



# diritto & religioni

Semestrale  
Anno VII - n. 2-2012  
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

14



LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE

# Diritto e Religioni

Semestrale  
Anno VII - n. 2-2012  
**Gruppo Periodici Pellegrini**

*Direttore responsabile*  
Walter Pellegrini

*Direttore*  
Mario Tedeschi

*Segretaria di redazione*  
Maria d'Arienzo

## *Comitato scientifico*

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero, A. Fuccillo, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

## *Struttura della rivista:*

### **Parte I**

#### SEZIONI

*Antropologia culturale*  
*Diritto canonico*  
*Diritti confessionali*

*Diritto ecclesiastico*  
*Sociologia delle religioni e teologia*  
*Storia delle istituzioni religiose*

#### DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci, F. Facchini  
A. Bettetini, G. Lo Castro  
M. d'Arienzo, V. Fronzoni,  
A. Vincenzo  
M. Jasonni, L. Musselli  
G.J. Kaczyński, M. Pascali  
R. Balbi, O. Condorelli

### **Parte II**

#### SETTORI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*  
*Giurisprudenza e legislazione canonica*  
*Giurisprudenza e legislazione civile*

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale e comunitaria*  
*Giurisprudenza e legislazione internazionale*  
*Giurisprudenza e legislazione penale*  
*Giurisprudenza e legislazione tributaria*

#### RESPONSABILI

G. Bianco  
P. Stefani  
L. Barbieri, Raffaele Santoro,  
Roberta Santoro  
  
G. Chiara, R. Pascali  
S. Testa Bappenheim  
V. Maiello  
A. Guarino

### **Parte III**

#### SETTORI

*Lecture, recensioni, schede,*  
*segnalazioni bibliografiche*

#### RESPONSABILI

F. Petroncelli Hübler, M. Tedeschi

## Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fuccillo - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Iván Ibán - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura

# *Ici, Imu ed aiuti di Stato tra vecchie e nuove regole. Un'analisi sulla tassazione degli enti ecclesiastici*

FABIO FIORE

## 1. *Introduzione*

Non si scopre oggi che in Italia gli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica hanno una significativa presenza in quattro importanti settori economici: immobiliare, sanità, turismo ed istruzione.

Dare un valore economico a quest'insieme non è facile. Il solo patrimonio immobiliare, impossibile da quantificare dal momento che molti immobili non risulterebbero neppure denunciati al catasto, è stimato in 100 mila fabbricati (tra scuole, università, musei, biblioteche, ospedali, case di cura, centri di assistenza medica, asili nido, asili dell'infanzia, consultori familiari, sedi vescovili, parrocchie, oratori, conventi, seminari). Il relativo valore e il potenziale mancato gettito ICI annuo restano perciò ancora incerti<sup>1</sup>.

Un primo tentativo ufficiale di calcolare il mancato gettito impositivo per tale tipologia di enti è rappresentato dalla "Relazione finale del gruppo di lavoro sull'erosione fiscale", costituito dal Ministero dell'Economia e delle Finanze sotto l'egida dell'ex ministro Tremonti, consegnata il 22 novembre 2011. Nella tabella "Elenco delle misure e dei regimi che determinano erosione fiscale", lì riportata, alle voci 599 (esenzione per i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto) e 604 (esenzione per gli immobili e per le attrezzature fisse destinate alle attività di oratorio e similari) non viene fatta una stima del mancato gettito. Stima che invece si ritrova nella voce 603, riferita all'esenzio-

---

<sup>1</sup> L'ultima stima prudenziale dell'ANCI (Associazione Nazionale Comuni Italiani) per l'ICI sugli immobili degli enti non commerciali, ecclesiastici e laici, in cui si svolgano attività con fini di lucro, si attesterebbe a 700 milioni di euro. Tale valore è stato rivisto al ribasso rispetto alle stime precedentemente divulgate dall'ARES (Associazione Ricerca e Sviluppo Sociale) che si attestavano sulla cifra di due miliardi di euro ed alla stima dell'IFEL (Istituto per la Finanza e le Autonomie Locali), la fondazione dell'ANCI, che si attestava sulla cifra di un miliardo di euro.

ne per gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), del TUIR (enti non commerciali) destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16 lett. a), della L. n. 222 del 1985, e che viene indicata in complessivi 100 milioni di euro.

Tale relazione afferma al paragrafo 4.3<sup>2</sup>, che l'erosione derivante dall'esenzione ICI per gli immobili a destinazione particolare (Cat. E), ricomprendente tutte le Unità immobiliari urbane a destinazione particolare tra cui gli edifici di culto (Cat. E7), risulta stimata in 313 milioni di euro così in parte duplicando e contraddicendo la stima sopra riportata delle voci 599, 603 e 604<sup>3</sup>. Le stime per i beni immobiliari ecclesiastici non sono chiare e risultano ambigue sicuramente anche per le difficoltà di valutazione di questo immenso valore per lo stesso Mef.

Il problema consiste nel fatto che l'esenzione ICI sugli immobili degli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica riguarda anche attività commerciali remunerate (alberghi, pensionati, ostelli, centri vacanze, ristoranti, negozi, uffici, banche, cinema, cliniche, università ...) cioè non direttamente legate al perseguimento del fine di religione o di culto<sup>4</sup>.

La questione relativa sollevata dinanzi alle istituzioni europee è in attesa delle decisioni della Commissione (europea) sulla compatibilità delle norme interne con quelle comunitarie mentre acquista consistenza l'ipotesi che gli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica possano dover pagare l'ICI arretrata non versata negli ultimi 5 anni consentendo ai Comuni il recupero dei crediti maturati. Ed è appunto nelle more della procedura di infrazione che intendiamo verificare il punto di approdo cui la questione è pervenuta a livello interno, in particolare attraverso il contributo della giurisprudenza di legittimità relativa alle sentenze n. 26657 del 2009 e n. 16728 del 2010<sup>5</sup>.

L'anno in corso – come noto – ha visto la nuova IMU<sup>6</sup> sostituire la vecchia ICI, ma già all'indomani di queste modifiche legislative, nonostante le

---

<sup>2</sup> P. 171 della relazione consultabile sul sito [www.mef.gov.it/documenti/open.asp?idd=28892](http://www.mef.gov.it/documenti/open.asp?idd=28892)

<sup>3</sup> Con un evidente errore matematico in quanto si stimano in 300 milioni di euro l'esenzione per persone giuridiche ed in 14 milioni di euro l'esenzione per le persone fisiche, riportando però un totale di 313 milioni, chiaro errore di calcolo che forse è indizio del valore del documento stesso.

<sup>4</sup> GIUSEPPE DALLA TORRE, *L'esenzione non è un privilegio*, in *Iustitia*, n. 3, 2007, pp. 283 ss. in cui si solleva il dubbio, più che condivisibile, che le cifre circa il presunto vantaggio che i Comuni trarrebbero in caso di cancellazione dell'esenzione siano costituite ad effetto.

<sup>5</sup> In *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, n. 3, 2010, pp. 816 e ss. con nota di rinvio di Michele Madonna.

<sup>6</sup> D. L. n. 201/2011, convertito con modificazioni nella L. n. 214/11.

dichiarate buone intenzioni della Chiesa di pagare la nuova imposta<sup>7</sup>, sono sorti problemi applicativi ed interpretativi attinenti il nuovo tributo che nel prosieguo esaminiamo.

## 2. *L'esenzione: profili tributari*

Qualche parola sull'espressione «aiuti fiscali». La stessa indica le agevolazioni o sovvenzioni tributarie che rientrano nel campo di applicazione dell'art. 107 del TFUE (ex art. 87 TCE).

Le esenzioni – stando alla migliore dottrina<sup>8</sup> – sono enunciati normativi che sottraggono all'applicazione del tributo ipotesi che dovrebbero esservi soggette in base alla definizione generale del presupposto, la cui conseguenza è la non applicazione dell'imposta.

Per individuare le fattispecie esenti, si possono seguire due criteri, uno di tipo logico ed uno di tipo nominalistico. In base a quello logico, sono esenti tutti i casi che sono in rapporto di deroga rispetto alla norma che definisce il presupposto (quale che sia la terminologia usata dal legislatore). Oltre a tale criterio, non possono non essere considerate esenzioni quelle che il legislatore qualifica (e disciplina) espressamente come tali, quale che sia il rapporto logico tra caso esentato e disciplina generale.

Occorre, a questo punto, chiedersi come sia stato costruito a livello interno l'intero sistema agevolativo degli enti del terzo settore, prima di valutarne la compatibilità con il diritto comunitario.

Data la mancanza nel nostro ordinamento di uno statuto giuridico unico del sistema *no profit*, attraverso una scelta strategica politica e legislativa si decise di utilizzare il diritto tributario e le misure di carattere fiscale via via varate per superare le difficoltà derivanti dalla pluralità degli statuti civili dei soggetti *no profit*<sup>9</sup>.

Sulla base della rilettura degli artt. 23 e 53 Cost. si può affermare che i ca-

---

<sup>7</sup> Il cardinale Angelo Bagnasco, nella prolusione al Consiglio permanente della Cei del 23 gennaio 2012, si è espresso sulla questione dei privilegi fiscali di cui godrebbe il Vaticano, sottolineando che: “la Chiesa non può e non deve coprire auto-esenzioni improprie. Evadere le tasse è peccato, e per un soggetto religioso è addirittura motivo di scandalo”. Nello specifico della questione Ici, il cardinale ha ribadito che “in Italia la Chiesa cattolica non chiede trattamenti particolari, e le si devono applicare le stesse norme che regolano il *no profit*”. Testo integrale consultabile all'indirizzo <http://www.avvenire.it/Dossier/CEI/Prolusioni/Pagine/prolusione-23-gennaio-2012.aspx>

<sup>8</sup> FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, UTET Giuridica, Milano, 2005, pp. 103 e ss.

<sup>9</sup> MARIA CRISTINA FOLLIERO, *Enti religiosi e non profit tra welfare state e welfare community, la transizione*, Giappichelli, Torino, 2010, pp. 134 ss.

ratteri di legalità, equità e razionalità del nostro sistema fiscale rappresentano il passaggio da una concezione neutrale ad una concezione promozionale dell'attività tributaria, in quanto funzionale al perseguimento dei fini e dei valori espressi nella nostra Carta Costituzionale. Questo tipo di impostazione è venuta progressivamente allargandosi allo svolgersi di attività tributarie di tipo promozionale-agevolativo. Il prelievo fiscale, così come l'agevolazione fiscale, non incide su situazioni e categorie indifferenti, ma su situazioni già qualificate dal complesso delle disposizioni costituzionali. Ne consegue che tanto il regime fiscale "ordinario" quanto quello "agevolativo" devono svolgersi in funzione ed attuazione dei fini costituzionali<sup>10</sup>.

