

GIANCARLO CIOPPI

SOGGETTIVITA' TRIBUTARIA E PROBLEMI FISCALI
DEGLI ENTI ECCLESIASTICI

SOMMARIO: 1. Gli Enti Ecclesiastici e il fattore tributario fino al 1984. — 2. Affari di culto e fini degli Enti Ecclesiastici. — 3. L'accordo 18 febbraio 1984 e l'articolo 20 Costituzione. — 4. I fini di religione o di culto, mutamento degli Enti Ecclesiastici. — 5. La tematica tributaria e fiscale degli Enti Ecclesiastici e l'eguaglianza tra persone giuridiche.

1. — Il principio della equiparazione, agli effetti tributari, del fine di culto e di religione con i fini di beneficenza e istruzione, espresso nell'art. 29 lettera h) del Concordato 11. febbraio 1929, — della norma cioè che « si sofferma a fissare taluni principi destinati a regolare la condizione giuridica di varie categorie di enti ecclesiastici » (1) — costituisce il cardine fondamentale del diritto ecclesiastico-tributario dai Patti del Laterano all'Accordo di modifica 18 febbraio 1984.

In tal guisa è possibile anzi affermare che lo Stato — nell'arco di tempo inter pattizio sopra cennato (1929-1984) — si era generalmente servito dello strumento dell'esenzione fiscale per raggiungere e soddisfare altri fini di carattere extrafiscale ritenuti socialmente utili e di pubblico interesse, fra i quali rientravano da sempre e sicuramente quelli della beneficenza, dell'istruzione, del culto e della religione cattolica. Perentoriamente soltanto la nuova legislazione pattizia ha posto il criterio rigido e inflessibile per cui « gli enti della Chiesa cattolica sono riconosciuti come 'enti ecclesiastici' quando abbiano un fine di religione o di culto che sia 'costitutivo ed essenziale' ». Con l'aggiunta includibile che « tale fine è riconosciuto *ipso iure* come proprio di quegli enti che fanno parte della Costituzione gerarchica della Chiesa, degli istituti religiosi e dei seminari » e coerentemente, nell'ambito procedurale degli accertamenti dell'autorità governativa, che preludono agli orientamenti dell'autorità tributaria, « in tali ipotesi, il fine costitutivo ed essenziale o di religione o di culto è presunto *iuris et de iure* » (2).

(1) T. MAURO, *Enti ecclesiastici (dir. eccl.)*, in *Enc. dir.*, XIV, Milano, 1965, p. 1005.

(2) F. FINOCCHIARO, *Diritto Ecclesiastico*, Bologna 1986, p. 186.

Ma se questo è il punto di arrivo del « *concordato socialista* » (3) in materia tributaria applicata agli enti ecclesiastici e di svolgimento analitico del quadro di ingerenza concettuale e pragmatica di un linguaggio che si snoda dai termini « culto » e « religione » a quelli « assistenza » e « beneficenza »; questo per altro non è esattamente l'intendimento politico e la lettera normativa del « *concordato fascista* » (4).

Operando un'indagine retrospettica, si vede infatti come non poche disposizioni di legge favorivano nella stessa misura la pubblica beneficenza, l'istruzione ed il fine di culto e di religione: a tal proposito basterebbe ricordare la legislazione in tema di danni di guerra (l. 10 agosto 1950, n. 784); i provvedimenti concernenti la ricostruzione degli edifici di culto, assistenza, beneficenza ed educazione nell'Archidiocesi di Messina (r.d.l. 16 luglio 1936, n. 1592; l. 12 giugno 1931, n. 917; r.d.l. 20 marzo 1930, n. 301); i provvedimenti che concedevano il contributo statale per la riparazione degli edifici di culto e beneficenza danneggiati da terremoti o da alluvioni ed altri provvedimenti simili.

L'art. 29, lettera h) del Concordato disponeva, come è noto, che: « ferme restando le agevolazioni già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è, a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione ».

Un primo esame della norma conduce anche oggi, come ieri, in maniera diretta e pertinente ai rilievi che la dottrina ha del resto giustamente proposto non senza aver disquisito sul rapporto tra enti-soggetti ed enti-patrimonio (5):

— l'equiparazione presenta carattere *unilaterale*, ossia è posta

(3) Cfr. G. MOLteni MASTAI FERRETTI, *Stato etico e Concordato socialista*, Milano 1986, p. 324 ss.

(4) Cfr. P. SCOPPOLA, *Il Concordato del 1929. Profilo storico*, in *Concordato 1984: premesse e prospettive* (atti Convegno di Arezzo gennaio 1985), Urbino 1985, p. 16.

(5) Le osservazioni generali sono riscontrabili soprattutto in G. CATALANO, *Sulla equiparazione agli effetti tributari del « fine di culto o di religione » con i fini di « beneficenza e istruzione »* in *Dir. Eccl.*, 1952, p. 3 ss.; mentre un interessante raffronto tra enti ecclesiastici che sono soggetti ed enti ecclesiastici il cui patrimonio offre già il fulcro della soggettività può leggersi in M. CONDORELLI, *Disposizioni modali dirette alla fondazione di enti e controllo sugli acquisti delle persone giuridiche*, in *Scritti in onore di A. C. Jemolo*, Milano, 1963, vol. I, p. 243.

ad esclusivo vantaggio degli enti con fini di culto o di religione; infatti mentre ad essi si estendono le agevolazioni tributarie concesse agli istituti di beneficenza e d'istruzione, per contro a questi ultimi non si applicano le esenzioni specificatamente accordate ai primi;

— l'equiparazione ha carattere *permanente*, in quanto si concreta nell'estensione agli enti con fini di culto e di religione non soltanto delle agevolazioni tributarie accordate agli enti di beneficenza e istruzione anteriormente all'entrata in vigore del Concordato, ma anche di quelle concesse successivamente;

— l'equiparazione ha carattere *automatico*, giacché ogni esenzione accordata agli istituti di beneficenza e istruzione deve ritenersi automaticamente estensibile agli enti con fine di culto e di religione, senza che sia necessario un richiamo legislativo « ad hoc ».

Se ne deduce, da quanto sopra, che ai sensi dell'art. 29, lettera h) del Concordato si allargava, rispetto alla precedente legislazione, la sfera di applicabilità delle agevolazioni tributarie dagli enti con fini di carità ed educazione a quelli con fini di culto e di religione, aumentando così i destinatari o meglio i beneficiari delle norme stesse (6).

Nel merito, il Ministero delle Finanze, già con la Circolare n. 92127 del 10 aprile 1930 fece un'elencazione quanto mai ampia degli Enti ammessi a godere del beneficio concordatario, comprendendovi « non solo quelli che hanno vera e propria natura di beneficio come le mense vescovili, i benefici parrocchiali, coadiutoriali, le prebende, le quote curate etc. ma anche quelli privi di questo carattere, come i capitoli, le fabbricerie, i seminari, i santuari etc.

