



ARTICOLI



La (esclusione della) c.d. “decontribuzione sud” per gli enti ecclesiastici: una scelta di dubbia armonizzabilità coi dettami costituzionali e con i vincoli eurounitari

1. Profili di dubbia tenuta costituzionale

La legge di bilancio, all'art. 1, comma 161, esclude dalle agevolazioni contributive, in materia di c.d. decontribuzione, gli enti ecclesiastici. Opera tale scelta di esclusione non in maniera atomistica, ma accomunando gli stessi enti ad altre tipologie di soggetti, il cui comune denominatore è per la quasi totalità degli stessi, quello di gravare nell'orbita pubblica, nonostante l'assunzione, per taluni di essi, della veste formale privatistica. Ciò è quanto si desume dal testuale richiamo degli enti pubblici economici, così come delle società private, scaturite dai processi di privatizzazione formale.

Orbene, la *voluntas legis* pare potersi ravvisare nella circostanza di riservare la decontribuzione a soggetti privati, che siano tali, non solo sotto il profilo formale, ma anche sotto quello sostanziale, in particolare, della natura delle risorse economiche e finanziarie che ne alimentano la operatività.

Per contro, non hanno tale connotazione soggetti come gli enti pubblici economici o le società germinate dalla privatizzazione formale, in misura e con modalità, differenziate, gravanti sul bilancio dello stato o di altri enti pubblici.

La *ratio* di tale esclusione può essere individuata nella volontà di limitare il beneficio alle attività dei privati, in quanto particolarmente colpiti dalle conseguenze economiche della crisi pandemica. Orbene, se tale deve considerarsi la ragione ispirativa della esenzione contributiva non si comprende la ragione giuridica della esclusione dalla agevolazione degli enti ecclesiastici, anch'essi soggetti, seppur connotati da un peculiare *status* giuridico, derivante dalla combinazione della normativa privatistica e di quella concordataria¹. In particolare, la speciale condizione giuridica dell'ente ecclesiastico è stata ricostruita, in via interpretativa ed esplicitata, per quanto riguarda la Chiesa cattolica, dalla

¹ V., in generale, P. CAVANA, *Gli enti ecclesiastici nel sistema patteggiato*, II Edizione, Torino, Giappichelli, 2011, p. 192.

Commissione Paritetica nella “*Relazione sui Principi*”².

La Commissione, come noto, in virtù degli indici normativi in materia, ha lumeggiato lo *status* degli enti ecclesiastici in ossequio alle direttive costituzionali di cui agli artt. 20 e 7.

Essa ha ribadito che l'ente ecclesiastico “**è regolato da una disciplina speciale che ne salvaguardia le caratteristiche originarie ed il collegamento con la struttura e l'ordinamento della Chiesa [...]**”³. In particolare, per quanto di interesse in questa sede, lo svolgimento delle attività ***c.d. diverse da quelle di religione o di culto***, ovvero quelle “di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura, e, in ogni caso, delle attività commerciali o a scopo di lucro”,⁴ compresa quella imprenditoriale, secondo il disposto dell'art. 16 della Legge n. 222 del 1985, soggiace alla disciplina di diritto comune e, quindi, privatistica⁵. Gli enti ecclesiastici, in relazione alla stessa, sono, dunque, assimilati, sotto il profilo del regime applicabile, alle persone giuridiche private che, all'interno dell'ordinamento giuridico, svolgono la medesima attività, inclusa quella in materia di procedure concorsuali⁶. L'individuazione della disciplina giuridica applicabile agli ecclesiastici⁷ si basa, dunque, su un criterio oggettivo, ancorato all'attività o alle attività effettivamente svolte.

Tale formulazione della norma la pone, dunque, in contrasto con il principio di uguaglianza ex art. 3 Cost. che impone il trattamento paritario di situazioni omogenee⁸, ma

² Cfr. Commissione Paritetica, *Relazione sui Principi* (Roma, 6 luglio 1984), in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1984, 1, p. 317.

³ V., anche, in tema: Floris, *L'ecclesiasticità degli enti*, Torino, Giappichelli, 1997, p. 204.

