

Alcune considerazioni in tema di esenzione fiscale a proposito della *vexata quaestio* che ha come protagonista l'ente con finalità di religione o di culto

Faustino de Gregorio

SOMMARIO: 1. Nozioni preliminari intorno alla natura giuridica del patrimonio ecclesiastico. – 2. L'apparato normativo di riferimento. – 3. L'Ordinanza n. 2899/2024 della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione. – 4. Considerazioni conclusive.

1. *Nozioni preliminari intorno alla natura giuridica del patrimonio ecclesiastico*

L'ipotesi di mero godimento di immobili in capo all'ente ecclesiastico che rivendica specifiche esenzioni fiscali, ricorre in quei casi in cui i predetti immobili sono posseduti dall'ente al mero scopo di trarne redditi di natura fondiaria, attraverso i quali lo stesso si sostiene e si procura i proventi per poter raggiungere i fini istituzionali escludendo, tuttavia, che possa operarsi una gestione caratterizzata dalla presenza di atti volti alla trasformazione del predetto patrimonio immobiliare con implicazioni di carattere che rimandano alla concorrenzialità per come disciplinata dal libero mercato. Si ripropone, forte, il tema delle esenzioni tributarie invocate con insistenza dagli enti ecclesiastici sparsi in ogni dove del nostro Paese (e non solo), che sempre più spesso sono oggetto dei pronunciamenti dalle giurisdizioni territoriali di merito sui quali, la maggior parte delle volte, hanno espresso i loro giudizi gli interventi dei Supremi Giudici di Piazza Cavour, emanando decisioni che hanno lasciato campo aperto ad ogni tipo di discussione sull'argomento, come è il caso della Ordinanza n. 2899 del 14 dicembre del 2023 e pubblicata il successivo 31 gennaio 2024 della Sezione Tributaria Civile della Corte Suprema di Cassazione¹.

¹ Cass. civ., ord. 31 gennaio 2024 n. 2899, in causa Agenzia delle Entrate c. Istituto di sostentamento del clero di Todi Orvieto.

Ma prima di addentrarci nelle motivazioni che hanno portato alla decisione che si discute, è il caso di chiarire, seppur brevemente, cosa si intende nello specifico, per Istituto Centrale per il Sostentamento del Clero, non trascurando di fare un breve cenno all'iter che, giuridicamente parlando, qualifica l'ente ecclesiastico come tale².

Come ha ricordato Cinzia Brunelli nello *Studio n. 864 bis* per il Consiglio Nazionale del Notariato, 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 D.R. 28 febbraio 1930, n. 289), chiamati pure enti di “culti acattolici” (cfr. art. 14 della legge n. 1159/1929) con terminologia preferita dalla dottrina»³.

Si è sempre raccontato che nel compiere la sua missione salvifica, la Chiesa Cattolica Apostolica Romana ha avuto e, continua ad avere, bisogno anche dei beni materiali, associati a quelli spirituali ovviamente, necessari, come recita il canone 1254, per il raggiungimento dei di lei fini, quand'anche i beni temporali fossero considerati semplicemente come strumento utile a corredo degli obiettivi ‘superiormente’ ordinati⁴.

Si parla, a questo proposito, di diritto patrimoniale canonico quando si vuole fare riferimento al diritto della Chiesa, di servirsi dei beni materiali necessari e di supporto a quelli spirituali, che le sono propri, così è a dire per il sostentamento del clero, del culto, delle opere di apostolato e di carità, giusto per ricordarne alcuni maggiormente significativi⁵.

Delineato il perimetro d'indagine, con riferimento alla qualifica dell'Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero (il più delle volte semplicemente citato con la sigla IDSC), chiariamo subito che trattasi di un ente ecclesiastico della Chiesa Cattolica Apostolica Romana in Italia, ed è un organo direttamente collegato con la Conferenza Episcopale Italiana (CEI), espressamente voluto ed istituito con l'Accordo di Villa Madama del 1984, esercitando la sua missione di supporto e a fianco degli Istituti diocesani, affinché fosse assicurato il giusto sostenta-

² G. Casuscelli (a cura di), *Nozioni di diritto ecclesiastico*, Torino, 2015, 283-321.

³ C. Brunelli, *Enti ecclesiastici con particolare riferimento al d. lgs. n. 460/1997*, in *Studio n. 864 bis*, Consiglio Nazionale del Notariato, s.d., 1-30 ed il riferimento a pagina 1.

