



Laura Sabrina Martucci

(ricercatore in Diritto ecclesiastico nell'Università degli Studi di Bari "Aldo Moro", Dipartimento di Giurisprudenza)

Soggettività tributaria e tassabilità delle attività d'impresa nei luoghi religiosi *

SOMMARIO: 1. Attività d'impresa degli enti religiosi: il contenzioso come indicatore di *performance* del sistema italiano delle esenzioni - 2. L'endiadi ente/attività nella giurisprudenza: un caso recente - 3. I centri culturali islamici e i *Gurdwara sikh*: dalla indefinibilità alle soggettività del terzo settore - 4. *Segue*: La particolare difficoltà di qualificazione delle attività d'impresa nei luoghi di culto islamici - 5. Attività e accesso alle agevolazioni tributarie: la non discriminazione attraverso il Codice del Terzo settore (CTS) - 6. *Segue*: Le APS islamiche: la positiva esperienza nel Comune di Torino rispetto alla riconoscibilità dei soggetti passivi tributari - 7. L'autonomia imperfetta, o secondo diritto comune, degli enti delle religioni prive di intesa.

1 - Attività d'impresa degli enti religiosi: il contenzioso come indicatore di *performance* del sistema italiano delle esenzioni

Il moltiplicarsi degli enti confessionali che si orientano a svolgere accanto a quelle di culto e religione anche attività secondarie, come quelle ricettivo-alberghiere, assistenziali, scolastiche o culturali, ha comportato un incremento degli interventi giudiziari per la demarcazione, ai fini delle esenzioni tributarie, del confine tra le attività istituzionali, propriamente non lucrative, e quelle effettivamente imprenditoriali.

L'accresciuto numero di casi di impugnazione di avvisi e cartelle esattoriali (come quelle ICI/IMU per l'Italia o ICIO per la Spagna¹), relative

* Contributo sottoposto a valutazione.

¹ Il D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 ha introdotto l'Imposta Municipale Propria nell'ordinamento italiano stabilendone la vigenza a partire dal 2014, limitatamente agli immobili diversi dall'abitazione principale (art. 8, secondo comma). L'art. 13 D.lgs. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modifiche dalla L. 11 dicembre 2011, n. 214, ne ha anticipato di due anni l'applicazione, estendendola anche alle abitazioni principali. Presupposto dell'imposta è il possesso di beni immobili: fabbricati, inclusa abitazione principale e pertinenze. Soggetto attivo del tributo è il Comune. I soggetti passivi dell'imposta sono i proprietari "di immobili, inclusi i terreni e le aree edificabili, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa" (art. 9, primo comma, D.lgs. n. 23 del 2011 cit.). L'ICIO è l'imposta



principalmente agli enti della Chiesa cattolica, fa pensare che si corra il rischio di essere di fronte a soggetti giuridici che diventano arbitri della propria tassabilità, autocollocandosi in categorie di passività soggettiva tributaria che non corrispondono a quelle rinvenienti dai controlli statali. Il rischio che il sistema risulti affidato a dinamiche di autoregolamentazione è tanto più alto specialmente perché la collocazione nella categoria tributaria sembra (di fatto) dipendere dalla decisione e dal consenso dei soggetti passivi regolati.

La disciplina fiscale degli enti ecclesiastici riconosciuti o confessionali, regolati dalla legge n. 222 del 1985 e dalle Intese - che qui si darà per presupposta² -, è, come in altri Paesi dell'Unione europea³, una disciplina di favore, di stretta interpretazione e orientata ad assimilare gli enti con fine di religione e di culto agli enti non commerciali, per mancanza di lucro soggettivo⁴.

Si tratta di una disciplina che deve pur sempre, però, commisurarsi con quanto sancito nel primo comma dell'art. 107 TFUE, ovvero sia con i limiti fissati affinché le normative che dispongono i regimi di esenzione, sia pur quando di derivazione concordataria, oltre che di diritto comune, non risultino avallare situazioni incompatibili con il mercato interno, ovvero

spagnola sulle costruzioni, gli impianti e le opere, introdotta dalla *Ley* n. 39 del 1988 *Reguladora de las Haciendas Locales* (L. n. 39 del 1988 recante disciplina della finanza degli enti locali, del 28 dicembre 1988 - BOE n. 313, del 30 dicembre 1988, p. 36636).

² Per tutti cfr. **S. BERLINGÒ**, *Enti e beni ecclesiastici*, il Mulino, Bologna, 1992; **P. PICOZZA**, *L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Giuffrè, Milano, 1992; **A. FUCCILLO**, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzioni delle associazioni ecclesiastiche*, Jovene, Napoli, 1999; **G. CASUSCELLI**, *Enti ecclesiastici*, in *Commentario del Codice civile diretto da E. Gabrielli, Delle persone*, a cura di A. Barba, S. Pagliantini, *Leggi collegate*, vol. III, UTET, Torino, 2013, pp. 291-439.

³ Si pensi a titolo esemplificativo al regime portoghese (art. 26, secondo comma, Concordato tra la Santa Sede e la Repubblica Portoghese, 18 maggio 2004), o quello che regola le esenzioni dall'ICIO spagnola contenuto nell'Accordo concluso tra la Spagna e la Santa Sede (Accordo tra la Santa Sede e lo Stato Spagnolo circa questioni economiche, 3 gennaio 1979, particolarmente art. IV e artt. 2-3 Prot. Add.). Cfr. **G. CASUSCELLI**, *Stati e religioni in Europa: problemi e prospettive*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), giugno 2009, p. 9.

⁴ Diffusamente cfr. **G. RIVETTI**, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit e for profit*, 2^a ed., Giuffrè, Milano, 2008; **M.C. FOLLIERO**, *Enti religiosi e non profit tra Welfare State e Welfare Community. La transizione*, Giappichelli, Torino, 2002. Più recentemente **G. RIVETTI**, *Enti senza scopo di lucro. terzo settore e impresa sociale. Profili di specialità tributaria tra attività no profit o for profit*, Giuffrè, Milano, 2017, p. 155 ss.; **P. FLORIS**, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore: verso nuove partizioni nella disciplina degli enti religiosi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 3 del 2018; **P. CONSORTI**, *L'impatto del nuovo Codice del Terzo settore sulla disciplina degli "enti religiosi"*, *ivi*, n. 4 del 2018.



rappresentare aiuti di Stato e vantaggio selettivo, che, favorendo solo taluni soggetti, falsino la concorrenza⁵.

Il divieto, come rappresentato dall'art. 107 TFUE, riguarda le attività delle imprese⁶, ovvero attività che risultino economiche a prescindere dallo *status* giuridico del soggetto che le esercita⁷. La circostanza che un'attività economica sia svolta da una comunità religiosa non impedisce, dunque, l'applicazione delle norme del Trattato⁸. L'esenzione, quando fruita in ragione di simili attività, sarebbe identificabile con i finanziamenti pubblici, che a ricaduta discendono a titolo delle attività (non economiche o) istituzionali, e quindi falserebbe la concorrenza⁹. È evidente, altresì, che in tali circostanze si deborderebbe nel divieto di aiuti di Stato c.d. incompatibili, essendo, appunto, ininfluente lo *status* che una legge nazionale specifica conferisce a un determinato soggetto¹⁰, rappresentato in questo caso dall'ente ecclesiastico o religioso in generale.

⁵ L'Italia conosce questo tipo di problematiche essendo stata sottoposta a procedure di infrazione. Si rammenta il procedimento d'infrazione europea sulla questione delle esenzioni dall'ICI a favore degli immobili ecclesiastici (cfr. *Decisione della Commissione europea* 2013/284/UE, 19 dicembre 2012), relativa all'aiuto di Stato SA.20829 (C26/2010, ex NN 43/2010 - ex CP 71/2006) sul "Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione". La Commissione ritenne che l'Italia avesse accordato illecitamente, sotto forma di aiuto di Stato non autorizzato (§§ 137-142), l'esenzione dall'ICI, prevista all'art. 7, primo comma lett. i) D. lgs. n. 504 del 1992 (§ 199). Non venne disposto il recupero delle somme del gettito ICI sottoposto a osservazioni, alla luce delle circostanze eccezionali invocate dall'Italia, relativamente all'impossibilità assoluta (§§ 198 e 200). Tra le pronunce della Corte di Giustizia su art. 107, par. 1, del TFUE e aiuti di Stato, cfr. *Commissione c. Hansestadt Lübeck*, 21 dicembre 2016, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 21 dicembre 2016, § 40-41, e *Commissione c. World Duty Free Group SA e a.*, C-20/15 P e C-21/15 P, EU:C:2016:981, sentenza del 21 dicembre 2016, § 53). Sulla "selettività" quale elemento costitutivo della nozione di aiuti di Stato cfr. Corte di Giustizia (G. Sez.), *Commissione e Spagna/Government of Gibraltar e Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord*, C-106/09 P e C-107/09 P, 15 novembre 2015, §§ 74-75.

⁶ Cfr. Corte di Giustizia UE, *Enirisorse*, C-237/04, EU:C:2006:197, 23 marzo 2006, §§ 27 e 28; *Commissione e a./Versalis e a.*, C-93/13 P e C-123/13 P, EU:C:2015:150, 5 marzo 2015, § 88.

⁷ Cfr. Corte di Giustizia UE (II sez.), *Cassa di Risparmio di Firenze e a.*, C-222/04, EU:C:2006:8, 10 gennaio 2006, § 107; Corte di Giustizia UE, *Steymann/Staatssecretaris van Justitie*, C-196/87, EU:C:1988:475, 5 ottobre 1988, §§ 9 e 14.

⁸ Cfr. Corte di Giustizia UE (G. Sez.), *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, EU:C:2017:496, 27 giugno 2017, § 43.

⁹ Cfr. Corte cost., 13 luglio 1997, n. 235.

¹⁰ Cfr. Dec. Comm. Eu., 2013/284/UE, cit. Si veda inoltre **M. MICCINESI**, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., novembre 2010, p. 3 ss.



