**DIRITTO CANONICO ED ECCLESIASTICO**

**A.A. 2022/2023**

**Francesco Maglio (GI0103663)**

**Le esenzioni dalle imposte sugli immobili per alberghi e scuole di orientamento religioso e recenti proposte di legge alla luce delle pronunce della Cassazione e della sentenza CGUE, 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16 P**

**PREMESSA**

Lo *status* fiscale degli immobili degli enti ecclesiastici in Italia è sicuramente questione controversa. Si tratta di una complessità che affonda le sue radici nella profondità della storia e che si lega indissolubilmente a quella che è stata l’influenza culturale del cattolicesimo nella vita politica italiana e nel tessuto sociale del paese. Attraverso la mediazione di istituzioni periferiche, numerose sono le strutture ricettive e gli impianti produttivi gestiti da mani religiose, peraltro spesso con risultati degni di nota e con dimensioni ragguardevoli[[1]](#footnote-1). Tuttavia, è forse ancor più rilevante il patrimonio immobiliare di tali enti (e della Chiesa Cattolica in particolare), spesso stimato dalla stampa nel complessivo di circa 100 mila fabbricati, corrispondenti quasi al 20% del patrimonio immobiliare nazionale[[2]](#footnote-2). Proprio su questo dato si fonda il controverso problema della tassazione di questi immensi patrimoni e, in particolare, degli oneri contributivi gravanti su strutture come alberghi o scuole che, pur appartenendo ad enti ecclesiastici non commerciali, risultano essere suscettibili di svolgere attività economiche in concorrenza con altri fornitori di servizi.

**1. L’IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI (ICI) DEL 1992**

Un punto di svolta in tema di tassazione degli immobili è stato raggiunto con l’emanazione del d.lgs. n. 504/1992 (in attuazione della legge delega n. 421/1992 ed entrato in vigore il 1° gennaio 1993) che ha introdotto nel nostro ordinamento l’imposta comunale sugli immobili (ICI), un tributo diretto e reale concepito come imposta patrimoniale[[3]](#footnote-3). I soggetti passivi di questa imposta erano il proprietario dell’immobile, il titolare dei diritti reali di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi e superficie sul bene, il locatario di locazione finanziaria e il concessionario su aree demaniali. Gli enti beneficiati dall’imposta, invece, erano i comuni. Tuttavia, ai fini della trattazione, va sottolineata la particolare rilevanza delle lettere d) ed i) dell’art. 7 del decreto[[4]](#footnote-4), dedicato alle esenzioni ICI. Infatti, per mezzo della **lettera d)**, **si esentano dal versamento dell’imposta tutti i fabbricati destinati esclusivamente all’esercizio del culto e le relative pertinenze**, a prescindere dalla titolarità dei fabbricati in questione che potrebbero appartenere sia a privati che ad enti ecclesiastici. La formulazione della norma, peraltro, non pone nemmeno differenziazione in merito alle diverse confessioni religiose, limitandosi unicamente a qualificare il “culto” come “compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione”.

Di più ampio respiro è invece la deroga contenuta nella **lettera i**) con la quale si esonerano dal versamento dell’ICI **gli immobili utilizzati da enti non commerciali pubblici e privati**, tra cui anche enti ecclesiastici, **per lo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché destinati a fini religiosi**. Si tratta di una formulazione che valorizzava, più che l’ecclesiasticità dell’ente, la sua riconducibilità alla categoria generale di ente non commerciale**[[5]](#footnote-5)** e che **non poneva nessuna limitazione circa le modalità di svolgimento delle attività** indicate.

In ogni caso, dato che gli enti ecclesiastici[[6]](#footnote-6) sono generalmente enti non commerciali e, come tali, non statutariamente orientati all’esercizio dell’impresa, risultava chiara l’applicazione dell’esenzione di cui alla lettera i) del decreto 504/1992. Però, lo scenario si presentava meno chiaro laddove l’ente ecclesiastico avesse deciso di utilizzare l’immobile per svolgere in forma commerciale, cioè traendone profitto, una delle attività indicate nell’art. 7 lett. i), fra cui anche quelle didattiche e ricettive. Infatti, le controversie cominciarono fin dagli anni immediatamente successivi, vedendo protagonisti i comuni, i quali fornivano un’interpretazione della norma tale da ricondurre a tassazione ogni immobile comunque destinato ad attività commerciale, e la Conferenza Episcopale Italiana, la quale sosteneva che “l’esenzione dall’imposta è riconosciuta nel caso di immobili utilizzati in maniera esclusiva da enti non commerciali (fra cui rientrano per definizione gli enti ecclesiastici) per le attività espressamente elencate. In questi casi l’esenzione si applica anche quando l’attività è considerata commerciale ai fini fiscali”[[7]](#footnote-7).