⁴ Ancora oggi, per una migliore lettura storico-giuridica del tema in argomento, si rimanda al lavoro di Pio Fedele, *Lezioni di diritto patrimoniale canonico*, Roma, 1977.

⁵ Cfr. per tutti, J. Miñambres, J-P. Schouppe, *Diritto patrimoniale canonico*, Roma, 2022, 7-32.

mento ai sacerdoti, nonché il supporto assistenziale e previdenziale, oltre ad intrattenere gli usuali rapporti con tutti gli apparati delle Amministrazioni statali⁶.

È l'articolo 21 delle Norme sugli enti e sui beni ecclesiastici approvate dalla Santa Sede e dal Governo Italiano, il dato normativo di riferimento dal quale prendere le mosse allorquando, nel 1984 venne siglato l'Accordo di Villa Madama che consentì, all'atto pratico, non solo la costituzione del 'nuovo' organismo ecclesiastico ma, anche, che tutti i beni «della mensa vescovile e dei benefici parrocchiali o similari» confluissero in quell'ente, – inteso l'Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero –, con il compito di amministrare e gestire il patrimonio economico ed immobiliare delle diocesi e farsi di conseguenza carico del sostentamento del clero⁷.

Più nello specifico, l'Istituto Centrale per il Sostentamento del Clero è tendenzialmente formato da due organi che sovrintendono alla organizzazione ed al buon andamento e sono, nell'ordine, un Consiglio di Amministrazione ed un Consiglio di Revisione dei Conti, oltre ad avere personalità giuridica, sia nel perimetro che rimanda alla materia canonistica, che in quello di pertinenza civilistica istituito, detto istituto, come ricordavamo, con la legge 20 maggio 1985, n. 222, in base all'accordo di revisione dei Patti Lateranensi del 1929, siglati tra lo Stato Italiano e la Santa Sede giusto l'anno precedente (1984)⁸.

Ora, volendo sinteticamente ipotizzare le voci degli introiti sui quali il predetto Istituto potrà maggiormente fare affidamento, non avremo difficoltà ad individuarle – dette voci – principalmente nella devoluzione dell'8XMille e, poi, nelle molteplici e varieguate obblazioni, ed ancora, negli affitti o nelle vendite degli immobili di proprietà, potendo usufruire, altresì, di alcune specifiche detrazioni fiscali, indissolubilmente legate proprio alla alienazione degli immobili di proprietà, a tacere di un vasto ed ulteriore ambito beneficiario⁹.

2. *L'apparato normativo di riferimento*

Per avere piena contezza del come e perché la Ordinanza che si commenta ha rinviato alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado, è il caso di

⁶ P. Cavana, *Rilevanza canonistica dei controlli civili e rilevanza civile dei controlli canonistici nell'amministrazione degli enti ecclesiastici*, in J.M. Arrieta (a cura di), *Enti ecclesiastici e controlli dello Stato. Studi sull'istruzione CEI in materia amministrativa*, Venezia, 2007, 289 ss.

⁷ Può consultarsi M. Ferrante, *Enti religiosi/ecclesiastici e riforma del terzo settore*, Torino, 2019.

⁸ L'Istituto Centrale per il Sostentamento del Clero (ICSC) è stato eretto il 23 ottobre 1985, con decreto del Presidente della Conferenza Episcopale Italiana, dall'allora Cardinale Ugo Poletti, in attuazione dell'articolo 21 delle Norme sugli enti e sui beni ecclesiastici approvate dalla Santa Sede e dal Governo Italiano con Protocollo del 15 novembre 1984.

⁹ F. de Gregorio, *La devoluzione spontanea del contribuente italiano di un "resoretto" per alcuni mirati scopi a favore del soggetto beneficiario: a proposito del sistema dell'8 per mille in Rivista DPT*, 3, 2023, 841-857.

sgombrare da principio il campo da equivoci interpretativi, ribadendo che l'apparato normativo di cui alla Legge 20 maggio 1985, n. 222, rimanda al sistema di derivazione pattizia in quanto è innegabile che mira a dare esecuzione alle norme concordatarie, per cui è facile comprendere che le disposizioni ivi espresse, per ciò stesso, non sono in alcun modo modificabili dallo Stato unilateralmente¹⁰.