Sicché l'esenzione o l'agevolazione fiscale è costituzionalmente legittima solo quando è giustificata da altri principi costituzionali, quando cioè risulti funzionale alla loro attuazione<sup>11</sup>.

L'art. 20 Cost. stabilendo che "Il carattere ecclesiastico ed il fine di religione o di culto di una associazione o istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività" diventa momento di applicazione al caso particolare degli enti religiosi proprio dei principi fissati dagli artt. 53 (capacità contributiva e progressività dei tributi) e 23 Cost. (principio della legalità dei tributi). Questo significa che la situazione economica degli enti, e perciò la loro capacità contributiva, non può essere influenzata dalla qualificazione o dai fini confessionali<sup>12</sup>.

Ritorniamo al profilo del diritto comunitario. Il già richiamato art. 107 del TFUE, al primo paragrafo, testualmente recita: "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."

Il par. 3 dello stesso articolo elenca gli aiuti di stato che possono considerarsi compatibili con il mercato interno ed in particolare le lett. b) e d) rispettivamente individuano:

---

<sup>10</sup> IBIDEM e dello stesso avviso F. MOSCHETTI e R. ZENNARO, *Le agevolazioni fiscali*, in *Digesto Disc. Priv.*, sez. comm., Torino, 1987, p. 66. Gli Autori affermano che: i trattamenti agevolativi devono "trovare giustificazione in una capacità contributiva mancante o attenuata e questa può emergere da un'interpretazione in cui l'art. 53 non sia considerato isolatamente, ma in coerenza con valutazioni e indirizzi contenuti in altre norme costituzionali".

<sup>11</sup> ENRICO DE MITA, *Profili tributari del nuovo concordato*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Giuffrè, Milano, 2006, p. 652.

<sup>12</sup> MARIA CRISTINA FOLLIERO, *ibidem*.

b) gli aiuti destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo oppure a porre rimedio a un grave turbamento dell'economia di uno Stato membro;

d) gli aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse.

Il divieto di aiuti di Stato colpisce, quindi, ogni misura che tramite l'impiego di risorse statali ed indipendentemente dalle risorse adottate accorda ad imprese o a produzioni determinate, e quindi selettivamente, un vantaggio economico idoneo a falsare o a minacciare di falsare la concorrenza sugli scambi comunitari<sup>13</sup>.

Tale divieto ha ad oggetto non solo i finanziamenti concessi in maniera indiretta, ma anche gli aiuti "negativi", quali quelli fiscali, consistenti nella rinuncia da parte dello stato alla riscossione di imposte attraverso esenzioni, riduzioni o benefici di effetto equivalente, che in deroga al sistema tributario generale, avvantaggiano alcuni soggetti economici a scapito di altri per ragioni non riconducibili alle logiche di mercato.

Occorrerebbe, dunque, di volta in volta verificare se la misura agevolativa possa essere considerata ragionevole in base ad una logica di sviluppo del sistema economico nel suo complesso, oppure sia una deviazione rispetto a quello stesso sistema, diretta ad avvantaggiare alcuni attori del mercato rispetto ad altri<sup>14</sup>, risultando così censurabile in quanto arbitrariamente selettiva.

Lo stesso Regolamento della Commissione europea n. 1998 del 15 dicembre 2006<sup>15</sup>, in materia di aiuti di Stato, stabilisce che le istituzioni europee adopereranno criteri "*de minimis*" volti ad escludere la rilevanza di misure prive di un impatto percettibile sugli scambi e sulla concorrenza, cosicché dovrà trattarsi di un'alterazione sensibile e non marginale delle condizioni concorrenziali del mercato interno<sup>16</sup>. La norma "*de minimis*", così introdotta, prevede una deroga per le sovvenzioni di importo minimo in quanto stabilisce una soglia al di sotto della quale gli aiuti non rientrano più nel campo di applicazione dell'art. 107, paragrafo 1, e sono pertanto dispensati dalla

---

<sup>13</sup> Tra le prime Corte di Giustizia sent. 23 febbraio 1963, causa C-30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg.

<sup>14</sup> GIUSEPPE TESAURO, *Diritto comunitario*, V, CEDAM, Padova, 2008, pp. 816 e ss.

<sup>15</sup> Consultabile all'indirizzo <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:379:0005:0010:IT:PDF>

<sup>16</sup> MARCO MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, in *Stato, Chiesa e pluralismo confessionale*, 2010, [www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it).



procedura di notifica di cui all'art. 108, paragrafo 3<sup>17</sup>.

Per fruire di tali aiuti occorrerà verificare la qualificazione di impresa in capo al soggetto beneficiario, e di conseguenza la fungibilità dell'offerta, in quanto in mancanza della sua sostituibilità non esisterebbe concorrenza e quindi nemmeno un mercato suscettibile di essere deviato da una misura fiscale vantaggiosa per alcuni e dannosa per altri.

Un passo indietro, ora. Parlare di domanda ed offerta postula l'esistenza di un «mercato» cioè di uno spazio in cui l'incontro tra domanda ed offerta determina il prezzo del bene/servizio scambiato e, quindi, per il campo di indagine qui trattato, di un «mercato religioso». Ma, si badi bene, il mercato religioso è un ambito che il mercato *tout court* non conosce, in quanto le scelte della domanda sono ivi governate da fattori inespressi dal prezzo. Quindi resta difficile valutare l'eventuale effetto anticoncorrenziale dell'agevolazione fiscale – in astratto incidente sulle condizioni economiche praticate dal soggetto agevolato impossibilitato ad orientare la domanda e volgere a suo favore il mercato rispetto ai concorrenti<sup>18</sup> – che, congiuntamente alla ratio del Regolamento “*de minimis*”, consentirebbe, nel nostro caso, una diversa interpretazione degli aiuti di stato.

Nello stesso solco paiono inserirsi le lettere b) e d), paragrafo 3, dello stesso art. 107, sopra riportate, e che sembrano aprire uno spiraglio nell'approccio troppo rigoristico e tutto fondato sulla disciplina della concorren-

---

<sup>17</sup> Per quanto attiene la soglia “*de minimis*”, essa attiene gli aiuti concessi su un periodo di tre anni che non superino la soglia dei 200.000 euro. Il periodo di tre anni da prendere in considerazione corrisponde oramai a tre esercizi finanziari.

<sup>18</sup> MARCO MICCINESI, *ibidem*, che a conferma di tale teoria si chiede retoricamente se un pellegrino, nella scelta tra Santiago di Compostela e San Giovanni Rotondo, sia orientato verso la seconda destinazione, esclusivamente, per via delle inferiori tariffe offerte dagli ostelli di quella località – su cui ridondano, indirettamente, le agevolazioni fiscali di cui essi godono.

A tale ragionamento ostano una serie di motivazioni. Innanzitutto parrebbe che la stessa logica non sia applicabile nel caso della scuola privata o dell'ospedale, laddove la scelta sarà determinata sicuramente dal servizio reso in relazione al prezzo praticato. Ciò che differenzia i casi, e di conseguenza le loro soluzioni, sono per l'appunto le attività prese in considerazione e le modalità di esercizio. Se non v'è dubbio che nel caso di attività di religione o di culto, il mercato religioso è un ambito che il mercato in senso proprio non conosce, in quanto le scelte della domanda sono in esso governate da fattori inespressi dal prezzo, diverso discorso è da farsi quando si tratti di attività diverse da quelle di religione o di culto svolte comunque da un ente ecclesiastico e, al pari delle prime, oggetto di agevolazione ICI. In tal caso non si potrà più parlare di un mercato religioso ma di mercato in senso stretto governato dall'incontro di domanda ed offerta. Dunque l'agevolazione ICI sarà concessa in vista della meritevolezza dei soggetti, delle finalità perseguite, e della rilevanza sociale delle attività svolte. Difatti il legislatore italiano mostra apprezzamento verso ipotesi miste (commerciali e non) di svolgimento di attività aventi fini sociali e solidaristici, come comprovano le discipline dettate per le Cooperative sociali e le Imprese sociali.

za<sup>19</sup> e che, invece, dovrebbe tenere nel debito conto il ruolo degli enti non profit nella costruzione dell'Europa<sup>20</sup>.

### *3. Ricostruzione normativa e giurisprudenziale*

La L. n. 121 del 1985 (di ratifica ed esecuzione dell'accordo di modifica del Concordato lateranense) all'art. 3, comma 3, stabilisce che: "Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione. Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".

Ora, l'ICI, misura istituita con D. Lgs. n. 504 del 1992, in astratto si applicherebbe a tutti gli immobili siti nel territorio nazionale a qualsiasi uso destinati e da chiunque posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi o superficie.

La previsione generale è mitigata da significativi temperamenti come quello di cui all'art. 7 lett. i), che esenta dall'imposta "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lett. c), del T.U.I.R. ... destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20-5-85, n. 222<sup>21</sup>".

Stando alle norme appena ricordate gli enti ecclesiastici della Chiesa cattolica potrebbero usufruire dell'agevolazione in parola sia utilizzando gli immobili per attività di religione e di culto, sia destinando i medesimi allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive. Nel secondo caso, quindi, l'agevolazione risulterebbe concessa non all'ente ecclesiastico in quanto tale, ma all'ente che svolga una delle attività rientranti nel novero di quelle appena elencate<sup>22</sup>. Al pari, quin-

---

<sup>19</sup> ANDREA PERRONE, *Enti non profit e diritto dell'Unione Europea*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 2011, [www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it).

<sup>20</sup> Commissione europea, Comunicazione sulla promozione del ruolo delle associazioni e delle fondazioni in Europa, COM 1997- 241.

<sup>21</sup> Che l'art. 16, lett. a), della l. n. 222/1985 individua in 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.

<sup>22</sup> FEDERICA BOTTI, *Le confessioni religiose e il principio di sussidiarietà nell'Unione europea: un*

di, di tutti gli altri enti non commerciali esercenti le medesime attività<sup>23</sup>.

Da un punto di vista soggettivo, viene valorizzata non l'ecclesiasticità dell'ente (intesa quale dimensione religiosa istituzionale giuridicamente formalizzata), ma la sua riconducibilità alla categoria generale di ente non commerciale<sup>24</sup>.

