

IL DIRITTO DI FAMIGLIA E DELLE PERSONE

Anno XXXVI Fasc. 4 - 2007

Anna Sveva Mancuso

ALCUNE CONSIDERAZIONI SULLE PARROCCHIE ALLA LUCE DELLE PROSPETTIVE APERTE DAL D.LGS. N. 460 DEL 1997

Estratto



Milano • Giuffrè Editore

ALCUNE CONSIDERAZIONI SULLE PARROCCHIE
ALLA LUCE DELLE PROSPETTIVE
APERTE DAL D.LGS. N. 460 DEL 1997

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Brevi cenni sul regime giuridico delle parrocchie. — 3. Il ruolo della parrocchia nella società odierna. — 4. Le agevolazioni fiscali della parrocchia in quanto ente non commerciale. — 5. La parrocchia come possibile soggetto ONLUS. — 6. Conclusioni.

1. L'organizzazione della Chiesa cattolica comprende una vasta gamma di enti che potrebbero beneficiare delle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 460 del 1997, tra i quali spiccano le parrocchie, enti territoriali che fanno parte della sua costituzione gerarchica, che spesso esercitano delle attività sussidiarie che ben si prestano all'utilizzo del modello ONLUS (1).

(1) Il d.lgs. n. 460 del 1997, che ha creato la categoria fiscale delle ONLUS, ampliando le agevolazioni tributarie riservate ai c.d. enti *non profit* (caratterizzati dal perseguimento di fini di solidarietà sociale e dalla mancanza dello scopo di lucro), ha reso possibile anche agli enti ecclesiastici l'ingresso nella nuova categoria, prevedendo per questi alcune deroghe che ne rispettano la peculiare natura. Per approfondire l'argomento cfr. M. FERRANTE, *Enti ecclesiastici e organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus)*, in *Dir. ecl.*, 1996, I, 572-589; A. GUARINO, *Organizzazioni non lucrative di utilità sociale ed enti religiosi nella riforma del terzo settore*, in *Q.D.P.E.*, 1997, I, 23-46; S. PETTINATO, *Onlus e decreto Zampagnì. Legge nuova, problemi antichi*, in *Non profit*, 1997; F. COLOMBO e P. SCIUME, *Onlus*, Milano, 1998; A. FUCILLO, *Gli enti ecclesiastici e le Onlus. Considerazioni su forme organizzative e despecializzazione funzionale*, in *Q.D.P.E.*, 1998, II, 227-245; ID., *Enti ecclesiastici ed Onlus: considerazioni in relazione alla fungibilità degli schemi e strutture associative*, in *Quaderni della scuola di specializzazione in diritto ecclesiastico e canonico*, Napoli, 1999; M.C. FOLLIERO, *Degli enti ecclesiastici e delle Onlus (conservazione e infrazione, contesto e contrasto: i quattro cantoni degli enti ecclesiastici)*, *ibidem*; P. LO IACONO, *Enti ecclesiastici ed Onlus: problemi e prospettive*, *ibidem*; P. MONETA, *Solidarietà sociale e religione: organizzazioni di utilità sociale ed enti ecclesiastici*, in *Studi in onore di F. Finocchiaro, II*, Padova, 2000, 1303-1327; AA.VV., *Terzo settore e nuove categorie giuridiche: le organizzazioni non lucrative di utilità sociale*, a cura di L. BRUSCUGLIA e E. ROSSI, Milano, 2000; A. MANTINEO, *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specificità e convergenze*, Torino, 2001;

Occorre, pertanto, approfondire questo aspetto, esaminando i vantaggi che potrebbero derivare alle parrocchie da un'eventuale configurazione come ONLUS ed anche i problemi connessi ad una scelta siffatta.

2. In quanto "cellula fondamentale" (2) della diocesi, la parrocchia costituisce un ente capillare nell'organizzazione della Chiesa cattolica ed è inserita nel codice di diritto canonico tra gli organi che fanno parte della sua costituzione gerarchica.

Anteriormente al 1983 le parrocchie non erano dotate di personalità giuridica sia nel diritto della Chiesa che nel diritto dello Stato, che riconoscevano la personalità giuridica al beneficio parrocchiale, ossia ad una dotazione patrimoniale eretta in un ente del tipo fondazione, il cui reddito andava in parte destinato (*portio congrua*) a retribuire il parroco e analogamente avveniva per la diocesi, dove il vescovo era titolare della mensa vescovile (3).

La radicale riforma in materia di sostentamento del clero ha soppresso gli antichi benefici, fonti di notevoli sperequazioni nel trattamento economico dei funzionari ecclesiastici, creando degli enti *ad hoc*: gli Istituti diocesani e interdiocesani per il sostentamento del clero e l'Istituto centrale, col compito di corrispondere un dignitoso sostentamento al clero che presta servizio presso la diocesi (4). Contestualmente all'estinzione dei benefici sono state erette da parte dell'au-

torità ecclesiastica delle nuove entità territoriali, denominate diocesi e parrocchie, acquistando *ipso iure* la personalità giuridica (can. 373 *c.j.c.*) (5).

Tali innovazioni sono state recepite dallo Stato (nel Protocollo del 15 novembre 1984 e, di conseguenza, nella l. n. 222 del 1985), introducendo un "procedimento abbreviato" e quasi automatico per il riconoscimento della personalità giuridica degli Istituti diocesani per il sostentamento del clero, delle diocesi e delle parrocchie (6).

3. La caratteristica della parrocchia è quella di essere un organo con una base territoriale delimitata, in modo da consentire al parroco di mantenere uno stretto rapporto con i propri fedeli, adempiendo ai doveri inerenti all'ufficio (can. 528-529 *c.j.c.*), che consistono essenzial-

e prospettive di riforma, in *Dir. eccl.*, 2002, I, 642 ss.; ID., *Remunerazione e previdenza dei ministri di culto*, Milano, 2003.