Nella nostra esposizione, per evitare vuoti normativi di riferimento al caso che ci occupa, in sequenza cronologica non possiamo non specificare, quand'anche lo ribadiremo più volte in queste pagine, che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, avendo fini di religione o di culto sono equiparati agli enti aventi fini di beneficenza e di istruzione i quali, in virtù di ciò, beneficiano della agevolazione consistente nella riduzione della metà dell'IRES, a mente dell'art. 6, lett. c) del d.P.R. n. 601/1973, allo stesso modo di come lo sono, per il pagamento della TASI, gli enti *non profit* nei casi in cui riescono a dimostrare, tuttavia, che nei locali di loro proprietà vengono svolte esclusivamente attività didattiche o ricreative, oppure sportive, o assistenziali, o culturali e così dicendo escludendo, ad ogni modo, finalità di profitto economico secondo le regole che disciplinano il mercato libero¹¹.

Ricordato sommariamente il precedente apparato legislativo, le norme di cui alla legge 20 maggio 1985, n. 222, prevedono come gli enti destinati al culto si identificano come enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, con il compito di adoperarsi affinché venga preservato il patrimonio ecclesiastico, ed altresì, ne venga accresciuto il valore patrimoniale, certamente anche con l'aiuto dello Stato e, in questo caso però, secondo gli impegni cristallizzati nelle norme concordatarie¹².

Ora, gli studi condotti in tema di riconoscimento degli enti religiosi in sede civile ricordano che, può dichiararsi corretto il procedimento: a) per quegli enti nati prima della formazione dello Stato italiano, purché riconosciuti dalle autorità ivi preposte e, nel corso degli anni, non siano intervenuti atti successivi da parte del legislatore italiano in senso contrario; b) per legge (è proprio il caso degli Istituti per il Sostentamento del Clero o della CEI); c) a mente della legge all'uopo dedicata, secondo la procedura ordinaria e/o speciale e, dunque, per decreto ministeriale; ed infine, d) attraverso procedimento abbreviato nei casi in cui è l'autorità amministrativa a riconoscerne la personalità giuridica dell'ente, posto che, preventivamente, la stessa autorità amministrativa ne controlla poi, la regolarità nonché la legittimità degli atti che l'autorità ecclesiastica pone in essere¹³.

¹⁰ Per una visione in generale ci permettiamo di rinviare all'articolo pubblicato sulla *Rivista DPT*, 5, 2022, 1829-1840.

¹¹ A. Interguglielmi, *Le caratteristiche e le peculiarità degli Enti ecclesiastici nell'ordinamento giuridico italiano*, Roma, 2016, 1-47.

¹² P. Consorti, *La remunerazione del clero. Dal sistema beneficiale agli istituti per il sostentamento del clero*, Torino, 2000.

¹³ N. Fiorita, *Remunerazione e previdenza dei ministri di culto*, Milano, 2003.

Pierluigi Consorti nel suo manuale *Diritto e religione*, specifica molto bene come è disciplinata la materia della quale si discute, «[...] la Conferenza episcopale italiana stabilisce l'importo dovuto a ciascun sacerdote seguendo un sistema "a punti", per cui a ciascun punto equivale un valore in euro (nel 2019 pari a 12,36 euro, invariato dal 2009): a ciascun sacerdote spetta un punteggio che parte da una base uguale per tutti (pari a 80 punti) cui si aggiungono ulteriori punti con riferimento all'anzianità, agli incarichi svolti e alle condizioni di servizio. Il punteggio massimo è pari a 138 punti: per cui il valore della remunerazione mensile va da un minimo di 988,80 euro, per un sacerdote appena ordinato, ad un massimo di 1.705,68 euro, per un vescovo in prossimità della pensione al lordo delle imposte dovute (al netto, la stessa forbice va da 903,52 euro a 1.404,96 euro). L'ordinamento della Chiesa attribuisce l'onere del pagamento di queste somme alla comunità che si avvantaggia del servizio prestato dal sacerdote: ad esempio, la comunità parrocchiale deve remunerare il proprio parroco. Se non lo fa, o non riesce a farlo nella misura minima stabilita dalla Conferenza episcopale, interviene l'Istituto diocesano per il sostentamento del clero, che versa l'intero importo dovuto o la sola quota necessaria per raggiungere la soglia stabilita. Se nemmeno l'Istituto diocesano riesce a soddisfare questa necessità, sopraggiunge l'Istituto centrale per il sostentamento del clero, che ha sede in Roma e ha il compito di ricevere quanto avanza dagli istituti diocesani per ripartirlo fra quelli che presentano un disavanzo. Per garantire il diritto alla remunerazione del clero, ed evitare quindi che qualche sacerdote non riceva quanto necessita, l'Istituto centrale attinge anche alla quota dell'8 per mille»¹⁴.