Alla chiarezza della norma non è seguita una altrettanto chiara applicazione. Si è aperto un periodo ricco di interventi normativi e giurisprudenziali intesi a rendere chiara una norma che, in verità, già era chiara. Con quali conseguenze: il peggioramento della situazione e la sempre più difficoltosa applicazione della normativa sull'esenzione dall'ICI.

Il primo intervento lo si deve al D. Lgs. n. 446 del 1997, art. 59 – rubricato “Potestà regolamentare in materia di imposta comunale sugli immobili” – comma 1 lettera c). La normativa avrebbe dovuto, almeno nelle intenzioni, restringere l'ambito di applicazione dell'agevolazione, invece, ha ampliato la discrezionalità dei Comuni riconoscendo agli stessi la facoltà di stabilire con proprio regolamento l'applicazione dell'esenzione ICI solo ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore.

La Corte Cost., chiamata a giudicare sulla legittimità di tale disposizione in riferimento agli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Cost., con le ordinanze n. 429/2006 e n. 19/2007<sup>25</sup>, ha chiarito come non fosse una norma di interpretazione autentica, non essendo finalizzata né a risolvere un obiettivo dubbio ermeneutico né ad introdurre retroattivamente una nuova disciplina dell'esenzione diversa da quella presa in considerazione dalla Corte di Cass. nelle

---

*nuovo giurisdizionalismo attraverso il mercato*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 2011, [www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it). L'Autrice scrive che: “Per questa via la legislazione di favore derivata per le attività degli Enti ecclesiastici dalla legislazione di derivazione concordataria, nonché da quella ordinaria specificatamente connessa agli Enti ecclesiastici, è risultata essere meno privilegiaria di quella ordinaria relativa alle attività gestite da Enti morali. È divenuto così più conveniente per gli Enti delle confessioni religiose operare a prescindere dalla natura religiosa dell'Ente stesso, utilizzando la legislazione italiana.”.

<sup>23</sup> MARCO ALLENA, *Esenzioni ICI per gli enti ecclesiastici che svolgono attività assistenziale in regime convenzionale tra carattere solidaristico e non commercialità*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria* n.8/2009, pp. 718 ss.; ENRICO DE MITA, *Il regime tributario*, in *Gli edifici di culto tra Stato e confessioni religiose*, a cura di DANIELE PERSANO, *Vita e Pensiero*, Milano, 2008, pp. 245 ss.; MARCO MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 2010, [www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it).

<sup>24</sup> GIUSEPPE RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra enti no profit o for profit*, Giuffrè, Milano 2002.

<sup>25</sup> In *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, n. 3, 2007, pp. 665 ss. con nota di rinvio di MICHELE MADONNA.

sentenze nn. 18549 del 2003 e 4645 del 2005.

Si chiariva, quindi, che la norma sottoposta al vaglio di costituzionalità non contenesse alcuna innovazione rispetto ai requisiti previsti dall'art. 7 lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992 e che l'esenzione spettasse esclusivamente all'ente non commerciale che, oltre a possedere l'immobile, lo utilizzasse per lo svolgimento di attività stabilite per legge.

Non v'è dubbio che la norma in questione tendesse ad evitare comportamenti elusivi. Altrettanto certo che una sua interpretazione troppo formalistica avrebbe potuto incentivare effetti di tipo distortivo. Difatti l'ente ecclesiastico potrebbe concedere ad altri enti non commerciali gli immobili per lo svolgimento della propria attività, come ad esempio spesso accade a gruppi scout, asili nido, scuole materne ecc. In presenza di una locazione, infatti, non v'è dubbio circa la perdita dell'agevolazione ICI in quanto l'ente proprietario trarrebbe un reddito dall'immobile. Difficoltà interpretative insorgono, invece, qualora l'ente proprietario conceda l'immobile in comodato d'uso. In questi casi l'interpretazione rigoristica produce appunto un forte effetto distortivo<sup>26</sup>.

La rilettura dell'art. 59, comma 1 lett. c) del D. Lgs. n. 446 del 1997, secondo l'interpretazione fattane dalla Corte Cost., attribuisce ai Comuni, in deroga a quanto sancito dall'art. 7 lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992, la facoltà di stabilire che l'esenzione ICI si applichi esclusivamente ai fabbricati, e non anche alle aree fabbricabili ed ai terreni agricoli<sup>27</sup>.

Già la Corte di Cass. (sent. n. 142 del 2004<sup>28</sup>) aveva chiarito come l'esenzione ICI spettasse soltanto agli immobili direttamente utilizzati dall'ente possessore per il conseguimento degli scopi istituzionali, assegnati all'ente medesimo dall'ordinamento giuridico, e *non* nel caso in cui gli immobili fossero concessi in locazione. Ragionamento ripreso successivamente dalla stessa Corte con la sentenza n. 4645 del 2004 in cui si afferma che: "Ai fini dell'imposizione ICI, tanto gli enti ecclesiastici che quelli con fini di istruzione o di beneficenza sono esentati dall'imposta, limitatamente agli immobili direttamente utilizzati per lo svolgimento delle loro attività istituzionali, non

---

<sup>26</sup> PATRIZIA SIDERI, *Immobili degli ENC: condizione di esenzione ai fini ICI*, in *Enti no profit*, n. 11, 2011, pp. 14 e ss.

<sup>27</sup> Sul punto PATRIZIA CLEMENTI, *Esenzione ICI per gli immobili destinati ad attività socialmente rilevanti*, in *ENTI NO PROFIT*, n. 2, 2009, pp. 30 e ss. che segnala come nella prassi i Comuni assai spesso adottino regolamenti che attenuino tale interpretazione, ad esempio prevedendo che l'esenzione si applichi anche nel caso di diversità tra utilizzatore e proprietario purché entrambi i soggetti siano enti non commerciali e che l'immobile sia ceduto ad uso gratuito.

<sup>28</sup> Consultabile sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it).

lo sono, invece, per gli immobili destinati ad altro ... un ente ecclesiastico può svolgere liberamente anche un'attività di carattere commerciale, ma non per questo si modifica la natura dell'attività stessa, e, soprattutto, le norme applicabili al suo svolgimento rimangono quelle previste per le attività commerciali, senza che rilevi che l'ente le svolga, oppure no, in via esclusiva o prevalente". Per la giurisprudenza citata è chiaro che l'agevolazione ICI pone a sua base non già la semplice appartenenza soggettiva degli immobili, ma la destinazione reale ed effettiva di questi ad attività di religione e di culto. Laddove, invece, in tali edifici, sebbene appartenenti ad enti ecclesiastici, fossero svolte attività diverse da quelle di religione e di culto e non si ricadesse nell'ambito di applicazione della prima parte dell'art. 7, comma 1, lett. i), cioè fossero svolte in forma non commerciale e senza scopo di lucro, detti enti dovrebbero pagare l'imposta comunale sugli immobili.

Il legislatore ricorrendo alla decretazione d'urgenza, tratto distintivo della funzione legislativa da quasi un decennio, ha cercato di intervenire nuovamente sulla materia. L'art. 6, del D.L. n. 169 del 2005 (mai convertito) prevedeva l'applicazione del beneficio anche nei casi di immobili utilizzati da enti ecclesiastici per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui alla lettera b) dell'art. 16 della legge n. 222/1985, pur svolte in forma commerciale se connesse ad attività di religione o di culto.

Ma tale norma, la cui entrata in vigore avrebbe aperto un contenzioso giudiziario infinito, in quanto avrebbe consentito agli enti ecclesiastici di vedersi restituire le somme versate (indebitamente, per la nuova normativa) fino a quel momento<sup>29</sup>, non è stata mai convertita. Ciò ha indotto il legislatore ad intervenire nuovamente, a distanza di pochi mesi. Ancora una volta con decretazione d'urgenza. Il nuovo D. L. n. 203 del 2005, convertito con modifiche dalla L. 2 dicembre 2005 n. 248, viene ulteriormente modificato dal comma 133 dell'unico articolo della legge finanziaria 2006. Il testo definitivo recava la seguente formulazione: "2 bis. L'esenzione disposta dall'art. 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. Con riferimento ad eventuali pagamenti effettuati prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto non si fa comunque luogo a rimborsi e restituzioni d'imposta".

---

<sup>29</sup> NICOLA FIORITA, *Enti ecclesiastici ed agevolazioni fiscali: brevi note su alcuni recenti provvedimenti governativi*, in *Oliv*, 2005, [www.oliv.it](http://www.oliv.it).

Sorprendeva innanzitutto il valore di interpretazione autentica<sup>30</sup> attribuito alla norma ed il suo contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza e di capacità contributiva, per i quali è la natura fiscale del reddito conseguito che assume rilevanza e non la qualifica o meno di ente non commerciale, salvo che la norma espressamente, in via eccezionale, ammetta trattamenti agevolativi. Così che, almeno di regola, anche gli enti non commerciali debbono sottostare ai principi generali dell'ordinamento tributario quando svolgono attività commerciali giacché se fossero esclusi dal pagamento dei tributi anche per l'esercizio di attività commerciali si determinerebbe una situazione di concorrenza sleale nei confronti degli altri imprenditori.

In sostanza, il legislatore italiano aveva deciso di ritornare sui suoi passi emanando una nuova normativa in sostituzione di quella appena varata, che comunque lasciava largo spazio ad interpretazioni diverse. In realtà, il legislatore temeva il vaglio comunitario della normativa interna giacché proprio in quel periodo, in sede europea, si stava valutando l'opportunità di dar corso a procedura di infrazione contro l'Italia per aiuti di stato illegali sulla scorta delle prime denunce presentate all'inizio del 2006 in sede comunitaria e relativamente alla materia esaminata.

Intervenendo con una nuova decretazione d'urgenza, il Governo emana il D. L. n. 223 del 2006, convertito in L. n. 248 del 2006, che all'art. 39 rimodifica il comma 2 bis della L. n. 248 del 2005, sopra analizzato, con l'espressione: "L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 505, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Ancora una volta la Cassazione, chiamata a dirimere un altro spinoso punto, con la sentenza n. 5485 del 2008<sup>31</sup>, ribadisce quanto già affermato nelle precedenti pronunce n. 20776 del 2005 e n. 23703 del 2007, e sostiene che la sussistenza del requisito oggettivo – che in base ai principi generali è onere del contribuente dimostrare – non può essere desunta esclusivamente sulla base dei documenti che attestino a priori il tipo di attività cui l'immobile è destinato, occorrendo invece verificare che tale attività, pur rientrando tra quelle esenti, non sia svolta con modalità di tipo commerciale.