(6) Utilissimi riscontri a quanto sopra espresso si possono ravvedere nelle trattazioni più recenti riservate agli argomenti specifici dell'assistenza, della beneficenza e dell'istruzione religiosa, ovviamente con riferimento ai tempi magari delle bozze di revisione del Concordato 1929 ma non dell'Accordo siglato nel 1984. Tra i più significativi: G. DALLA TORRE, *L'attività assistenziale della Chiesa nell'ordinamento italiano*, Milano 1977; V. TOZZI, *Riforma amministrativa e interessi religiosi. Il riassetto dell'assistenza e della beneficenza*, Napoli 1983; S. JANEZ CARRATU', *Assistenza sanitaria e istituzioni ecclesiastiche*, Napoli 1983; L. VANNICELLI, *Servizio sanitario e libertà religiosa nell'ordinamento italiano*, Milano 1985. Per problemi anche connessi al diritto del lavoro, cfr. R. BOTTA, *Il lavoro dei religiosi*, Padova 1984; e per confrontazioni con religioni diverse dalla cattolica cfr. V. TOZZI, *Assistenza religiosa e diritto ecclesiastico*, Napoli 1985.

o comunque qualsiasi altro ente, che pur non essendo amministrato da ecclesiastici, si proponga tuttavia il fine di culto ».

Stando quindi ai criteri interpretativi soprarichiamati, sembra si possa tranquillamente concludere che tutti i tipi di enti ecclesiastici erano potenzialmente ammessi al beneficio concordatario.

Diciamo « potenzialmente » giacché non era sufficiente la qualità di ente ecclesiastico perché si potesse fare luogo alla equiparazione, bensì occorreva l'*effettiva ricorrenza del fine di culto* o di religione nel singolo atto o bene soggetto al tributo.

Questa specificità è da ritenersi, infatti, fondamentale e può trovare ad esempio anche conferma nell'esclusione dalle agevolazioni tributarie delle donazioni a favore di enti ecclesiastici di fatto che entro un anno dal giorno in cui il testamento è divenuto eseguibile non abbiano fatto istanza per ottenere il riconoscimento (articolo 600 cod. civ.). Dello stesso indirizzo anche la più recente Riforma tributaria che ha preceduto l'Accordo Craxi-Giovanni Paolo secondo del 1984, la cui legge di delega, innovando l'intero sistema fiscale attraverso l'introduzione dell'IVA, dell'IRPEF, dell'ILOR, IRPEG e INVIM (7) e la contemporanea abrogazione delle vecchie imposte dirette e indirette esistenti, aveva introdotto anche il principio che gli enti ecclesiastici non riconosciuti, in quanto rientranti fra le associazioni, enti e organizzazioni di beni o di persone che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, erano soggetti d'imposta allorché svolgessero attività commerciale e limitatamente all'attività stessa.

Questo basilare principio ha permesso implicitamente di superare le antiche diatribe tra presupposti soggettivi che la norma concordataria sembrava avere dato vita e presupposti oggettivi, da accertarsi di volta in volta in relazione al singolo atto, negozio o bene soggetto al tributo, ed a prescindere dalla qualità di ente ecclesiastico riconosciuto.

Per gli enti ecclesiastici riconosciuti valeva invece, ai fini delle imposte dirette, l'agevolazione di cui all'art. 6 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 e consistente nella riduzione a metà dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (8).

(7) Per questo punto cfr. M. POLI, *L'INVIM e gli enti ecclesiastici*, in *Giur. ital.*, 1982, III, 2, 5.

(8) Per il riconoscimento e la ricognizione degli enti ecclesiastici, nella sfera dell'ordinamento statale, prima ancora di evidenziarsi il problema della valutazione

Va detto quindi subito e senza mezzi termini che tutta l'attività degli enti ecclesiastici non prettamente religiosa era attratta — al pari di quella religiosa — in una sfera di privilegio fiscale che contrasta fortemente col principio di eguaglianza tributaria sancito dalla Costituzione (art. 53) ancorché un tale privilegio fosse legittimato dai Patti Lateranensi.

È vero che l'art. 7 della Costituzione oltre ad affermare che: « Lo Stato e la Chiesa cattolica, sono, ciascuno nel proprio ordine indipendenti e sovrani » sancisce anche che: « I loro rapporti sono regolati dai Patti Lateranensi », ma ciò non pare possa condurre a ritenere che tutta l'attività non prettamente religiosa esercitata dagli Enti ecclesiastici (ivi compreso la beneficenza e l'istruzione ed anche l'assistenza), ancorché protesa verso il fine di culto e di religione, quale estrinsecazione primaria sua propria, fosse da escludere *tout court* dall'imposizione fiscale, ben potendosi verificare (ed in pratica si verificava) che alcuni enti ecclesiastici (o parecchi?) esercitassero delle vere e proprie attività industriali e commerciali, allo scopo s'intende di incrementare il reddito destinato in ultima analisi a scopi religiosi (9).

Al riguardo è sufficiente ricordare: la fabbricazione di prodotti artigiani e industriali (ed es. d'arte sacra), gestioni editoriali, laboratori, mense, ristoranti popolari, alberghi e posti di ristoro per pellegrini, ritrovi congressuali, attività tutte troppo frequentemente espo-

del reddito di tali persone giuridiche e della riduzione o riducibilità delle imposte sul reddito stesso, era emerso il problema dell'esordio dell'« ecclesiasticità riconosciuta » dell'ente. Con attenzione alle conseguenze della normativa introdotta pattiziamente nel 1984 scrive infatti G. MELEGARI, *Riflessioni sugli enti ecclesiastici ed i loro beni dopo la legge n. 222/1985*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, Padova 1985, p. 111. « Mentre dal riconoscimento della qualifica di ente ecclesiastico consegue, con decorrenza dalla data di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale dei relativi decreti, l'acquisto della personalità giuridica, per l'attribuzione della piena capacità giuridica è necessaria un'ulteriore formalità: l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche. Il riferimento al registro-inventario previsto dall'art. 22 della legge n. 48/1929 viene spontaneo, con l'immediata percezione dell'importanza delle innovazioni introdotte, come premessa per ulteriori riforme, che potrebbero rendere il registro idoneo strumento di pubblicità di tutte le vicende delle persone giuridiche ai fini dell'accertamento della loro capacità di agire ».

(9) Si è giustamente rilevato che non esiste una precisa disposizione di legge ed è insufficiente lo stesso art. 5 legge n. 848 di applicazione dei Patti Lateranensi per cogliere e definire le attività « economiche » di enti ecclesiastici: cfr. T. MAURO, *Enti ecclesiastici*, cit., p. 1031.

ste, oltre che a difficili inquadramenti fiscali, anche a fragili giustificazioni funzionali, se è vero che anche i mezzi terreni dovevano e debbono condurre fini superiori strettamente collegati alla *salus animarum*.

Questa forma di esclusione da ogni controllo statale, specialmente per gli enti ecclesiastici di fatto, ma non solo per questi, aveva tutta l'aria di una sorta di immunità fiscale che poneva certi Enti ecclesiastici in posizione di sicuro privilegio rispetto ad altre categorie che pur prevedendo nei loro statuti l'assoluta mancanza del fine di lucro (vedasi i Consorzi, le Cooperative e simili) e, ancor più, rispetto a quelle categorie che esercitavano attività commerciale o industriale o di istruzione privata. Indirettamente un tale indirizzo aveva lo stesso segno del contributo statale in favore di determinate categorie o attività ma, diversamente da queste, non subivano alcun controllo programmato da parte dell'Autorità Fiscale, anche a cagione del vincolo di cui all'art. 30 del Concordato, secondo cui: « La gestione ordinaria e straordinaria dei beni appartenenti a qualsiasi istituto ecclesiastico ed associazione religiosa ha luogo sotto la vigilanza ed il controllo delle competenti autorità della Chiesa, escluso ogni intervento da parte dello Stato italiano... » (10).