Lo scoglio delle questioni, dunque, legate alla tassabilità dei patrimoni immobiliari ecclesiastici, in Italia più ricorrentemente, ma anche in altri Paesi come recentemente in Spagna¹¹, è rappresentato dalla difficoltà d'individuare una precisa qualificazione delle attività secondarie, la cui identificazione comporta l'accesso o meno alle esenzioni riservate ad alcuni soggetti passivi d'imposta, alla pari di quelli *no profit*¹².

Complessa e in continua evoluzione, la pratica decisionale è stata ed è ricorrentemente affidata alle Corti. Così, le soluzioni giudiziarie, hanno esaurientemente interpretato i quadri normativi, e le Commissioni tributarie, la Cassazione e la Corte di Giustizia dell'Unione Europea hanno, nei diversi ruoli, sempre più minuziosamente precisato che le attività degli enti religiosi, diverse da quelle istituzionali, comportano per l'ente l'ordinaria tassazione se svolte con metodo imprenditoriale e secondo le regole del libero mercato. Sono tali tutte le attività atte alla produzione e allo scambio di beni e di servizi, esercitate in via esclusiva o prevalente, che si pongono in concorrenza con quelle di altri operatori che perseguono uno scopo di lucro¹³. L'attitudine a conseguire la remunerazione dei fattori produttivi rappresenta dato certo e oggettivo per la qualificazione delle

¹¹ Cfr. Corte di Giustizia UE (G. Sez.), *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, cit. In dottrina recentemente **A. LICASTRO, A. RUGGERI**, *Diritto concordatario versus diritto eurounitario: a chi spetta la primauté? (a margine della pronunzia della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, C-74/16, in tema di agevolazioni fiscali per le "attività economiche" della Chiesa)*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 26 del 2017; **R. PALLADINO**, *L'operatività del divieto di aiuti di stato in ipotesi di esenzioni fiscali a beneficio degli enti ecclesiastici: la sentenza della Corte di Giustizia Congregación de Escuelas pías provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*, in *Eurojus.it*, Rivista telematica (www.rivista.eurojus.it), 2017.

¹² Non è detto, infatti, che tutti gli enti *no profit* siano automaticamente non commerciali o che tutti gli enti non lucrativi siano *no profit* (**G. RIVETTI**, *La disciplina tributaria*, cit., p. 124 ss.).

¹³ *Ex multis*, sull'oggettiva economicità delle attività imprenditoriali, cfr. Cass., sez. lav., 14 giugno 1994, n. 5766; n. 16435 del 2003; n. 7725 del 2004; n. 16435 del 2003. Relativamente all'imprenditorialità delle attività degli enti ecclesiastici, più recentemente Cass., Sez. Trib., 29 febbraio 2008, n. 5485; Cass. civ., sez. V, 21 marzo 2012, n. 4502; Cass., Sez. Trib., 8 luglio 2015, n. 14225; Corte di Giustizia UE (G. Sez.), *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania*, C-74/16, cit. Tra le pronunce di merito, cfr. Comm. Trib. Regionale del Lazio, 26 gennaio 2017, n. 173. In dottrina, con largo anticipo, **A. FUCCILLO**, *La pubblicità e la rappresentanza dell'ente ecclesiastico imprenditore commerciale*, in *Dir. eccl.*, 1996, 1, p. 836 ss.; **ID.**, *La natura funzionale dell'ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzione delle associazioni ecclesiastiche*, Jovene, Napoli, 1999, p. 73 ss.



attività¹⁴, essendo irrilevante “lo scopo di lucro, che riguarda il movente soggettivo che induce l'imprenditore a esercitare la sua attività”¹⁵.

Tuttavia, nonostante i consolidati orientamenti giurisprudenziali, il settore non si arricchisce di certezze. Malgrado, infatti, la Corte di Giustizia, risolvendo la singola controversia, vincoli con la decisione che ne deriva i giudici nazionali diversi da quello che ha avanzato il rinvio pregiudiziale, le singole realtà ordinamentali sembrano ancora in sofferenza ed emergenza giudiziaria.

Alla base del sistema di collocazione delle attività nella giusta categoria non pare superata la necessità di accertare di volta in volta, per alcune specifiche esenzioni - come quella dall'IMU(/ICI) - se l'attività cui l'immobile tassabile è destinato, pur rientrando tra quelle esenti¹⁶, non sia svolta con le modalità di un'attività commerciale e dunque rappresenti, ai sensi del diritto dell'Unione, presupposto di regolare applicazione del tributo¹⁷.

La ricognizione delle attività - che, sotto il profilo teorico, sembra, quindi, ben orientata nelle sue direttrici, tanto da indicare al soggetto passivo come determinarsi preventivamente - si scontra con difficoltà oggettive generate dalla complessa articolazione dei sistemi normativi fiscali interni, ma anche dalla necessaria lettura integrata e parallela di tutti gli elementi utili a tale determinazione¹⁸. Sono, infatti, plurimi gli elementi che nei diversi ordinamenti statali comportano, concatenandosi, la corretta

¹⁴ “La lucratività non attiene all'atto isolatamente considerato, ma all'attività, costituendo un motivo di questa” (così già **T. ASCARELLI**, *Corso di diritto commerciale. Introduzione e teoria dell'impresa*, Giuffrè, Milano, 1962, p. 189).

¹⁵ Cass. n. 7725 del 2004, cit.; Cass., sez. III, 19 giugno 2008, n. 16612.

¹⁶ Nel margine di autonomia, legittimato dall'art. 20 Cost., si determinava un confine applicativo dell'esenzione derivante dall'equiparazione degli enti ecclesiastici agli enti del terzo settore, agevolati dal particolare regime, non in funzione delle rispettive finalità, ma delle modalità di esercizio di un nucleo di attività a enumerazione chiusa di cui all'art. 7, primo comma, lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992 (**L.S. MARTUCCI**, *ICI ed IMU: un'emancipazione religiosa secondo diritto comune*, in *Quad. dir. e pol. eccl.*, 2013, p. 452).

¹⁷ Cfr. Cass., 21 marzo 2012, n. 4502. In dottrina cfr. **G. D'ANGELO**, *Il favor fiscale dell'ente ecclesiastico-religioso "imprenditore sociale" nella prospettiva del divieto europeo di aiuti di Stato: conferme problematiche dalla recente giurisprudenza UE in tema di esenzione ICI/IMU*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 2016, 3, p. 661 ss.; **L. AMORETTI**, *Esenzione IMU enti ecclesiastici: privilegio o diritto accordato per un fine di particolare rilevanza sociale?*, in *Il tributario* (all'URL iltributario.it/articoli) settembre 2017.

¹⁸ A proposito della difficoltà per la riduzione delle aliquote IRES cfr. Commissione Tributaria Piemonte, 19 febbraio 2015, n. 231. Per una recente ricognizione dell'articolazione normativa italiana cfr. **M. ALLENA**, *Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 8 del 2017, pp. 3-5.



collocazione di un'attività d'impresa in una categoria piuttosto che in un'altra.

L'esenzione dal tributo comunale (IMU), prevista dall'ordinamento italiano, è attualmente fruibile da parte di soggetti che soddisfino contemporaneamente due requisiti: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo¹⁹. Ai fini dell'esenzione, gli immobili gravati dal tributo, devono essere utilizzati direttamente da soggetti (pubblici o privati) che non abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali²⁰, e ivi svolgano, effettivamente con modalità non commerciali²¹, attività "assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché (quelle) di cui all'art. 16, lett. a), della legge 20 maggio 1985, n. 222" ²².

La chiarezza della disposizione è apparente, sebbene sia intervenuta anni fa una circolare, la n. 2 DF/2009, con la quale si cercò di definire quali enti potessero essere considerati non commerciali²³. La precisazione che le attività dei medesimi non dovessero presentare "elementi tipici dell'economia di mercato (quali il lucro soggettivo e la libera concorrenza)"

¹⁹ Cfr. Cass. 26 ottobre 2005, n. 20776.

²⁰ L'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale, pubblico o privato, diverso dalle società, di cui all'art. 73 (ex art. 87), primo comma, lettera c) del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (recante il *Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR*), cui rinvia l'art. 7, primo comma, lettera i), D.lgs. n. 504 del 1992. Tra gli enti privati sono ricondotte anche le Associazioni di Promozione Sociale (APS), le ONLUS oltre agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti. La Corte costituzionale (ord. 19 dicembre 2006, n. 429, e 26 gennaio 2007, n. 19) ha affermato che l'esenzione deve essere riconosciuta solo all'ente non commerciale che, oltre a possedere l'immobile, lo utilizza direttamente per lo svolgimento delle attività elencate nell'art. 7, primo comma, lettera i), cit.

²¹ **M. FOGAGNOLO**, *Applicare l'IMU. Casi e soluzioni*, Maggioli, Santarcangelo di Romagna, 2012, p. 171 ss.

²² Art. 7, primo comma, lett. i) del D.lgs. n. 504 del 1992, come modificato dall'art. 91-bis del D.L. n. 1 del 2012. Come già precisato dall'art. 39 D.L. n. 223 del 2006 - (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 248 del 2006) -, "l'esenzione disposta dall'articolo 7, co. 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale". Inoltre, relativamente al rilievo delle attività effettivamente svolte, tra le pronunce più incisive, cfr. Cass. 13 maggio 2005, n. 10092, e 20 maggio 2005, n. 10646. Come precisato dalla Commissione Europea in materia di aiuti di stato: in riferimento alle caratteristiche dalla misura di esenzione dall'IMU, non (possono) essere considerate attività economiche, [...], le specifiche attività *non commerciali* svolte da enti *non commerciali* nel rispetto delle condizioni imposte dalla legislazione nazionale (Dec. Comm. EU relativa all'aiuto di Stato SA.20829, 2013/284/UE, cit.).