Si rinnova, pertanto, l'esigenza di fare chiarezza sulla disciplina. A tale

---

<sup>30</sup> Su cui la giurisprudenza di legittimità, chiamata a pronunciarsi a più riprese, ha affermato il carattere innovativo e non interpretativo della norma, si veda su tutte Cass. Sez V, n. 24500 del 2009 consultabile all'indirizzo <http://www.olir.it/documenti/?documento=5233>.

<sup>31</sup> Consultabile sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it).

scopo il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Direzione federalismo fiscale – emette la Circolare n. 2/DF, del 26 gennaio 2009, avente ad oggetto importanti precisazioni in ordine all'applicazione dell'esenzione in materia di imposta comunale sugli immobili<sup>32</sup>.

Dobbiamo dare conto della rilevanza di tale tipo di provvedimento. Trattasi, infatti, di un atto che l'amministrazione finanziaria emana nell'ambito dell'esercizio della sua attività di controllo e di imposizione qualora avverta l'esigenza di interpretare la legge tributaria allo scopo di orientare l'attività dei privati e rendere uniforme il comportamento degli uffici interessati. Stando alla gerarchia delle fonti, le circolari ministeriali non sono atti normativi e non vincolano il contribuente, né il giudice né gli uffici finanziari; esse rappresentano “l'interpretazione concreta data dall'amministrazione alle leggi tributarie, che orienta tanto l'attività dei privati quanto quella dei giudici”<sup>33</sup>.

Per quanto attiene al contenuto della Circolare in questione, la stessa tenta di fare chiarezza sulla materia esplicitando che l'esenzione ICI deve essere riconosciuta qualora siano compresenti due requisiti:

- l'uno, di natura soggettiva, consistente nel fatto che l'immobile deve essere utilizzato da un ente non commerciale alla stregua di quanto sancito all'art. 73 (ex art. 87), comma 1, lettera c) del T.U.I.R. e cioè “enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.”.

- l'altro, di natura oggettiva, consistente nella necessità che l'immobile oggetto dell'esenzione dovrà essere utilizzato esclusivamente per lo svolgimento delle attività tassativamente elencate dall'art 7, comma 1, lett. i) del D. Lgs. n. 504 del 1992 (assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e di culto alla stregua dell'art. 16 lett. a) della L. n. 222 del 1985), e che non abbiano natura esclusivamente commerciale.

Procedendo poi all'elencazione dei soggetti ricompresi nelle categorie in-

---

<sup>32</sup> Sull'esenzione ICI per gli immobili destinati ad attività di oratorio era già intervenuta la Risoluzione n.1/2004 del Mef, la quale chiariva che l'introduzione della l. n. 206 del 2003 (Disposizioni per il riconoscimento della funzione sociale svolta dagli oratori e dagli enti che svolgono attività similari e per la valorizzazione del loro ruolo) all'art. 2, relativo alle opere di urbanizzazione secondaria degli edifici di culto, nulla innovava rispetto al regime fiscale di favore che poteva essere comunque riconosciuto agli oratori dalla normativa previgente. Testo integrale su [www.olir.it/documenti/?documento=1334](http://www.olir.it/documenti/?documento=1334)

<sup>33</sup> ENRICO DE MITA, *Principi di diritto Tributario*, IV, Giuffrè, Milano, 2004, p. 114, orientamento confermato dalla giurisprudenza della Corte Cass. sent. 9 gennaio 2009 n. 237, consultabile sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it).

teressate, tra gli enti non commerciali di natura privata, la Circolare dedica un passaggio essenziale agli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, tra i quali rientrano – oltre quelli della Chiesa cattolica – gli enti delle confessioni religiose che hanno stipulato intese con lo Stato.

La previsione di un'agevolazione sulla tassazione degli immobili impiegati per attività di religione o di culto fa emergere l'ulteriore questione relativa alle molteplici tipologie di esercizio di tali attività con riferimento alle diverse confessioni religiose<sup>34</sup>.

Ipotizziamo un caso di scuola che in futuro potrebbe attenersi all'esenzione IMU. Mi riferisco all'eventuale stipula di un'intesa con la comunità islamica da parte dello Stato. La moschea<sup>35</sup>, ad esempio, va addirittura oltre il concetto di luogo di culto, in quanto rappresenta una realtà polivalente (religiosa, culturale, sociale, politica etc.), cioè un luogo dove la comunità islamica si raduna per occuparsi di questioni sociali, politiche, culturali ed anche (non solo) per pregare. La moschea non può essere considerata semplicemente alla stregua della "chiesa dei mussulmani". Ad avvalorare quanto appena detto basterà considerare il contenuto del documento finale redatto alla Prima Conferenza Internazionale Islamica, tenutasi nel 1975. In esso la moschea è definita come il centro della vita sociale della società islamica e si esortano i fedeli a costruirne di nuove in modo da soddisfare i loro bisogni complessivi. Si afferma, ancora, che le moschee devono comprendere una libreria, una sala lettura, una sala polifunzionale, un luogo per l'insegnamento del Corano, un'area ricreativa per bambini, fino ad arrivare a ricomprendere un centro di pronto soccorso e di servizi funerari.

In questa ipotesi un'eventuale esenzione dall'imposta sugli immobili potrebbe essere concessa non già perché trattasi *sic et simpliciter* di immobili appartenenti ad una confessione religiosa (ipoteticamente intesizzabile) ed

---

<sup>34</sup> ANDREA BETTETINI, *La condizione giuridica dei luoghi di culto tra autoreferenzialità e principio di effettività*, in Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica, n. 1, 2010, pp. 3 ss. L'Autore pone l'attenzione sulla differenza tra i concetti di "luogo di culto" ed "edificio di culto" laddove l'identificazione del primo al secondo si rivela insufficiente per qualificare quei fenomeni religiosi prima poco diffusi, ma che ora assumono sempre maggiore rilevanza nel nostro ordinamento, in cui il culto non è reso in un edificio; oppure è reso in complessi immobiliari in cui si rende anche culto ma che in realtà hanno una funzione polivalente.

<sup>35</sup> Ad es. la moschea di Roma è la più grande d'Europa, sorge su 30.000 m<sup>2</sup> di terreno e può ospitare nei giorni di principale festività un afflusso di circa 40.000 fedeli ed è sede del Centro Culturale Islamico d'Italia. In verità il complesso ospita la Grande Moschea ed il Centro Islamico Culturale. E sul suo sito [www.moscheadiroma.com](http://www.moscheadiroma.com) è possibile leggere lo scopo che si prefigge tale spazio che difatti non può essere considerato semplicemente un edificio di culto. Si legge appunto che la fondazione del Centro Islamico Culturale nella città di Roma non è finalizzata a propagandare l'Islam ma mira a far conoscere la vera filosofia dell'Islam e la storia della civiltà araba e islamica.



adibiti ad attività di religione e di culto propriamente dette, ma in quanto si tratterebbe di enti non commerciali impegnati in una delle attività tassativamente indicate nella lettera i) all'art. 7, comma 1, del D. Lgs. n. 504 del 1992. L'esenzione risulterebbe concessa perché all'interno della struttura sarebbe esercitata proprio una delle attività rientranti nel novero di quelle assistenziali e previdenziali (pronto soccorso e servizi funerari), didattiche (libreria), ricettive e culturali (sala lettura), ricreative (area ricreativa per bambini), sportive (sala polifunzionale) e solo di riflesso l'esenzione risulterebbe concessa per la restante limitata parte dell'immobile dove avrebbero spazio attività propriamente di religione o di culto (preghiera e lettura del Corano). La moschea configurerebbe il caso di un centro culturale religioso in cui accessoriamente si prega anche.

Ritornando ora all'analisi della Circolare ministeriale, osserviamo come sia proprio sul requisito oggettivo che si incentri la parte più importante ed innovativa del documento, laddove si afferma che un'attività o è commerciale o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività. Per quanto attiene i requisiti che differenziano questi due generi, l'attività commerciale è quella esercitata in condizioni di accumulazione del capitale con obiettivi di lucro oggettivo ed in presenza di corrispettivi di mercato in libera concorrenza, mentre l'attività è da considerarsi non commerciale in tutti gli altri casi ed in particolare quando siano presenti finalità di solidarietà sociale. Il contenuto dell'attività non commerciale è stato ulteriormente specificato in ambito tributario distinguendo tra: attività istituzionale (D. Lgs. 460/1997, art. 10 comma 1), attività direttamente connesse a quelle istituzionali (D. Lgs. 460/1997, art. 10 comma 5) ed attività non esclusivamente commerciali (D. L. n. 203 del 2005, art. 7 comma 2bis)<sup>36</sup>.

Resta ora da identificare l'esatta portata da attribuire in quest'ambito alla locuzione legislativa "non esclusivamente commerciale". È immaginabile che l'inciso voglia individuare le specifiche modalità di esercizio delle attività che la legge classifica come esenti e che attengono a quelle finalità di solidarietà sociale che ne avevano giustificato l'esenzione. La combinazione dei due requisiti, oggettivo e soggettivo, fa sì che le attività svolte negli immobili, ai quali deve essere riconosciuta l'esenzione ICI, non siano di fatto disponibili sul mercato in quanto svolte per rispondere a bisogni socialmente rilevanti, non soddisfatti dalle strutture pubbliche, per di più estranee alla sfera di azione degli operatori privati commerciali. La Circolare aggiunge

---

<sup>36</sup> LUIGI PUDDU, *Attività non esclusivamente commerciali: le condizioni per l'esenzione ICI*, in *Enti no profit*, n. 12, 2009, pp. 25 e ss.

che l'esenzione trae la sua giustificazione, da un lato nella meritevolezza dei soggetti e delle finalità perseguite, e, dall'altro, nella rilevanza sociale delle attività svolte. Attraverso questi passaggi risulta chiaro che l'agevolazione ICI non va vista come un privilegio concesso all'ente ecclesiastico per il solo fatto di possedere un bene immobile, ma risponde ad una precisa logica di politica legislativa: agevolare tali enti in vista dello scopo solidaristico perseguito. Riletta in questo modo si affievolisce l'ipotesi del contrasto con la disciplina UE inerente gli aiuti di Stato<sup>37</sup>.