(5) Per capire l'importanza e anche la diffusione di questi enti territoriali, la cui peculiarità è proprio quella di essere a stretto contatto con la popolazione, va detto che da un'indagine fatta nel 1992 risultava che la Chiesa cattolica in Italia era articolata in 227 diocesi alle quali facevano capo 25.844 parrocchie, localizzate con maggiore densità nelle aree del Nord e del Centro. Attorno a queste strutture operava un numero complessivo di circa 200.000 figure religiose, di cui 37.000 sacerdoti diocesani, 19.000 sacerdoti religiosi, 10.000 religiosi non sacerdoti e 130.000 religiose. Cfr., sul punto, G. FIORENTINI e S. SLAVAZZA, *La Chiesa come "azienda non profit"*, Milano, 1998, 28-30. Questi dati hanno subito qualche variazione in meno in tempi più recenti. Secondo l'*Annuario pontificio* del 2003, le diocesi italiane sono 222, le parrocchie 25.700, i preti diocesani 33.000, i sacerdoti regolari 17.500, mentre sono circa 5.400 i religiosi non sacerdoti e le religiose superano le 100.000 unità. Per ulteriori notizie si rimanda a F. GARELLI, *La Chiesa in Italia*, Bologna, 2007.

(6) L'autorità governativa in questo caso ha solo il compito di verificare la legittimità e regolarità degli atti dell'autorità ecclesiastica, che poi riceveranno efficacia civile con la pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* ad opera del Ministro dell'interno. Questa particolare modalità di riconoscimento degli enti ecclesiastici, comunque, è stata prevista solo in via transitoria per facilitare l'attuazione della riforma del sostentamento del clero e poteva essere attuata entro il 31 dicembre 1989. Dopo tale data i nuovi istituti di sostentamento del clero e le nuove diocesi e parrocchie ai fini del riconoscimento dovranno utilizzare quella che è la forma più comune per l'acquisto della personalità giuridica degli enti ecclesiastici, ovvero il procedimento per decreto previsto dall'art. 12 c.c. per le persone giuridiche private. Per informazioni più dettagliate sull'argomento, cfr. R. BOTTA, *Manuale di diritto ecclesiastico. Valori religiosi e società civile*, Torino, 1994, 320-330; C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1996, 333-335; F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, Bologna, 2000, 250-253; G. BARBERINI, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, Torino, 2000, 174-176; A. BETTETINI, *Gli enti e i beni ecclesiastici. Art. 831, in Commentario al codice civile*, fondato da P. SCHLESINGER e diretto da F. D. BUSNELLI, Milano, 2005, 40-66.

G. RIVETTI, *Onlus. Autonomia e controlli*, Milano, 2004; M. PARISI, *Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale*, Napoli, 2004, 123.

(2) Cfr. G. FELICIANI, *Le basi del diritto canonico. Dopo il codice del 1983*, Bologna, 2002, 105. Per maggiori approfondimenti si veda anche T. MAURO, voce *Parrocchia*, in *Enc. dir.*, XXXI, Milano, 1981, 868 ss.; A. VITALE, voce *Parrocchie e parroci*, in *Enc. giur. Treccani*, XXIII, Roma, 1990.

(3) A proposito del beneficio ecclesiastico cfr. D. SCHIAPPOLI, voce *Beneficio ecclesiastico*, in *Nuovo Dig. it.*, II, Torino, 1937; G. STOCCHIERO, *Il beneficio ecclesiastico*, Vicenza, 1946; G. FORCHIELLI, voce *Beneficio ecclesiastico*, in *Noviss. Dig. it.*, II, Torino, 1958, 315 ss.; M. PETRONCELLI, voce *Beneficio ecclesiastico (diritto civile)*, in *Enc. dir.*, V, Milano, 1959, 131 ss.; P. FEDELE, voce *Beneficio ecclesiastico (diritto canonico)*, *ibidem*, 144 ss.; T. MAURO, voce *Beneficio ecclesiastico*, in *Enc. giur. Treccani*, IV, Roma, 1988.

(4) Per maggiori ragguagli cfr. L. MUSSELLI, voce *Istituti per il sostentamento del clero*, in *Enc. giur. Treccani*, XVII, Roma, 1989; C. VEGAS, *Spesa pubblica e confessioni religiose*, Padova, 1990, 168 ss.; C. CARDIA, *Stato e confessioni religiose*, Bologna, 1988, 263 ss.; S. BERLINGO, *Enti e beni religiosi in Italia*, Bologna, 1992, 117 ss.; G. DAMMACCO, *Sistema concordatario e patrimonio ecclesiastico*, Bari, 1996; P. CONSORTI, *La remunerazione del clero. Dal sistema beneficiale agli istituti per il sostentamento*, Torino, 2000; N. FIORITA, *Gli istituti di sostentamento del clero tra disciplina normativa, prassi applicativa*

mente nell'amministrazione dei sacramenti e nella guida della vita spirituale della comunità (7). A tale scopo vengono esercitate tutta una serie di attività che spaziano in vari campi: dall'apostolato, alla diffusione dell'istruzione catechetica, all'incrementare e vigilare sull'associazionismo dei fedeli; attività per lo svolgimento delle quali il parroco può avvalersi dell'aiuto di altri presbiteri ed anche di una serie di strutture ed organismi con compiti specifici, ai quali partecipano anche i laici, quali il Consiglio per gli affari economici ed il Consiglio pastorale parrocchiale (8). Va detto in proposito che negli ultimi anni la carenza numerica del clero dovuta al calo delle vocazioni religiose ha comportato una maggiore partecipazione dei fedeli anche nell'ambito dei servizi di culto, dove essi assistono il sacerdote durante le funzioni e spesso partecipano anche alla gestione dell'attività religiosa (gruppi per la catechesi, per le attività caritative, ecc. ...).

