Così ... la garanzia della genuinità della finalità religiosa inerente alle attività svolte è stata rinvenuta nel collegamento con un'organizzazione confessionale 'nota' all'ordinamento, mancando allo Stato parametri oggettivi e incontrovertibili per definire le attività con fine di religione o di culto». Così GUARINO, *Organizzazioni non lucrative ...*, cit., p. 44.

(Riproduzione riservata)