



diritto & religioni

Semestrale
Anno VIII - n. 1-2013
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

15



**LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE**

Diritto e Religioni

Semestrale
Anno VIII - n. 1-2013
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
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. Ivàn Ibàn - 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.

1. I profili della questione.

La sentenza in esame è la n. 166 del 20 Giugno 2011 pronunciata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, Sez. I.

L'immobile oggetto della *questio*, la cui classificazione catastale corrispondeva alla posizione D/1 (opifici) e non alla E/7 (edificio di culto), veniva alleggerito dal pagamento dell'imposta comunale sugli immobili in virtù del diritto all'esercizio dell'attività religiosa sancito dagli articoli 8 e 19 della Carta Costituzionale. Pertanto, certificato che la destinazione dell'edificio fosse effettivamente mirata alla professione di fede, si è potuto applicare il disposto dell' articolo 7, comma 1, lettera d) del decreto legislativo n. 504 del 30 dicembre 1992 che testualmente recita: "Sono esenti dall'imposta: [...] 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". Questo è quanto ha deciso la prima sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Lecco dopo aver esaminato le prove documentali e le testimonianze tutte confluenti nel giudizio finale, in base alle quali quell'immobile era destinato proprio allo svolgimento di attività religiose. Essendo i cerimoniali svolti in quell'edificio non contrari al sistema giuridico italiano e conformi al costume del nostro Paese, i giudici tributari hanno confermato l'esenzione del pagamento dell'I.C.I. anche nel momento in cui è emerso che, oltre ai riti di culto, l'edificio ospitava incontri di promozione della cultura e della fede islamica, trattandosi quindi di attività del tutto inerenti la professione della fede musulmana¹.

Il ricorso, oggetto della sentenza in esame, è stato depositato in data 15.10.2010 dall'Associazione che aveva opportunamente chiesto, in via principale, la dichiarazione di nullità e/o annullamento degli avvisi di accertamento impugnati² e, in via cautelare, la loro sospensione. L'Associazione ricorrente allegava al ricorso, stralci della sentenza n. 2981 del 12.07.2001 e della sentenza n. 257 del 13.03.2007, pronunciate dal Tribunale di Lecco, in cui viene esplicitamente riconosciuto che l'Edificio in oggetto è un luogo di culto.

¹ Cfr. www.fiscal-focus.info del 24 Agosto 2011.

² Si tratta di avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2005, 2006, 2007, 2008 e 2009 per mancato versamento dell'I.C.I., tutti emessi dal Comune e notificati con lettere raccomandate in data 23.06.2010, per complessivi euro 6.045,00.

In data 11.11.2010 si costituiva in giudizio il Comune chiedendo il rigetto sia dell'istanza di sospensione che del ricorso per infondatezza nel merito, con vittoria di spese, assumendo a suo sostegno che l'immobile in questione risultava catastalmente classificato D/1 (opifici) e non E/7 (fabbricato per esercizi di culto) e che tale classificazione era di per sé elemento sufficiente ai fini della sua assoggettabilità all'I.C.I. e che, infine, non era destinato esclusivamente all'esercizio del culto ai sensi dell'art. 7 lett. d) del D.Lgs. 504/1002, in quanto nello stesso si svolgevano le attività correlate al conseguimento degli scopi statutari dell'Associazione³.

Tanto premesso in fatto la Commissione ha accolto il ricorso proposto dall'Associazione, in particolare in ordine alla sentenza n. 2981 pronunciata dal Tribunale di Lecco, di cui sopra, in cui viene esplicitamente riconosciuto che l'edificio in oggetto è un luogo di culto. Nella parte motiva della sentenza, difatti, si legge che: "le risultanze di natura documentale ed orale emerse nel corso dell'istruzione dibattimentale convincono questo giudice che l'immobile de quo fosse di fatto e concretamente utilizzato come luogo di culto dalla comunità di religione musulmana". Ancora, nella sentenza n. 257/2007, il Tribunale di Lecco, indicando proprio l'art. 19 della Costituzione, che viene anche richiamato nell'art. 7 del D. Lgs. n. 504/1992, afferma che: "l'Associazione come proprietaria dell'unità immobiliare ha diritto di utilizzare la proprietà privata come luogo destinato al culto, perché l'esercizio del culto è una forma legittima e lecita di godimento della proprietà ed il diritto di esercitare in privato il culto, un diritto costituzionalmente garantito a tutti".

2. Ambito applicativo della tassazione municipale agli edifici di culto.

In una società multiculturale e multireligiosa, tra le organizzazioni confessionali attualmente prive di un'intesa, è rilevante il numero sempre più crescente di associazioni musulmane, ormai presenti su tutto il territorio nazionale, il cui diritto all'esercizio del culto nelle sue espressioni collettive è strettamente connesso anche alla disponibilità di un luogo a ciò destinato: la moschea⁴.

Da qui scaturiscono sempre più problemi e questioni che determinano una particolare attenzione del Legislatore alla religione, quale bene costituzionalmente protetto. Gli edifici di culto, intesi dalla dottrina⁵ come i luoghi destinati all'esercizio materiale del culto, rispondendo a primarie necessità della popolazione in quanto la religione contribuisce alla formazione e allo sviluppo della persona, costituiscono oggetto di interesse non esclusivamente ecclesiale ma anche statale. Di conseguenza "allo Stato è affidato sia il compito di garantire alle Confessioni religiose la concreta libertà di svolgimento dei propri compiti e di perseguimento dei propri fini, sia di rendere concretamente esercitabile il fondamentale bisogno umano della pratica religiosa"⁶.