La questione sollevò un notevole contenzioso, fino ad arrivare in Cassazione dove la Suprema Corte, nella sentenza n.4645 del 2004, affermò che “il beneficio dell’esenzione dall’imposta non spetta in relazione agli immobili, appartenenti ad un ente ecclesiastico, che siano destinati allosvolgimento di attività oggettivamente commerciali”. Si introdusse così una **terza condizione** (la natura non commerciale dell’attività svolta dall’ente) alle due già individuate dalla lettera i), cioè il c.d. **requisito soggettivo della non commercialità** **dell’ente** ed il c.d. **requisito oggettivo della destinazione dell’immobile allo svolgimento esclusivo di una delle attività tassativamente indicate dalla legge**. Una simile interpretazione sul dettato normativo del d. lgs 504/92, secondo certa dottrina, è parsa una vera e propria modifica arbitraria del testo legislativo[[8]](#footnote-8). Si lamentava, ad esempio, che le norme in materia sanitaria e socioassistenziale o le norme sulla parità scolastica, impongono elevati requisiti organizzativi e prevedono contributi pubblici erogati in forza di procedure che regolano il convenzionamento e l’accreditamento con le pubbliche amministrazioni. Pertanto, queste avrebbero dovuto necessariamente essere organizzate in forma di impresa, assumendo quindi natura commerciale agli effetti tributari. Con la conseguenza che, secondo l’orientamento richiamato, l’unica possibilità di usufruire dell’esenzione si sarebbe ottenuta solo quando le stesse fossero svolte in modo totalmente gratuito e senza alcun corrispettivo o contributo pubblico.

Si cercò dunque di chiarire questo complicato scenario con le riforme dell’art. 7 comma 1 lett. i) attuate dall’art. 7 comma 2-bis del d. l. 203/2005 (convertito in l. n. 248/2005)[[9]](#footnote-9) e dall’art. 39 del d. l. 223/2006 che sancirono che il regime fiscale di favore fosse da applicarsi solo nel caso di attività “che non abbiano esclusivamente natura commerciale”. In tal modo si decise di accogliere il c.d. **criterio della prevalenza**, il quale vedeva riconosciuta l’esenzione ICI al ricorrere dei requisiti oggettivi e soggettivi nominati *supra* e con la trasformazione del terzo fattore giurisprudenziale nella non esclusiva commercialità (e dunque dalla prevalente non-commercialità) delle attività tassativamente indicate svolte nell’immobile. Da queste considerazioni si sviluppò la giurisprudenza successiva la quale, con qualche oscillazione fra atteggiamenti più o meno aperti al concedere esenzioni, confermò i principi stabiliti dal legislatore. Peraltro, ai fini della nostra trattazione, appare opportuno anche citare due sentenze della Cassazione di qualche anno dopo. La prima, la n. 25935 del 21 dicembre 2010, che confermò l’obbligo di versamento ICI nei confronti di una scuola privata gestita da un ente ecclesiastico. La seconda, la n. 23314 del 9 novembre 2011, che similmente sancì l’obbligo di contribuzione nel caso di immobili religiosi, come conventi ed abbazie, nei quali venissero svolte attività commerciali del genere di “ospitalità a pagamento conle modalità del trattamento alberghiero”. Infatti, entrambe queste pronunce si collocano all’interno di un filone giurisprudenziale della Corte che, ricollegandosi alla definizione comunitaria di “attività economica”[[10]](#footnote-10), andavano ad evidenziare nell’eccessivo allargamento delle esenzioni ICI un possibile contrasto con la normativa europea dell’art. 87, §1 del TCE (oggi 107 §1 TFUE[[11]](#footnote-11)).