⁴ Attività diverse che, alla stregua del chiaro dato normativo di cui all'art. 16 della L.n. 222 del 1985, sono giuridicamente ammissibili, nei limiti della loro compatibilità con le finalità “consustanziali” dell'ente, ovvero, sempre che non ne comportino lo snaturamento: C. CARDIA, *Principi di diritto ecclesiastico*, Torino, Giappichelli, 2005, p. 289. In tal senso, si è espressa anche il CONSIGLIO DI STATO (Cons. Stato, Sez. I, parere 6 giugno 1990, n. 758, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1991/1992, 1, p. 534-535), secondo cui “le attività diverse da quelle di religione o di culto sono consentite purché compatibili con la struttura e le finalità” degli enti ecclesiastici.

⁵ V. in tema, F. FIORE, *Fallimento degli enti ecclesiastici e svolgimento di attività imprenditoriali*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2010, 3, p. 966; G. DALLA TORRE, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, Torino, Giappichelli, 2014.

⁶ In tal senso, a titolo esemplificativo di tale volontà assimilatrice, il Consiglio di Stato, nella sentenza del 20 ottobre 1993 n. 1265, ha sottolineato la necessità che l'ente ecclesiastico tenga una regolare contabilità di bilancio, secondo i dettami civilistici.

⁷ Sul regime normativo applicabile agli enti *de quibus*, v. C. TRENTINI, *Il fallimento di ente ecclesiastico che esercita attività d'impresa*, in *Il fallimento*, 2010, pp. 982-986; G. TERRANOVA, *Enti ecclesiastici e procedure concorsuali*, in *Rivista di diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni*, 2014, pp. 261-311; C.E. VARALDA, *Enti ecclesiastici cattolici e procedure concorsuali. La rilevanza del “patrimonio stabile” nella gestione della crisi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista Telematica (www.statoeChiese.it), n. 28/2015; A. PERRONE, *Enti ecclesiastici e procedure concorsuali*, in *Giurisprudenza commerciale*, 2018, 2, p. 242 ss.

⁸ Come rilevato dalla dottrina prevalente, la Corte Costituzionale, fin dall'inizio, ha configurato l'uguaglianza non quale «materia», bensì quale «criterio di giudizio», attraverso cui scandagliare le discipline delle singole materie. Cfr., in tal senso, G. Zagrebelsky, *Relazione*, in N. OCCHIOCUPO (a cura di), *La Corte costituzionale tra norma giuridica e realtà sociale*, Cedam, Padova, 1984, 104. P

anche il divieto di assoggettare situazioni omogenee a trattamenti diversificati⁹. D'altronde, il Giudice delle Leggi è costante nell'affermare la sindacabilità delle norme di favore, come quelle di esenzione o attenuazione degli obblighi fiscali¹⁰ o contributivi, sotto il profilo dell'osservanza del principio di eguaglianza¹¹.

Così viene invocata la violazione del connesso principio di ragionevolezza che, germinato dal principio di uguaglianza, ha assunto, gradualmente, nella giurisprudenza costituzionale, un'autonoma dignità giuridica, ponendosi quale autonomo parametro di legittimità delle norme ordinarie.

In origine, era frequente l'affermazione, nell'articolato motivazionale del Giudice delle Leggi, secondo cui corollario del principio di uguaglianza era il più generale principio di ragionevolezza alla luce del quale la Legge deve regolare in maniera uguale situazioni uguali ed in maniera diversa situazioni diverse, con la conseguenza che la disparità di trattamento trova giustificazione nella diversità delle situazioni disciplinate.

“Il principio di uguaglianza è violato anche quando la legge, senza un ragionevole motivo, faccia un trattamento diverso ai cittadini che si trovino in eguali situazioni” (Sent. n. 15 del 1960), “poiché l'art. 3 Cost. vieta disparità di trattamento di situazioni simili e discriminazioni irragionevoli” (sent. n. 96 del 1980). Quindi ***“si ha violazione dell'art. 3 della Costituzione quando situazioni sostanzialmente identiche siano disciplinate in modo ingiustificatamente diverso, mentre non si manifesta tale contrasto quando alla diversità di disciplina corrispondono situazioni non sostanzialmente identiche”*** (Sent. n. 340 del 2004).

Nelle pronunce più recenti, il principio di ragionevolezza appare svincolato dal principio di uguaglianza, costituendo la ragionevolezza della norma espressione del più generale principio di coerenza e non contraddizione del nostro ordinamento giuridico.