Il documento ministeriale non trascura neanche il problema dell'onere della prova. Collocandosi nel solco della giurisprudenza di legittimità<sup>38</sup>, ribadisce che la prova delle condizioni che giustificano l'esenzione spetta a chi sostiene di averne diritto<sup>39</sup>. Soluzione opposta è stata data per gli enti ecclesiastici, in quanto la Cassazione in questi casi, ha esplicitamente ammesso un'inversione dell'onere della prova a carico dell'ente impositore. Di conseguenza è sufficiente all'ente ecclesiastico dimostrare la propria ecclesiasticità ed affermare la destinazione dell'immobile a fini di religione o culturali. Incomberà sul Comune, quindi, l'onere di dare la piena prova che l'immobile di proprietà dell'ente non sia utilizzato esclusivamente per attività istituzionali connesse al suo carattere ecclesiastico, ma è sede ad esempio di attività commerciali<sup>40</sup>.

Sulla portata attuale dell'intervento ministeriale dovremo ritornare nel prosieguo, ma la sua portata innovativa è anticipata dalla giurisprudenza successiva emanata in materia, che analizziamo subito sinteticamente.

---

<sup>37</sup> Difatti il legislatore italiano mostra apprezzamento verso ipotesi miste (commerciali e non) di svolgimento di attività aventi fini sociali e solidaristici, ne sono sicura riprova le discipline dettate per le Cooperative sociali e le ONLUS.

<sup>38</sup> Corte Cass. sent. nn. 555/1994; 14992/2000; 12749/2002; 21728/2004; 7905/2005; 20776/2005 (consultabili sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it)).

<sup>39</sup> Tale assunto trova fondamento nel testo dell'art. 2697 c.c. che regola l'onere della prova, rielaborato dalla Corte Cass. sent. n. 14146 del 2003 (consultabile sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it)) con la quale ha stabilito che: "spetta al soggetto che fa valere il diritto ad un'agevolazione tributaria, che costituisce deroga al normale regime di imposizione ... di fornire la prova che ricorrono in concreto le condizioni previste dalla legge per poter godere della ... esenzione".

<sup>40</sup> In questo senso ANDREA MONDINI, *Enti ecclesiastici ed esenzioni dall'ICI*, in *Studium Iuris*, n. 6, 2008, p. 685 il quale analizza la Cass. sent. n. 6316 del 2005 ed argomenta l'assunto sulla base di una serie di presunzioni. Il caso di specie aveva ad oggetto la sede della Curia Vescovile, essendo questa uno degli organi gerarchici della Chiesa ed il suo fine di religione e di culto è presunto *iuris et de iure*, è sufficiente che il Vescovo dichiari che la propria sede istituzionale è in quell'immobile, per far scattare la presunzione che in questa non possano svolgersi attività non esenti, cioè non connesse all'attività religiosa. Sarà di converso onere del Comune provare che in quell'immobile sono poste in essere non solo attività esenti e di carattere istituzionale ma anche altre non esenti quale ad esempio attività commerciali.

Già la Corte di Cass. con la sentenza n. 26657 del 2009, aveva stabilito che l'uso di un immobile di proprietà di un ente ecclesiastico – istituto religioso – per accogliere la vita di una comunità religiosa non può considerarsi attività ricettiva, in quanto l'uso non costituisce né attività commerciale, né uso meramente strumentale per l'esercizio di attività di religione o di culto, ma costituisce di per sé attività di religione o di culto. Per ciò la Suprema Corte avvalorava il diritto all'esenzione ICI. La sentenza statuisce che: “Il primo ed essenziale scopo di un ordine religioso è la formazione di comunità in cui si esercita la vita associativa quale presupposto per la formazione religiosa, la catechesi, la elevazione spirituale dei membri e la preghiera in comune. Molte comunità ecclesiastiche esauriscono in tali attività le finalità per cui sono state costituite (ad esempio le comunità di meditazione e di clausura) ... la destinazione dell'immobile ... ad abitazione della comunità religiosa composta dai membri dell'ente, del tutto assimilabile alla adibizione di una unità immobiliare ad abitazione del proprietario e dei suoi familiari, non costituisce attività commerciale...”<sup>41</sup>.

Di seguito la Commissione Tributaria Provinciale di Verbania, sez. II, chiamata a dirimere questioni analoghe, si uniformava alla giurisprudenza di legittimità<sup>42</sup>. Una prima pronuncia affermava che l'esenzione ICI è giustificata solo se correlata all'esercizio, effettivo e concreto, nell'immobile di una delle attività indicate nella disciplina di esenzione; *a contrario* se non si svolgesse alcuna delle attività previste, l'esenzione non potrebbe essere riconosciuta<sup>43</sup>. Nella seconda pronuncia la Commissione era chiamata a giudicare sull'esenzione ICI relativa ad un immobile utilizzato, secondo l'ente religioso, sia per attività di servizio alla comunità religiosa, sia per attività ricettivo-

---

<sup>41</sup> LORENZO SIMONELLI, *Esente da ICI l'immobile adibito ad abitazione dei membri di un istituto religioso*, in *Enti no profit*, n. 4, 2010, pp. 10 e ss. afferma che: “non si può prescindere dalle disposizioni del diritto canonico per acquisire una corretta conoscenza e addivenire alla corrispondente qualificazione della natura e dello scopo dell'agire dei soggetti canonici. Dunque per attribuire la corretta natura al fatto che un gruppo di persone abiti nel convento, non si può prescindere dal far riferimento, oltre che al canone 573, che descrive la vita fraterna, anche al canone 608, che disciplina la vita della comunità”.

Sulla stessa posizione si pone A. BETTETINI, *op. ult. cit.*, che parla di un principio di autoreferenzialità o autoqualificazione, una sorta cioè di potere certificativo concesso alla confessione religiosa, cui spetterebbe sancire che un certo spazio possa essere considerato di culto con l'attribuzione di una qualifica interna formale come avviene con la *deputatio ad cultum* del can. 1208 del CIC.

<sup>42</sup> Sentenze nn. 41 e 42 del 2010 in *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, n. 3, 2010, pp. 824 e ss. con nota di rinvio di Michele Madonna.

<sup>43</sup> Il caso di specie attiene gli avvisi di accertamento riferiti agli anni dal 2005 al 2008 per un immobile adibito a convitto-convento; la scuola risultava chiusa dal 1995 e dal 2005 nessuna consorella vi risiedeva.

assistenziale, con prezzi non sufficienti a coprire i costi di gestione e quindi non equiparabili a quelli di una struttura propriamente alberghiera né ad una casa per ferie sempre di tipo alberghiero, ma riconducibili puramente e semplicemente ad attività di carattere squisitamente sociale. Ma i giudici tributari, richiamando la sentenza n. 62/01/09 resa dalla stessa Commissione in occasione di un ricorso per fattispecie identica, individuavano nel caso di specie “un’attività oggettivamente commerciale” e ritenevano applicabile l’ICI sugli immobili relativi alla “gestione di una casa per ferie, rivolta ad un pubblico indistinto e dietro pagamento di rette giornaliere non irrilevanti”.

Un passaggio importante è rappresentato dalla sentenza n. 16728 del 2010 della Corte di Cass. civ., sez. V, che respingeva il ricorso presentato dalla Piccola Fraternità di Santa Elisabetta (Casa religiosa di ospitalità esercente attività ricettiva, condannata dalle Commissioni Tributarie di primo e secondo grado) avverso gli avvisi di accertamento del Comune di Assisi per omessa denuncia ICI. La Commissione Tributaria Regionale, in verità, aveva fondato la propria decisione sulla considerazione che l’attività ricettiva (l’Istituto offriva a pagamento ospitalità ai pellegrini) esercitata da un ente religioso appartiene alle attività di natura commerciale e rientra, quindi, tra quelle di cui all’art. 16 lett. b della L. n. 222 del 1985, per le quali non è prevista l’esenzione ICI, giacché la norma agevolativa è rivolta soltanto alle attività di cui alla lett. a) e non anche a quelle di cui alla lettera b), del citato articolo. L’Istituto religioso aveva proposto ricorso al giudice di legittimità adducendo che l’attività svolta poiché gestita nel rispetto del carattere religioso dell’ospitalità stessa, con accettazione delle connesse regole di comportamento e limitazione di servizio, oltretutto col decisivo apporto di mezzi non acquisiti a titolo oneroso ma messi gratuitamente a disposizione dall’ente ecclesiastico, non avrebbe potuto qualificarsi come esclusivamente commerciale. La Cassazione respingendo tali motivi ribadiva quanto affermato dai giudici tributari ritenendo che l’attività esercitata nella «casa di ospitalità» non fosse riconducibile alla «attività di religione», rientrando nelle «attività diverse» a norma dell’art. 16, lett. b) della L. n. 222 del 1985.

Il punto saliente della sentenza è nell’ultima parte laddove la Suprema Corte affermava che l’esenzione ICI prevista dal diritto interno qualora fosse concessa agli enti ecclesiastici indipendentemente dalla natura commerciale o meno dell’attività esercitata creerebbe il problema della compatibilità della norma interna con quella comunitaria che vieta gli aiuti di stato che favoriscono certe imprese rispetto ad altre collocate in situazioni fattuali o giuridiche analoghe. Considerata l’ampiezza assunta dalla nozione di impresa nella giurisprudenza comunitaria in materia di concorrenza, l’esenzione ICI concessa alle aziende di proprietà ecclesiastica finirebbe con l’attribu-

ire alle stesse un vantaggio tale da alterare le regole della concorrenza. In conclusione la normativa di esenzione si configurerebbe come illegale, in rapporto alla disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato, anche perché non previamente sottoposta al giudizio di compatibilità della Commissione UE.

Per altri versi questa sentenza rafforza il primato del diritto comunitario sul diritto interno, principio che portato a conseguenza comporterebbe la disapplicazione della normativa interna al fine di scongiurare un contrasto con la norma comunitaria. Conseguenza: l'inapplicabilità del D. Lgs. n. 504/1992 e del D.L. n. 223/2006. Ulteriore conseguenza: le istituzioni europee (in particolare la Commissione) avrebbero potuto prendere definitivamente sulla questione con tutti i possibili effetti sia a livello comunitario che di diritto interno.