2. — Anche per le considerazioni che più avanti emergeranno vale la pena di ricordare che in tempo ante-1984, presso il Ministero dell'Interno era già operante una DIREZIONE GENERALE DEGLI AFFARI DI CULTO, istituita con D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616. Questa però appariva solamente rivolta a regolare il flusso dei contributi economici dello Stato connessi ad una certa linea di politica ecclesiastica, senza alcuna forma di coordinamento, ispezione e controllo idonee per garantire l'efficienza dei servizi (ad es. nel campo dell'assistenza e dell'istruzione); il rispetto di standards minimi e di regole inderogabili a tutela della dignità umana, della sicurezza e della libertà; impedire deviazioni dai fini istituzionali, malversazioni, sperperi, cattive amministrazioni e così via. E ciò anche se questa stessa legge distingueva invece « gli enti che svolgono la loro attività in tutto il territorio nazionale, o almeno in quelli di più Regioni, da quelli che operano nell'ambito di una Regione, stabilendo il passaggio dei beni e l'estinzione degli enti, là dove c'è stato il

(10) Ampi sviluppi su questo tema in G. MOLteni MASTAI FERRETTI, *L'amministrazione dei benefici ecclesiastici*, Milano 1974, p. 165 ss.

passaggio alle Regioni di tutte le funzioni » (11) in virtù della stessa legge delega che avrebbe avviato il noto discorso sulle IPAB (12).

Questa *Direzione Generale degli Affari di Culto*, nata per effetto del D.P.R. sopraindicato, dalla fusione delle preesistenti due direzioni generali: quella di *Culto* e quella del *Fondo per il culto*, si proponeva retta da un Prefetto e articolata nelle seguenti dieci divisioni, a partire dal 1° ottobre 1977:

1) *Divisione Affari Generali*: la quale trattava, fra l'altro, « questioni di massima concernenti l'applicazione del Concordato e del Trattato con la S. Sede, misure a tutela della sovranità dello Stato Città del Vaticano, piccole rettifiche di territori di diocesi, gradimento del Governo per la nomina di Ordinario Militare, vicari e ispettori, questioni connesse con l'assistenza spirituale alle forze armate dello Stato, problemi riguardanti il clero, rapporti con il Ministero degli Esteri e con la Nunziata Apostolica »;

2) *Ufficio studi, Legislazione e Contenzioso*: cui erano affidati anche gli « affari costituzionali »;

3) *Divisione Affari Patrimoniali*: con competenza circa « provvedimenti concernenti costruzione, manutenzione ordinaria e straordinaria di edifici di proprietà anche non destinati al culto, alienazioni, acquisti e cessioni in uso, provvedimenti di retrocessione e concessione in uso di edifici e chiese ex conventuali, procedimenti relativi a espropriazioni, affranchi, servitù varie, canoni enfiteutici, censi livelli »;

4) *Divisione congrue*: con compiti tutti esposti alla riforma di questo tipo di finanziamento statale e di contributo « alimentare », oggetto di crescenti critiche nel sistema amministrativo dello Stato ma anche nella disciplina canonistica che con il Codex 1983 aveva annunciato la sostanziale fine dell'era beneficiale (13);

(11) A. C. JEMOLO, *Lezioni di diritto ecclesiastico*⁵, Milano 1979, p. 286.

(12) Primi commenti ecclesiastici in: G. DALLA TORRE, *Prime note sull'interpretazione dell'art. 25, sesto comma, D.P.R. 24 luglio 1977, n. 616*, in *Dir. eccl.*, 1978, I, p. 555 ss.; G. MASCIONE, *IPAB e decentramento regionale: problemi attuali di diritto ecclesiastico (e costituzione)*, *ibidem* p. 536 ss.

(13) Quando venne pubblicato il nuovo Codice di Diritto Canonico nel 1983 irrimediabilmente si diffuse l'opinione che un nuovo Concordato avrebbe affrontato in qualche modo l'argomento « congrua » nel quadro di una riforma beneficiale e probabilmente in vista di un progetto finanziario più moderno a sostegno del clero e più in linea con la laicità dello Stato. Anche se con molta prudenza anche il portavoce vaticano sembra orientato in questo senso, ovviamente sulla stretta scorta dell'in-

5) *Divisione interventi per costruzione e restauro edifici del culto*: chiamata a regolare non solo i « contributi per lavoro di restauro e per costruzione ed installazione di impianti e chiese ed edifici ecclesiastici », ma anche quelli per « acquisto, restauro e manutenzione mobili e arredi sacri »;

6) *Divisione sovvenzioni a favore del clero bisognoso e per ufficiatura chiese*, con competenza sulle « sovvenzioni al clero e per spese di ufficiatura delle chiese aperte al culto pubblico e semi-pubblico, nonché sui contributi in favore delle missioni cattoliche italiane all'estero per le spese di ufficiatura e manutenzione delle chiese, per l'istruzione e la beneficenza, nonché per la diffusione del culto e della religione cattolica e sui contributi per restauro e costruzioni di edifici ecclesiastici nazionali all'estero »;

7) *Divisione Riconoscimenti Giuridici e Vigilanza*: che impegnata al « riconoscimento giuridico enti ecclesiastici beneficiari e mutamenti degli stessi, l'imposizione di pensioni e di tributi canonici su benefici ecclesiastici, relativo mutamento e stralci patrimoniali, il riconoscimento di personalità giuridica a chiesa, le fondazioni di culto e di religione, gli istituti religiosi ed enti ecclesiastici e mutamenti degli stessi, le autorizzazioni connesse con i riconoscimenti per l'accettazione di lasciti e donazioni e per l'acquisto di beni immobili a titolo oneroso, la vigilanza sulle chiese palatine, i santuari, le fabbricerie, i riconoscimenti, le soppressioni e le nomine di fabbricerie, confraternite, veneranda Arca di S. Antonio in Padova, Opera Pia di Terrasanta in Napoli e di Sicilia ed enti vari, l'*approvazione bilanci* e conti consuntivi, ed accertamenti contabili, il trattamento economico di cappellani palatini »;

8) *Divisione Affari Patrimoniali Enti Ecclesiastici*: con riguardo alla « tutela sugli enti beneficiari e sulle chiese amministrate da fabbricerie per gli atti eccedenti l'ordinaria amministrazione, le autorizzazioni agli enti ed istituti ecclesiastici ad accettare lasciti e donazioni e ad acquistare beni immobili a titolo oneroso, l'accertamento di responsabilità per danni al patrimonio prebendale e sequestro di temporalità beneficiarie, i registri inventario degli stati patrimoniali

segnamento del Concilio Vaticano secondo: cfr. A. NICORA, *Le novità del Concordato circa gli Enti e i Beni Ecclesiastici e circa il trattamento economico del Clero, in Concordato 1984, premesse e prospettive*, cit., p. 171 ss.

di enti ed istituti ecclesiastici, il controllo sulla gestione delle aziende speciali di culto di Venezia e della Toscana » (14);

9) *Divisione Culti Acattolici*: con competenza per « riconoscimenti giuridici degli istituti di culti acattolici, affari contenziosi, intese di cui all'art. 8 della Costituzione e di cui agli artt. 5 e 6 della legge 22 dicembre 1973, n. 903, approvazione delle nomine dei ministri di culto, vigilanza e tutela, autorizzazioni per gli effetti civili, all'apertura di templi e oratori, problemi attinenti all'assistenza religiosa acattolica ai ricoverati in luoghi di cura e di ritiro, agli internati negli istituti di prevenzione e pena, ai militari, questioni relative al servizio militare dei ministri di culto con nomina approvata e degli studenti delle scuole teologiche riconosciute dallo Stato o delle scuole rabbiniche ugualmente riconosciute, applicazione delle norme sulle comunità israelitiche italiane e sull'Unione delle comunità medesime, pareri sul soggiorno dei missionari stranieri, intese costituzionali in materia ospedaliera, problemi attinenti all'insegnamento religioso nelle scuole »;

10) *Divisione Gestioni Contabili*: che trattava « bilanci di previsione delle entrate e delle spese delle tre aziende di culto, gestione dei fondi di riserva, controllo gestione economato Fondo culto, emissione ruoli di spesa fissa relativi agli assegni di congrua al clero, trattamento economico del clero ex regime austro-ungarico, trattamento di quiescenza del personale già dei ruoli delle Aziende di culto ».