Nella società odierna le parrocchie, oltre allo svolgimento di attività strettamente culturali (9), esercitano anche, sempre più di frequente, altre attività, che vanno assumendo un ruolo via via preponderante, rientranti a pieno titolo nel campo dell'assistenza sociale e della beneficenza. Nel tempo, infatti, è cambiato il compito di questi istituti, prima incentrato nell'esercizio delle pratiche di culto e nella sensibilizzazione dei fedeli ai valori della fede cristiana, mentre adesso, a causa del mutamento dei bisogni e della continua evoluzione del tessuto sociale che ha creato nuove forme di povertà (si pensi alla sempre più massiccia presenza di emigrati, all'aumento dei tossicodipendenti, o al numero preoccupante di anziani abbandonati), si rendono necessari degli interventi sempre più specifici. In questo contesto è mutato anche l'apporto del fedele, che non si limita più a compiere atti di carità occasionali (elemosina,

(7) Cfr. C. CARDIA, *Il governo della Chiesa*, Bologna, 2002, 184.

(8) Per ulteriori informazioni sull'amministrazione della parrocchia, si rimanda a L. MISTÒ, *La gestione amministrativa della parrocchia e la questione della perequazione tra gli enti ecclesiastici*, in *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato*, a cura di J.I. ARRIETA, Venezia, 2007, 87-90, che riporta in sintesi il contenuto del capitolo ottavo dell'Istruzione in materia amministrativa approvata nel maggio 2005 dall'Assemblea plenaria della C.E.I., dedicato all'ente parrocchia.

(9) Si ricorda che in merito alla sussistenza di queste attività le parrocchie non sono soggette ad alcuna valutazione da parte dell'autorità amministrativa in sede di riconoscimento della personalità giuridica, trattandosi di enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, per i quali il fine costitutivo ed essenziale di religione o di culto è presunto *iuris et de iure*.

offerte, ecc.), ma sembra, invece, orientato a fare della beneficenza un impegno costante della propria vita.

Il nuovo modo d'intendere la beneficenza viene reso possibile, nel concreto, dal contributo determinante fornito dalle parrocchie, che spesso mettono a disposizione dei gruppi operanti nel sociale le proprie strutture e gli immobili, prima destinati quasi unicamente alle attività di culto.

A tal fine si richiede anche un apporto costante di capitali, per cui, nella pratica, è frequente che si intraprendano delle attività di tipo economico (es., gestione di una scuola, di un cinema, di un teatro, di una casa di riposo per anziani) per procurarsi le risorse finanziarie necessarie per rispondere in maniera efficiente ai bisogni, spirituali e non, delle comunità a queste afferenti.

La l. n. 222 del 1985 ha tenuto conto di questa realtà, consentendo agli enti ecclesiastici di svolgere, oltre alle attività istituzionali che rientrano nel fine di religione o di culto, anche delle attività diverse, considerando tali proprio quelle esercitate nel campo dell'istruzione, dell'assistenza e della beneficenza, ma ha previsto solo per le prime un'ampia gamma di agevolazioni fiscali, assoggettando le seconde alle leggi dello Stato che riguardano le medesime attività.

4. La parrocchia, in quanto ente ecclesiastico con fine costitutivo ed essenziale di religione o di culto, è soggetta a tutti gli obblighi ed adempimenti, ed usufruisce delle agevolazioni che la sezione prima del d.lgs. n. 460 del 1997 riserva agli enti non commerciali. Appare allora necessario richiamare sommariamente queste disposizioni per essere poi in grado di valutare l'effettiva convenienza ad accedere al regime delle ONLUS.

a) *Obblighi.*

Necessità di avere il codice fiscale, mentre la partita IVA va richiesta solo in caso di inizio di attività commerciale.

b) *Agevolazioni imposte dirette.*

Vanno dichiarate le seguenti categorie di redditi: fondiari (terreni e fabbricati), di capitali, d'impresa e diversi. Va detto che riguardo ai primi è prevista l'esenzione dell'edificio di culto e delle relative pertinenze (ossia la casa canonica, l'oratorio e gli altri locali parrocchiali) purché non siano destinati ad attività commerciali (10).

(10) La l. 1° agosto 2003 n. 206 ha riconosciuto la rilevante funzione sociale degli oratori parrocchiali o gestiti da enti ecclesiastici delle confessioni che hanno

Gli immobili che non costituiscono pertinenze, invece, anche se adibiti agli scopi istituzionali, producono un reddito fondiario. Gli edifici di culto, le pertinenze ed anche gli immobili destinati alle attività istituzionali sono esenti dall'ICI (11). È prevista anche una riduzione

stipulato accordi con lo Stato, intesi come centri di aggregazione giovanile volti a favorire la crescita armonica degli adolescenti, ponendo così rimedio a situazioni di disagio e limitando in parte anche il preoccupante fenomeno della delinquenza minorile, attraverso lo svolgimento di attività sportive, ricreative ed educative. Le attività di oratorio vengono, pertanto, dallo Stato incentivate istituendo per queste delle agevolazioni economiche che consistono nell'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati per tali attività e nella possibilità di richiedere in comodato d'uso beni mobili ed immobili di proprietà pubblica da destinare alle attività di oratorio. Per maggiori ragguagli sulla legislazione riguardante gli oratori si rimanda a N. FIORITA, *Considerazioni intorno alla recente legislazione regionale in tema di oratori*, in *Q. D. P. E.*, 2003, n. 2, 457-462; M.L. LO GIACCO, *La legge sugli oratori tra funzione sociale e libertà religiosa*, in *Dir. eccl.*, 2004, n. 1, 144 ss.