Ora, prescindendo dal riconoscimento giuridico, in senso stretto, per gli enti cattolici, anche con riferimento ad alcuni specifici requisiti sia di tipo soggettivo che oggettivo, a mente del combinato disposto dell'art. 7, n. 5, di cui all'Accordo di Villa Madama del 1984, nonché al rimando degli artt. 1, 2 e 3 della Legge 20 maggio 1985, n. 222, è comunque l'articolo 16 lett. a) della predetta Legge che attribuisce agli apparati burocratici statali il compito di verificare se l'ente ha e/o continua ad avere le finalità dichiarate al momento della costituzione «[...] dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e alla educazione cristiana», le quali, come già specificato, sono quelle di assistenza, beneficenza, istruzione e cultura, quand'anche, a parte si dovessero pur considerare, come da elenco e con i dovuti distinguo, le attività commerciali e quelle a scopo di lucro¹⁵.

A quanto sopra riportato e, per ciò che attiene la pronuncia della Ordinanza della Cassazione n. 2899/2024 che si commenta, per meglio comprendere la

¹⁴ P. Consorti, *Diritto e religione. Basi e prospettive*, Roma-Bari, 2020, 239.

¹⁵ C. Cardia, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1999, 344 ss.

questioni in una prospettiva di più ampia portata, Ludovica Decimo ricorda, che l'articolo 91-*bis* del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni dalla l. 24 marzo 2012, n. 27, precisa che: «a) qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 del d.l. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1° gennaio 2013; b) nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione. L'ipotesi di utilizzazione mista è prevista nel solo caso in cui l'immobile sia destinato ad una delle attività di cui alla lettera i) del citato art. 7 e, allo stesso tempo, anche ad un'attività di natura commerciale. L'applicazione della normativa dovrebbe avvenire secondo criteri rigorosi in quanto essa prevede che l'esenzione si applichi nel solo caso in cui l'immobile sia destinato esclusivamente alle attività culturali o sia utilizzato per lo svolgimento delle attività di religione di cui all'art. 16, lett. a) della l. n. 222/1985, nonché alle relative pertinenze, per la cui individuazione non si dovrebbe deflettere dalla definizione civilistica»¹⁶.

Fermiamo qui i riferimenti storico-normativi e passiamo ora ad analizzare, nel concreto, l'Ordinanza n. 2899 del 2024 emessa dai Supremi Giudici di Piazza Cavour della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, cercando di comprendere il come ed il perché si è giunti ad un pronunciamento di accoglimento del ricorso proposto dalla Agenzia delle Entrate Provinciale di Perugia, con conseguente cassazione e rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado dell'Umbria.

3. *L'Ordinanza n. 2899/2024 della Sezione Tributaria della Corte Suprema di Cassazione*

Evitando di appesantire oltre il dovuto il presente commento, omettiamo di riportare pedissequamente le fasi del processo, rimandando alla lettura delle sentenze di Primo e Secondo grado del giudizio di cui trattasi concentrando, vice-

¹⁶ L. Decimo, *Templa moderna: i luoghi di Dio. La disciplina giuridica degli edifici di culto*, Napoli, 2021, 96-97.

versa, la nostra attenzione, sul giudicato di legittimità del quale si è occupato la Sezione Tributaria della Suprema Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 2899 decisa il 14 dicembre 2023 e pubblicata il successivo 31 gennaio 2024 con la quale, all'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Perugia, viene riconosciuta la fondatezza del proposto ricorso, avverso il resistente–controricorrente Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero di Todi Orvieto il quale, per gli anni 2011 e 2012, aveva omesso il pagamento dell'IRES a mente delle agevolazioni di cui all'art. 6, comma 1, lett. c) del d.P.R. n. 601 del 1973¹⁷.

Non si ritiene opportuno altresì, in questa sede, analizzare le eccezioni sollevate nel controricorso dall'Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero di Todi Orvieto, che rimandano alle norme del codice di procedura civile a proposito della inammissibilità del ricorso con riferimento alla presunta mancata specificità del rinvio agli atti processuali, ed alla omessa censura della *ratio decidendi* da parte della Agenzia delle Entrate, atteso che il nostro compito è quello di indagare se, quando e come ricorrono e vengono applicate alcune specifiche esenzioni a favore degli enti ecclesiastici¹⁸.