²³ Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia, *Chiarimenti in merito all'esenzione ICI*, Circolare, 26 gennaio 2009, n. 2 DF.



ed essere piuttosto orientate alle “finalità di solidarietà sociale sottese alla norma di esenzione”, non ha agevolato gli esiti decisionali utili a non alimentare il contenzioso tributario.

2 - L'endiadi ente/attività nella giurisprudenza: un caso recente

Le incognite, che ancora incidono sull'endiadi ente/attività su cui poggia il diritto all'esenzione, scaturiscono dalla modalità di combinazione di fattori valutabili quali la tipologia di personalità giuridica assunta dell'ente proprietario, la destinazione d'uso dell'immobile, la (irrilevanza) delle attività dichiarate nello statuto dell'ente rispetto a quelle parzialmente e/o effettivamente svolte negli immobili gravati, le relative tipologie di utenti, di introiti, di tariffe e condizioni generali di offerta e di servizi erogati²⁴.

È recente una pronuncia della Commissione tributaria della Regione Lazio che in un certo modo ripercorre questi fattori e li scandisce nell'ottica degli orientamenti giurisprudenziali complessivi, offrendo una traccia ricognitiva articolata, che si ritiene sia orientativa anche per le questioni similari che possano riguardare gli enti delle confessioni prive di intesa²⁵.

La controversia atteneva all'impugnazione di cartelle esattoriali ICI, relative a unità immobiliari adibite da una Congregazione di suore ad attività di ricezione alberghiera. La Congregazione, ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, aveva reclamato, dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma, l'esenzione prevista dall'art. 7, primo comma, lettera i), d.lgs. n. 504 del 1992, sul presupposto che l'attività di pensionato, ivi svolta, non avesse carattere esclusivamente commerciale. La CTP di Roma dava ragione alla Congregazione, determinando che l'attività di pensionato poteva collocarsi in quelle di ricettività sociale, che hanno corrispettivi al di sotto di quelli di mercato (40 euro a persona, ridotte a 35 in camera doppia, vitto incluso), e la cui offerta è riservata a una specifica categoria di soggetti, ovvero ai soli iscritti al CITIS (Centro italiano del turismo sociale)²⁶.

²⁴ Con riferimento alla complessità sistematica delle determinazioni in tal senso, si veda, solo a titolo esemplificativo, quanto è stato più recentemente determinato, per il settore delle scuole parificate, da Cons. Stato, 28 gennaio 2016, n. 292. In dottrina cfr. N. COLAIANNI, *La fine della sublimazione del lucro in Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 10 del 2016.

²⁵ Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 173 del 2017, cit.

²⁶ Cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 173 del 2017, cit.



Singolare nella contestazione dell'appellante, Roma Capitale, non solo l'evidenza che l'attività ricettiva producesse introiti, quale casa per ferie, a "tariffe in linea con i prezzi di mercato praticati da strutture alberghiere della stessa categoria (due stelle)", ma il rilievo che i riferimenti catastali dell'immobile possono avere nel senso di proiezione delle attività concretamente svolte. Si rilevava, infatti, che, nel caso di specie, emergeva l'accatastamento degli immobili gravati dal tributo non nelle categorie comprese tra E/1 ed E/9, che ricomprendono la E/7 relativa ai fabbricati destinati all'esercizio del culto, bensì in quella B/01, ovvero relativa ai "collegi e convitti".

La decisione della Commissione regionale, muove dall'evidenza del quadro normativo generale, in essenza riferito a immobili destinati esclusivamente allo svolgimento *con modalità non commerciali* delle attività indicate dalla lettera i) art. 7, cit. Passa, poi, da una decostruzione del sistema di specialità, riservato agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti e approda, nel riscontro della carenza del requisito oggettivo valido per l'esenzione, alla determinazione di una sorta di uniformità delle condizioni utili alla non tassabilità, proprie del diritto comune e informate al diritto eurounitario.

È indubbio che la prova della sussistenza del requisito oggettivo, anche nel caso di enti ecclesiastici, spetti al soggetto che pretende l'applicazione dell'esenzione²⁷, in quanto non può essere desunta dai soli documenti che attestano, aprioristicamente, la tipologia di attività cui l'immobile è destinato, né da quelli statutari, da cui derivi, inoltre, la tipologia di soggetto giuridico che le esercita. Non risolutiva neanche la destinazione d'uso catastale, potendo semmai essere più che altro ostativa ad attività cui l'immobile non sia preventivamente destinato o, altresì, essere a richiesta modificata.

Nella complessa ricognizione del quadro degli elementi che inducono alla qualificazione di un'attività come non commerciale, appare quasi imprescindibile la valutazione degli importi delle rette, ovvero se presentino un reale scostamento, in termini di riduzione, rispetto ai prezzi di mercato, tanto da poterle ritenere proiettate a un'alterazione del regime di libera concorrenza e alla trasformazione del beneficio in un aiuto di Stato²⁸.

²⁷ Normalmente l'onere della prova grava sul contribuente (cfr. Cass. n. 20776 del 2005, cit.; Cass. 15 novembre 2007, n. 23703; Cass. 29 febbraio 2008, n. 5485; Cass. 16 dicembre 2011, n. 27165).

²⁸ Cfr. Cass. 13 dicembre 2016, n. 13970.



La Commissione, evidenzia, che il dato non risulta utile come sembra ai fini della determinazione della commercialità, visto che un imprenditore può operare anche in perdita e che per integrare il fine di lucro è sufficiente l'idoneità, almeno tendenziale, dei ricavi a perseguire il pareggio di bilancio²⁹.

Tuttavia, è, invece, rilevante la valutazione delle caratteristiche della categoria di *utenti tipo* della struttura ricettiva, in quanto l'esenzione sarà ammissibile allorché si ravvisi che l'attività non sia tra quelle disponibili sul mercato e sia svolta per rispondere a bisogni socialmente rilevanti, nella non disponibilità di azione degli operatori privati commerciali³⁰.

Le caratteristiche della clientela, dunque, hanno un maggior rilievo perché, una volta escluso che l'attività "sia in rapporto di strumentalità diretta e immediata con i fini di religione e di culto", la definizione dei soggetti destinatari inciderà sulla qualificazione delle attività diverse come commerciali o meno, a rappresentare appunto requisito preventivo di esenzione quando esse siano svolte da enti come le ONLUS o le APS, o ora da enti del terzo settore³¹.

Il regime normativo, che sostanzialmente, equipara gli enti ecclesiastici agli enti non commerciali, si orienta in senso restrittivo e apre a uno scenario nel quale, come evidenziato, è ancora difficile orientarsi.

Il carattere ecclesiastico o il fine di religione o di culto di un'associazione o istituzione se, ai sensi dell'art. 20 Cost., non possono essere causa di speciali gravami fiscali o limitazioni legislative per ogni forma di attività³², di contro, non possono dare origine a speciali agevolazioni legislative (o di vantaggio selettivo), tali da alterare il regime di "neutralità dello Stato in materia religiosa"³³.

La condizione di discriminazione che grava sugli enti delle confessioni che mancano della sottoscrizione di un'intesa, o persino del riconoscimento giuridico, induce, a una alterazione che, occludendo

²⁹ Cfr. Cass. n. 14225 del 2015, cit.

³⁰ Circ. 2 /DF cit. Si veda *infra* par. 4.

³¹ Il giudice tiene conto di Cass. n. 633 del 1995; e nello stesso senso Cass., sez. trib., 16 luglio 2010, n. 16728, Cass. 13 marzo 2015, n. 5041, Cass. 13 dicembre 2016, n. 25586 (ord.).

³² Per tutti S. LANDOLFI, *L'articolo 20 della Costituzione nel sistema degli enti ecclesiastici*, in *Rassegna di Diritto pubblico*, 1969, p. 261 ss.; F. FINOCCHIARO, *Commento all'articolo 20 Cost.*, in AA. VV., *Commentario alla Costituzione*, a cura di G. Branca, Zanichelli, Bologna, 1977, p. 300 ss.; A. BETTETINI, *Art. 20*, in *Commentario alla Costituzione, Artt. 1-54*, a cura di R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti, vol. I, Utet, Torino, 2006, p. 39 ss.

³³ Corte cost. 15 luglio 1997, n. 235, a proposito di INVIM.



l'accesso alle agevolazioni pubbliche, nega alle confessioni l'eguale libertà di organizzarsi e operare³⁴.

I problemi per gli enti delle confessioni prive di intesa passano, invero, da tematiche anche più ampie di quelle descritte che non attengono alla sola determinazione dei requisiti soggettivo e oggettivo, ma, addirittura, alla definizione del soggetto giuridico titolare del diritto d'esenzione. Tanto che l'accesso alle esenzioni e alle agevolazioni pubbliche, in generale, appare necessario ma non sempre raggiungibile.

3 - I centri culturali islamici e i *Gurdwara* sikh: dalla indefinibilità alle soggettività del terzo settore

Gli enti delle confessioni religiose sono soggetti che rappresentano una modalità di espressione concreta e visibile di livelli che appartengono alla dimensione trascendentale propria delle religioni. Sono identificabili, cioè, come interlocutori intermedi, tra le religioni e la società civile, che si avvicinano a particolari modalità di rapporti istituzionali³⁵. Articolazioni mutevoli, esponenziali della fenomenologia religiosa, poste al duttile riparo dell'art. 20 della Costituzione³⁶.

Variegate sono le configurazioni che di fatto tali entità assumono nelle dinamiche sociali, in special modo ove considerati come realtà attraverso le quali si compie, sempre più spesso, un tentativo di integrazione nelle strutture locali e di gestione ordinaria delle necessità di molta parte delle popolazioni di immigrati e seconde generazioni³⁷.

³⁴ Il principio di eguaglianza "vige, in quanto sia possibile, anche nei confronti delle persone giuridiche e dei soggetti collettivi in generale"; è "principio [...] che condiziona tutto l'ordinamento nella sua obiettiva struttura" (Corte cost. 21 febbraio 1992, n. 87).