Su quest'ultima divisione gravitavano le tre aziende di culto denominate rispettivamente *Fondo per il culto*, *Fondo speciale per usi*

(14) Bibliografia vastissima della quale si ricorda: F.E. ADAMI, *I controlli canonici e la loro rilevanza nell'ordinamento giuridico italiano*, in *Dir. Eccl.*, 1973, 1, p. 3 ss.; S. BERLINGO' *Il potere autorizzativo nel culto ecclesiastico*, Milano 1974, p. 51 ss.; R. BOTTA, *L'attività degli enti ecclesiastici nei prospetti di revisione*, in *Dir. Eccl.*, 1981, I, p. 31 ss.; A. CONSOLI, *L'attività amministrativa della Chiesa nel diritto italiano*, Milano 1961; S. LARICCIA, *Sulla natura giuridica dell'autorizzazione agli acquisti delle persone giuridiche ecclesiastiche*, in *Dir. Eccl.*, 1967, II, p. 304 ss.; F. MARGIOTTA BROGLIO, *In tema di attività negoziale degli enti ecclesiastici regolari*, in *Dir. Eccl.*, 1963, I, p. 158 ss.; G. MOLTENI MASTAI FERRETTI, *I controlli canonici e l'art. 44 del Concordato*, in *Jus*, 1965, p. 188 ss.; G. SARACENI, *Operazioni bancarie con enti ecclesiastici (problema della rilevanza giuridica dei controlli canonici)* in *Banca, borsa e tit. credito*, 1961, I, p. 60 ss.; E.G. VITALI, *Note in tema di autorizzazione agli acquisti « mortis causa » degli enti ecclesiastici*, in *Jus*, 1966, p. 208 ss.

di beneficenza e di religione della città di Roma e, infine, Patrimoni riuniti ex-economali ovvero Fondi di religione ex austriaci.

Trattavasi di Enti Morali la cui esistenza era il contrassegno di vicende storiche e salvaguardie complesse; Enti in ogni caso civilmente riconosciuti, con distinta gestione e bilanci separati i quali venivano sottoposti annualmente all'approvazione del Parlamento unitamente al Bilancio del Ministero dell'Interno (artt. 19 e 20 legge 27 maggio 1929, n. 848) e con i seguenti compiti:

— *il Fondo per il culto* provvedeva quasi per intero all'integrazione degli assegni in favore dei titolari di Uffici Ecclesiastici (congrue) e cioè in favore degli Arcivescovi di sede metropolitana, Arcivescovi, Vescovi, abati, prelati, canonici, parroci, ecc. nella misura di cui alle più recenti leggi. Il contributo dello Stato erogato al Fondo era di volta in volta fissato nel bilancio dallo Stato;

— *il Fondo speciale per usi di beneficenza e di religione della città di Roma* provvedeva per la città di Roma alle stesse mansioni che il Fondo per il culto esplicava per il restante territorio della Repubblica (15).

Anche in questo caso una voce del bilancio statale fissava di volta in volta il tetto dell'assegnazione;

— *il Fondo patrimoni riuniti ex-economali* provvedeva a sovvenire il clero particolarmente benemerito e bisognoso ed a favorire scopi di culto, di beneficenza e d'istruzione attingendo dall'avanzo netto delle rendite patrimoniali dell'Ente medesimo (art. 56 r.d. 2 dicembre 1929, n. 2262).

Altre contribuzioni si manifestavano annualmente attraverso il Ministero della difesa per la spesa per i Cappellani militari; il Ministero di Giustizia relativamente alla spesa per l'assistenza religiosa nelle carceri (considerata peraltro spesa per l'assistenza morale ai detenuti) e il Ministero dei LL.PP. per la costruzione di nuove Chiese a titolo di particolare contribuzione. Del tutto diversa appariva la

(15) Non è disagevole cogliere il nesso tra questo istituto e la natura speciale della città di Roma. La letteratura sulla « sacralità » dell'Urbe si incentra su due testi che, fino alla sottoscrizione degli Accordi di modifica 18 febbraio 1984, hanno costituito i massimi apporti dottrinali: vedi E. GRAZIANI, *Il carattere sacro di Roma, Contributo alla interpretazione dell'art. 1 cpv Concordato*, Milano 1960; G. CAPUTO, *Il carattere sacro in Roma*, in AA.VV., *Studi per la revisione del concordato*, Padova 1970. Notizie anche in A. RICCARDI, *Roma « Città sacra »*. *Dalla Conciliazione all'operazione Sturzo*, Milano 1979.

presenza dello Stato nei confronti degli Enti ecclesiastici non congruati né congruabili.

Tali enti soggiacevano « ope legis » alle norme del diritto comune, se non anche, e forse prevalentemente, alle norme di diritto canonico (associazioni religiose non riconosciute, enti di fatto, istituti congregazioni, persone giuridiche ecclesiali ecc.) ma nella realtà gravitavano maggiormente (o preferibilmente?) nella sfera del pubblico o del semi-pubblico, non senza determinare difficoltà anche d'ordine classificatorio (16).

Una simile collocazione non va dubbio che li poneva quindi paradossalmente in una posizione di privilegio rispetto ad attività analoghe e le sottraeva anche, di conseguenza, a qualsiasi controllo di natura fiscale, sia perché non risultando essi iscritti, per la maggior parte, nei pubblici registri (Tribunali o Prefetture) l'Amministrazione Finanziaria ignorava completamente la loro esistenza, e sia perché riguardando il loro oggetto sociale principalmente (o esclusivamente) scopi socio-culturali, socio-religiosi, di beneficenza, di assistenza, istruzione ecc., la loro attività veniva ad inquadrarsi, presumibilmente per una scelta politica, fra le categorie ritenute (forse a torto) di scarsa rilevanza fiscale, e ciò per il prevalere del carattere sociale o religioso rispetto ad ogni altro interesse dello Stato.

Questa conclusione (17) della libertà, non disattesa dalla Costituzione del 1946 così come dall'Accordo tra Italia e Santa Sede del 1984, che secondo il diritto dello Stato hanno gli Enti ecclesiastici di svolgere ogni tipo di attività economica, va intesa nel senso che il diritto positivo non ha ancora approntato i mezzi adeguati per impedire una tale attività. Non si deve però pensare che lo Stato non potrebbe reagire ad eccessi anche (o prevalentemente) con la manovra fiscale. Tant'è che quello che era problematicamente annunciato prima del neo-concordato 1984 e della successiva legge n. 222 del 1985, diviene realtà viva e operativa con l'assetto che il « concordato socialista » ha introdotto alla luce dello spirito pluralistico che deve animare il rapporto Stato-Chiesa e della tutela statutale sotto l'aspetto finanziario e fiscale (18).