Prendendo le mosse proprio dal d.P.R. n. 601 del 1973, la motivazione assunta dei Supremi Giudici sposa il criterio espositivo proposto dalla ricorrente Agenzia delle Entrate con il quale, nella narrazione dei fatti declinati nell'atto processuale, denuncia anche la violazione e falsa applicazione dell'articolo 7, n. 3, degli Accordi di Villa Madama del 1984, ratificati dalla Legge 25 marzo 1985, n. 121, e degli artt. 15-16 della Legge n. 122 del 1985, nonché dell'art. 53 della Costituzione, in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3 del codice di procedura civile¹⁹.

Infatti, nel richiamato ricorso, condiviso dalla Suprema Corte di Cassazione, viene messa in primo piano la circostanza che l'agevolazione tributaria, perché possa operare nella direzione invocata dall'Ente necessita, oltre alla qualifica in sé e per sé, anche dell'attività effettivamente svolta, compito quest'ultimo condotto in autonomia dall'Autorità tributaria locale all'uopo preposta la quale, per parte sua, accerterà se l'Ente abbia oppure no svolto attività diversa da quella di religione o di culto, come recita, del resto, il richiamato art. 7, comma 3, dell'Accordo tra Santa Sede e Stato Italiano di cui alla Legge n. 121 del 1985²⁰.

Nei motivi della decisione del Supremo Consesso, viene ricordato che «[...] la natura dell'attività non può essere presunta né si può ritenere presuntivamen-

¹⁷ Per una visione più ampia del tema si rinvia a C. Elefante, *Fiscalità di vantaggio ed economia sociale religiosa nella dinamica dei rapporti tra diritto eurocomunitario e diritto interno. Principi consolidati ed applicazioni controverse*, in *Quad. dir. e pol. eccl.*, 2017, 3, 665-682.

¹⁸ Chi fosse interessato agli aspetti processual-civilistici con particolare riferimento al sistema tributario, può consultare il volume di F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020.

¹⁹ N. Pollari, A. Iacopino, T.E. Faenza, *Compendio di diritto tributario*, Roma, 2024, 127 ss.

²⁰ P. Floris, *Apertura e destinazione al culto*, in D. Persano (a cura di), *Gli edifici di culto tra Stato e confessioni religiose*, Milano, 2008, 71 ss.

te accertato che i proventi della riscossione dei canoni di locazione siano destinati in ogni caso a integrare il compenso percepito dai sacerdoti senza che l'ente abbia mai dimostrato l'effettiva destinazione dei proventi; l'errore commesso è individuato nell'aver CTR in sostanza ritenuto che l'attività di locazione degli immobili e di un'azienda agraria, attraverso una struttura amministrativa composta da dipendenti a tempo indeterminato, costituirebbe di per sé attività strumentale meritevole dell'esenzione, finendo per attribuire a quest'ultima, nel caso di specie, natura di agevolazione soggettiva, peraltro in contrasto con i principi comunitari»²¹.

Sono di supporto ai ragionamenti portati avanti dai Supremi Giudici di piazza Cavour per dare conto della decisione assunta, alcuni specifici precedenti giurisprudenziali e, in particolare, il richiamo alla sentenza di Cassazione n. 25586/2016, sottolineando che, ai fini del riconoscimento dell'agevolazione dell'articolo 6 d.P.R. n. 601 del 1973, non sia sufficiente il mero requisito soggettivo, cioè quello di svolgere attività di beneficenza, istruzione etc. per come analiticamente riportato nell'atto costitutivo che lo qualifica, ma che nel concreto, poi, l'ente eviti di perseguire il procacciamento dei mezzi economici rivestendo, in tal caso, un carattere di tipo commerciale in via esclusiva se non addirittura principale, finendo per essere classificato, il fine, come attività diversa tradendone dunque il vero scopo, quello di religione o di culto e, per ciò stesso, soggetta all'ordinaria tassazione, senza se e senza ma²².