**2. IL LUNGO PERCORSO FINO ALLA SENTENZA DELLE CAUSE RIUNITE C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16 P**

In concomitanza con il tormentato cammino interno sulle esenzioni ICI, sorsero due parallele contestazioni sulla normativa allora vigente. Infatti, come visto precedentemente, la novellata disciplina dell’art. 7, comma 2° bis, L. n. 248 del 2005 aveva concesso l’esenzione anche laddove le attività svolte dall’ente avessero natura non esclusivamente commerciale, con una previsione in contrasto con l’orientamento giurisprudenziale consolidato per il quale gli immobili di proprietà di enti soggettivamente non commerciali sottostanno all’ICI se destinati ad attività oggettivamente commerciali (da ultima prima della riforma, cfr. Cass., sez. tributaria, n. 6316 del 2005). In questo contesto un albergatore, il sig. Ferracci, proprietario di una struttura ricettiva di tipo «Bed & Breakfast», ed un istituto di istruzione, la Scuola Elementare Maria Montessori, nel corso degli anni 2006 e 2007 avevano presentato **denunce alla Commissione**, lamentando che la modifica dell’ambito di applicazione del regime nazionale relativo all’imposta comunale sugli immobili e la sua lettura combinata con l’articolo 149, quarto comma, del Testo unico delle imposte sui redditi[[12]](#footnote-12) (il «TUIR») costituivano **aiuti di Stato incompatibili con il mercato interno**. In particolare, lo svolgimento in forma commerciale di attività ricettiva o didattica da parte di enti esenti ai fini ICI era indiziato di fornire a questi soggetti un vantaggio concorrenziale. Quindi, dopo un’attesa di qualche anno, la Commissione Europea decise di avviare nell’Ottobre del 2010 un procedimento formale per la violazione della disciplina in tema di aiuti. Lo Stato italiano rispose alle obiezioni comunitarie annunciando che, a decorrere dal 1° gennaio 2012, l’imposta comunale sugli immobili sarebbe stata sostituita da un nuovo tributo: l’imposta municipale unica (IMU), poi adottata nel corso dell’anno 2012. C’è da evidenziare, infatti, che con la soppressione dell’ICI e l’introduzione dell’Imposta municipale unica, le esenzioni, pur rimanendo sostanzialmente invariate, sono state validamente riconosciute solo nei casi di immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali per lo svolgimento di una delle attività previste dalla legge con “modalità non commerciali”. In ogni caso, nel dicembre 2012, la Commissione adottò la decisione con cui, pur affermando la compatibilità dell’art. 149 c.4 TUIR e della nuova esenzione prevista dal regime IMU**, condannò l’Italia per violazione delle disposizioni in tema di aiuti di Stato, con riferimento al mancato versamento dell’imposta ICI da parte degli enti non commerciali svolgenti attività economiche, durante il periodo 2006-2011**. In questa maniera, avendo goduto di un illegittimo vantaggio, gli enti ecclesiastici avrebbero potuto essere oggetto di un obbligo di versamento dell’imposta non versata nei cinque anni precedenti. Tuttavia, ribaltando il banco, la Commissione contestualmente asserì “che alla luce delle specificità del caso in esame, sarebbe risultato assolutamente impossibile per la Repubblica italiana recuperare gliaiuti illegali”[[13]](#footnote-13) e pertanto esonerò l’Italia dal procedervi. La Scuola elementare Maria Montessori ed il Sig. Ferracci decisero allora di presentare ricorso al Tribunale dell’Unione europea per ottenere l’annullamento della decisione controversa sia in riferimento alla parte in cui la Commissione dichiarava l’impossibilità, per lo Stato italiano, di recuperare gli aiuti considerati incompatibili con il mercato interno, sia in riferimento alla deliberata compatibilità dell’art. 149 c.4 TUIR e del nuovo regime IMU. L’organo giurisdizionale, tuttavia, si espresse a favore della decisione controversa, confermando tutti e tre i punti sostenuti dalla Commissione fra cui, in particolare, l’impossibilità di un calcolo retroattivo dell’importo ICI dovuto fra il 2006 ed il 2011[[14]](#footnote-14).

Le cause, quindi, furono nuovamente impugnate di fronte alla **Corte di Giustizia** che, con sentenza emanata il 6 novembre 2018, **ribaltò le decisioni di Commissione e Tribunale in tema di impossibilità del recupero dell’imposta**, affermando che “la condizione relativa all’esistenza di un’impossibilità assoluta di esecuzione non è soddisfatta quando lo Stato membro convenuto si limiti a comunicare alla Commissione difficoltà interne senza intraprendere alcuna vera iniziativa al fine di recuperare l’aiuto e senza proporre alla Commissione modalità alternative di esecuzione di tale decisione che consentano di sormontare tali difficoltà”. Dunque, nel caso di specie, la Commissione avrebbe dovuto verificare l’esistenza o meno dell’impossibilità, anche procedendo ad un’analisi di possibili modalità alternative di riscossione, che garantissero un recupero, anche solo parziale, di tali aiuti. In mancanza di siffatta ricerca la Commissione non poteva dare per dimostrata l’impossibilità assoluta di recupero dell’ICI. Per questi motivi la Corte annullò la sentenza del Tribunale dell’Unione europea e conseguentemente la decisione 2013/284/UE nella parte in cui esse avevano riconosciuto all’Italia la facoltà di opporre l’impossibilità all’ordine di recupero delle imposte non versate. Venne **invece confermata la sentenza del Tribunale per quanto riguarda l’esenzione IMU per quegli immobili dove non vengono svolte attività commerciali**. La stessa sentenza, infatti, afferma anche che “le esenzioni previste ai fini IMU si applicano per i fabbricati e per le loro pertinenze destinati esclusivamente all’esercizio del culto e alla cura per le anime, alla formazione del clero e dei religiosi a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana”.