³⁵ Cfr. **M. RIVELLA**, *Enti e beni*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., novembre 2010, p. 1.

³⁶ Sulle entità con fine di religione e culto quali soggetti di promozione sociale, costituzionalmente orientata, dei fenomeni associativi a carattere confessionale cfr. **A. FUCCILLO**, *Le nuove frontiere della ecclesiasticità degli enti*, Jovene, Napoli, 1999, p. 23 ss.; **M. RICCA**, *Art. 20 della Costituzione ed enti religiosi: anamnesi e prognosi di una norma non "inutile"*, in **AA. VV.**, *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, vol. II, Cedam, Padova, 2000, p. 1357; **L.S. MARTUCCI**, *Note metodologiche per un'interpretazione duale dell'art. 20 Costituzione*, in *Laicità e dimensione pubblica del fattore religioso. Stato attuale e prospettive*, a cura di R. Coppola, C. Ventrella, Cacucci, Bari, 2013, p. 341 ss.

³⁷ **R. RICUCCI**, *Religione e politica nell'islam territoriale. Differenze tra le prime e le seconde generazioni*, in *Quaderni di sociologia*, Rivista telematica (www.journals.openedition.org), dicembre 2014, 66, p. 73 ss.



La presenza di religioni diverse da quelle con intesa, in particolar modo di quella islamica o di quella Sikh, viene frequentemente associata a questioni di libertà religiosa che attengono alla rappresentanza e al riconoscimento o, diversamente, a situazioni che implicano, sia pur a diverso titolo, i livelli della sicurezza pubblica: si pensi al porto del kirpan o alle politiche di prevenzione e contrasto ai fenomeni della radicalizzazione jihadista volta ad attività eversive e terroristiche³⁸.

Per queste religioni l'integrazione, che certamente potrebbe realizzarsi secondo *iter* tradizionali come quello della sottoscrizione di un'intesa, tuttavia cerca e trova vie alternative e capillari che passano da processi molto più concreti di diritto comune e dall'associazione in forme tipizzate, facenti capo alle figure proprie del terzo settore.

È consolidata la prassi di associare gli enti delle organizzazioni e comunità religiose a enti che svolgono un'azione generalmente impostata su modelli, c.d. caritatevoli³⁹, di associazionismo informato alla "cultura e pratica del dono"⁴⁰, quasi che, naturalmente costituiti senza scopo di lucro, siano meritevoli di una disciplina di favore.

³⁸ Cfr. **R. MAZZOLA**, *La convivenza delle regole. Diritto, sicurezza e organizzazioni religiose*, Giuffrè, Milano, 2005; **P. CONSORTI**, *La libertà religiosa nel terzo millennio: tra crisi di sicurezza e paura*, in *Libertà di espressione e libertà religiosa in tempi di crisi economica e di rischi per la sicurezza*, a cura di F. Dal Canto, P. Consorti, S. Panizza, Pisa University Press, Pisa, 2006, p. 147 ss. Sul tema del kirpan e della prevenzione la bibliografia e le pronunce sono numerose; pertanto, a titolo esemplificativo, si citano due tra i più recenti interventi giudiziari emblematici della tensione segnalata tra sicurezza pubblica, presenza confessionale e/o azioni preventive/repressive, rispettivamente: Cass., sez. I pen., 31 marzo 2017, n. 24084; in dottrina **A. RUGGERI**, *La questione del kirpan quale banco di prova del possibile incontro (e non dell'inevitabile scontro) tra le culture, nella cornice del pluralismo costituzionale (a margine di Cass., I sez. pen., n. 24084 del 2017)*, in *Consulta on line*, Periodico telematico (www.giurcost.org), maggio 2017, p. 301 ss.; Decreto Tribunale di Bari, Misure di Prevenzione, 11 aprile 2017, n. 71; in dottrina **V. VALENTE**, *Misure di prevenzione e de-radicalizzazione religiosa alla prova della laicità (a margine di taluni provvedimenti del Tribunale di Bari)*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 37 del 2017.

³⁹ L'espressione *charitable trust*, è di matrice anglosassone. Sul concetto cfr. **M. STALTERI**, *Le funzioni e la disciplina del charitable trust*, in *Trusts e attività fiduciarie*, 2003, IV, p. 523 ss.; **G. CIMBALO**, *Il ritorno del Waqf*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., 2016. L'assioma è risalente, come evidenziato da **G. FELICIANI**, *Organizzazioni "non profit" ed enti confessionali*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1/1997, p. 13 ss.; sul "declino del carattere non lucrativo del fine di culto e di religione e l'emergente rilievo del fine di profitto indiretto" cfr. **G. CASUSCELLI**, *Enti ecclesiastici e doveri di solidarietà*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., 2014, p. 7 ss.

⁴⁰ Art. 2 del neo introdotto *Codice del Terzo settore* (da ora CTS) (D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117).



L'utilizzo della forma giuridica *no profit* per tali enti rappresenta più che l'adesione a una prassi, sintonica allo spirito segnalato, una via possibile all'esistenza. Quando accedono alle forme del terzo settore, si distingue, infatti, in capo ai medesimi una volontà operativa religiosamente ispirata che appare più ossequiosa dei precetti orientativi dell'impegno economico-sociale della cultura confessionale di emanazione, che limitatamente culturale o tale in senso stretto.

Gli enti di queste confessioni rappresentano organismi più articolati degli enti tradizionali, per esempio cattolici. Essi convogliano, infatti, una serie di attività parallele a quelle che assolvono, appunto, al criterio del fine di culto e/o di formazione religiosa, ciascuna delle quali potrebbe rappresentare un ambito a sé. Più che le consuete attività di stampa e di distribuzione di opuscoli culturali, o di gestione di strutture sportive o di ricezione alberghiera, gli enti di queste religioni si trovano a svolgere, tra le altre, attività che sono legate alla gestione patrimoniale di investimenti immobiliari, scaturenti dal consolidato e importante orientamento di alcune di esse ad acquistare gli immobili nei quali si svolge anche l'accoglienza⁴¹. A queste si aggiungono la commercializzazione di beni e prodotti, nonché la raccolta di tasse, di fondi e di finanziamenti alla comunità che vanno dalla tradizionale e rituale *zakat* alla figura più all'avanguardia del *P2P leading*⁴². Operando nei settori segnalati, come quello dei *Waqf*⁴³ islamici o delle

⁴¹ Relativamente a questa prassi, non nuova per i Gurdwara sikh, cfr. i dati segnalati in **R. DE VITA, F. BERTI**, *Pluralismo religioso e convivenza multiculturale: un dialogo necessario*, Franco Angeli, Milano, 2003, p. 263 s.

⁴² Si pensa, tra le attività legate a flussi economici, non solo al noto istituto dello *zakat*, che nella prospettiva partecipativa si traduce nella cessione, sotto forma di elemosina rituale, di quote destinate alla comunità attraverso donazioni in denaro o beni. Interessanti appaiono le più complesse ed evolute tecniche di finanziamento e prestito del *P2P (peer-to-peer) leading*, che mira a costruire una comunità di investitori e imprese in cui i rischi sono condivisi e il capitale è orientato in attività economiche a vantaggio della comunità. Il *P2P* segue il principio islamico di base della condivisione del rischio di profitto, e non quello utilizzato dalle banche che trasferiscono il rischio sul soggetto interlocutore. Cfr. **S. d'ARC TAYLOR**, *The Middle East gets its first peer-to-peer lending site, with Sharia compliance* (all'URL www.wamda.com), novembre 2013. Sui livelli di funzionalità del sistema in Paesi con un'economia a larga maggioranza islamica cfr. *Shariah-compliant P2P lending is the 'Wild West' in Indonesia*, in *Global Islamic Economy Gateway* (all'URL www.salaamgateway.com), agosto 2017.

⁴³ Il *Waqf* è un istituto giuridico islamico deputato alla gestione di edifici di culto intesi come "luoghi di celebrazione del culto e insieme come centri di aggregazione sociale, finalizzati a soddisfare un interesse pubblico e secolare" (**G. CIMBALO**, *Il ritorno del Waqf*, cit.). Esempio simile è rappresentato dall'Associazione *Al-waqf al-Islāmī fi Īṭāliya*, aderente all'UCOII. L'Associazione, da statuto, è autorizzata a iscrivere a proprio nome gli immobili che vengono acquistati da musulmani, sia con raccolte pubbliche sia con fondi di



operazioni similari riconducibili ai *Gurdwara Sikh*⁴⁴, questi enti assomigliano a *cluster* complessi o, in altri termini, a insiemi di fornitori e imprese di servizi alla comunità religiosa, strettamente interconnessi all'istituzione confessionale.

L'ente si fa carico, come avviene spesso nell'imprenditoria privata, di strutturare e gestire una complessa rete di interessi e si assume, nei confronti degli associati, una serie di responsabilità alle quali, non di rado, vengono meno le istituzioni pubbliche: assistenza e sostegno verso i bisogni economico-culturali dei fedeli, spesso immigrati, e così via⁴⁵.

L'ente di queste religioni si trova a svolgere una duplice funzione, dunque: quella di entità affiliata o promanante dalla confessione, con finalità di culto e religione, e quella di organo (territoriale) di mediazione socio-economica, affacciato a un'identità giuridica che consenta una operatività normale nella trasparenza, portatrice dunque di "interessi collettivi degni di tutela da parte della comunità sociale"⁴⁶.

provenienza privata di fedeli islamici. I beni, così conferiti, restano pubblici e affidati a gestori momentanei.