In fondo, viene ad essere rimarcata la circostanza che, per l'ente "esente", non può qualificarsi quell'attività volta al procacciamento dei mezzi economici quando «per la intrinseca natura di essa o per la sua estraneità rispetto al fine (di religione o di culto), non sia con esso coerente in quanto indifferentemente utilizzabile per il perseguimento di qualsiasi altro ed ulteriore fine; quando si tratti, cioè, di un'attività volta al procacciamento di mezzi economici da impiegare in una ulteriore attività direttamente finalizzata, quest'ultima, al culto o alla religione», e ciò vuol dire essenzialmente che l'esistenza del fine di religione o di culto rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente per la spettanza della agevolazione fiscale in quanto il beneficio non è applicabile solo in ragione della qualificazione soggettiva dell'ente, bensì anche in considerazione dell'elemento oggettivo cioè, nel concreto, dal tipo di attività che effettivamente viene svolta²³.

Lo ha messo molto bene in vista, nero su bianco, la ricordata sentenza n. 25586/2016 della Cassazione, quando ha sottolineato, in motivazione, che le norme agevolatrici, come quelle previste per gli enti con finalità di religione o di culto, sono norme eccezionali e, in quanto tali, di stretta interpretazione, ripren-

²¹ V. Cass. civ., ord. 31 gennaio 2024 n. 2899, 3.

²² P. Consorti, *Diritto e religione*, cit., 247-254.

²³ *Ibidem*, 4.

dendo un parere del Consiglio di Stato il quale ribadiva che «l'agevolazione può configurarsi solo in ragione della considerazione della attività che determinate categorie di contribuenti svolgono»²⁴.

I Supremi Giudici di piazza Cavour spostano, poi, la loro attenzione sulla natura dell'Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero, oltre a valutare, nel concreto, la possibilità di considerare l'attività di concessione a terzi la locazione di immobili, come strumentale e diretta al fine statutario, chiarendo, quanto agli Istituti Diocesani per il Sostentamento del Clero, che possono essere civilmente riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili, rientrando nella fattispecie di ente ecclesiastico e che il riferimento normativo rimanda agli artt. 21, 22 e 1-5 della legge 20 maggio 1985, n. 222²⁵.

Non bisogna trascurare di ricordare, poi, che è il canone 1274 del codice di diritto canonico a specificare che «nelle singole diocesi ci sia un istituto speciale che raccolga i beni o le offerte, al preciso scopo che si provveda al sostentamento dei chierici che prestano servizio a favore delle diocesi, a norma del canone 281, a meno che non si sia provveduto diversamente», circostanza replicata, con minime variazioni, dall'art. 21 della legge 20 maggio 1985, n. 222, nel quale è detto che in ogni diocesi «venga eretto, entro il 30 settembre 1986, con decreto del Vescovo diocesano, l'Istituto per il Sostentamento del Clero», mentre il successivo art. 24, comma 1, specifica che dal 1° gennaio 1987 ognuno di essi provveda, in conformità con lo statuto, ad assicurare, «nella misura periodicamente determinata dalla Conferenza Episcopale Italiana il congruo e dignitoso sostentamento del clero che svolge servizio in favore della relativa diocesi»²⁶.

I Giudici Supremi, richiamano gli articoli 27-38 della legge 20 maggio 1985, n. 222, i quali disciplinano, a vario titolo, tutta una serie di situazioni che abbracciano più campi, spaziando dalla previdenza sacerdotale, all'integrazione economica eventualmente spettante ai sacerdoti della diocesi con i redditi del proprio patrimonio, (salvo l'intervento dell'Istituto centrale qualora non fossero sufficienti), all'assistenza nei casi di abbandono dell'abito talare per quei soggetti privi di alcun sostentamento, all'estinzione delle mense vescovili, dei benefici capitolari, parrocchiali, vicariali curati, o comunque denominati, esistenti nelle diocesi, al momento dell'emanazione del decreto di erezione di ciascun singolo istituto, il quale, poi, una volta incamerato il relativo patrimonio si occuperà, di conseguenza, dell'alienazione dei beni, ed anche degli immobili entro i limiti, tuttavia, fissati dalla legge²⁷.

²⁴ Cons. Stato, parere dell'8 ottobre 1991, n. 1296 (consultabile sul sito www.iusinitinere.it).

²⁵ M. Tedeschi, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Torino, 2010, 219-225.

²⁶ M.C. Folliero, A. Vitale, *Diritto ecclesiastico. Elementi. Principi non scritti. Principi scritti. Regole. Quadro 2, I principi scritti*, Torino, 2013, 141-170.