#### 4. *Alcune osservazioni sull'intervento della Commissione europea per aiuti di Stato*

A partire dal 2006 la Commissione europea ha ricevuto una serie di denunce da parte di privati con le quali si accusava il nostro Paese di aver concesso contributi statali illegali ad enti non commerciali. A seguito di ciò l'autorità europea ha inviato alle autorità italiane, il 5 maggio 2006, una richiesta di informazioni sul regime di esenzione ICI cui forniva risposta la lettera italiana del 7 giugno 2006. A questo punto la Commissione comunicava ai denunciati, con lettera ufficiale dell'8 agosto 2006, che sulla base delle risultanze dell'indagine preliminare effettuata non si individuavano motivi per proseguire e che l'archiviazione della denuncia si fondava sull'entrata in vigore nel nostro Paese di alcune modifiche normative inerenti la legislazione ICI. L'Italia, dal canto suo, il 5 settembre 2006 presentava ulteriori informazioni evidenziando tutte le modifiche apportate alla materia in questione ed entrate in vigore nel luglio precedente. Difatti il D. L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito nella L. n. 248 del 4 agosto 2006, aveva apportato rilevanti modifiche alla tassazione ICI. L'intervento normativo si inserisce nel mosaico della vicenda ICI-aiuti di Stato illegali come un tassello che nelle intenzioni del governo italiano avrebbe dovuto fare chiarezza sulla vicenda e risolvere definitivamente tutte le contestazioni insorte. In verità tale normativa non ha raggiunto gli scopi fissati, ed ha peggiorato la già intricata situazione.

Da questo momento, infatti, si apriva una fase di "botta e risposta" tra denunciati e Commissione: i primi reiteravano le loro iniziali richieste presentando altre denunce con le lettere dell'ottobre 2006, gennaio e settembre 2007, il che spingeva la Commissione alla richiesta di ulteriori informazioni

all'autorità italiana (che nel frattempo adottava la Circolare ministeriale 2/DF del 2009). *Ad adiuvandum* il 26 aprile 2010 i denunciati di cui sopra avevano proposto, ciascuno per proprio conto, ricorso di annullamento dinanzi al Tribunale di Lussemburgo<sup>44</sup>, mettendo in discussione la lettera del 15 febbraio 2010 con la quale la Commissione – come abbiamo segnalato – aveva deciso di non procedere ad ulteriori indagini. Non può meravigliare come a questo punto la stessa abbia deciso la “riapertura” della procedura di controllo già archiviata<sup>45</sup>.

Il 12 ottobre 2010 la Commissione europea inviava al nostro governo una lettera<sup>46</sup> con cui annunciava la chiusura della prima fase della procedura di controllo sul presunto regime interno preferenziale di tassazione per i beni immobili appartenenti ad enti non commerciali. Si leggeva nella comunicazione che alla luce di ulteriori nuovi elementi (anche se non è dato sapere quali, se non il rischio di una condanna della Commissione per inazione) e sulla base delle nuove informazioni di cui disponeva, la Commissione era giunta alla conclusione che non fosse possibile escludere che le misure in questione potessero costituire aiuti di Stato, sicché decideva di proseguire l'indagine.

La Commissione, quindi, aveva deciso di verificare se l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili concessa dall'Italia per gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali per fini specifici collidesse con le norme UE ed in particolare con la normativa sulla concorrenza determinando un aiuto di Stato illegale. In discussione pure la compatibilità alle norme UE dell'art. 149 del TUIR che stabilisce le condizioni che possono determinare la perdita della qualifica di ente non commerciale ma esclude da tale sanzione, unitamente agli enti ecclesiastici, le associazioni sportive dilettantistiche anche nel caso in cui esercitino attività prevalentemente commerciale per un intero periodo d'imposta. In pratica una agevolazione concessa all'arbitrio

---

<sup>44</sup> Cause T-192/10, Ferracci/Commissione (GU C 179 del 3.7.2010 pag. 45) e T-193/10 Scuola Elementare Maria Montessori/Commissione (GU C 179 del 3.7.2010 pag. 46).

<sup>45</sup> Secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, la Commissione europea dispone di un potere discrezionale in materia di avvio del procedimento di infrazione e di presentazione di un ricorso, anche per quanto attiene la scelta del momento in cui adire la Corte.

<sup>46</sup> Per quanto attiene la situazione italiana, nell'ultima seduta tenuta dalla Commissione il 17 luglio 2012, le procedure di infrazione a carico dell'Italia si attestano a 125 di cui 81 riguardano casi violazione del diritto dell'Unione e 44 sono relative al mancato recepimento di direttive. Una sorta di spread tra Roma e Bruxelles attestato a 125 punti, esso rappresenta il divario da colmare affinché sia assicurata la piena realizzazione del mercato unico europeo.

<sup>46</sup> Lettera, che ripercorre anche l'iter procedurale registratosi fino a quel momento, il cui testo integrale è consultabile all'indirizzo [ec.europa.eu/competition/state\\_aid/.../237903\\_1156611\\_8\\_3.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/.../237903_1156611_8_3.pdf)

dell'ente ecclesiastico (e sportivo dilettantistico), che potrà avvalersene discrezionalmente svolgendo per un intero periodo di imposta attività d'impresa affievolendo di fatto il fine di religione o di culto ad attività secondaria conservando però tutti i vantaggi fiscali relativi allo status di ente senza fine di lucro<sup>47</sup>.

Obiettivo di tale indagine era verificare se le misure in questione potessero essere ritenute compatibili con il mercato interno e le attività beneficiarie considerarsi servizi di interesse economico generale<sup>48</sup>.

Ad oggi la Commissione non ha ancora preso una chiara posizione e prende tempo, ma costituisce un chiaro segnale dell'Italia l'aver messo mano alla disciplina in questione sostituendo l'IMU all'ICI.

L'ultimo tassello del mosaico è datato 5 settembre 2012: il Mef con il comunicato stampa n. 120 ha dichiarato di aver inviato ai servizi della Commissione europea "la risposta puntuale" alla richiesta di informazioni relativa al caso C 26/2010<sup>49</sup>.

## 5. *Il passaggio dall'ICI all'IMU*

Il D. Lgs. n. 23/2011 (decreto sul federalismo municipale) all'art. 8, comma 1, prevedeva l'istituzione, dal 2014, dell'imposta municipale propria che avrebbe sostituito tutte le altre imposte riferite alla componente immobiliare, compresa l'ICI. Il Governo Monti ha però deciso di anticipare di due anni la sua entrata in vigore.

La domanda è: gli enti ecclesiastici saranno tenuti a pagare questo tributo in tutto o in parte? In particolare per quanto attiene tale tipologia di enti, che condivide il destino degli enti non profit, l'art. 91bis, rubricato "Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali", del D. L. n. 1 del 24 gennaio 2012 (decreto liberalizzazioni o

---

<sup>47</sup> FABIO BALSAMO, *L'esenzione dell'ICI a favore degli enti ecclesiastici tra fiscalità di vantaggio e tutela comunitaria della concorrenza*, in *Diritto e Religioni*, n. 1, 2011, p. 70. L'Autore avverte della possibilità di una strumentalizzazione dell'art. 149, comma 4, del TUIR in quanto all'ente ecclesiastico sarà sufficiente, per il periodo di imposta successivo, tornare al normale rapporto di prevalenza del fine di religione o di culto rispetto alle altre attività per evitare di incorrere nell'accertamento di mutamento sostanziale e nella conseguente revoca del riconoscimento dell'ecclesiasticità.

<sup>48</sup> Mauro Rivella, *Enti e beni*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 2010, [www.statoechiese.it](http://www.statoechiese.it).

<sup>49</sup> Comunicato consultabile all'indirizzo [http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2012/comunicato\\_0122.html](http://www.mef.gov.it/ufficio-stampa/comunicati/2012/comunicato_0122.html); mentre non è stato reso ancora disponibile il contenuto della lettera inviata alla Commissione.

decreto salva Italia) poi convertito in L. n. 27 del 24 marzo 2012, dispone testualmente che:

Al comma 1, lettera i, dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, dopo le parole «allo svolgimento» si dovranno aggiungere le parole «con modalità non commerciali».

Qualora l'unità immobiliare abbia una 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 dei commi 41, 42 e 44 dell'art. 2 del D. L. 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni dalla L. 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1 gennaio 2013.

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. Con successivo decreto del Ministro dell'Economia e della Finanza da emanarsi ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro 60 giorni dalla conversione del presente provvedimento, sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione e gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale.

È abrogato il comma 2bis dell'art. 7 del decreto legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248.

Pertanto, modificando l'art. 7 lett. i), del D. Lgs. n. 504 del 1992, il testo attualmente in vigore sancisce che sono esenti dall'imposta "gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del T.U.I.R., approvato con D.P.R. 22-12-86 n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20-5-85, n. 222".

Dall'analisi svolta e dall'evoluzione normativa tracciata emerge l'identità dell'esenzione: l'ambito soggettivo attiene esclusivamente gli immobili appartenenti agli enti non commerciali, l'ambito oggettivo, cioè il novero delle attività meritevoli il cui svolgimento è condizione indispensabile affinché l'immobile possa essere esente da imposta, è rappresentato dalle attività appena elencate.

Diverso il discorso per le modalità di svolgimento delle attività tassativamente elencate, che invece hanno creato forti dubbi interpretativi e su cui



il legislatore ha ritenuto di dover intervenire a più riprese. Il punto focale della questione diviene, a questo punto, l'interpretazione logico sistematica della locuzione «con modalità non commerciali» appena introdotta e la differenza rispetto alla precedente, di cui all'art 39 della legge n. 248 del 2006, che vi ricomprendeva le attività che «non abbiano esclusivamente natura commerciale».

Soccorre l'intervento tenuto il 27 febbraio 2012 dal presidente del consiglio dei ministri in Commissione industria del Senato<sup>50</sup> in occasione della votazione dell'emendamento di cui all'art. 91bis, sopra riportato. Nei passaggi salienti di tale intervento, tenendo nel debito conto la spesso richiamata procedura di infrazione da un lato e l'importanza che rivestono gli enti operanti nel terzo settore dall'altro, si afferma che: «La presentazione da parte del Governo di un emendamento riguardante l'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili – ora imposta municipale propria – riservata agli enti non commerciali persegue una precisa finalità: chiarire in modo definitivo la compatibilità della normativa tributaria italiana con il diritto comunitario ... il Governo considera le attività svolte dagli enti non profit come un valore e una risorsa della società italiana ... Ritengo infatti corretto e doveroso riconoscere che proprio le attività non commerciali svolte dalle organizzazioni non profit assumono un ruolo centrale anche in termini di coesione sociale e rispondono direttamente ai principi costituzionali di solidarietà e di sussidiarietà, cardini essenziali dell'ordinamento giuridico italiano... La procedura di infrazione avviata in sede europea può essere infatti ragionevolmente superata se gli enti non commerciali sono individuati attraverso un doppio criterio, soggettivo ed oggettivo: il primo, la natura e il fine non lucrativo perseguito dagli stessi enti; il secondo, lo svolgimento da parte dell'ente di attività al di fuori del regime della libera concorrenza di mercato<sup>51</sup>. Tali criteri possono essere considerati ancora insufficienti in termini di accertamento e verifica... Si introduce conseguentemente l'ulteriore criterio della verifica concreta e non solo astratta, sia del requisito soggettivo sia del requisito oggettivo...».