Infine, pare interessante notare come, qualche anno prima, la Corte di Giustizia fosse già giunta ad un risultato simile a quello visto per il caso italiano nella causa C-74/16 *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania / Ayuntamiento de Getafe*. In quella circostanza si trattava di un accordo concluso tra la Spagna e la Santa sede che prevedeva diverse esenzioni fiscali a favore della Chiesa cattolica. In particolare, una congregazione religiosa, in qualità di ente responsabile di una scuola cattolica, invocava tale accordo per chiedere il rimborso di un’imposta comunale versata per lavori realizzati in un edificio scolastico, vedendosi però respinta l’istanza di rimborso da parte delle autorità tributarie. Infatti, a parere delle stesse l’esenzione non si applicava, in quanto era richiesta per un’attività della Chiesa cattolica non avente finalità strettamente religiosa. Nella sua sentenza la Corte ha dichiarato che l’esenzione fiscale controversa può costituire un aiuto di Stato vietato se e nella misura in cui le attività esercitate nei locali in questione sono attività economiche, circostanza che spetta al giudice nazionale verificare. A tal proposito, la Corte precisò che **solo le attività d’insegnamento non sovvenzionate dallo Stato** spagnolo **paiono avere carattere economico**, poiché sono sostanzialmente finanziate mediante contribuzioni finanziarie private alle spese scolastiche. È interessante notare come la Corte abbia anche segnalato che l’esenzione controversa avrebbe potuto rendere più economica la fornitura di servizi di insegnamento della congregazione religiosa rispetto a quella dei servizi offerti da istituti parimenti operanti sul medesimo mercato.

**3. ASSETTO NORMATIVO ATTUALE**

In concomitanza con lo sviluppo del contenzioso presso le istituzioni europee, il nostro paese ha deciso di rinnovare la materia con l’introduzione della nuova Imposta municipale unica, confermando per essa le esenzioni previste per l’ICI dall’art. 7, I co., lett. d) e lett. i) del d.lgs. n. 504/1992

L’art. 91-bis, comma 1, lett. i) del D.L. 1/2012 (rubricato “Norme sull’esenzione dell’imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali”) prevede che “sono esenti dall’imposta: i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917[[15]](#footnote-15), e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento **con modalità non commerciali** di **attività** assistenziali, previdenziali, sanitarie, **didattiche, ricettive**, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all’articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222[[16]](#footnote-16)”. Inoltre, il successivo comma del medesimo art. 91 bis afferma che “qualora l’unità immobiliare abbia un’utilizzazione mista, l’esenzione di cui al comma 1 si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l’attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l’individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell’unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni ordinarie”. Nel caso in cui non sia possibile procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1° gennaio 2013, l’esenzione si applica in proporzione all’utilizzazione non commerciale dell’immobile quale risulta da apposita dichiarazione.

Attualmente, dunque, **le condizioni necessarie per beneficiare dell’esenzione** dall’imposta sono le seguenti:

1) gli immobili devono essere utilizzati da enti non commerciali (medesimo **requisito soggettivo** della vecchia normativa ICI);

2) gli immobili devono essere destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività tassativamente indicate (medesimo **requisito oggettivo** della vecchia normativa ICI);

3) le **attività tassativamente indicate devono essere svolte con modalità non commerciali** (novità, ma in linea con il diritto giurisprudenziale sull’ICI e con le indicazioni dell’UE)

4) **se gli immobili sono utilizzati sia per svolgerci attività agevolate che per attività non agevolate si deve ricorrere ad un frazionamento** catastale che renda unità immobiliare autonoma la parte di immobile utilizzata per le attività agevolate; se il frazionamento non è tecnicamente possibile, l’esenzione si applica in proporzione all’utilizzo agevolato.