(11) La legge istitutiva dell'ICI (d.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504) aveva previsto due ipotesi di esenzione in cui veniva presa in considerazione l'attività di culto. La prima, disciplinata dall'art. 7, comma 1, lett. d), prescindeva dall'effettiva titolarità degli immobili, richiedendo soltanto che questi fossero destinati in modo esclusivo all'esercizio del culto. La seconda, stabilita dallo stesso articolo, alla lett. i), subordinava l'esenzione alla presenza di due ulteriori requisiti. Potevano averne diritto, infatti, gli enti non commerciali che svolgevano una delle otto attività espressamente indicate (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive), o gli enti ecclesiastici per quelle attività che la l. n. 222 del 1985, all'art. 16, aveva ricompreso tra quelle di religione o di culto. Nella primavera del 2004 la Cassazione ha emanato ben quattro sentenze (anche se riguardanti la stessa vertenza, per quattro differenti anni di imposta, dal 1993 al 1996), in cui ha dato un'interpretazione restrittiva della legge sull'ICI, negando il diritto all'esenzione quando le attività svolte dall'ente ecclesiastico avessero carattere commerciale, anche se rientranti tra quelle che la legge aveva inteso agevolare.

L'impostazione della Cassazione, che voleva limitare il beneficio alle ipotesi in cui le attività dell'ente si svolgessero in forma non commerciale, è stata di lì a poco disattesa dal d.l. 17 agosto 2005 n. 163, che all'art. 6 ha specificato l'applicabilità dell'esenzione dall'ICI per gli immobili adibiti dagli enti ecclesiastici alle c.d. attività diverse, anche se svolte in forma commerciale, purché connesse ad attività di religione o di culto, limitandola, peraltro, con una scelta di dubbia costituzionalità, ai soli enti della Chiesa cattolica. Le numerose polemiche seguite all'introduzione di questa disposizione hanno indotto il Governo a non chiederne la conversione in legge, per cui la sua efficacia giuridica è cessata allo scadere dei termini di validità del decreto legge che la conteneva. Sennonché, la legge finanziaria 2006 (l. 23 dicembre 2005 n. 266) ha riproposto l'esenzione dall'ICI sugli immobili degli enti non commerciali destinati, oltre che alle attività istituzionali, ad attività commerciali, purché queste siano esercitate negli otto settori già presi in considerazione dall'art. 7 d.lgs. n. 504 del 1992, specificando che tale agevolazione produrrà effetti solo per il futuro, impedendo così

del 50% dell'imposta sul reddito delle società (già IRPEG, ora IRES) in base all'equiparazione operata dal Concordato e dalle Intese stipulate con le confessioni acattoliche, tra attività di religione o di culto e quelle di beneficenza o di istruzione (12).

c) Agevolazioni-imposte indirette.

IVA: l'ente ecclesiastico funge da sostituto di imposta per i propri dipendenti e collaboratori.

IRAP: gli enti ecclesiastici (per le attività non commerciali) sono assoggettati all'aliquota del 4,25 %. Essi sono esenti, invece, dalle imposte indirette di successione e donazione, registro, ipotecarie e catastali.

d) Deduzioni.

Le liberalità con scopo di culto sono deducibili fino al 2% del reddito di impresa.

e) Detrazioni.

È possibile detrarre, rispettando determinate condizioni (è necessario l'intervento della competente Soprintendenza), le offerte per i beni culturali (13).

la presentazione di richieste di rimborso per gli importi pagati entro il 3 dicembre 2005. Per avere più dettagliate informazioni in merito a questa vicenda si veda, F. NAPOLITANO, *Enti ecclesiastici: novità in materia di ICI*, in *Corr. trib.*, 2005, n. 38, 3003 ss.; N. FIORITA, *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali: brevi note su alcuni recenti provvedimenti governativi*, su www.olir.it, ottobre 2005; A. GUARINO, *L'Ici e gli immobili "religiosi"*, in *Diritto e religioni*, 2006, n. 1-2, 283-300; S. CARMIGNANI CARIDI, *Il regime tributario dell'ente ecclesiastico*, in *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato*, cit., 230-238. Nuovi sviluppi si sono aperti con l'emanazione del d.l. 4 luglio 2006 n. 233, in *G.U.* 4 luglio 2006 n. 154, che ha specificato che l'esenzione dall'ICI disposta dall'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504 del 1992 dovrà essere applicata alle attività indicate nella medesima lettera "che non abbiano esclusivamente natura commerciale". La nuova norma interpretativa, dalla formulazione piuttosto ambigua, promette sicuramente nell'immediato futuro l'incremento del contenzioso in materia di ICI tra le amministrazioni comunali e gli enti non commerciali. Sul punto cfr. P. CLEMENTI e L. SIMONELLI, *Esenzione ICI, a proposito del nuovo decreto*, in www.Chiesadimilano.it; A. LOSANNO, *Enti ecclesiastici tra assoggettamento alla ed esenzione dalla Invim sugli immobili con finalità commerciali*, in *Q.D.P.E.*, 2006, n. 3, 747.

(12) La circolare dell'Agenzia delle Entrate del 19 luglio 2005 n. 91 ha specificato che tale agevolazione necessita della presenza di due requisiti. Occorre in primo luogo che l'ente rientri nelle categorie individuate dall'art. 6, comma 1, d. P.R. n. 601 del 1973 e quindi, nel caso che ci interessa, sia un ente ecclesiastico (requisito soggettivo) e che al contempo svolga una delle attività che il legislatore ha inteso favorire (requisito oggettivo). Lo svolgimento da parte dell'ente ecclesiastico di attività diverse da quelle di religione o di culto comporta dunque l'esclusione dal beneficio fiscale. Cfr. N. FIORITA, *op. ult. cit.*

(13) Si veda in proposito la Risoluzione 5 aprile 2005 n. 42 dell'Agenzia delle

5. Oltre a potersi avvalere delle disposizioni fiscali appena accennate in virtù della loro inclusione tra gli enti non commerciali, gli enti ecclesiastici sono stati presi in considerazione dal legislatore come possibili fruitori del regime delle ONLUS ed allo scopo sono state predisposte delle apposite deroghe (valevoli solo per gli enti delle confessioni che avevano stipulato accordi o intese con lo Stato) proprio per evitare che questi potessero essere esclusi dalla normativa di favore (14).