Con questo intervento il presidente Monti preannunciava anche l'emanazione, da parte del Mef, di un apposito decreto cui veniva demandata la «definizione dettagliata degli aspetti più particolari» di ognuna delle attività agevolate. Difatti, lo schema di regolamento per l'applicazione dell'esenzione IMU per gli immobili utilizzati con modalità non commerciali (per il caso

---

<sup>50</sup> Consultabile sul sito [http://www.Governo.it/Presidente/Interventi/testo\\_int.asp?d=66903](http://www.Governo.it/Presidente/Interventi/testo_int.asp?d=66903)

<sup>51</sup> O per dirla con le parole dell'art. 91 bis, già analizzato, «con modalità non commerciali».

di utilizzazione mista “indistinta”) veniva predisposto ad inizio settembre e veniva richiesto il parere obbligatorio non vincolante del Consiglio di Stato, sezione consultiva atti normativi. Quest’ultimo ha espresso il 4 ottobre 2012 parere negativo (n. 4180/2012<sup>52</sup>), bocciando lo schema di decreto presentato, in quanto ultroneo rispetto alle competenze di un regolamento ministeriale e chiaramente eccedente i relativi poteri. Fra i passaggi salienti del parere si legge che: “L’amministrazione ha compiuto alcune scelte applicative, che non solo esulano dall’oggetto del potere regolamentare attribuito, ma che sono state effettuate in assenza di criteri o altre indicazioni normative atte a specificare la natura non commerciale di una attività”<sup>53</sup>.

Preso prontamente atto dei rilievi formulati dal Consiglio di Stato, il governo è intervenuto integrando la norma primaria, nel punto in cui autorizza l’intervento regolamentare, al fine di specificare anche i requisiti delle attività qualificabili come non commerciali. Il comunicato relativo precisa che il quadro regolatorio, sia primario che secondario, sarà completamente definito in tempo per il periodo annuale di imposta (che decorre dall’1 gennaio 2013) con l’effetto di pieno adeguamento al diritto comunitario e con la determinazione delle situazioni assoggettabili all’imposta in questione<sup>54</sup>. Conseguenza di tale orientamento è stato l’inserimento all’art. 9, comma 6, del D.L. n. 174 del 10 ottobre 2012<sup>55</sup> (cd. decreto sugli Enti Locali, peraltro pensato per occuparsi dei costi della politica) di una penetrante modifica al comma 3 dell’art. 91bis del D.L. n. 1 del 2012, su analizzato, correggendo, come anticipato già all’indomani della bocciatura del Consiglio di Stato, la norma primaria e rivisitando lo stesso schema di regolamento. Quest’ultimo è stato sottoposto nuovamente al vaglio del Consiglio di Stato, sezione consultiva atti normativi, che l’8 novembre 2012 ha espresso parere positivo, anche se con una sostanziale riserva<sup>56</sup>.

---

<sup>52</sup> Consultabile all’indirizzo <http://www.altalex.com/index.php?idnot=59244>

<sup>53</sup> Consultabile all’indirizzo <http://www.leggioggi.it/allegati/consiglio-di-stato-il-testo-del-parere-sullimu-per-la-chiesa/>

<sup>54</sup> Comunicato stampa del Governo del 9/10/2012 consultabile all’indirizzo <http://www.governo.it/Presidenza/Comunicati/dettaglio.asp?d=69421>

<sup>55</sup> Il quale afferma testualmente: “Al comma 3 dell’articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, le parole da: “e gli elementi” fino alla fine, sono sostituite dalle seguenti: “, gli elementi rilevanti ai fini dell’individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell’articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali.”. Il testo integrale del documento è consultabile all’indirizzo [http://www.lavoro.gov.it/NR/rdonlyres/664299EC-AA11-4B5C-974E-6F157A4B9ED9/0/20121010\\_DL\\_174.pdf](http://www.lavoro.gov.it/NR/rdonlyres/664299EC-AA11-4B5C-974E-6F157A4B9ED9/0/20121010_DL_174.pdf)

<sup>56</sup> Il testo dello schema di decreto, composto di 7 articoli, non è stato reso ancora disponibile ma

Come detto, il parere è favorevole, ma il Consiglio di Stato ha espresso seri dubbi sul contenuto del provvedimento e di fatto ha invitato il Ministero dell'economia a modificare il regolamento nella parte in cui definisce le attività esenti dall'Imu nei tre punti fondamentali delle attività miste degli enti no profit (scuole, alberghi ed ospedali<sup>57</sup>) specificando che non solo devono essere senza scopo di lucro, ma devono anche essere «prive del carattere di attività economica come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti» per le stesse attività svolte sul mercato. Modifiche necessarie, secondo i giudici, anche per evitare il rischio di una nuova procedura di infrazione in base alle regole di concorrenza europea in cui potrebbe incorrere il nostro Paese in seguito alla nuova formulazione del regolamento.

Va detto come sui criteri applicativi dell'esenzione sugli immobili degli enti non commerciali fosse già intervenuta la Circolare del Mef n. 2/DF del 26 gennaio 2009, in precedenza analizzata e su cui ritorniamo. La sua portata<sup>58</sup> originaria non può che uscire rafforzata dall'intervento del presidente del consiglio. Come detto, la circolare in sé non ha un potere autonomo vincolante, ma nel momento in cui il suo contenuto ed il suo significato vengono riversati nella successiva riforma delle agevolazioni sugli immobili, il contenuto dispositivo ne esce rafforzato nel significato e sulla base dello

---

può essere desunto dal contenuto del parere espresso dal Consiglio di Stato, sezione consultiva atti normativi, 8 novembre 2012.

<sup>57</sup> Secondo lo schema di regolamento del Mef i requisiti per l'esenzione dall'Imu delle attività assistenziali e sanitarie si configurano quando c'è un versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe svolte con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale. Perché le attività didattiche possano aspirare all'esenzione dall'Imu, devono essere svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di rette di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, come definito dal diritto dell'Unione europea, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio e della differenza rispetto ai corrispettivi medi previsti per attività analoghe con modalità concorrenziale nello stesso ambito territoriale. Lo svolgimento di attività ricettive è esente dall'Imu se è prevista l'accessibilità limitata ai destinatari propri delle attività istituzionali e la discontinuità nell'apertura; nonché relativamente alla ricettività sociale se è diretta a garantire l'esigenza di sistemazioni abitative anche temporanee per bisogni speciali o rivolta alle fasce deboli. Le rette devono essere di importo simbolico o comunque tale da non integrare il requisito del carattere economico dell'attività, secondo il diritto comunitario.

<sup>58</sup> L'11 luglio 2012, all'indomani della pubblicazione del Regolamento per l'applicazione dell'Imposta municipale Unica e delle linee guida per i Comuni, il Ministro Giarda, rispondendo alla Camera ad un'interrogazione immediata ha ribadito che la Circolare n. 2 del Dipartimento delle finanze del 2009 mantiene la sua validità.

strumento formale utilizzato. Lo stesso intervento del presidente Monti, su analizzato, richiamava il contenuto della Circolare ed anticipava l'adozione del regolamento ministeriale. L'intervenuta bocciatura del Consiglio di Stato, ha riportato il processo di riforma allo stadio iniziale mettendo in evidenza la farraginosità del percorso di riforma delle agevolazioni sugli immobili degli enti non commerciali. Già la Circolare affermava che l'esenzione poteva essere riconosciuta solo se correlata all'esercizio, effettivo e concreto, nell'immobile di una delle attività indicate nella norma agevolata, orientamento peraltro già espresso da costante giurisprudenza della Cassazione<sup>59</sup>.

Un problema circa lo svolgimento esclusivo delle attività agevolate tanto per l'ICI, quanto per l'IMU, potrebbe essere rappresentato dalla presenza di un'attività avente scopo di lucro all'interno dell'immobile dell'ente non commerciale esercente una delle attività oggetto di esenzione. Il caso pratico è rappresentato dalla presenza ad esempio di un punto di ristoro in un museo, che potrebbe rischiare di far perdere l'esenzione a tutto l'immobile a causa del venir meno dell'esclusività dell'attività agevolata<sup>60</sup>. Già sotto la vigenza della Circolare la soluzione era rappresentata dal frazionamento dell'immobile con l'individuazione di una sua porzione destinata ad uso esclusivo commerciale e soggetta ad imposizione (soluzione riproposta con l'IMU).

Ritorniamo alla domanda di qualche riga fa: gli enti ecclesiastici pagheranno l'Imposta Municipale Unica? Bisogna distinguere le ipotesi in corso da quelle che verranno in evidenza nel 2013 (anno di applicazione definitiva del nuovo tributo per gli enti non profit). L'esenzione IMU per il 2012 è prevista nel caso in cui l'ente non profit risulti essere anche proprietario dell'immobile destinato ad attività non commerciale, a condizione però che l'attività, svolta in maniera esclusiva, rientri nell'ambito delle materie assistenziali, previdenziali, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive o afferente l'esercizio del fine di religione o di culto non avente natura commerciale. Non sarà applicabile alcuna esenzione qualora si tratti di attività

---

<sup>59</sup> Su tutte Corte Cass. sent. n. 20776 del 2005 e n. 23703 del 2007 (consultabili sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it)) che segnalano la necessità di una verifica delle attività svolte dall'ente non con riferimento a quella meramente indicata nello statuto ma in riferimento all'attività effettivamente svolta.