²⁷ A. Bettetini, A. Perego, *Diritto ecclesiastico*, Padova, 2023, 127-157.

L'Ordinanza in commento, richiama un precedente della Corte di Cassazione del 30 luglio 2019 n. 20480, con il quale si specifica che, dal complesso delle disposizioni di cui alla legge 20 maggio 1985, n. 222, il legislatore non ha inteso escludere che l'Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero, accanto alle attività di religione o di culto, possa, poi, nel concreto, assumere ulteriori compiti, anche di natura e rilevanza economica e commerciale, indirizzata alla produzione dei redditi del proprio patrimonio con i quali provvedere alle necessità dell'apparato clericale (previdenza, assistenza, remunerazione etc.), negando tuttavia, questo c'è da sottolinearlo, fini di concorrenzialità di mercato²⁸.

È proprio quest'ultimo aspetto, quello cioè dell'esercizio "commerciale" e di impresa ad essere oggetto del contendere in quanto è da escludersi che l'ente ecclesiastico pur prevedendo, legittimamente si intende, il ricorso al reperimento dei fondi necessari per il raggiungimento dei propri fini tramite il godimento patrimoniale dei beni dei quali è detentore, non potrà nel contempo, tuttavia, dedicarsi ad una qualsiasi attività organizzata in forma di impresa e, conseguentemente, impiegare le proprie strutture ed i propri mezzi con fini di concorrenzialità sul mercato avvalendosi, altresì, di ulteriori strumenti usualmente adottati dagli operatori economici di professione, come può essere, ad esempio, il caso di una capillare e massiccia campagna pubblicitaria²⁹.

Ecco allora che, la verifica da parte degli apparati della Amministrazione statale con competenze nel campo delle fiscalità e dei tributi, è mirata proprio ad accertare se il "mero godimento" degli immobili posseduti dagli enti ecclesiastici, attraverso i quali si procurano i mezzi sufficienti per i propri obiettivi, non siano, invece, indirizzati ad "altre" attività, tradendo la finalità di religione o di culto, anche con riferimento all'aspetto riferito al Sostentamento del Clero ed alle altre attività istituzionali per come analiticamente declinate nell'atto di costituzione³⁰.

Sulla base dei richiamati dubbi, l'Ordinanza n. 2899/2024 della Suprema Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, nel ribadire ulteriormente che, il godimento in chiave meramente conservativa del patrimonio immobiliare, i cui proventi «costituiscono i mezzi necessari per il perseguimento dello scopo principale», non deve porsi in contrasto con le finalità ideali e non economiche perseguite dall'ente, ha ritenuto di accogliere il ricorso proposto dalla Agenzie delle Entrate, cassando la sentenza impugnata e rinviando alla Corte di Giustizia Tributa-

²⁸ Consultabile su www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/rassegna_mensile_luglio-2019.pdf.

²⁹ Si rinvia al saggio di G. Rivetti, *Declino del sistema concordatario e progressiva affermazione di una regolamentazione statale (unilaterale) in materia di enti e attività diverse. Profili tributari*, in A. Fuccillo, L. Decimo (a cura di), *Gli enti religiosi. Tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, Napoli, 2022, 187-203.

³⁰ G. D'Angelo, *Il favor fiscale dell'ente ecclesiastico-religioso "imprenditore sociale" nella prospettiva del divieto europeo di aiuti di Stato: conferme problematiche della recente giurisprudenza UE in tema di esenzione IMU/ICI*, in *Quad. dir. e pol. eccl.*, 2016, 3, 661 ss.

ria di Secondo Grado dell'Umbria «in diversa composizione per un nuovo esame, anche delle questioni assorbite, e cui domanda di provvedere sulle spese del giudizio di legittimità»³¹.

4. *Considerazioni conclusive*

Qualche tempo fa, intervenendo in un ideale dibattito che aveva come oggetto proprio le esenzioni fiscali degli enti cattolici, richiamando quanto avessero deciso alcuni pronunciamenti di provenienza comunitaria, concludevo affermando, che la concessione di una esenzione fiscale a favore di un ente religioso appartenente, nella circostanza, alla Chiesa cattolica, per opere realizzate in un immobile destinato all'esercizio di attività prive di finalità strettamente religiose, rimanda ai divieti specifici per come declinati nella legislazione di riferimento se ed in quanto, aggiungevo, le attività dei predetti enti avessero rivestito il carattere commerciale e/o di impresa in forma concorrenziale e proiettate nel gioco di un mercato "aperto", circostanza quest'ultima, specificavo, che avrebbe comportato, da parte delle Autorità statali, interventi correttivi nella direzione di escludere l'invocato beneficio fiscale procedendo alle rituali tassazioni, a nulla valendo, altresì, il richiamo ad alcune norme del Trattato del Laterano, quand'anche c'è da aggiungere, fossero state fatte salve alcune specifiche attività "esenti"³².