In base, quindi, alle disposizioni contenute nella seconda sezione del d.lgs. n. 460 del 1997, la parrocchia nel caso in cui eserciti anche un'attività commerciale (quali potrebbero essere, ad es., la gestione di una casa di riposo per anziani o di un Centro ricreativo per disabili, attività ricomprese peraltro tra gli undici settori che la normativa ha espressamente considerato di utilità sociale, rientrando nel campo dell'assistenza sociale e socio-sanitaria), potrebbe trovare conveniente assoggettare alla normativa ONLUS quello specifico settore della sua attività per il quale dovrebbe predisporre un apposito regolamento ed una contabilità separata in modo da distinguerlo dalle restanti attività rientranti nel fine di religione o di culto, che resterebbero interamente soggette alla legge canonica ed alle disposizioni pattizie senza subire alcuna variazione ad opera delle nuove norme.

Va tenuto presente che il regime agevolato predisposto per le ONLUS decorre dalla data di iscrizione dell'ente alla relativa anagrafe, che avviene in seguito ad una comunicazione inviata alla Direzione regionale dell'Agenzia delle Entrate competente per domicilio fiscale, e nessuna deroga è stata prevista in proposito per gli enti ecclesiastici, che, alla pari degli altri soggetti interessati ad acquisire lo *status* di

Entrate, che chiarisce le modalità secondo cui devono essere effettuate le suddette erogazioni al fine della detraibilità, pubblicata in *Q.D.P.E.*, 2005, n. 3, 748-750. Per un commento si rimanda a L. CORBELLA, *Detraibilità delle donazioni in favore delle parrocchie*, in *Terzo Settore*, 2005, n. 4, 32. Per ulteriori informazioni relative al regime fiscale degli enti ecclesiastici, cfr. P. RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Padova, 2000; G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Milano, 2002; AA.VV., *Riforma tributaria, enti non profit ed enti ecclesiastici*: *Atti della giornata di studio* (Milano 29 marzo 2004), in *Ex Legge*, 2004, fasc. 1; G. D'ALFONSO, *Connotazioni giuridiche e fiscali degli enti ecclesiastici*, in *Il Fisco*, n. 21 del 16 maggio 2005, 1-3178.

(14) Tali deroghe, lo ricordiamo in maniera molto sommaria, consistono nell'esclusione dalla previsione "*dell'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale*" che vale per l'ente ecclesiastico solo relativamente all'attività ONLUS, dell'obbligo del rapporto associativo democratico e dell'utilizzo della denominazione ONLUS. Vedi lett. b), h), i), art. 10 d.lgs. n. 460 del 1997.

ONLUS, in mancanza dell'iscrizione non potranno avvalersi delle agevolazioni fiscali (15).

L'inserimento di un'attività della parrocchia nella categoria ONLUS va comunque attentamente ponderato e la decisione non va presa in maniera superficiale, facendosi allettare solo dai privilegi fiscali, ma bisogna valutare caso per caso, a seconda del tipo di ente e dell'attività da questo in concreto perseguita, i vantaggi ma anche gli inconvenienti che potrebbero derivare da una scelta siffatta (16).

L'esclusione della commercialità dell'attività svolta ai fini delle imposte sui redditi si inserisce sicuramente tra le maggiori agevolazioni concesse alle ONLUS rispetto a quelle già proprie degli enti non commerciali, o con fini di beneficenza o istruzione, ai quali la legge ha equiparato nel trattamento le finalità di religione o di culto. Gli utili conseguiti nella gestione della casa di riposo esercitata sotto la forma di ONLUS non concorrono, infatti, alla formazione del reddito imponibile e lo stesso è previsto per le eventuali attività connesse qualora rispettino i parametri indicati dalla legislazione sulle ONLUS (17).

La convenienza va, comunque, valutata con riferimento al caso concreto, in quanto occorre accertare se l'ente ricavi realmente un profitto, oppure operi abitualmente in perdita. A questo proposito si rileva che quest'ultima ipotesi è abbastanza frequente, tanto che spesso accade che l'ente riceva dei contributi pubblici in regime di convenzionamento a sostegno dell'attività svolta, non essendo autosufficiente, dal punto di

(15) Si ricorda che sono state invece esentate dall'osservanza di questo requisito le cosiddette ONLUS di diritto (organizzazioni di volontariato, organizzazioni non governative e cooperative sociali).

(16) Considera favorevolmente l'adesione al regime ONLUS da parte degli enti ecclesiastici, ritenendo che questi possano trarne solo vantaggi e che così venga incentivata la trasparenza nella gestione, non essendo più necessario per usufruire delle agevolazioni fiscali occultare le attività profane confondendole con quelle religiose, C. CARDIA, *Ordinamenti religiosi e ordinamento dello Stato*, Bologna, 2003, 177. Per una chiara esposizione degli elementi di cui tenere conto ai fini della scelta, cfr. G.M. COLOMBO, *Regime fiscale delle Onlus: gli enti ecclesiastici*, in *Corr. trib.*, 1998, n. 32, 2394. Sul punto si veda anche P. FLORIS, *Il regime Onlus e la sua compatibilità con la natura ecclesiastica degli enti*, in *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato*, cit., 246-252.

(17) Si ricorda che sono considerate tali quelle attività accessorie o complementari rispetto all'attività principale i cui introiti non superino il 66% delle spese complessive, ovvero di quelle del ramo ONLUS tenendo conto sia dell'attività principale che di quelle connesse. Sul regime fiscale delle ONLUS cfr. V. FICARI, *Brevi riflessioni sul regime fiscale delle Onlus e riforma delle imposte sul reddito*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, n. 2, 127.

vista economico, contributi che peraltro non concorrono alla formazione del reddito (nuovo comma 2bis dell'art. 108 del t.u. i. r.).