Il quadro normativo è stato infine completato dal d. m. 19 novembre 2012, n. 200, emanato dal ministero dell’Economia e delle Finanze ai fini di completare la disciplina normativa. In particolare, all’articolo 1 lett. p) del decreto, le “**modalità non commerciali”** con cui possono essere svolte le attività didattiche e recettive **sono definite come “modalità disvolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell’Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà**”. Infine, un’ulteriore e conclusiva conferma della vigenza di queste esenzioni si ricava anche dal testo dalla recente legge n. 160/2019, art. 1, comma 759, lettera “d” ed “i” [[17]](#footnote-17).

**4. TENTATIVI DI RECUPERO DELL’IMPOSTA NON VERSATA E RECENTI DISEGNI DI LEGGE**

Nonostante le difficoltà riconosciute allo Stato italiano per ricostruire l’ammontare dell’ICI non versata a causa della difficoltà di ricostruzione retroattiva delle banche dati catastali e fiscali, a seguito della pronuncia della CGUE c’è stato qualche **tentativo di recuperare l’imposta non pagata dagli enti non commerciali tra il 2006 e il 2011**[[18]](#footnote-18). In tal senso puntava il **disegno di legge n.1585**, presentato il 23 ottobre 2019, ma mai effettivamente portato avanti nella discussione parlamentare. Il tentativo, però, voleva spingersi anche oltre, contestando come la normativa IMU, così come formulata nel 2012, potesse potenzialmente lasciare molte scappatoie al corretto versamento dell’imposta. Pertanto, al fine di spazzare ogni possibile dubbio interpretativo o tentativo di elusione, la proposta prevedeva un generalizzato obbligo di pagamento dell’ IMU nei confronti di “tutti gli edifici o i complessi architet­tonici in possesso della Chiesa cattolica, di congregazioni religiose che fanno capo alla religione cattolica o di associazioni o società nel cui statuto si esplicita il riferimento alla religione cattolica”, al cui interno si trovassero servizi di ristorazione od ospitalità a pagamento (art.1 ) o servizi ospedalieri o sanitari a pagamento in percentuale pari o superiore al 30% del fatturato complessivo (art. 2). Ad un uguale trattamento erano anche destinate “Tutte le associazioni no profit o società no profit nel cui statuto si esplicita il riferi­mento alla religione cattolica e le congregazioni religiose che fanno capo alla religione cattolica che […] svolgono attività di impresa relativa a servizi di ristorazione, hotelleria o caffetteria o erogando altri tipi di servizi a pagamento”.

Il disegno di legge però, sebbene lodevole nei fini, risultava avere alcune criticità. *In primis,* riferendosi ai **soli beni immobili di proprietà della Chiesa cattolica o ad essa associabili**, avrebbe operato una ingiustificata distinzione fra enti ecclesiastici di natura cattolica ed enti ecclesiastici di differenti confessioni religiose, comportando una difficilmente argomentabile disparità di trattamento. In secondo luogo, ai fini del recupero dell’ICI[[19]](#footnote-19) non pagata fra il 2006 ed il 2011, il disegno di legge sembra, all’art. 5[[20]](#footnote-20), nuovamente **limitare la riscossione agli enti ecclesiastici facenti parte alla religione cattolica**, tralasciando la pur presente, anche se minoritaria, quota di enti non commerciali che avevano beneficiato dell’esenzione allargata fra il 2006 ed il 2011. Infine, a differenza della vigente normativa che garantisce l’esenzione al ricorrere dei tre requisiti illustrati *supra*, il citato disegno di legge sarebbe andato a rivoluzionare in maniera forse deteriore la materia, riconducendo l’obbligo di pagamento all’esercizio “a pagamento” di una delle attività tassativamente indicate. Termine, quest’ultimo, abbastanza vago, che si pone in discontinuità con le qualificazioni europee di attività commerciale e non commerciale e che, assecondando un’interpretazione particolarmente rigorosa del lemma, avrebbe potenzialmente aumentato indiscriminatamente il novero dei potenziali contribuenti.

**5. ASPETTI PROBLEMATICI E CONCLUSIONI**

Al di là dell’intervento correttivo sulle esenzioni ICI operato dalla giurisprudenza europea e dalla vigente normativa IMU, permangono alcune criticità nell’assetto complessivo della materia della tassazione degli immobili di enti ecclesiastici. In particolare, le maggiori problematiche possono essere ricondotte alle seguenti questioni:

* La **prima** e più importante concerne **l’art. 149, 4° comma TUIR,** articolo che peraltro era anche stato posto all’attenzione della CGUE nell’ambito delle cause riunite C-622/16 P - C-623/16 P, C-624/16 P, venendo però confermato. **In base a tale norma, in deroga al regime comune, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti** (insieme alle associazioni sportive dilettantistiche) **non perdono la qualifica di enti non commerciali anche se svolgono prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d’imposta**.