(16) Ai confini di « pubblico » e « privato », non applicabili agli enti ecclesiastici che sono « *sui generis* », dedica un'osservazione manualistica S. LARICCIA, *Diritto ecclesiastico*, Padova, 1982, p. 179.

(17) Cfr. A. C. JEMOLO, *op. cit.*, p. 280.

(18) Cfr. G. MOLTENI MASTAI FERRETTI, *Stato etico e Concordato Socialista*, cit., più volte sottolinea l'importanza di una visione laica del fenomeno clericale nel

Del resto ogni Concordato è stipulato anche sul presupposto che la struttura della Chiesa evidenzia compiti e fini dei suoi enti, delineati dal CODEX con il proposito di scoraggiare ogni attività non volta a fini strettamente ecclesiastici, per quel bisogno di purificazione e di purità che deve o dovrebbe contrassegnare anche le cose mortali delle Chiese (19).

Pertanto di fronte ad una ingente attività economica svolta da enti ecclesiastici, ed anche di fronte ad un accentuato dominio da parte loro di imprese economiche magari attraverso il possesso di pacchetti azionari, lo Stato potrebbe ritenere decaduto un presupposto del Concordato.

Quello che si viene a calpestare è tuttavia un terreno dove le considerazioni politiche possono più di quelle giuridiche; un esempio del prevalere di quelle su queste era rilevabile, alla vigilia dell'Accordo 1984, nel settore Ospedaliero ed in quello dell'assistenza e beneficenza.

Per il settore ospedaliero, gli interessi economici e sociali, ancor più e prima di quelli religiosi, erano da ritenersi rilevanti poiché « è noto che vi sono congregazioni religiose dedicate alla cura dei malati e con Ospedali propri, ed altresì Congregazioni con fini molteplici, uno dei quali può essere la cura dei malati, in Ospedali di proprietà della Congregazione o gestiti da questa » (20).

Proprio siffatta legge 12 febbraio 1968, n. 132, dopo aver disposto all'art. 1 che è « salva la vigilanza tecnico-sanitaria spettante al Ministero della Sanità, precisava che « nulla è innovato alle disposizioni vigenti per quanto concerne il regime giuridico-amministrativo degli *istituti ed enti ecclesiastici* civilmente riconosciuti che esercitano l'assistenza ospedaliera », tanto che si pensava formulato così il presupposto dell'esistenza di una legge o regolamento in materia, che invece non esisteva. La norma era più correttamente da intendersi nel senso che nulla si era mutato, e questi enti continuavano ad avere il regime di enti ecclesiastici pur avendo loro ospedali. Essi potevano poi secondo detto articolo, ottenere ove forniti dei requisiti pre-

senso di intendere la presenza della rete capillare dei preti e degli enti ecclesiastici come un servizio spirituale per la popolazione e quindi un bene tutelabile dallo Stato senza tuttavia che le premesse filosofiche e politiche confondano l'esigenze fiscali e finanziarie dell'erario e quindi della comunità civile intera.

(19) Cfr. O. GIACCHI, *La Chiesa e le « cose mortali » dopo il Concilio in Chiesa e Stato nell'esperienza giuridica (1937-1980)*, I, Milano, 1981, p. 740 ss.

(20) A. C. JEMOLO, *op. cit.*, p. 28.

scritti dalla legge, di avere i loro ospedali classificati come regionali, provinciali o comunali » (21).

Era stata quindi particolarmente salvaguardata (o privilegiata?) l'attività degli enti ecclesiastici che svolgevano attività ospedaliera ma nulla era stato fatto perché, al pari delle Cliniche private o Ospedali privati, tali enti venissero attratti nella disciplina fiscale ordinaria senza riduzione alcuna dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche obbligo della redazione del bilancio secondo le forme di legge, possibilità di ispezione fiscale al pari di qualsiasi altro ente.

Per il settore assistenza e beneficenza è noto che il legislatore con la ormai famosa legge di delegazione n. 382 del 1975 e l'ancor più famoso D.P.R. 616 del 1977 si era proposto di smantellare quasi del tutto il vecchio sistema assistenziale, attribuendo funzioni, personale e beni delle vecchie IPAB a Comuni e Regioni, e sconvolgendo così un sistema (22) guidato e controllato in sostanza quasi del tutto dalla Chiesa Cattolica. Senonché a seguito del D.L. 19 giugno 1979, n. 209, che ha modificato profondamente l'art. 24 del d. lgs. 616, vennero escluse dal trasferimento ai Comuni le IPAB di ispirazione religiosa per effetto del contenuto dell'art. 3 dello stesso decreto il quale dispose che tale circostanza (quella di istituzione di ispirazione religiosa) sussisteva quando ricorressero congiuntamente i seguenti elementi:

a) che l'attività istituzionale attuale perseguisse indirizzi e finalità religiosi;

b) che risultasse collegata ad una confessione religiosa mediante la designazione negli organi collegiali deliberanti, in forza di disposizioni statutarie, di ministri del culto o di appartenenti a istituti religiosi o di rappresentanti di autorità religiose, e mediante la collaborazione di personale religioso come modo qualificante di gestione del servizio.

Ancora una volta, dunque, il terreno di scontro tradizionale tra Stato moderno (23), che rivendica per sé la materia dell'assistenza, secondo nuovi e diversi criteri e chiesa cattolica, che da sempre, avoca a sé, se non proprio l'esclusività, per lo meno la preminenza rispetto alla materia dell'assistenza e beneficenza, in forza di un suo diritto-

(21) Cfr. ancora A. C. JEMOLO, *op. cit.*, pp. 281-282.

(22) Cfr. G. UGO RESCIGNO, in AA.VV., *Assistenza e beneficenza tra pubblico e privato*, F. Angeli ed., Bologna, 1980, p. 80 ss.

(23) Ancora G. U. RESCIGNO, *op. cit.*, p. 83.

dovere irrinunciabile, si risolveva in favore delle istituzioni con indirizzi e finalità religiose, rafforzando così un sistema di privilegi in contrasto con i principi fondamentali della Costituzione repubblicana che vuole eguaglianza e libertà (artt. 3, 8, 53 e 117 Cost.) e riprivatizzando in pratica ciò che largamente era stato reso pubblico con la legge 3 agosto 1862, n. 753 e legge 17 luglio 1890, n. 6972 (c.d. legge Crispi).

Ulteriori privilegi fiscali, non più compatibili con le continue esigenze economiche dello Stato, erano agevolmente visibili qua e là, talvolta in relazione ai singoli atti (donazioni, trasferimenti di proprietà da ente ecclesiastico ecc.) e talaltra in relazione alle singole imposte (esenzione decennale INVIM, esenzioni settoriali IVA, esenzioni settoriali e riduzioni IRPEG).

Ciò perché una volta ammessa la concezione della chiesa cattolica quale ordinamento giuridico primario, com'è nella nostra Costituzione, non si scorgeva più « la possibilità di considerare gli enti ecclesiastici come chiamati, al pari degli altri enti pubblici, ad integrare e completare l'attività dello Stato, come enti che cooperino con lo Stato a raggiungere i fini di questo » (24).

Ne conseguiva la necessità non solo di « accertare se gli enti ecclesiastici possono svolgere direttamente o indirettamente attività economiche vere e proprie » (25) ma anche di valutare l'opportunità di sopravvivenza (o di proliferazione) di enti che sotto l'etichetta di ecclesiastici esplicano talvolta un'attività privata che si sostituisce a quella pubblica (o di competenza pubblica), col singolare privilegio di godere contemporaneamente di tutti i vantaggi del regime pubblico e di quello privato e di non soffrire nessuno degli svantaggi.