Un altro elemento che ha una certa rilevanza nella valutazione dell'opportunità, per un ente ecclesiastico in genere e per la parrocchia nella fattispecie che stiamo qui considerando, di costituire un ramo ONLUS separato per l'esercizio di un'attività di natura commerciale, sottoponendosi così anche ai controlli istituiti per le ONLUS, è sicuramente la considerazione che in questo caso potrebbe usufruire della vasta gamma di erogazioni fiscali agevolate introdotte nell'art. 13 d.lgs. n. 460 del 1997, proprio per incentivare il compimento di atti di liberalità, tanto in soldi che in natura (con la cessione di determinati beni-merce), sia da parte delle persone fisiche che delle imprese, nei confronti delle ONLUS stesse.

Sono deducibili, infatti, entro certi limiti, le erogazioni liberali in denaro effettuate dalle persone fisiche e dalle società, mentre altre agevolazioni sono state stabilite per gli imprenditori che offrano gratuitamente servizi alle ONLUS avvalendosi del proprio personale dipendente a tempo indeterminato, o cedano a queste parte dei beni di loro produzione o che commercializzano (18).

Resta senz'altro interesse questa categoria di agevolazioni, in quanto un cittadino qualunque, anche non credente, che normalmente non darebbe il proprio contributo ad un ente religioso, potrebbe essere invogliato dal vantaggio fiscale ad effettuare un atto di liberalità nei confronti di una ONLUS. Gli stessi cattolici, del resto, desiderando partecipare ad iniziative di solidarietà, potrebbero, vista la deducibilità fiscale, preferire di versare la propria offerta ad una ONLUS, anche se priva di qualsiasi connotazione religiosa, piuttosto che ad un ente ecclesiastico che non sarebbe in grado di offrire le stesse possibilità di risparmio fiscale (19).

(18) Le agevolazioni anzidette sono state di recente incrementate dall'art. 14 l. 14 maggio 2005 n. 80, che ha introdotto un'ulteriore forma di deduzione volta a favorire alcune organizzazioni operanti nel c.d. Terzo settore, tra cui le ONLUS. Con una circolare successiva (la n. 39/E del 19 agosto 2005) l'Agenzia delle Entrate ha precisato che le nuove disposizioni si applicano anche alle "ONLUS parziali", ovvero agli enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato degli accordi (art. 10, comma 9, d.lgs. n. 460 del 1997) limitatamente all'esercizio delle attività contemplate dall'art. 10, comma 1, d.lgs. n. 460, cit. Ciò significa che le erogazioni liberali, tanto in denaro che in natura, effettuate nei confronti di questi soggetti da tutti i contribuenti, sia persone fisiche che enti sottoposti a IRES, sono deducibili dal reddito complessivo dichiarato nei limiti del 10% di questo e nella misura massima di euro 70.000,00 annui, con un notevole aumento del vantaggio fiscale rispetto alla legislazione precedente. Sul punto cfr. N. FIORITA, *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali*, cit., 10 s.

(19) Si ricorda che l'unico ente ecclesiastico per il quale sono stati previsti dei

Sono previste, inoltre, ulteriori agevolazioni in campo tributario, come, ad es., l'introduzione di un'imposta di registro in misura fissa ed abbastanza contenuta (lire 250.000) nel caso di acquisto di immobili strumentali all'attività ONLUS, e le altre specifiche esenzioni elencate negli artt. 17-21, la cui convenienza va esaminata caso per caso in quanto non è detto che l'ente si trovi nelle condizioni per poterne concretamente usufruire (20). Ad esempio, pur sembrando in astratto molto vantaggiosa la diminuzione dell'imposta di registro, non è detto che nella pratica l'ente se ne possa giovare, dal momento che l'acquisto di un bene immobile per una parrocchia è un evento occasionale e piuttosto improbabile. Ai benefici fiscali si accompagnano, però, dei vincoli, in quanto vi è un divieto assoluto di distribuzione degli utili e devono per ciò essere rispettate tutte le modalità specificate dal comma 6 del decreto. Inoltre, gli utili conseguiti devono necessariamente essere reinvestiti nell'attività ONLUS e non potranno essere destinati ad altre attività della parrocchia.

Il fatto che l'attività, una volta diventata ONLUS, vada soggetta ad una contabilità separata, preclude ad un ente ecclesiastico che operi contemporaneamente in più settori la possibilità di compensare le perdite dell'attività ONLUS con gli utili ricavati dalle altre attività, che così sarebbero sottoposte a tassazione. La scelta perciò da questo punto di vista potrebbe risultare controproducente, vanificando la prevista agevolazione fiscale.

La rigida separazione contabile richiesta alle ONLUS, nel caso in questione, serve ad evitare che si possa creare confusione tra il patrimonio del ramo ONLUS ed il patrimonio dell'ente (parrocchia) in modo che quest'ultimo non possa incrementarsi facendo propri gli utili derivanti dall'attività ONLUS. La medesima *ratio* si rinviene nella disposizione successiva che prevede in caso di estinzione delle ONLUS l'obbligo di devolvere il patrimonio ad altre ONLUS o a fini di pubblica utilità, impedendo così che il patrimonio residuo, costituitosi grazie all'attività ONLUS ed al godimento dei non indifferenti vantaggi fiscali stabiliti per queste specifiche organizzazioni, possa essere utiliz-

vantaggi fiscali analoghi è la CEI, ma la deducibilità è consentita unicamente ai contribuenti persone fisiche.

(20) Tutti questi vantaggi sono stati accuratamente analizzati da C. REDAELLI, *Parrocchie, enti ecclesiastici e Onlus*, in AA.VV., *Onlus, enti non commerciali e parrocchie*, Milano, 1998, 101-103. Interessanti riflessioni vengono fatte anche da F. FRANCESCHI, *Gli enti della Chiesa cattolica e la riforma del settore non profit*, in *Studi in onore di F. Finocchiaro*, cit., 967-971.

zato per l'esercizio di altre attività che esulano da quel fine specifico di solidarietà che il legislatore ha voluto favorire (21).