In tal caso ci troviamo di fronte ad un trattamento di favore di cui sono destinatarie queste due sole categorie di enti giuridici (enti ecclesiastici e A.S.D.) rispetto ad altri enti no profit, i quali non godono della deroga pur perseguendo fini meritevoli di tutela da parte della legge come, ad esempio, scopi assistenziali o culturali. Infatti, la possibilità di non essere qualificati come enti commerciali nonostante lo svolgimento prevalente di attività commerciali risulta essere vantaggiosa sotto molteplici aspetti tributaristici ed appare essere ancora meno giustificata contando che soggetti come gli enti ecclesiastici possono raggiungere dimensioni ragguardevoli e giri d’affari tutt’altro che bagatellari. Pertanto, nell’ambito di tale disciplina, il legislatore sembra operare una immotivata selezione di interessi, andandone a tutelare solamente alcuni che paiono arbitrariamente scelti.

* Un **secondo** e più marginale aspetto riguarda il fatto che **l’esenzione dall’IMU è riconosciuta solamente nei confronti dei fabbricati classificati catastalmente E7[[21]](#footnote-21) e non a quelli classificati B7**.[[22]](#footnote-22) Infatti, come ribadito anche recentemente dalla Commissione Tributaria regionale della Toscana (sez. VI sentenza n.979 13/09/2021), la fattispecie di esenzione prevista dalla normativa rende esenti i fabbricati destinati esclusivamente all’esercizio pubblico del culto[[23]](#footnote-23) e le loro pertinenze. Tale norma non si applica invece all’immobile classificato catastalmente B7 e, come tale, destinato ad esempio a cappella privata.

In una circostanza abbastanza simile la Corte di Strasburgo ha escluso la violazione degli artt. 9 e 14 CEDU nei casi in cui la normativa nazionale differenzia il trattamento per gli edifici di culto aperti al pubblico e per gli edifici di culto e le altre proprietà di confessioni religiose non aperte al pubblico, ma utilizzate per scopi religiosi[[24]](#footnote-24). Nel caso di specie era stata posta all’attenzione della Corte la normativa fiscale inglese, che riconosceva un’esenzione fiscale del 100% del tributo nei confronti di edifici di culto aperti al pubblico, riducendola invece alll’80% nei casi di luoghi privati. Tuttavia, nel caso italiano, siamo in presenza di una ben più evidente differenziazione di trattamento che esonera totalmente dal versamento IMU i luoghi destinati al culto in forma collettiva, obbligando invece i locali classificati B7 a versare il tributo nella sua interezza. Pertanto, contando l’unicità del bene giuridico tutelato in entrambi i casi, cioè la libertà religiosa ex art. 19 della Costituzione, appare difficile giustificare una simile disparità di trattamento.

Invero, coerentemente con lo sviluppo di una tutela sempre più “orizzontale”[[25]](#footnote-25) della libertà religiosa, sembra opportuno collegare l’esenzione IMU al semplice godimento della libertà religiosa, indipendentemente dal fatto che essa sia svolta in luoghi aperti al pubblico o in dimore private.

* Un **terzo** punto potenzialmente problematico riguarda la legittimità dell’ampiezza delle esenzioni fiscali concesse nell’ambito di attività religiose, in particolar modo con riferimento ad altre attività con finalità potenzialmente meritevoli di tutela, ma non defiscalizzate. Basti pensare, ad esempio, che nell’ambito della Chiesa cattolica sono esenti dall’IMU anche i fabbricati vescovili e rientrano nella esenzione sia quelli adibiti all’esercizio del culto (chiese, cattedrali, canoniche, sacrestie, ecc..) o a funzioni pastorali, sia quelli destinati ad uffici amministrativi.

Anche qui, riprendendo il principio di diritto contenuto nella già citata sentenza *Chiesa di Gesù Cristo dei Santi degli Ultimi Giorni c. Regno Unito* del 4 marzo 2014, si può ribadire che è lecito che la legislazione tributaria sia presa in esame alla luce dell’art. 9 CEDU, poiché da essa possono derivare oneri tali da incidere sull’esercizio del diritto di libertà religiosa. Ulteriormente si può argomentare che le confessioni religiose godono nel nostro ordinamento di una tutela rafforzata sancita dagli articoli 8,19 e 20 della Costituzione.