<sup>60</sup> Cons. Stato, sez. consultiva atti normativi, parere n. 266 del 1996: "ove si tratti di un intero immobile destinato solo in parte, seppure prevalente, alle finalità favorite dalla legge, il carattere restrittivo della ripetuta norma che richiede l'esclusività della destinazione, impedisce comunque l'attribuzione dell'agevolazione fiscale" consultabile sul sito [www.giustizia-amministrativa.it/webcds/fmRicercaPareri.asp](http://www.giustizia-amministrativa.it/webcds/fmRicercaPareri.asp)

Orientamento ripetuto dalla Corte Cass. si vedano su tutte le sent. nn. 5747 e 10092 del 2005 consultabili sul sito [www.cortedicassazione.it](http://www.cortedicassazione.it)

miste, anche se l'attività non commerciale risulti prevalente rispetto a quella commerciale. Dal 2013 sarà invece possibile procedere allo scorporo dall'immobile utilizzato per scopi non profit dalla parte destinata invece ad attività commerciali, evitando situazioni promiscue. Ancora, non potrà usufruire di agevolazioni il proprietario dell'immobile locato o concesso in comodato d'uso ad un soggetto non profit<sup>61</sup>.

Proprio le modifiche introdotte con l'art. 91 bis del D.L. n. 1 del 2012, dettano una esplicita e più vantaggiosa disciplina per gli immobili ad uso promiscuo. Se fino ad ora in tale caso l'esenzione non poteva trovare applicazione, ora con la formulazione dei commi 2 e 3 dell'art. 91 bis si stabilisce che le unità immobiliari ad uso misto possono, limitatamente alla parte destinata all'attività esente, godere dell'esenzione. Qualora la porzione di unità immobiliare utilizzata per le attività agevolate sia identificabile autonomamente da un punto di vista tanto funzionale quanto reddituale ci si rifarà alle rendite dichiarate in catasto (in quanto troveranno applicazione i commi 41, 42 e 43 dell'art. 2 del D. L. n. 262 del 2006)<sup>62</sup>; qualora, viceversa, la porzione di unità immobiliare utilizzata per le attività agevolate non sia identificabile autonomamente l'esenzione troverà applicazione proporzionalmente a condizione che l'ente renda apposita dichiarazione dalla quale si evinca l'impiego misto<sup>63</sup>. La vera novità consisterebbe, dunque, nell'introduzione di un meccanismo di dichiarazione al fine di individuare il rapporto proporzionale tra le attività commerciali e quelle non commerciali esercitate all'interno di uno stesso immobile. In teoria l'obbligo di dichiarazione previsto, stando alle premesse, dovrebbe favorire l'emersione di situazioni evasive ed elusive.

---

<sup>61</sup> Ora un caso pratico di effetto distorsivo IMU. A Firenze l'Opera della Divina Provvidenza Maddonna del Grappa ha ceduto in comodato d'uso gratuito, da molti anni, al Ministero della Giustizia un suo edificio, per realizzare una struttura che ospiti le mamme detenute con i loro bimbi. Altra parte dello stesso complesso è stata ceduta gratuitamente al Comune che vi tiene dei corsi gratuiti di qualifica professionale per ragazzi in difficoltà economica, sociale e culturale. Con la disciplina IMU, l'Opera dovrà versare centomila euro a titolo di nuova imposta in quanto l'IMU non è più solo comunale, come invece la vecchia ICI, di conseguenza i Comuni non hanno più la facoltà di legiferare in merito all'esenzione essendo stato abolito l'art. 59 del D. Lgs. 466 del 1997, che concedeva la possibilità ai Comuni, attraverso la prassi richiamata, di stabilire con proprio regolamento di estendere l'esenzione dall'ICI ai fabbricati posseduti da enti non commerciali e concessi a terzi, a condizione che questi ultimi operassero nel rispetto della medesima finalità, come stabilito nel caso di specie dal Comune di Firenze.

<sup>62</sup> Pensiamo ad esempio al bar in parrocchia, che dovrà essere semplicemente accatastato ex novo.

<sup>63</sup> Qui si tratta di casi più complessi, di superfici meno individuabili in maniera netta e si dovrà procedere in base a "un rapporto proporzionale", secondo le modalità del regolamento ancora non emesso ma che ad esempio potrebbe prevedere una quota pari al 20% commerciale, il resto non commerciale.

## *6. Gli immobili delle confessioni religiose nelle regolamentazioni di alcuni Paesi UE*

La tortuosità della legislazione italiana in materia di immobili di proprietà degli enti delle confessioni religiose non costituisce un unicum nel panorama europeo. Difficoltà analoghe si riscontrano in diversi paesi e diverse sono le soluzioni che ognuno di essi ha predisposto per risolvere la questione. La Francia non prevede alcun finanziamento per nessuna confessione religiosa, ma gli edifici di culto cattolici, come ad esempio la prestigiosa cattedrale di Notre Dame di Parigi, sono di proprietà dello Stato, che provvede finanche alla manutenzione. Per l'usufrutto delle chiese la diocesi francese versa allo Stato il contributo simbolico di un euro l'anno. Il Code general des impots prevede l'esenzione della tassa fondiaria sugli immobili che sono luoghi di culto, a beneficio delle associazioni culturali. La Spagna che prevede l'esenzione, fu oggetto di procedura d'infrazione nel 2005 (la si segnala qui in quanto molti aspetti – uno su tutti: il lungo lasso di tempo intercorso fra l'apertura dell'indagine e l'irrogazione delle sanzioni – sembrano richiamare la situazione italiana) alla cui conclusione si adattò ad adeguare il regime IVA di favore per la Chiesa cattolica. In Portogallo nessuna chiesa è finanziata in maniera diretta ma lo Stato garantisce l'esenzione fiscale dalle imposte sugli immobili. Il Belgio riconosce legislativamente sei culti che in quanto tali fruiscono dell'esenzione fiscale sui beni immobili. Nel Regno Unito seppur nessuna chiesa viene finanziata, è prevista l'esenzione delle imposte sugli immobili. La Germania, pur non conoscendo un corrispondente ICI/IMU, prevede la Kirchensteuer, la tassa della chiesa, che viene pagata contestualmente alla dichiarazione di appartenenza ad una certa confessione religiosa (cattolica, protestante ed ebraica), ed il gettito così ottenuto serve a mantenere i luoghi di preghiera quindi le chiese, le sinagoghe e il clero. Per gli appartenenti ad altre comunità religiose non esiste l'obbligo di pagare alcuna imposta, dunque le moschee e gli altri luoghi religiosi delle altre confessioni non ottengono alcun meccanismo di sovvenzione fiscale dallo Stato. Essendo una imposta volontaria, questa non è dovuta nel caso in cui l'ente ecclesiastico vi rinunci. In caso di omissione del tributo gli uffici competenti inviano una lettera/avviso di accertamento preliminare che sollecita l'adempimento del pagamento, allegando la relativa documentazione e attestazione dell'appartenenza alla confessione.

Risulta, altresì, singolare come la dichiarazione di appartenenza ad una religione debba essere effettuata presso gli impiegati degli uffici anagrafici che trasferiscono le informazioni alla competente diocesi. Altrettanto singolare che oggi, in tempi di crisi, molti fedeli abbiano deciso di diventare atei “de-

nunciando” di non credere più, così evitando il pagamento della tassa, che è fiscalmente e moralmente obbligatoria in quanto chi intende sottrarsi può farlo soltanto distaccandosi in modo definitivo dalla Chiesa. In caso di non adempimento, quindi, scatta un dispositivo per cui la scelta (di non pagare) viene comunicata ai competenti organi che provvedono ad annullare i sacramenti ricevuti (che in sostanza equivale ad un vero e proprio sbattezzo)<sup>64 e 65</sup>.

## 7. In conclusione

L'indagine per aiuti di stato illegali rappresenta un cammino a tappe di cui la Commissione europea ha concluso la prima e si avvia a chiudere la seconda (decisiva in quanto il suo esito potrebbe portare all'apertura del contenzioso vero e proprio, con la presentazione del ricorso alla Corte di Giustizia, o all'archiviazione della procedura, che farebbe venire meno la questione in radice).

Il dato che emerge dalla vicenda italiana è il ruolo decisivo svolto dalla Commissione, la quale per la delicatezza e complessità degli interessi coinvolti agisce con molta cautela dosando il potere discrezionale che le è attribuito nell'iter procedurale per l'accertamento dell'eventuale infrazione. L'Italia, dal canto suo, in questa fase interlocutoria sta utilizzando al meglio il tempo concessole e nel tentativo di ridurre il rischio di una condanna sta provvedendo al riassetto della disciplina (delle esenzioni) sotto osservazione. Di fatto il nostro Paese sta adempiendo al suo obbligo di adeguamento del diritto interno al diritto comunitario contenendo anche l'entità delle sanzioni collegate ad una eventuale condanna (diversi milioni di euro, dovendo essere commisurate a gravità e durata dell'infrazione, oltreché alla capacità finanziaria dello Stato).

---

<sup>64</sup> Il meccanismo per sconsigliarsi, poi, varia in ragione dei Länder federali, nella maggior parte dei casi occorre una semplice autocertificazione, ma ad esempio a Monaco è richiesta una dichiarazione ed il pagamento di una penale, a Berlino un certificato della diocesi di provenienza che provi l'uscita dalla confessione religiosa, a Francoforte un semplice fax, a Wiesbaden una decisione formale da parte del tribunale.

<sup>65</sup> Sul punto è doveroso precisare oltre al fatto che la *Kirchenaustritt* è una comunicazione rivolta all'autorità civile che non dovrebbe avere effetti nell'ambito canonico, che la differenza tra queste ipotesi e l'abbandono della propria confessione religiosa, risiede nella circostanza per cui l'abbandono preso in considerazione dal legislatore canonico deve rispondere non a motivi fiscali ma di libertà religiosa, dunque deve trattarsi di un atto umano (volontario, libero e consapevole), e deve rispecchiare un'intenzionalità di distacco dalla stessa in quanto fedele (e non in quanto cittadino contribuente di uno Stato laico).

In astratto restano dubbi consistenti su quello che da molte parti si continua a definire il mancato gettito ICI e il minacciato recupero del corrispettivo delle esenzioni/aiuti illecitamente goduti dagli enti e dai soggetti non profit esentati in tutto o in parte dal tributo in questi anni.

Al di là delle oggettive difficoltà di un recupero integrale, restano i dubbi sull'evoluzione normativa in materia in quanto la nuova IMU avrà un ambito di applicazione pressoché identico alla vecchia ICI. Stesse regole normative ed interpretative, rimaneggiate dalla nuova disciplina e tendenzialmente orientate a non consentire illeciti vantaggi agli interessi in gioco che siano di privati, privato-sociale o sistemi non profit.