3. — Svolta decisiva in senso laico sul piano politico, in senso moderno sul piano finanziario e fiscale, è quella indubbiamente suggellata dal testo del nuovo patto tra Stato e Chiesa, importante anche per leggere in modo nuovo e più chiaro il dettato della Costituzione del 1946.

Il discorso sugli enti ecclesiastici, formalizzato dall'art. 7 dell'Accordo 18 febbraio e proiettato per vasta gamma di sviluppi alla conclusione dei lavori affidati alla Commissione paritetica prevista

(24) A. C. JEMOLO, *op. cit.*, p. 325.

(25) Cfr. T. MAURO, *op. cit.*, p. 1031, che muove dalle considerazioni previste anche da FERRABOSCHI, *Gli enti ecclesiastici*, Padova, 1956, p. 7 ss.

dalla norma stessa, molto significativamente muove dal richiamo dell'art. 20 della Costituzione italiana.

Già opportunamente il testo del nuovo Concordato aveva compiuto un aggancio alla Costituzione repubblicana quando in esordio, all'art. 1, aveva riproposto inalterato il dettame della famosa disposizione costituzionale che fa « lo Stato e la Chiesa, ciascuno nel proprio ordine, indipendenti e sovrani ». E per converso, lo stesso art. 1 aveva richiamato l'irrinunciabile finalità del Concilio Vaticano Secondo che parla di « promozione dell'uomo e bene del Paese » (26) così da consentire l'ipotesi terminologica di una concordatizzazione del Concilio, allo stesso modo che parallelamente si consentiva il linguaggio nuovo — emerso anche al Convegno di Parma maggio 1984 — di concordatizzazione della Costituzione (27). Ma preme soprattutto sottolineare che quando si statuisce che il « carattere ecclesiastico o il fine di religione o di culto... non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali », non solo si constata un sostanziale rinvio alla Costituzione per quanto attiene un momento fondamentale della vita e dell'attività di associazioni o istituzioni cattoliche, ma si propone una riflessione costituzionalistica ampia quanto la portata dell'art. 20 Costituzione (28).

(26) La svolta decisiva del Concilio ultimo sulla tematica Stato-Chiesa, sempre più preoccupata di tutelare la persona, anche fino alla rinuncia di privilegi, è stata ampiamente descritta tra gli altri da L. SPINELLI, *Il diritto pubblico ecclesiastico dopo il Concilio Vaticano II*, 1985, p. 109 ss.

(27) AA.VV., *Concordato e Costituzione*, a cura di S. FERRARI, (Convegno di Parma 1984), Milano 1985.

(28) Con questa disposizione — sostiene S. LARICCIA, *Diritto ecclesiastico*, 1986, p. 109 — « a proposito della quale può richiamarsi il già ricordato insegnamento secondo il quale molto spesso le disposizioni costituzionali sono una protesta contro ciò che avvenne nel periodo precedente, il costituente ha inteso evitare che, dopo l'entrata in vigore della Costituzione, si potesse ancora adottare in Italia, come era già avvenuto in passato, la formula organizzatoria del giurisdizionalismo. La norma costituzionale in esame pone un limite all'attività-ordinaria di normazione, con lo stabilire che il legislatore ordinario non possa emanare norme restrittive speciali, e cioè norme che pongano limitazioni esclusivamente rispetto alla costituzione, alla capacità e all'attività degli enti di culto: limitazioni e restrizioni potranno essere dunque previste solo in quanto riguardino tutti gli enti ed abbiano quindi un carattere di generalità ». Cfr. anche F. FINOCCHIARO, *Art. 19 e 20*, in AA.VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. BRANCA, *Art. 13-20, Rapporti Civili*, Bologna-Roma, 1977, p. 238; G. CATALANO, *Osservazioni sull'art. 20 Costituzione*, in *Dir. Ecl.*, 1964, I, p. 353 ss.

Non si tratta di un intervento confessionistico o di sostegno di un assetto confessionale malamente mascherato da pluralismo statico. Infatti è pur vero che con l'art. 2 dell'Accordo 18 febbraio 1984 la Repubblica italiana riconosce alla Chiesa cattolica la piena libertà di svolgere la sua missione pastorale, educativa e caritativa, di evangelizzazione e di santificazione, nel rispetto altresì della sua libertà di organizzazione, ma garanzia di libertà non può mai significare, peraltro, acritico riconoscimento o indiscriminato sostegno dei profili organizzativi e istituzionali della confessione; ancor meno nel contesto di un Accordo in cui la S. Sede stessa acconsente di ridimensionare la rilevanza dei poteri organizzativi ecclesiastici proprio nei confronti dei soggetti ad Essa maggiormente subordinati, quali i chierici ed i religiosi proprio per il rispetto dovuto ai diritti costituzionalmente garantiti dei cittadini.

Del resto, come era nella mente dei Costituenti, l'ambito dell'art. 20 è di respiro ben più ampio di quello riconducibile, a prima vista, al suo stesso enunciato, per il complesso intreccio che riconnette questa norma non solo agli artt. 7 e 8 Costituzione ma anche ad un sistema di norme costituzionali più vasto, in cui rientrano, in primo luogo, l'art. 2, il secondo comma dell'art. 3, l'art. 18 e l'art. 19 della Carta fondamentale.

In altri termini: prima ancora di una funzione di garanzia e di difesa l'art. 20 possiede una carica promozionale di un criterio di parità sostanziale da applicare alla fenomenologia sociale religiosa. Sarebbe un criterio di giustizia che non si limiterebbe a tutelare l'eguale libertà delle associazioni e istituzioni religiose, ma la estenderebbe a tutte le associazioni e istituzioni non religiose, eppure di equal genere.

4. — Pertanto, lungi dal pensare a ritorni giurisdizionalistici, si deve constatare piuttosto che, mentre lo « specifico » della *libertas Ecclesiae*, assicurato alla confessione cattolica da altre norme dell'Accordo e concentrato, se mai, attorno alla dimensione pubblica della soggettività della Chiesa e dei suoi organi rappresentativi, il ricorso all'art. 7 dell'Accordo e all'art. 20 Costituzione si impone solo quando l'organizzazione rappresentativa della Chiesa ritenga utile aggiungere alle garanzie assicurate dal semplice regime di libertà anche quelle derivanti dal supporto di una personalità giuridica civile.

La norma concordataria dell'art. 7 anche al numero 2 dell'Accordo 1984, disciplinando il riconoscimento della personalità giuri-

dica degli Enti ecclesiastici, ripropone una situazione di equilibrio tra le « qualità di religione o di culto — che non consentono di tollerare limitazioni legislative e fiscali speciali così come di agevolazioni lesive dell'eguaglianza tra confessioni — e la possibilità esistenziale stessa degli enti che siano portatori di tali fini nell'ambito del diritto e della vita dello Stato (29).

L'Accordo si preoccupa di avvalorare concretamente la connessione tra ordinamenti e tra autorità preposte a specifiche funzioni; in altre parole si preoccupa di facilitare l'azione di persone giuridiche, regolarmente « erette » nel diritto Canonico, anche nel quadro sociale e giuridico italiano, abbandonando quindi intenzioni di discriminazione verso enti di provenienza cattolica e intenzioni di preconcetta non collaborazione con organi canonici che già hanno espresso giudizi e compiuto atti utili alla costituzione e all'organizzazione degli enti stessi.