Dal momento che il patrimonio delle ONLUS non solo è soggetto ad una gestione separata durante la vita di queste organizzazioni, ma ha anche dei vincoli di destinazione nel caso di chiusura dell'attività ONLUS, potrebbe essere più opportuno per l'ente ecclesiastico considerare l'immobile destinato ad ospitare l'attività ONLUS come inerente alla sfera istituzionale, rinunciando alle agevolazioni ONLUS e pagando per questo le imposte previste per i fabbricati istituzionali, che godono comunque di un regime tributario agevolato, mantenendone così la piena disponibilità.

I vantaggi in campo fiscale vengono bilanciati, peraltro, dalla richiesta di adempiere a tutti gli oneri e le prescrizioni che la legge ha predisposto nei confronti della generalità dei soggetti *non profit* che decidessero di costituirsi come ONLUS, tra i quali vi è anche l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale (22). L'inosservanza di queste disposizioni comporta oltre che la decadenza dai benefici fiscali unitamente alla perdita della qualifica di ONLUS, una ben precisa responsabilità a carico dei legali rappresentanti e degli amministratori degli enti, per i quali sono stabilite delle specifiche sanzioni, anche di una certa entità (art. 28).

A tal proposito va ricordato che, essendo il parroco l'unico amministratore ed il rappresentante legale della parrocchia (e ciò vale anche nel caso di esercizio di un'attività ONLUS), egli potrebbe sotto questo profilo essere assoggettato all'autorità statale e sottoposto alla pari di tutti gli altri soggetti che amministrano le ONLUS alle sanzioni connesse, per cui quest'ultimo aspetto dovrebbe essere attentamente considerato nel momento in cui si valuti la possibilità da parte della parrocchia di configurare una propria attività come ONLUS (23).

(21) È discutibile se la norma in questione possa trovare applicazione nei confronti degli enti ecclesiastici la cui estinzione è disciplinata da specifiche disposizioni canoniche e pattizie (art. 201, n. 222 del 1985), anche se non sembra corretto che beni acquistati dal ramo ONLUS, usufruendo di tutte le connesse agevolazioni, possano essere utilizzati liberamente dall'ente e destinati di conseguenza ad attività diverse. Si veda in proposito C. REDAELLI, *op. cit.*, 99.

(22) Ricordiamo che alle ONLUS sono stati imposti svariati vincoli tanto sul patrimonio che sulla gestione (art. 10), obblighi contabili (art. 25) e controlli (art. 11, comma 3) che vanno attentamente valutati al momento della scelta.

(23) Per maggiori ragguagli in merito alla responsabilità amministrativa del parroco, si rimanda alla *Istruzione in materia amministrativa* approvata a Roma dalla 54

6. Abbiamo visto come il modello ONLUS si adatti molto bene in astratto alle attività ed alle nuove funzioni assunte dalle parrocchie negli ultimi anni. La parrocchia proprio per la sua versatilità e per il fatto che molto spesso si trova a gestire tutta una serie di attività che esulano dal fine di religione o di culto preso in considerazione dalla l. n. 222 del 1985, anche se sono a questo strettamente connesse dato il fine di carità e di apostolato che le anima, è tra gli enti ecclesiastici quello che ha maggiormente usufruito della nuova disciplina tributaria. Da ricerche fatte in rete utilizzando i più diffusi motori di ricerca si sono trovati molteplici siti di parrocchie esercitanti un'attività ONLUS e queste riguardano i settori più vari: dalla gestione di case di riposo per anziani, a quella di scuole, asili nido, Centri di accoglienza per *extra* comunitari, ragazze madri, disabili, all'esercizio di attività ricreative e sportive per togliere dalla strada i ragazzi socialmente svantaggiati, ecc. La convenienza, però, va sempre verificata nel concreto a seconda delle attività svolte dal singolo ente e delle sue reali esigenze, in quanto le agevolazioni, come abbiamo visto, potrebbero risultare aleatorie e l'ente essere invece soffocato dal rigido sistema di controlli che fa da contrappeso ai vantaggi fiscali. La decisione, pertanto, va accuratamente ponderata, considerando pure i nuovi oneri e le responsabilità che graverebbero sul parroco che, nella qualità di amministratore e rappresentante legale dell'ente, lo diventerebbe anche automaticamente del ramo ONLUS, assoggettandosi così alle sanzioni che l'art. 28 commina nel caso in cui siano commesse determinate violazioni (24). Quest'ultimo punto induce a valutare con ancora più prudenza l'op-

Assemblea Generale della CEI il 30-31 maggio 2005, 33-34, il cui testo è pubblicato su www.olir.it.

(24) Si tratta, comunque, di sanzioni amministrative di natura pecuniaria, a cui si aggiunge la responsabilità solidale di questi soggetti e dell'organizzazione ONLUS che abbia indebitamente usufruito dei benefici fiscali per il pagamento delle imposte dovute, delle relative sanzioni e degli interessi maturati. Va detto anche che la parrocchia, in quanto ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, non è esonerata da responsabilità di tipo patrimoniale. Si veda, in proposito, la sentenza 4 maggio 2004 n. 548, emanata dal Tribunale di Vicenza, che ha condannato la parrocchia Santa M. Assunta di Caltrano, convenuta in giudizio in persona del parroco, in solido con il Comune di Caltrano, a pagare un'ingente somma di denaro quale risarcimento del danno biologico, morale, esistenziale, causato ad un giovane caduto da una staccionata durante una colonia estiva organizzata dalla parrocchia in un terreno comunale, per il cedimento della stessa dovuto alle sue precarie condizioni strutturali. La sentenza è pubblicata per intero su *ALTALEX*, del 27 giugno 2006 n. 1144, nel sito www.altalex.com.

portunità della conversione delle attività economiche della parrocchia in ONLUS, dal momento che ciò comporterebbe l'instaurarsi di un rapporto di soggezione del titolare dell'ufficio ecclesiastico nei confronti dell'autorità statale, rapporto che non trova precedenti neanche nella disciplina del matrimonio canonico con effetti civili, dove il ministro di culto, pur assolvendo delle funzioni pubbliche nello svolgimento delle attività di certificazione e documentazione dell'istituto, non è soggetto ad alcun tipo di sanzioni per le eventuali irregolarità commesse (25).