⁴⁴ Le associazioni sikh svolgono nei *Gurdwara* attività religiosa per i fedeli e realizzano opere e assistenza conseguenti nella comunità. Promuovono ogni iniziativa, anche economica, a favore dei propri associati, dall'aiuto delle famiglie in difficoltà alla costruzione di edifici atti alla riunione e al culto. Generalmente sono questi i contenuti degli Statuti delle ONLUS operanti nei *Gurdwara* (a titolo esemplificativo cfr. i dati riportati dall'Osservatorio politiche sociali su *Gurdwara Kalgidhar Sahib - ONLUS*, all'URL www.ops.provincia.lecco.it). Cfr., inoltre, *Sikhs Across Borders: Transnational Practices of European Sikhs*, a cura di K.A. Jacobsen, K. Myrvold, Bloomsbury Academy, London, 2012, p. 221 ss. Anche in altri Paesi, come in Finlandia, il ruolo dei *Gurdwara* è significativo nel processo di mediazione e negoziazione identitaria dei fedeli Sikh: cfr. L. IRVI, *The Sikh gurdwara in Finland: negotiating, maintaining and transmitting immigrants' identities*, in *South Asian Diaspora, Online Journal* (www.tandfonline.com/loi/rsad20), 2.2, p. 219 ss.

⁴⁵ Cfr. J. PACINI, *Le relazioni dei centri islamici con enti ed istituzioni locali*, in *Comunità islamiche in Italia*, cit., p. 245 ss. Il ruolo di supplenza degli enti religiosi rispetto agli interventi pubblici, assume varie forme e perfino quella della solidarietà interreligiosa, in particolare quella dell'utilizzo di chiese ed edifici di culto di proprietà di enti e istituzioni della religione cattolica, già dismessi o non più in uso, in favore di gruppi di immigrati di altra appartenenza confessionale: cfr. A. INGOGLIA, *Welfare migration ed enti religiosi*, in *JusOnline, Vita e pensiero*, Rivista telematica (jus.vitaepensiero.it), ottobre 2017, p. 233 ss.

⁴⁶ Corte cost. n. 75 del 1992, § 2 considerato in diritto. Si tratta di particolare declinazione di forme di solidarietà espresse in forma associativa (cfr. M. PARISI, *Gli enti ecclesiastici nella trasformazione dello Stato sociale*, ESI, Napoli, 2004, p. 22, s.; A. FUCCILLO, *La funzione solidaristica delle formazioni sociali di interesse religioso: nuove prospettive*, in *Proposte di riflessione per l'emanazione di una legge sulla libertà religiosa*, a cura di V. Tozzi, G. Macrì, M. Parisi, Giappichelli, Torino, 2010, p. 316 ss.).



La ricerca della *normalità*, allora, porta (o costringe), questi enti a concentrare in organismi complessi e unitari più sfaccettature, ovvero a cercare una forma giuridica di esistenza nel terzo settore, che sia quella di ONLUS o piuttosto di APS, nella quale vengono convogliate, o meglio affollate, le attività. Si realizza la ricerca di un'equiparazione effettuale, e non discriminante, spendibile anche ai fini della fruizione delle agevolazioni tributarie e pubbliche, generalmente accessibili agli enti ecclesiastici propriamente detti, dunque, afferenti alle sole confessioni convenzionate da intesa.

L'ente islamico o sikh si sottrae, così, all'incerto mimetismo generato dalla carenza d'identità giuridica tradizionale o tradizionalmente accettata, o dall'insufficiente figura dell'associazione non riconosciuta⁴⁷. Si avvia, tuttavia, a una forma possibile di manifestazione condivisa ma nella quale si scontra con la stessa difficoltà di qualificazione di commercialità delle attività, segnalata per le attività secondarie degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti.

4 - Segue: La particolare difficoltà di qualificazione delle attività d'impresa nei luoghi di culto islamici

Gli enti di queste confessioni sono distinti da uno spirito interno che ben li colloca nell'aspirazione a essere enti del terzo settore, essendo, appunto, luoghi di realizzazione del principio di solidarietà sociale in cui si favorisce "la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona"⁴⁸. Sono, infatti, organismi rispondenti al bisogno, costituzionalmente protetto, di identificazione del singolo con le formazioni sociali in cui si svolge la sua personalità e di garanzia dei vincoli di appartenenza attiva e di necessità che legano l'individuo (/fedele) alla comunità⁴⁹.

È evidente, allora, che l'idea tradizionale di ente confessionale poco resiste rispetto a quella che è la realtà che connota buona parte degli enti di queste religioni che, come altri, tendono a svolgere anche attività che li rendono attori nei panorami economici contemporanei, esposti a essere stretti "tra le tenaglie dei rappresentanti talora arroganti della civiltà industriale e i conformisti incuranti"⁵⁰.

⁴⁷ Cfr. sulla questione il recente contributo di E. CAMASSA, *Caratteristiche*, cit., 2015, p. 133.

⁴⁸ Art. 1 CTS, cit.

⁴⁹ Corte cost. 12 febbraio 1992, n. 75.

⁵⁰ Questi enti traducono, nelle nostre realtà di globalizzazione multilivello, quella



È effettivo e diffuso il sospetto che molte delle attività ricondotte al riparo di tali enti, quando *no profit*, siano pronte a occultare attività imprenditoriali - quando non addirittura operazioni illegali⁵¹ - in particolar modo, per quanto attiene alle attività di gestione e raccolta di flussi economico-finanziari riconducibili alle associazioni islamiche, piuttosto che a quelle sikh. Non sono poche le analogie che le attività d'impresa islamica mostrano con quelle dell'impresa intesa in senso tradizionale dalle scienze economiche.

La valutazione delle scelte di investimento, di finanziamento e delle politiche dei dividendi rappresentano metodiche economico-imprenditoriali di *corporate finance* comuni ai due sistemi, che orientano le attività verso esiti attesi di rendimento, legato alla creazione di valore⁵².

Le attività imprenditoriali islamiche, più precisamente, sono proiettate al conseguimento di profitto, ma non lo considerano obiettivo prioritario, rappresentato, invece, dal benessere comune. Le attività si sviluppano, anch'esse, per creare *valore* ma misurato in riferimento al benessere della comunità e dei singoli che la compongono, piuttosto che secondo il punto di vista "dei portatori di interesse verso il capitale conferito"⁵³.

La massimizzazione del valore, così inteso, diviene l'obiettivo in grado di guidare le decisioni finanziarie *Sharī'ah compliant*⁵⁴. La legge coranica indica che le attività economiche delle imprese, intese come parti integranti delle società in cui operano, devono realizzarsi nel rispetto di obblighi etici ed essere finalizzate al conseguimento del *fardhu kifayah*, ovvero guidate dall'obbligo, che distingue il fedele musulmano, per cui egli

cultura che ciascun soggetto porta con sé o, meglio con la quale ciascuno "convive [...] che si trasmette di generazione in generazione", e "comprende simultaneamente o solo in parte una lingua, una religione, un patrimonio". Sono "culture che si accontentano [...] di vivere del clima del momento" e sia pur frutto di "una tradizione dotata d'autorità, (che) dà radici a ciascuno": così sul punto del rapporto fra culture, rivoluzione digitale, "globalizzazione" dell'economia **F. BALLE**, *Il pianeta delle appartenenze multiple*, in *Oasis*, rivista telematica (www.oasiscenter.eu/it), settembre 2005.

⁵¹ Cfr. **A. FUCCILLO**, *Le modalità di erogazione delle liberalità agli enti religiosi in relazione alla normativa antiriciclaggio e al decreto cd. "salva Italia"*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., luglio 2012, p. 4 ss.

⁵² **A. SALVI, N. MIGLIETTA**, *Principi di finanza islamica*, Cacucci, Bari, 2013, p. 71 ss.

⁵³ **A. SALVI, N. MIGLIETTA**, *Principi*, cit.

⁵⁴ Cfr. **A. RHAMA, K. RHAMA**, *Corporatism: an islamic Model*, in *Journal of Management Ethics and Spirituality*, 2012, 5, p. 143 ss.; **V. JAFARI SADEGHI, P.P. BIANCONE**, *Shariah Compliant International entrepreneurship: A Study of Islamic Finance in Europe*, in *FJIF Europea Journal of Islamic Financial*, 2017, n. 8 (all'URL www.ojs.unito.it).



è tenuto a impegnarsi per il bene della comunità, secondo un'azione che ricorda lo stile del c.d. benessere collettivo degli *stakeholder*⁵⁵.

Le caratteristiche appena tratteggiate servono a delineare i profili e le finalità delle attività d'impresa islamica al solo scopo di rilevare quanto possa essere critica la chiara identificazione, ai fini fiscali, delle stesse come imprenditoriali o meno, secondo il solco giurisprudenziale evidenziato, che traccia elementi indentificativi fortemente secolarizzati.

Non è qui in questione l'identificazione dell'impresa islamica in quanto tale, che richiederebbe ben altra e complessa trattazione, che ha percorsi e normative di orientamento, finanche opere di sostegno e promozione finalizzate allo sviluppo, come recentemente dimostrato, tra le molte iniziative, dal protocollo d'intesa siglato tra la COREIS e l'Ente Nazionale per il Microcredito⁵⁶.

La questione che rileva, ai nostri fini, è rappresentata dalla segnalata difficoltà di qualificazione delle stesse attività quando svolte nelle sedi di enti che si siano personificati come *no profit*, con le cui attività le analogie non sembrano mancare.

I principi che governo l'etica, dunque, la visione e la missione delle attività d'impresa musulmane, come quello della redistribuzione dei profitti alle comunità o del reinvestimento dei medesimi nelle attività delle stesse⁵⁷, sembrano mostrare, più che gli elementi tipici dell'economia di

⁵⁵ "La c.d. teoria degli *stakeholder*, considera l'impresa come parte integrante della società e delle comunità [...] vi (è) da parte sua una diretta assunzione di responsabilità, nei confronti di tutti i soggetti sui quali [...] le attività svolte (dalla stessa) hanno un impatto" (A. SALVI, N. MIGLIETTA, *Principi di finanza islamica*, cit., p. 74). Circa l'aspetto teorico di *corporate governance*, la relazione tra azienda *governance* e gli *stakeholder* rapportati alle sistematiche di integrazione sociale delle terze generazioni cfr. A. AIT ALLALI, *Corporate Governance and Corporate Social Responsibility in Islamic Banking: The Case of the Moroccan Banks in Italy*, in *FJIF Europea Journal of Islamic Financial*, cit., marzo 2016, n. 4, pp. 2 s. e 8. Si veda, inoltre, sul modello etico come sistema di bilanciamento dei bisogni di più parti interessate e sui suoi meccanismi di applicazione, R.I. BEEKUN, J.A. BADAWI, *Balancing Ethical responsibility among multiple organizational stakeholders: The Islamic perspective*, in *Journal of Business Ethics*, versione elettronica (www.springer.com), agosto 2005, vol. 60, p. 131 ss.