Tuttavia, l’allargamento concesso nei confronti dei beni degli enti ecclesiastici appare essere probabilmente troppo ampio. Infatti, in esso sono ricompresi luoghi, come gli uffici amministrativi delle Curie, dove si svolgono attività che, pur essendo accessorie al buon funzionamento delle strutture ecclesiastiche, non pare debbano essere oggetto di una tutela rafforzata al punto da giustificare un’esenzione totale dal versamento.

In conclusione, al di là della insoluta questione del recupero dell’ICI non versata, per cui non sembrano esserci ancora soluzioni soddisfacenti e per cui molte parti addirittura invocano l’intervenuta prescrizione, il sistema normativo attuale, con le criticità sopra menzionate, sembra rispondere abbastanza legittimamente alle esigenze di tutela della libertà religiosa che giustificano le esenzioni dal versamento di imposte sui beni immobili. Tuttavia, c’è da precisare che nell’ambito del trattamento fiscale degli immobili di enti ecclesiastici permangono delle aree grigie in cui non è sempre facile stabilire se ci sia un pieno rispetto dei parametri costituzionali di uguaglianza e ragionevolezza.

**SPUNTI PER DISCUSSIONE:**

* Con riguardo al disegno di legge 1585, quali strumenti potrebbe adottare lo Stato italiano per il recupero dell’ICI non versata negli anni 2005-2011? Si può sostenere che sia intervenuta prescrizione in riferimento alle pretese creditorie statali?
* La differenza di tassazione fra le classi catastali E7 e B7 è giustificabile? Se sì, in base a quali parametri?
* L’esenzione di cui all’art.149 c.4 TUIR ha un fondamento costituzionalmente accettabile?
* Le esenzioni riconosciute agli enti ecclesiastici sono troppo ampie? Quali potrebbero essere dei modi legittimi per ridurle?
1. https://www.corriere.it/economia/finanza/21\_aprile\_28/faac-quotazione-3-miliardi-la-societa-dell-arcidiocesi-bologna-4576411c-a7e3-11eb-9b2a-89b9894068db.shtml [↑](#footnote-ref-1)
2. https://st.ilsole24ore.com/art/notizie/2013-02-15/chiesa-2mila-miliardi-immobili-082813.shtml [↑](#footnote-ref-2)
3. A. Mondini, *Enti ecclesiastici ed esenzione dall’ICI*, in Studium iuris, 2008, 6, 679 ss. [↑](#footnote-ref-3)
4. Cfr. art. 7, secondo cui: “[1]. Sono esenti dall’imposta: a) gli immobili posseduti dallo Stato, dalle regioni, dalle province, nonché dai comuni, se diversi da quelli indicati nell’ultimo periodo del comma 1 dell’articolo 4, dalle comunità’ montane, dai consorzi fra detti enti, dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all’articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali; b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9; c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all’articolo 5- bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni; d) i fabbricati destinati esclusivamente all’esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze; e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, sottoscritto l’11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810; f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l’esenzione dall’imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia; g) i fabbricati che, dichiarati inagibili o inabitabili, sono stati recuperati al fine di essere destinati alle attività assistenziali di cui alla legge 5 febbraio 1992, n 104, limitatamente al periodo in cui sono adibiti direttamente allo svolgimento delle attività predette; h) i terreni agricoli ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensidell’articolo 15 della legge 27 dicembre 1977, n. 984; i) gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all’articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all’articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222” [↑](#footnote-ref-4)
5. Ai sensi del D.P.R. 22 dicembre 1986, n.917 (TUIR) si tratta di **enti, pubblici o privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali** di cui all’art. 2195 c.c. [↑](#footnote-ref-5)
6. Cfr. Art. 1, legge 20 maggio 1985, n. 222 “Gli enti costituiti o approvati dall’autorità ecclesiastica, aventi sede in Italia, i quali abbiano fine di religione o di culto, possono essere riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili con decreto del Presidente della Repubblica, udito il parere del Consiglio di Stato.” [↑](#footnote-ref-6)
7. Nota dell’Ufficio Nazionale per i problemi giuridici Roma, 29 settembre 2005 [↑](#footnote-ref-7)
8. A. PALMA, *ICI, IMU ed aiuti di stato: la tassazione degli enti ecclesiastici alla luce della recente normativa e giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in Salvis Juribus, 15 Giugno 2019. [↑](#footnote-ref-8)
9. «l’esenzione disposta dall’ articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse». [↑](#footnote-ref-9)
10. Secondo la CGUE, costituisce attività economica “qualsiasi attività che consista nell'offrire beni o servizi in undeterminato mercato”. È utile anche tener conto che un’analoga definizione è contenuta nella Direttiva 2006/112/CE (c.d. Direttiva IVA) [↑](#footnote-ref-10)
11. “Salvo deroghe contemplate dai trattati, sono incompatibili con il mercato interno, nella misura in cui incidano sugli scambi tra Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che, favorendo talune imprese o talune produzioni, falsino o minaccino di falsare la concorrenza.” [↑](#footnote-ref-11)
12. “Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2(n.d.r. In tema di perdita della qualifica di ente non commerciale) non si applicano agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili ed alle associazioni sportive dilettantistiche”. [↑](#footnote-ref-12)
13. Decisione 2013/284/UE della Commissione, del 19 dicembre 2012, relativa all’aiuto di Stato S.A. 20829 [C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex CP 71/2006)] Regime riguardante l’esenzione dall’ [imposta comunale sugli immobili] per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l’Italia ha dato esecuzione (GU 2013, L 166) [↑](#footnote-ref-13)
14. Sentenze del Tribunale del 15 settembre 2016, Scuola Elementare Maria Montessori / Commissione (T-220/13), e Ferracci / Commissione (T-219/13). [↑](#footnote-ref-14)
15. Art. 73, c. 1, lettera c), del DPR n. 917 del 22 dicembre 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi)