Ad ogni modo, ed anche questa è una valutazione che va fatta, presentarsi sotto la veste di ONLUS può risultare positivo per l'ente ecclesiastico, in quanto non va sottovalutata la possibilità che tale categoria perda nel tempo la connotazione originaria squisitamente fiscale e venga utilizzata dalla pubblica Amministrazione per identificare i soggetti del terzo settore in materia di agevolazioni, contributi, finanziamenti ecc., per cui rimanere fuori da questo campo potrebbe significare di fatto essere esclusi dal terzo settore con tutte le conseguenze negative che ciò comporterebbe (26).

Le disposizioni legislative del 2005 che hanno sensibilmente incrementato il tetto delle erogazioni liberali deducibili dal reddito delle persone fisiche e giuridiche effettuate a favore di soggetti operanti nel settore del *non profit* (27), tra i quali sono state espressamente considerate le ONLUS, dimostrano che l'ipotesi a suo tempo avanzata in dottrina era del tutto realistica e degna di essere tenuta in considerazione.

Le recenti innovazioni apportate dalla legge finanziaria per l'anno 2006 (l. 23 dicembre 2005 n. 266) in tema di destinazione da parte dei contribuenti di una quota pari al cinque per mille dell'IRPEF da

(25) Sul punto cfr. S. BORDONALI, *La qualifica del ministro di culto celebrante matrimonio canonico con effetti civili*, in *Dir. eccl.*, 1969, n. 3-4, 239-264, con l'ampia bibliografia ivi riportata; e, più di recente, R. BOTTA, *Il potere di certificazione delle autorità confessionali nella nuova disciplina di derivazione pattizia*, *ibidem*, 1992, 34 ss.; C. CARDIA, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, 1999, 447-448; P. MONETA, *Matrimonio religioso e ordinamento civile*, Torino, 2002, 43-45; A. LICASTRO, *I ministri di culto nell'ordinamento giuridico italiano*, Milano, 2005, 579-591.

(26) Cfr. C. REDAELLI, *Parrocchie, enti ecclesiastici e Onlus*, cit., 103. Sul punto si vedano anche le considerazioni di Mantineo, che prospetta l'ipotesi, abbastanza realistica invero, che la disciplina pattizia possa essere nel tempo assorbita da un diritto comune operante a favore di tutte le formazioni sociali aventi fini di solidarietà, con la conseguente perdita da parte degli enti ecclesiastici della loro identità confessionale: così A. MANTINEO, *A proposito del decreto sulle Onlus: echi e riflessi nell'ambito degli enti ecclesiastici*, in *Q.D.P.E.*, 1998, II, 399-406.

(27) Per queste si rimanda alla nt. 18, *retro*, 2056.

ripartire tra una serie di enti svolgenti delle attività rilevanti nel sociale, tra cui sono state nuovamente incluse le ONLUS (28), confermano che ormai il legislatore si muove in questa direzione e che, quindi, al momento dell'opzione da parte di un ente ecclesiastico per il modello ONLUS bisogna dare il giusto rilievo anche a questo fattore (29).

Nonostante la parrocchia sia tra gli enti ecclesiastici quello che ha maggiormente usufruito della configurazione come ONLUS, anche per la coincidenza delle attività svolte con quelle indicate nel d.lgs. n. 460 del 1997, dato che viene confermato da una ricerca effettuata nel 2006 sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate, dove nel numeroso elenco dei soggetti a cui era possibile destinare il cinque per mille dell'IRPEF risultavano circa 230 parrocchie contro poche decine di enti ecclesiastici di altro tipo, va fatto rilevare che questo numero è sempre molto esiguo rispetto al totale delle parrocchie in Italia, che sono oltre 25.000, e questo dimostra la diffidenza con cui sino ad ora la Chiesa ha accolto la nuova categoria fiscale (30). In un futuro anche prossimo, però, non è detto che le cose non cambino ed una spinta decisiva potrebbero fornirla proprio le ulteriori agevolazioni attribuite alle ONLUS dal 2005, che potrebbero risultare allettanti in specie per le parrocchie, considerate le ristrettezze finanziarie con cui giornalmente deve fare i conti la maggior parte di questi organismi.

ANNA SVEVA MANCUSO

*Ricercatore di Diritto ecclesiastico e canonico
nell'Università degli Studi di Palermo*

(28) Quanto detto trova ulteriore conferma nel fatto che la possibilità di effettuare l'opzione del cinque per mille, introdotta a titolo sperimentale dalla legge finanziaria 2006, solo per una volta, relativamente ai redditi del 2005, sia stata nuovamente riproposta, anche se con qualche modifica, nella legge finanziaria 2007 (l. 27 dicembre 2006 n. 296).

(29) Sul cinque per mille dell'IRPEF vedi S. CARMIGNANI CARIDI, *L'otto per mille dell'Irpef e la XIV legislatura: prospettive "de iure condendo"*, in *Q.D.P.E.*, 2006, n. 1, 157-160.

(30) Questa diffidenza si è resa ancora più manifesta dato che, ad un anno di distanza, mentre il numero dei possibili destinatari del cinque per mille presenti negli elenchi dell'Agenzia delle Entrate del 2007 è più che raddoppiato, di contro è sensibilmente diminuito quello delle parrocchie, che attualmente sono circa 160.