⁵⁶ Cfr. *Il microcredito per gestire l'immigrazione: un accordo con la comunità islamica* (all'URL www.coreis.it), luglio 2017.

⁵⁷ Cfr. M. HUNTER, *Integrating the philosophy of Tawhid - an Islamic approach to organization*, University Malaysia (all'URL www.culturaldiplomacy.org/pdf/case-studies/Integrating_Islamic_approach_to-the_organization.pdf), p. 4 ss. Più specificatamente, sull'imprenditorialità basata sul principio del *Tawhid* per il superamento della povertà della Umma, cfr. ID., *Entrepreneurship as a Means to Create Islamic Economy*, in *Questia* (www.questia.com), marzo 2014.



mercato, le finalità di solidarietà sociale sottese alla *ratio* delle norme di esenzione.

Il dubbio circa la loro definizione è acuito dalla interconnessione alle attività istituzionali, finalizzate, come quelle delle ONLUS o delle APS, al bene e all'utilità sociale e svolte a favore degli associati, integrate in quelle dei centri associativi, che scelgano una delle personificazioni giuridiche segnalate.

Le attività d'impresa islamica, in simili condizioni, assumono, non di rado, un *know-how* che rende difficile riconoscerle con certezza come attività atte alla produzione e allo scambio di beni e di servizi, che si pongono in concorrenza con quelli di altri operatori che perseguono uno scopo di lucro. Ovvero, le attività non potrebbero essere considerate commerciali, nemmeno se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, quando siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e siano rivolte a specifiche categorie di soggetti, similmente a quelle segnalate dall'art 5 D.lgs. n. 460 del 1997 per le APS⁵⁸.

La difficoltà sta dunque nel penetrare e interpretare quel rapporto di strumentalità diretta e immediata tra attività e fini istituzionali, simile a quello tipico degli enti ecclesiastici riconosciuti, che consentirebbe all'ente l'accesso (o meno) all'insieme delle esenzioni tributarie assicurate agli enti *no profit*⁵⁹.

5 - Attività e accesso alle agevolazioni tributarie: la non discriminazione attraverso il Codice del Terzo settore (CTS)

È necessario, allora, che a tal fine gli operatori politico-sociali e giuridici siano informati da una forte sensibilità interculturale e operino secondo modelli di inclusione capaci di produrre un bilanciamento economico-sociale utile a superare, o a prevenire, irregolarità e contrasti⁶⁰, avviando gli enti, e gli amministratori, a una operatività gestionale ragionata e in sicura trasparenza.

⁵⁸ Art. 5, D.lgs. n. 460 del 1996, cit.

⁵⁹ Per le ONLUS "[...] non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale" (art. 12 D.lgs. n. 460 del 1996, cit.).

⁶⁰ Cfr. G. ANELLO, *Deontologie religiose, cultura economica rapporti contrattuali. Riflessioni a proposito dei processi di negoziazione*, in *Calumet. Intercultural Law and Humanities Review*, Rivista telematica (www.calumet-review.it), novembre 2016, p. 6.



È evidente, ancora nel Codice che riorganizza il terzo settore, la tendenza a includere nella categoria del *no profit* una serie di attività finalizzate alla promozione sociale, al bene comune e il cui esercizio implica le più ampie categorie di attività volte a favorire la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona⁶¹.

Per tali enti, allora, ai fini dell'accesso alle esenzioni e alle agevolazioni pubbliche, si supera il requisito della finalità culturale e religiosa in senso stretto e ci si affaccia a una dimensione (*no profit*) più complessa nella quale, tuttavia, la commistione tra finalità statutarie e attività, come evidenziato, propone entità di non facile identificazione⁶².

È risultato possibile, secondo la previgente disciplina⁶³, il riconoscimento in ONLUS di associazioni religiose islamiche che dichiaravano di svolgere la propria attività nel settore della tutela dei diritti civili (*ex art. 10, primo comma, lett. a) n. 10 D.lgs. n. 460 del 1997*), pur avendo indicato nel proprio statuto di avere finalità relative alla diffusione della cultura islamica, alla costruzione di una moschea o all'agevolazione della pratica religiosa. Tutte attività solo apparentemente diverse da quelle utili a qualificare l'ente islamico come ente del terzo settore⁶⁴, che, tra l'altro, risultano comuni a quelle dichiarate dai *Gurdwara sikh*.

Si tratta di attività finalizzate alla promozione e alla tutela della libertà di culto che si collocano a pieno titolo tra quelle di garanzia dei diritti civili, dunque, dei diritti all'identità culturale e religiosa, incomprimibili in un contesto costituzionale e pluralistico⁶⁵.

Come tali sono, dunque, considerabili le attività di questi enti quando si rivolgano, non "alla collettività indifferenziata dei cittadini"⁶⁶, ma a precisi utenti tipo, ossia a persone svantaggiate o in condizioni di oggettivo disagio, precarietà economico-familiare, emarginazione sociale,

⁶¹ Art. 1, CTS, cit.

⁶² Le finalità religiose si stemperano e si estendono in un quadro generale di attività orientate a fini di promozione sociale (cfr. **F. BOTTI**, *Le confessioni religiose e il principio di sussidiarietà nell'Unione europea: un nuovo giurisdizionalismo attraverso il mercato*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., 2011, p. 30 ss.).

⁶³ Con la piena attuazione della Riforma del Terzo settore, la normativa sulle Onlus (art. 10 ss. D.lgs. n. 460 del 1997) verrà abrogata: gli enti che hanno la qualifica di ONLUS dovranno avviare l'*iter* per iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo settore, in attesa della sua istituzione continuano ad applicarsi le norme previgenti (cfr. art. 101 s. CTS).

⁶⁴ Cfr. Cass. n. 14224 del 2016, cit. Con la pronuncia la Suprema Corte ha definito, sostanzialmente, che i centri culturali islamici possono essere delle Onlus e fruire del regime complessivo riservato a tali enti.

⁶⁵ Cfr. Cass. n. 14224 del 2016, cit.

⁶⁶ Cfr. Tar Piemonte, sez. I, 1° dicembre 2011, n. 1266.



che versano, cioè, in una situazione deteriore rispetto a quella della generalità dei consociati⁶⁷. Attività che si orientano negli ambiti specifici individuati dalla normativa sulle ONLUS, in cui era già precisato che non costituisce “esercizio di attività commerciale lo svolgimento delle attività istituzionali nel perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale” (art. 12 D.lgs. n. 460 del 1997). Finalità che per quanto attiene alle APS, includono validamente persino l’assistenza spirituale degli immigrati⁶⁸.

Però, quanto rileva ai fini della qualificazione di tali enti e delle relative attività come proprie del terzo settore, può venire da un altro ordine di considerazioni.

Chiare in questo senso e utili sono le direttrici fornite dall’evoluzione interpretativa resa dalla giurisprudenza e dalla Circolare 2/DF/2009 che considerano come tali le attività, persino ricettive o similari, quando dirette a sostenere i bisogni abitativi di categorie sociali meritevoli come, ad esempio, quella degli stranieri⁶⁹. Si tratta di attività che si inseriscono nel solco delle politiche di integrazione predisposte dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e di sostegno ai migranti e agli immigrati⁷⁰, orientate a favorire l’accessibilità dei servizi offerti dal territorio e che richiedono una necessaria collaborazione delle comunità religiose locali, anche nella prevenzione di fenomeni di devianza sociale o eversiva in generale. Attività che rientrano tra quelle, dunque, di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale

⁶⁷ Sul modo di intendere lo stato di svantaggio nell’ambito della normativa in tema di ONLUS cfr. Cass. 28 marzo 2014, n. 7311.

⁶⁸ Tar Piemonte, n. 1266 del 2011, cit.

⁶⁹ Cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, n. 173 del 2017, cit.: “L’esigenza dell’abitazione assume i connotati di una pretesa volta a soddisfare un bisogno sociale ineludibile, un interesse protetto, cui l’ordinamento deve dare adeguata soddisfazione” (Corte cost., 11 giugno 2014, n. 168). In ruolo di supplenza queste entità assolvono a tali bisogni. Le politiche regionali in materia di esigenze abitative, prevedono canoni selettivi complessi che rallentano l’immediatezza degli interventi d’interesse generale, di carattere sociale, o straordinari, per particolari categorie fra le quali sono ricompresi gli immigrati. A titolo esemplificativo di alcune difficoltà cfr. *Incostituzionale la legge della Regione Valle d’Aosta che richiede otto anni di residenza per l’accesso all’edilizia residenziale pubblica* (all’URL www.integrazionemigranti.gov.it). Si veda inoltre il *Quaderno predisposto in occasione dell’incontro trilaterale tra Corte costituzionale italiana, Tribunale costituzionale spagnolo e Corte costituzionale portoghese “Prestazioni sociali e cittadinanza. La giurisprudenza costituzionale.*, a cura di M. Fierro (all’URL www.cortecostituzionale.it/documenti), 2016.

⁷⁰ Innumerevoli sono i progetti per favorire l’integrazione dei cittadini dei Paesi terzi rivolti ai giovani con “background migratorio, alle loro realtà associative, alle loro attività” (www.integrazionemigranti.gov.it/Areetematiche/SecondeGenerazioni). Sono iniziative cofinanziate con fondi europei e gestiti del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - Direzione generale dell’Immigrazione e delle Politiche di Integrazione.



dirette a “soddisfare bisogni sociali, [...], culturali, formativi o lavorativi, di accoglienza umanitaria e integrazione [...]” (art. 5, primo comma, lett. q) e r) CTS).