“c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;” [↑](#footnote-ref-15)
16. Art. 16, c.1, lettera a) legge 20 maggio 1985, n. 222: “a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all’educazione cristiana;” [↑](#footnote-ref-16)
17. “Sono esenti dall'imposta, per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte:

a) gli immobili posseduti dallo Stato, dai comuni, nonché’ gli immobili posseduti, nel proprio territorio, dalle regioni, dalle province, dalle comunità montane, dai consorzi fra detti enti, dagli enti del Servizio sanitario nazionale, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali;

b) i fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9;

c) i fabbricati con destinazione ad usi culturali di cui all'articolo 5-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601;

d) i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché' compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze;

e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato tra la Santa Sede e l’Italia, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con la legge 27 maggio 1929, n. 810;

f) i fabbricati appartenenti agli Stati esteri e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l’esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia;

g) gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i); si applicano, altresì, le disposizioni di cui all’articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n.1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n.27, nonché il regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200. [↑](#footnote-ref-17)
18. Stimata dall’ANCI intorno ai 5 miliardi di euro. [↑](#footnote-ref-18)
19. N.D.R. all’interno del testo del documento si fa riferimento al “Recupero da parte dei comuni dell’IMU non pagata tra il 2006 e il 2011”. Tuttavia, non esistendo l’imposta municipale unica nel lasso di tempo menzionato, è ragionevole ritenere che sia trattato di un refuso dei redattori. [↑](#footnote-ref-19)
20. “Tutte le associazioni o società nel cui statuto si esplicita il riferimento alla religione cattolica e le congregazioni religiose che fanno capo alla religione cattolica che non hanno pagato l’IMU per ciascuno degli anni dal 2006 al 2011 sono tenute ad autocertificare i propri bilanci relativi ai medesimi anni e ad autocertificare la destinazione d’uso degli immobili di loro proprietà e di quelli utilizzati per le proprie attività. Sulla base dell’autocertificazione presentata dalle associazioni o società di cui al comma 1 i comuni riscuotono l’IMU per ciascuno degli anni dal 2006 al 2011.” [↑](#footnote-ref-20)
21. Regio decreto n. 652/39, Tabella allegata,Immobili a destinazione particolare, categoria **E7**“**Fabbricati destinatiall’uso pubblico dei culti**”. [↑](#footnote-ref-21)
22. Regio decreto n. 652/39*,* Tabella allegata,Immobili a destinazione ordinaria, categoria **B7** “**Cappelle ed oratori nondestinati all’esercizio pubblico dei culti**”. [↑](#footnote-ref-22)
23. Classificati catastalmente come categoria E7 [↑](#footnote-ref-23)
24. Corte EDU, IV, “Church of Jesus Christ of latter-day saints v. the United Kingdom”, sent. 4/3/2014. [↑](#footnote-ref-24)
25. P. CONSORTI, *Diritto e religione*, cap. V, Laterza, 2019 [↑](#footnote-ref-25)