Non vorrei dire, ma quasi tutti i giudizi che vedono coinvolti gli enti ecclesiastici, hanno come "petitum" la richiesta della esenzione tributaria, invocando il fine di religione o di culto, pur in presenza di acclamate circostanze messe in luce, dopo le verifiche del caso, dagli uffici territoriali delle Amministrazioni statali all'uopo preposte, che ne tradiscono il fine³³.

Così è stato anche nel caso della Ordinanza n. 2899/2024 che si è inteso annotare, con la quale i Supremi Giudici della Sezione Tributaria, hanno messo l'accento sul fatto che, l'esistenza del fine di religione o di culto dell'ente rappresenta una condizione necessaria ma non sufficiente per la spettanza delle agevolazioni in quanto, il "beneficio" assume rilevanza anche sotto l'aspetto oggettivo che, nel caso di specie, è materialmente rappresentato dal tipo dell'attività svolta dall'Istituto Diocesano per il Sostentamento del Clero di Todi-Orvieto.

Infatti, concludendo le minime riflessioni che si intendono d'invito ad una più approfondita disamina del problema, il punto focale di tutta la questione sul-

³¹ Cfr. Cass. civ., ord. 31 gennaio 2024 n. 2899, 7.

³² Sul punto si rimanda L. Salvini (a cura di), *Diritto tributario delle attività economiche*, Torino, 2022.

³³ Cfr. in generale E. Bani, P. Consorti (a cura di), *Finanze vaticane e Unione europea. Le riforme di papa Francesco e le sfide della vigilanza internazionale*, Bologna, 2015.

la quale si è maggiormente soffermata la Ordinanza in discussione ha riguardato in primo luogo l'aspetto riferito al mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento dei fondi necessari per il raggiungimento dei preposti fini, risolvendosi, in ultima analisi, nella pura e semplice riscossione dei canoni, senza però, una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento del risultato economico, cioè a dire, valutando e verificando nel concreto da parte degli uffici locali del fisco, che la gestione patrimoniale del predetto ente Diocesano per il Sostentamento del Clero, non assumesse i caratteri della concorrenzialità che, lo ricordiamo, sono propri delle regole che dominano i mercati e la libera circolazione dei beni³⁴.

Insomma, in ipotesi di mero godimento degli immobili, occorre che i relativi proventi maturati siano finalizzati esclusivamente per le attività di religione o di culto ai quali il predetto ente è votato ma, qualora lo stesso ente risultasse svolgere anche altre attività diverse, con l'aggiunta di impiego delle strutture e dei mezzi, il tutto organizzati e finalizzati all'esercizio che regola la concorrenzialità sul mercato, allora, in questi casi, le invocate agevolazioni fiscali esenti, difficilmente possono trovare una qualche giustificazione e men che mai un legittimo accoglimento nelle aule dei Tribunali.

³⁴ M. Cian (a cura di), *Manuale di diritto commerciale*, Torino, 2021.

Faustino de Gregorio - Abstract

Alcune considerazioni in tema di esenzione fiscale a proposito della vexata quaestio che ha come protagonista l'ente con finalità di religione o di culto

Viene evidenziata la circostanza che, al fine di ottenere le esenzioni fiscali, la gestione patrimoniale dell'ente Diocesano per il Sostentamento del Clero, non può assumere i caratteri della concorrenzialità i quali, si ribadisce, sono propri delle regole che dominano i mercati e la libera circolazione dei beni per cui, in presenza di tali circostanze, gli invocati benefici non operano.

Some considerations on the subject of tax exemption regarding the vexed question that has as its protagonist the entity with religious or cult purposes

It is highlighted that, in order to obtain tax exemptions, the asset management of the Diocesan entity for the Support of the Clergy cannot assume the characteristics of competition which, it is reiterated, are typical of the rules that dominate the markets and the free circulation of goods, so that, in the presence of such circumstances, the invoked benefits do not operate.