Ai fini delle ipotesi di accesso alle esenzioni tributarie, non solo IMU, la previgente disciplina di settore sulle ONLUS prevedeva che non concorrono alla formazione della base imponibile di reddito i proventi derivanti dall’esercizio di attività connesse o le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di contributo o quote associative, i fondi raccolti durante le manifestazioni pubbliche occasionali, anche se in contropartita di beni di modico valore o di servizi⁷¹. La normativa sulle APS prevedeva, contestualmente, che tra le risorse economiche fossero riconducibili le quote e i contributi degli associati, le eredità, i proventi delle cessioni ad associati e a terzi anche attraverso lo svolgimento di attività economiche di natura commerciale, svolte in maniera sussidiaria e finalizzate al raggiungimento degli obiettivi istituzionali (l. n. 383 del 2000)⁷².

Il regime fiscale delle APS, come determinato dal CTS, non considera commerciali le attività svolte dalle associazioni, in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati (art. 85, primo comma).

Il CTS pone, ai fini delle imposte sui redditi, per queste entrate un limite e stabilisce che, indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali solo “qualora i proventi delle loro attività svolte in forma d’impresa [...] *superino*, nel medesimo periodo d’imposta, le entrate derivanti dalle menzionate attività non commerciali”⁷³, dato che si considerano non commerciali non solo le attività svolte a titolo gratuito, ma tutte quelle d’interesse generale (indicate dall’art. 5) che, sia pur dietro versamento di corrispettivi, non superano i costi effettivi⁷⁴.

Gli indicatori utili alla qualificabilità delle attività come non commerciali sono prevalentemente due, e si attestano entrambi a soddisfare anche il criterio oggettivo dei presupposti di alcune esenzioni come quelle dai tributi locali.

⁷¹ Artt. 12, 13 ss. D.lgs. n. 460 del 1997.

⁷² La L. n. 838 del 2000 sarà abrogata *ex artt.* 101-102 CTS secondo le disposizioni di entrata in vigore previste dall’art. 104.

⁷³ Si intendono per attività non commerciali: i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell’ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti (art. 79, quinto comma, CTS, cit.).

⁷⁴ Art. 79, secondo comma, CTS, cit.



Il primo è rappresentato dai *fruitori tipo* cui le attività sono destinate, elemento che le rende non commerciali, ovvero assimilabili a quelle c.d. equiparate⁷⁵, utili ad assolvere alle finalità, costituzionalmente orientate, della non discriminazione fiscale⁷⁶.

L'altro, che si attesta su un criterio di stretta proporzionalità di rendimento economico e introiti tra attività istituzionale e attività connesse, utile agli enti proprietari utilizzatori esercenti attività (art. 7, primo comma, lett. i) all'accesso alle esenzioni IMU (art. 82, sesto comma, CTS)⁷⁷.

6 - Segue: Le APS islamiche: la positiva esperienza del Comune di Torino rispetto alla riconoscibilità dei soggetti passivi tributari

Come evidenziato, per questi enti, la criticità della qualificazione delle attività effettivamente svolte è spesa, prima che ai fini fiscali, per accedere e mantenere utilmente la qualifica di ente del terzo settore.

Se sotto il profilo della soggettivizzazione giuridica la determinazione verso queste figure ha prodotto agevolazioni, è, specificamente, nella soggettivizzazione in APS che sembra sia stato superato uno scoglio altresì complesso e intrinsecamente connesso col più ampio problema dei luoghi di culto, nonché col riscontro dei requisiti soggettivi utili alle esenzioni.

L'IMU è un'imposta diretta di tipo patrimoniale, applicata sulla componente immobiliare dei patrimoni e ha come presupposto il possesso di beni immobili che normalmente hanno una destinazione d'uso e una collocazione in aree urbanistiche di pianificazione territoriale. Elementi, tutti, generalmente ostativi a che un ente confessionale (proprietario) possa darsi agilmente una sede o possa usarla per gli scopi precipui dell'ente stesso.

Come evidenziato, questi enti hanno mostrato la tendenza ad acquistare gli immobili che, una volta ristrutturati, ospitano le sedi e gli associati.

⁷⁵ Cass. n. 5485 del 2008, cit.

⁷⁶ Cfr. N. COLAIANNI, *Per un diritto di libertà di religione costituzionalmente orientato*, in *Forum di Quaderni costituzionali*, Rivista telematica (www.forumcostituzionale.it), 2007, p. 7.

⁷⁷ In tema di imposta comunale sugli immobili, l'esenzione è prevista purché ricorra la duplice condizione che l'ente (ecclesiastico) possessore sia il reale utilizzatore degli immobili e che le attività peculiari non siano produttive di reddito. "L'esenzione non spetta, pertanto, nel caso di utilizzazione indiretta, ancorché assistita da finalità di pubblico interesse" (cfr. Cass. 22 dicembre 2017, n. 30820).



La scelta della costituzione in APS è stata dettata anche da quella che può definirsi una liberalizzazione della destinazione d'uso delle sedi. Già in base all'art. 32, quarto comma, della L. n. 383 del 2000 la sede delle associazioni di promozione sociale e i locali nei quali trovavano svolgimento le relative attività erano "compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee [...], indipendentemente dalla destinazione urbanistica". Liberalizzazione mantenuta nel CTS (art. 71), ed estesa agli enti del terzo settore⁷⁸.

L'esperienza in concreto ha dimostrato, infatti, che in alcune realtà italiane la capacità dei *policy maker* ha portato a risultati e a strategie che, sulla scorta dei dati normativi esistenti, hanno fortemente contribuito ad avviare molti di questi enti confessionali ai sistemi di esenzione, ma anche di agevolazioni relative alle imposte locali.

L'esperienza avviata dal Comune di Torino, in controtendenza con quella di altre realtà territoriali e di alcune decisioni giudiziarie⁷⁹, ha portato diversi enti islamici, riconosciuti come associazioni culturali (*ex art. 39 c.c.*), a modificare validamente i propri statuti ai sensi della legge n. 383 del 2000, trasformandosi in APS.

La tendenza si inserisce nel senso di una decisione del Tar Piemonte che ha ritenuto compatibili le finalità culturali quando *recessive*, rispetto a quelle di assistenza morale, materiale degli immigrati di appartenenza islamica⁸⁰.

Come dimostra l'analisi svolta fin ora, il dato della recessività, se inteso nel senso della non prevalenza, appare confermato proprio dalla complessità delle attività convogliate che assolvono non di rado, ma tra le altre, a finalità connesse alla ricerca spirituale (art. 1 L. n. 383 del 2000). Non va escluso, quindi, che, attraverso questo tipo di personificazione, le attività di culto e di religione trovino quantomeno un'emersione legale (limitata) e di bilanciamento alla frequente negazione che induce a vedere l'acquisto di un edificio, in cui ubicare le attività di promozione sociale, come operazione sospetta. È diffusa, infatti, la sensazione che simili scelte siano volte a occultare quelle di esercizio del culto, lasciando "evidentemente intendere

⁷⁸ Art. 71, primo comma: "*Locali utilizzati*: Le sedi degli enti del Terzo settore e i locali in cui si svolgono le relative attività istituzionali, purché non di tipo produttivo, sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 2 aprile 1968 n. 1444 e simili, indipendentemente dalla destinazione urbanistica".

⁷⁹ Per una dettagliata ricostruzione delle difficoltà incontrate dalle APS islamiche in alcune province italiane cfr. E. CAMASSA, *Caratteristiche*, cit., p. 138 ss.

⁸⁰ Tar. Piemonte, n. 1266 del 2011, cit.



che (le) associazion(i) vorrebbe(ro) perseguire in modo promiscuo e inammissibile [...] finalità, del tutto eterogenee e non legate da alcun nesso strumentale o finalistico”⁸¹. O diversamente, scegliere scorciatoie per i propri luoghi di culto.

Le sedi delle APS sono state autorizzate, ai sensi dell’art. 3 della L. n. 383 del 2000, senza che vi sia stata la necessità di varianti per i piani regolatori, ma con la sola presa d’atto amministrativa alla presentazione di un progetto di manutenzione straordinaria, atto d’obbligo della Pubblica Amministrazione, non soggetto a decisione politica e legittimo sul piano amministrativo⁸². La procedura molto agile è stata di supporto all’adeguamento degli spazi alle norme igienico-edilizie. I locali a uso associativo hanno, così, sportelli informativi, locali per la vendita di libri e oggetti religiosi e sale usate per la scuola coranica e per la preghiera.

Attraverso queste soggettivizzazioni gli enti proprietari hanno potuto più esplicitamente assolvere alla soddisfazione dei requisiti soggettivi per l’accesso all’IMU, grazie al riscontro degli elementi utili e contestuali della proprietà/destinazione d’uso/non commercialità delle attività.

In ragione di queste circostanze complessive si è aperta, inoltre, l’opportunità per le APS o ONLUS, islamiche o sikh, alla partecipazione ai bandi di concessione in comodato di beni pubblici, mobili e immobili, non utilizzati per fini istituzionali (art. 32 L. n. 383 del 2000) e di beni sottratti alla criminalità organizzata⁸³.

7 - L’autonomia imperfetta, o secondo diritto comune, degli enti delle religioni prive di intesa

⁸¹ Cons. Stato, 15 gennaio 2013, n. 181.

⁸² Più diffusamente su questa esperienza cfr. **I. CURTI**, *Moschee: le istruzioni per l’uso di un amministratore pubblico* (all’URL www.glistatigenerali.com).