Quello che importa qui rilevare è che si fa carico ai rappresentanti della Chiesa di esercitare una iniziativa diretta a domandare il riconoscimento, agli effetti del diritto italiano, degli enti « aventi sede in Italia, eretti o approvati secondo le norme del diritto canonico » ma si riafferma inequivocabilmente il potere e il dovere discrezionale dell'autorità nazionale sia per il riconoscimento stesso delle persone giuridiche di origine canonica, sia per la legittimazione di eventuali mutamenti sostanziali degli enti in questione, sia per i criteri da adottare in sede di procedura e/o di autorizzazione al « riconoscimento » e/o al « mutamento » (30).

Si potrà fondatamente annotare che le linee di politica amministrativa e di « procedura » emergenti dal numero 2 dell'art. 7 non

(29) L'osservazione può diventare ampiamente generalizzante sia per quanto riguarda il tipo di vita che gli enti possono compiere nello spazio e territorio dello Stato, sia per il confronto di assimilazione con gli Enti di altre professioni religiose, nel segno di una costante volontà di superamento di diseguaglianze. Di questo cammino è testimonianza in G. B. VARNIER, *Stato e confessioni religiose: nuovi rapporti e nuovi problemi, Cronaca di un anno*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1985, cit., p. 145 ss.

(30) D'altro canto è prerogativa dell'autorità civile quella di valutare discrezionalmente cose e opportunità che si affacciano nell'ambito della sua giurisdizione e del suo territorio. Questo per i principi generali del diritto pubblico italiano (e non soltanto italiano) e del diritto amministrativo in particolare. La manualistica e la dottrina specifica non ha mai dubitato su questo argomento imprescindibile per ragioni di certezza del diritto, di chiarezza del suo esercizio, di funzionalità dei ruoli e di manifestazione piena di giurisdizione, di competenza e forse anche di sovranità.

sgombreranno il campo da controversie di dottrina e di giurisprudenza, note anche ai tempi anteriori il febbraio 1984, stante la natura complessa degli enti ecclesiastici e la non sempre agile possibilità di scandagliare a fondo i veri propositi e gli obiettivi collaterali ai fini dichiarati ed assistenziabili dagli enti stessi.

Senza entrare in polemiche, ma tenendo conto della prassi amministrativa e giurisprudenziale al riguardo, dopo il Concordato del 1929 ma soprattutto negli anni più recenti, non si potrà negare il disagio che si prova a catalogare ad esempio figure soggettive proiettate verso un prossimo prevedibile futuro quali gli enti ecclesiastici ospedalieri di diretta promanazione confessionale; centri e istituti superiori di cultura e formazione religiosa con connesse attività per il tempo libero; enti assistenziali che siano immediate articolazioni delle stesse strutture costituzionali canoniche; tradizionali luoghi di culto, come basiliche e santuari, attorno a cui ruotano sempre più spesso attività commerciali, turistiche, alberghiere di incerta e difficile inerenza e configurazione; istituti che, a norma del can. 1274 del Codice di diritto canonico 1983 dovrebbero gradatamente sostituirsi all'attuale sistema beneficiale.

Per questo motivo forse sarebbe opportuno prevedere il ricorso a procedure di partecipazione, nel contraddittorio delle parti interessate, al fine di appianare eventuali dubbi o contrasti per le categorie di enti più controverse; ma soprattutto occorrerebbe puntare su di una piena valorizzazione del criterio discretivo offerto dalla concreta attività svolta dall'ente (31).

Del resto tale criterio, accanto a quello tradizionale della qualifica soggettiva degli enti, ha preso sempre più corpo nel corso della redazione delle ultime bozze della revisione concordataria, sino ad essere evidente anche nel testo definitivo dell'Accordo.

Infatti nel numero 3 dell'art. 7 dell'Accordo, le attività dirette al fine di religione o di culto acquistano autonomo rilievo rispetto alle figure soggettive corrispondenti; e proprio questa loro autonomia giustifica, nel contesto di una lettura sistematica dell'intero articolo, anche l'ultimo inciso del numero 2, cioè la subordinazione al ricono-

(31) Si sente proporre con crescente frequenza il ricorso a figure note ai cultori delle formule consortili nonché ai sostenitori della necessità di potenziare e stimolare ogni forma di volontariato. Il discorso si fa estremamente complesso e van ben oltre i confini degli enti ecclesiastici e del loro aspetto fiscale per farsi tematica sociologica di primaria importanza politica e giuridica, oltre che religiosa e caritativa.

scimento civile di ogni mutamento sostanziale degli enti medesimi. Si vuole evitare, così, che la qualifica soggettiva attribuita all'atto del riconoscimento possa essere utilizzata per occultare pratiche trasformistiche: nel presupposto, quindi, che a caratterizzare la sostanza dell'ente non sia la classificazione, avvenuta una volta per tutte, in questa o in quella categoria di persone giuridiche, bensì l'attività effettivamente svolta e quindi non l'attività programmata ed enunciata ma quella realizzata palesamente. E ciò anche perché, ancora senza polemica, l'esperienza insegna che, in molti casi, l'oggetto si definisce e si precisa nel corso della vita dell'ente, sia esso ecclesiastico o di altra natura per un naturale processo di evoluzione, giustificato dal mutare dei tempi e delle esigenze e delle applicazioni stesse dei metodi pastorali, di culto, di beneficenza, di istruzione, di assistenza o di cultura alle realtà politiche, sociali ed economiche dei paesi, certamente anche nell'interesse dei singoli individui: guarda caso, proprio le controversie svolte in ambito tributarie (32) riguardo alle quali si è proposto di sostituire la tradizionale ripartizione fra attività istituzionali e attività non istituzionali di persone giuridiche, con la più articolata e calibrata distinzione fra attività istituzionali primarie, attività istituzionali secondarie e attività meramente occasionali, forniscono una possibile chiave di soluzione estensibile agli enti della Chiesa riconosciuti nel diritto italiano.

Invero questo criterio discretivo potrebbe tornare utile, in pratica, quando la principale attività di culto risultasse affiancata, ordinariamente ma subordinatamente, da attività di altro tipo, sì da non escludere, ad esempio, in relazione ad esse, un corrispettivo economico e la qualifica di vere e proprie attività commerciali. Il riscontro e l'individuazione di attività di tal genere consentirebbe, in effetti, di attribuire ad esse la natura di imprese in senso tecnico e di applicare la prevista disciplina. Di converso, laddove l'esercizio delle attività « ulteriori » e non propriamente « istituzionali » rivestisse i caratteri dell'occasionalità pura e semplice, le attività suddette, in base al criterio discretivo proposto, sarebbero sempre

(32) Cfr. R. GIOVINARDI, *La riforma tributaria e gli enti ecclesiastici*, in *Dir. Eccl.*, 1976, I, p. 276; E. DOMIANELLO, *Ancora in tema di riforma tributaria ed enti ecclesiastici*, in *Dir. Eccl.*, 1981, III, p. 426 ss.; A. VITALE, *Enti ecclesiastici e imposta sulle società*, in *Giust. civ.*, 1979, p. 276 ss.; N. COLAIANNI, *L'esenzione dell'INVIM decennale: un segno di contraddizione nel trattamento tributario degli enti ecclesiastici*, in *Il Foro Italiano*, I, 1985, 1918 ss.