Altro profilo di illegittimità costituzionale può essere ravvisato nella violazione dell'art. 20 Cost. nella parte in cui sancisce il principio per cui ***“il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività”***. Per quanto il dato testuale faccia riferimento espresso al divieto di introduzione di forme di gravame fiscale o di limitazione per via di legge, è innegabile che l'arbitraria, perché non giustificata, esclusione di un beneficio ex lege traduce in un'indiretta limitazione dell'operatività degli enti ecclesiastici, con conseguente incidenza indiretta sulla loro operatività e inveroimento della ratio legislativa.

⁹ Cfr. sul tema, TINDARI BAGLIONE, *Il principio d'uguaglianza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*.

¹⁰ V., in generale, L. PALADIN, *Il principio di eguaglianza tributaria nella giurisprudenza costituzionale italiana*, in Riv. dir. trib., 1997, 307-308.

¹¹ cfr. M. LOSANA, *La legislazione in materia di benefici erogati in favore delle vittime del dovere, del servizio, di talune fattispecie di reato e di particolari eventi storici: tra principio di uguaglianza formale e discrezionalità politica*, in Giur. Cost., fasc. n. 2, 2011, spec. 2641 e segg..

2. L'anticomunitarietà della disciplina

Peraltro, sotto altro profilo, limitatamente agli enti ecclesiastici, svolgenti, in via accessoria, attività economica, tale scelta pone problemi di compatibilità comunitaria, sotto il profilo della violazione del principio di parità di trattamento degli operatori economici e del connesso corollario del divieto di disparità di trattamento. Infatti, tale misura è idonea a creare condizioni giuridiche ingiustificatamente differenziate fra operatori economici che abbiano la veste di enti ecclesiastici, esclusi dal beneficio de quo e operatori che non abbiano tale qualificazione, ammessi all'agevolazione contributiva. Ciò, con innegabili effetti distorsivi per la dinamica concorrenziale.

La parità di trattamento o la c.d. parità delle armi, ovvero degli strumenti giuridici sostanziali e processuali di cui devono godere gli operatori del mercato, costituisce, come ribadito costantemente dalla Corte di Giustizia, uno dei pilastri della costruzione comunitaria, come dimostra la stessa scelta di armonizzazione di interi ambiti materiali delle discipline nazionali, così come di ravvicinamento delle discipline nazionali (v., da ultimo, CORTE DI GIUSTIZIA CE-UE – Sentenza del 14 marzo 2018, n. C-482/16).

D'altronde, il processo di integrazione europea ha portato con sé l'obbligo, per i singoli Stati membri, di fare propri i principi della c.d. "Costituzione economica europea", primo fra tutti quello di "un'economia di mercato aperto e in libera concorrenza"¹².

Tale principio, così come quello di necessaria massima concorrenzialità del mercato, ammettono le sole deroghe consentite dai cd. motivi imperativi di interesse generale. Motivi, spesso identificati con il superiore interesse nazionale alla conservazione dei valori della sicurezza e dell'ordine pubblico, o consistenti in altra finalità legittima, compresi giustificati obiettivi di politica del lavoro, di mercato del lavoro e di formazione professionale.

Limite connaturato a quello di parità di trattamento è quello di proporzionalità, per cui finalità legittime dello Stato nazionale, valutate come meritevoli dal diritto comunitario, possono giustificare una differenziazione del trattamento giuridico, purché tale scelta normativa sia necessaria per il conseguimento di tale finalità, così come idonea e proporzionata all'obiettivo di interesse generale da raggiungere. Tali condizioni, in verità, non sono ravvisabili nella fattispecie concreta. In conseguenza della anticomunitarietà della norma, se ne imporrebbe la diretta disapplicazione in virtù della diretta applicabilità, nel nostro ordinamento, dei principi eurounitari summenzionati¹³. Ciò, rimanendo impregiudicata la possibilità, per fini di certezza giuridica, di sollevare la questione di legittimità costituzionale della normativa per violazione dell'art. 117 cost, nella pare in cui impone a tutti gli organi statali, compresi quelli con potestà legislativa, di osservare la normativa sovranazionale, di fonte comunitaria.

¹² V., *expressim*, A. COIANTE, *Le 'potenzialità concorrenziali nascoste' dell'art. 41 della Costituzione, in federalismi.it*

¹³ V., in generale, GIANLUCA GRASSO *La disapplicazione della norma interna contrastante con le sentenze della Corte di giustizia dell'UE*.