⁸³ Le Regioni Lazio, Puglia, Lombardia e molte altre hanno emanato *Avvisi pubblici per l’assegnazione in concessione d’uso a titolo gratuito, per finalità sociali, di beni immobili confiscati alla criminalità organizzata*, includendo nell’elenco dei beneficiari, aventi diritto a partecipare alle assegnazioni, oltre agli enti ecclesiastici (ex l. n. 222 del 1985 e Intese), le Associazioni di Promozione Sociale. I bandi sono pressoché identici nella indicazione nel punto dei beneficiari, cfr., a titolo esemplificativo, avviso pubblico città di Andria www.comune.andria.bt.it/wp-content/uploads/2016/08/bandoterreni2016; www.regione.lazio.it/binary/rl_main/tbl_documenti/SIC_DD_G14608_27_10_2017_AllegatoA.pdf; www.comune.bari.it/documents/20181/513934/F1267043811-Avviso.pdf/9301a0d2-90f5-458e-adb5-92001854a13f.



A governare, potranno essere ancora la giurisprudenza e i criteri evidenziati per i limiti fra tassabilità ed esenzione, contenuti nel Codice del terzo settore tanto in materia di imposte sui redditi (art. 79), tanto in quella delle imposte indirette e dei tributi locali (art. 82).

Da parte delle comunità religiose è evidente lo sforzo di assumere soggettività giuridiche appropriate, avendo la naturale inclinazione ad accogliere associati delle categorie segnalate.

Emerge dall'impianto di diritto comune che l'opportunità di accesso alle esenzioni per simili entità religiose passi, per ora, da queste figure giuridiche, realizzando un'azione in trasparenza nella quale la pluralità di attività può trovare, quantomeno, direttrici orientative di base, funzionali a una più concreta integrazione nelle capillarità delle relazioni territoriali e istituzionali locali.

Così, l'elemosina rituale (*zakat*) o i conferimenti in donazione e lascito, verranno gestiti dagli organi associativi preposti in conformità con la normativa fiscale e resi in trasparenza attraverso la tenuta di scritture contabili regolari, funzionali al controllo della provenienza dei finanziamenti da impiegarsi nelle attività e negli acquisti immobiliari⁸⁴.

I Centri culturali islamici, i *Gurdwara* sikh, dunque, come tutti gli enti delle confessioni prive di intesa, sono generalmente in un limbo⁸⁵ in cui - inaccessibili i riconoscimenti come enti ecclesiastici e luoghi di culto in senso proprio - evidentemente si attua una tendenziale discriminazione nell'applicazione della disciplina "posta da una legge comune, volta ad agevolare l'esercizio (del) diritto di libertà dei cittadini", e si realizza la violazione del principio affermato nel primo comma dell'art. 8 Cost.⁸⁶.

Vi sono, tuttavia, vesti e modelli associativi che, come evidenziato, l'ente confessionale può scegliere di darsi perché per i propri luoghi di culto, o luoghi delle attività, quella (almeno) del diritto comune delle esenzioni sia una via percorribile.

Si può dire che la via obbligata seguita sino a ora da molti centri culturali islamici o sikh, di identificazione giuridica soggettiva nei capienti

⁸⁴ La Comunità Religiosa Islamica (CO.RE.IS.) e il Centro Islamico Culturale d'Italia (C.I.C.I.) hanno stilato delle Linee guida e un Codice di "buone pratiche" che garantiscano uno statuto giuridico riconosciuto alle istituzioni religiose islamiche, ispirato alla trasparenza nella gestione dei fondi raccolti da fedeli e donatori o destinati all'edificazione delle moschee (cfr. *Luoghi di culto islamici. Parere del Comitato per l'Islam Italiano*. All'URL www.coreis.it/documenti).

⁸⁵ In tal senso cfr. P. FLORIS, *Comunità islamiche e lacune normative. L'ente che non c'è: l'associazione con fine di religione e di culto*, in *Comunità islamiche in Italia. Identità e forme giuridiche*, a cura di C. Cardia, G. Dalla Torre, Giappichelli, Torino, 2015, p. 75 ss.

⁸⁶ Corte cost., 27 aprile 1993, n. 195; Corte cost., 26 marzo 2016, n. 63.



contenitori (fiscali) delle ONLUS o (di liberalizzazione urbanistica) delle APS, ha fornito una via possibile all'esistenza certa e normativamente orientata, ma ha escluso gli stessi da quella più autentica tutela, perché costituzionalmente declinata, che spetta agli enti di gruppi confessionali che possono, come tali, esprimersi attraverso entità di emanazione per le quali la finalità culturale è associata a fondamento del regime complessivo di esenzioni.

La forma delle ONLUS o delle APS ha il vantaggio di accogliere, personificandoli giuridicamente, enti di comunità che si presentano con un'immagine fortemente frammentata, e di integrali, attraverso figure sistematiche ordinamentali, nei meandri del diritto comune. Si realizza, cioè, un'opportunità di più diffuso riconoscimento specialmente per quelle entità locali non aderenti alle comunità che hanno un'estensione nazionale⁸⁷. D'altronde, il successo dell'esperienza ricordata del Comune di Torino è stata determinata anche dal fatto che, in controtendenza rispetto ai consueti orientamenti politico-verticistici, il Comune ha tenuto conto delle differenze, dei processi di maturazione *differenti* e delle *diverse* condizioni di partenza, che ciascuna comunità islamica rappresentava nella dimensione torinese, senza pretendere di confondere "la parte con il tutto"⁸⁸.

Tuttavia, il grado di autonomia che caratterizza la ONLUS sikh o l'APS islamica non è quello che caratterizza l'ente ecclesiastico riconosciuto, abilitato a operare in "separazione degli ordini". Il che traduce una condizione di equiparazione imperfetta che, pur delineando un'autonomia territoriale di promozione sociale, articolata per lo sviluppo⁸⁹, rimane imperfetta perché limitata al solo profilo dell'accesso alle esenzioni e alle agevolazioni. Si delinea, cioè, una condizione che appare più simile a quelle che hanno origine in regimi di transitorietà e in cui la risposta viene, evidentemente, da politiche locali, piuttosto contraddittorie e non uniformemente orientate⁹⁰. Si tratta di reazioni più o meno stimolate da diversi indicatori sociali: la percentuale di popolazione immigrata, il ruolo e il peso che la comunità religiosa assume nelle attività lavorative del territorio, i livelli di accettazione da parte delle comunità di residenti cittadini italiani, la capacità/volontà/sensibilità degli amministratori comunali o regionali, e così via⁹¹.

⁸⁷ E. CAMASSA, *Caratteristiche e modelli organizzativi dell'islam a livello locale: tra frammentarietà e mimetismo*, in *Comunità islamiche in Italia*, cit., p. 134.

⁸⁸ I. CURTI, *Moschee*, cit.

⁸⁹ Art. 1, L. n. 383 del 2000, cit.

⁹⁰ Cfr. *supra* note 66 e 81.

⁹¹ Si pensi al rilievo socio-economico-lavorativo che la comunità sikh ha nei territori di



La condizione degli enti di matrice confessionale, personificati in enti del terzo settore è, dunque, condizione di enti che mancano di una struttura di origine riconosciuta come tale e dalla quale deriverebbero patenti di accesso di derivazione convenzionale. In simile condizione, di mancata risposta ordinamentale, a flettere è, dunque, il valore dell'autonomia istituzionale associativa, come declinata dalla religiosità in un clima di laicità.

Si tratta comunque di soluzioni orientate secondo un valore totale di rispondenti costituzionali: integrazione, pluralismo, tutela dell'identità. Tutti valori forse più utili a tamponare un'emergenza, che ancora, evidentemente, spinge le confessioni verso un'autonomia "non antagonista"⁹², verso la pretesa del riconoscimento di un se istituzionalizzato a intrattenere con lo Stato relazioni giuridiche che, secondo l'idea pluralista (istituzionale, sociale), siano orientate a garantire una libertà effettiva dei gruppi religiosi⁹³.

Evidentemente tutti parametri e risposte, per ora, di sola politica del *welfare*.

Assumendo la prospettiva della secolarizzazione, allora, nulla di inedito va in scena nello spazio pubblico temporale, che continua a rappresentare quella dimensione del reale in cui la sfera religiosa ha dovuto e deve ancora gradualmente adattarsi⁹⁴.

Brescia, Mantova, Novellara, dove molte aziende del settore caseario sono costituite da forza lavoro di immigrati indiani devoti al sikhismo. O, diversamente, al diffondersi delle proteste ispirate dalla c.d. sindrome NIMBY (*Not In My Back Yard*) ovvero quello schema generale di valutazione del comportamento di protesta indirizzato (anche) contro la realizzazione di opere pubbliche, o inserite nello spazio pubblico come le moschee, ritenute da comunità territoriali condivisibili purché lontane dal "proprio cortile" (interessante l'interpretazione del condizionamento prodotto dall'effetto NIMBY sulla fruizione del diritto di proprietà fatta da **J. HAUCAP, U. HEIMESHOF**, *Sind Moscheen in Deutschland NIMBY Güter?*, in *Migration und Integration Als Wirtschaftliche und Gesellschaftliche Ordnungsprobleme*, a cura di R. Schomaker, Ch. Müller, A. Knorr, Lucius & Lucius, Stuttgart, 2012, p. 167. Per il contesto italiano, tra molti, **C. CACIOTTI**, *Milano, i musulmani chiedono una vera moschea. Ma accontentarli non basta* (all'URL www.dailystorm.it).

⁹² **T.L. HALL**, *Separating Church and State. Roger Williams and Religious Liberty*, University of Illinois Press, Chicago, 1998, p. 83.

⁹³ **P. RESCIGNO**, *Interesse religioso e formazioni sociali*, in *Individuo gruppi confessioni religiose nello Stato democratico*, *Atti del convegno nazionale di diritto ecclesiastico* (Siena, 30 novembre-2 dicembre 1972), Giuffrè, Milano, 1973, p. 59.

⁹⁴ Cfr. **J. CASANOVA**, *Oltre la secolarizzazione. Le religioni alla riconquista della sfera pubblica*, il Mulino, Bologna, 2000, p. 29.