« imponibili » per il fisco che, come si sa, prescinde dalla ricorrenza o meno della finalità di lucro e dalla « commercialità » in senso stretto del bene prodotto, ma non assumerebbero rilevanza autonoma sotto altri profili interessanti il nostro ordinamento.

In ogni caso il dibattito sui fini degli enti, sulla loro lucratività compatibile con la nostra « ecclesiastica » e non sottraibile al regime fiscale vigente nel nostro Paese è del tutto aperto e da rinviare quanto meno all'interpretazione dei lavori della Commissione paritetica investita del problema e al fine anche di delimitare l'ambito del « culto » e della « religione » da applicarsi agli enti ecclesiastici (33).

5: — Importa qui rilevare che « agli effetti tributari » gli enti ecclesiastici con fine di culto o di religione (come pure « le attività dirette a tali scopi ») sono equiparati a « quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione ». Questo enunciato del numero 3 del medesimo art. 7 dell'Accordo 1984 vuole attestare un ulteriore aggancio della norma pattizia ai principi costituzionali e va valutato, come gli altri punti delle norme concordate sottoscritte da Casaroli e da Craxi, in armonia con i principi della suprema Carta repubblicana.

La disposizione non si risolve in un privilegio ma invita ad osservare come, pur prestandosi ad avallare deroghe al diritto comune non ha la forza di vanificare i principi di eguaglianza e di libertà fondamentali della costituzione ed, in genere, le basi dell'impianto organizzativo dei pubblici poteri che vuole salvaguardare il modulo delle autonomie e tanto meno ha la forza di vanificare il pluralismo cui si ispira l'intera società civile italiana attuale (34).

L'esigenza di rispetto per le strutture e le finalità degli enti ecclesiastici trova all'interno della stessa Costituzione il proprio alimento e non può dunque valere a vanificarla. Come la Costituzione legittima un campo d'indipendenza non derivata per l'istitu-

(33) Cfr. le previsioni formulate da S. BERLINGO', *Gli enti e il patrimonio della Chiesa*, in *Dir. Eccl.*, 1984, I, p. 277 ss.; F. FINOCCHIARO, *Gli enti ecclesiastici e l'accordo 18 febbraio 1984 tra Stato e Chiesa*, *ibidem*, p. 433 ss.; G. VEGAS, *I profili tributari del nuovo Concordato*, *ibidem*, p. 705 ss. e in AA. VV., *Nuovi accordi tra Stato e Confessioni religiose*, Milano 1985, p. 469 ss.

(34) Cfr. G. ANDREOTTI, *Il concordato di Villa Madama del 1984 e le sue prospettive*, in *Concordato 1984: premesse e prospettive*, cit., p. 155 ss.

zione confessionale, così è la stessa Costituzione, non vanamente richiamata dall'Accordo concordatario, ad impedire che il rispetto dell'« ecclesiasticità » possa estendersi oltre la salvaguardia degli organismi strutturali proprie dell'apparato istituzionale della confessione nonché delle attività connesse alla diretta esplicazione dei suoi fini.

Pertanto, in mancanza di espresse ulteriori determinazioni forse indicate dalla Commissione paritetica in carica, questa « ecclesiasticità » sarà oggetto, così come già il fine di religione o di culto, di una autonoma valutazione e verifica da parte delle competenti autorità civili, probabilmente sorrette da situazioni di collaborazione con gli organi della Chiesa e da procedure di « partecipazione » a questo punto davvero auspicabile.

Non soltanto « agli effetti tributari » ma per conformità alla Costituzione e per tutela stessa dell'ambito delle finalità degli enti della Chiesa è anche auspicabile che nel novero delle attività estranee ai fini istituzionali degli enti si includano anche quelle attività economiche a scopo speculativo a cui, decidessero di dedicarsi per grave eventualità, gli enti ecclesiastici o in modo occasionale o in forma anche soltanto subordinata rispetto alla propria prevalente o principale attività, poiché questi obiettivi speculativi non possono neppure rientrare nell'ordinario concetto di amministrazione dei beni ecclesiastici, cui si riferisce il numero 5 dell'art. 7 dell'Accordo (35).

Sempre auspicabili, per i sacrosanti principi della certezza del diritto, sarebbero idonee forme di pubblicità, quanto meno per le regole statutarie degli enti ecclesiastici derogatorie o integrative delle disposizioni del Codice di diritto canonico in tema di controlli. E ciò perché di fatto non esiste una facilità conoscitiva di statuti e norme vive nelle pieghe della realtà e dell'ordinamento canonici.

È innegabile che la « diversità » e l'« alterità » rispetto alle qualità di religione o di culto (o equiparate) non consente via di uscita all'ente ecclesiastico se non quella di uniformarsi alle regole tributarie e fiscali previste per le persone giuridiche che esercitano attività corrispondenti.

(35) Paventano tuttavia in molti questo pericolo di estensione di attività di soggetti ecclesiastici a fini non ecclesiastici e quindi tali da fare insorgere contorte e facilmente avverse considerazioni dell'intero operato della Chiesa. Cenni sono criticamente commentati da G. MOLTENI MASTAI FERRETTI, *Stato etico e Concordato socialista*, cit., con esemplificazioni anche scandalistiche.

Non si tratta di introdurre la figura di « ente ecclesiastico imprenditore » ma si tratta di riconoscere che ove l'ente svolga attività non compatibili con la natura dichiarata, o si risolve il dubbio con una chiarificazione delle funzioni e delle mete o, nel caso di realtà di lucro si deve accettare l'equiparazione dell'ente « ecclesiastico » a tutti gli altri enti per cui è dettata una disciplina comune proprio in ragione della comune finalità.

Un trattamento diverso per gli enti ecclesiastici sarebbe davvero odioso e farebbe ripensare a neo-giurisdizionalismi o a privilegi che non solo sono sepolti alla luce dell'art. 1 del nuovo Accordo 1984 ma non sono nemmeno sostenibili alla luce del richiamo fatto dall'art. 7 dell'Accordo, sia al numero 3 che altrove, allo spirito e al significato della Costituzione repubblicana; ed ancora del richiamo esplicito del n. 1 della medesima norma fattizia all'articolo 20 della Costituzione (36).

Articolo, giova ripeterlo, che proclama la netta eguaglianza delle persone giuridiche, anche sotto il profilo fiscale, altrimenti non avrebbe senso il dire, come si è detto ancora il 18 febbraio 1984, che Stato e Chiesa sono, ciascuno nel proprio ordine, indipendenti e sovrani; e non avrebbe senso aver avviato anche la formalizzazione di intese con confessioni diverse dalla cattolica, come si è iniziato il 21 febbraio 1984 con la Tavola Valdese, perché l'eguaglianza e la libertà sarebbero vuote parole nel diritto e nella realtà del nostro Paese (37).

(36) « La disposizione dell'art. 20 ha inteso garantire in modo particolare la facoltà dei singoli e delle confessioni religiose di dare vita ad enti esponenziali; ad associazioni e istituzioni aventi 'carattere ecclesiastico' e 'fine di religione o di culto'. Questi enti non potranno essere discriminati *in peius* dal legislatore, rispetto ad associazioni ed istituzioni di diritto comune » (F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, cit., p. 162).

(37) G. PEYROT, *La politica dello Stato nei riguardi delle minoranze religiose*, in *Il Mulino*, 1971, p. 456 ss., AA. VV., *Le intese tra Stato e Confessioni religiose*, a cura di C. MIRABELLI, Milano 1978; S. LARICCIA, *Diritto ecclesiastico*, cit., p. 363 ss.