³ Cfr. sentenza Commissione Tributaria di Lecco n. 166 del 2011, in www.fiscal-focus.info.

⁴ ANTONIO FUCILLO, *Giustizia e religione*, vol. 1, Giappichelli, Torino, 2011, p. 83.

⁵ Sul punto si rinvia a MARIO PETRONCELLI, voce *Edifici di culto cattolico*, in *Enc. Dir.*, Giuffrè, XIV, Milano, 1965, pp. 296 ss.; DOMENICO BARILLARO, *Nozione giuridica di edificio destinato al culto*, AFS, CLVII, 1959, pp. 15 ss.

⁶ Cfr. ANTONIO FUCILLO, *L'edificio di culto nella normativa catastale e nell'imposizione indiretta*, in *Rivista del Notariato*, anno 1991, XLV, p. 680; sul punto cfr. anche ANTONIO VITALE, *Corso di diritto ecclesiastico*, Giuffrè, Milano, 1986, p. 291.

Le norme di derivazione pattizia in vigore garantiscono loro una speciale protezione da misure ablativo o limitative, anche parziali, che possono provenire dalla Pubblica Amministrazione o dalle Autorità di polizia. In particolare, gli artt. 5.1 e 5.2 dell'Accordo del 1984 prevedono che “gli edifici aperti al culto non possono essere requisiti, occupati, espropriati o demoliti se non per gravi ragioni e previo accordo con la competente autorità ecclesiastica”, e che “salvo i casi di urgente necessità, la forza pubblica non vi potrà entrare, per l'esercizio delle sue funzioni, senza averne dato previo avviso all'autorità ecclesiastica”⁷. Ciò dimostra “una chiara ipotesi di negoziazione tra autorità ecclesiastica ed organi della pubblica amministrazione che non si svolge a livelli di incontro tra governi, ma di relazioni fra organi dell'amministrazione periferica delle parti”⁸.

L'attività tributaria⁹ dello Stato rappresenta uno degli strumenti attraverso il quale si esplica una politica d'intervento a sostegno dei bisogni collettivi e delle esigenze sociali. Tra questi vanno sicuramente annoverati quelli religiosi in quanto concorrono a realizzare un'attività riconducibile a quelle che, secondo quanto dispone l'art. 4 della nostra Carta Costituzionale, determinano il “progresso materiale e spirituale della società”. Per cui lo Stato si serve del mezzo dell'agevolazione o dell'esenzione fiscale per il conseguimento di scopi ritenuti socialmente utili e di pubblico interesse; è proprio qui che si colloca il particolare regime agevolativo concesso agli edifici di culto.

L'Imposta Municipale Unica, ex I.C.I., è stata e continua ad essere al centro dei principali dibattiti fiscali e politici: ci si chiede, infatti, se sia giusto o meno imporre il tributo alla Chiesa Cattolica. Qualche certezza in più esiste in merito alle moschee; in effetti questi edifici sono stati esenti dall'I.C.I., anche se non classificati nella categoria E/7 (fabbricati per esercizio del culto); la constatazione deriva dalla sentenza in esame la quale si era resa necessaria dopo la negazione del beneficio da parte del Comune lombardo, che considerava la moschea alla stregua di un opificio. In sostanza, l'attività religiosa, pur non essendo esclusiva in questo immobile, ha consentito di beneficiare dell'esenzione dall'I.C.I.

Il catasto, istituito con il R.D.L. del 13 Aprile 1939 n. 652¹⁰, è definito “strumento

⁷ Per un ulteriore approfondimento sul tema si rinvia a: MARIO TEDESCHI, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, 2010, pp. 278 ss.; GIUSEPPE CASUSCELLI, *Nozioni di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, 2009, pp. 229 ss.; RAFFAELE SANTORO (con la collaborazione di), *Il regime giuridico degli edifici di culto nella società multi religiosa*, in ANTONIO FUCILLO, *Giustizia e religione, cit.*, pp. 67 ss.; RAFFAELE BOTTA, *Le fonti di finanziamento dell'edilizia di culto*, in *Il dir. eccl.*, 1994, I, p. 768; VALERIO TOZZI, *Gli edifici di culto nel sistema giuridico italiano*, Edisud, Salerno, 1990; GIUSEPPE CASUSCELLI, *Edifici ed edilizia di culto*, I, *Problemi generali*, Giuffrè, Milano, 1979; MARIO PETRONCELLI, *Edifici di culto cattolico*, in *Enc. Dir.*, vol. XIV, Giuffrè, Milano, 1965, pp. 297 ss.; GIORGIO PEYROT, *Edifici di culto acattolici*, in *Enc. Dir.*, XIV, Giuffrè, Milano, 1965, pp. 284 ss.; ALESSANDRO ALBISSETTI, *Brevi note in tema di “deputatio ad cultum publicum” e art. 42 della Costituzione*, in *Dir. Eccl.*, 1976, II, pp. 133 ss.

⁸ Cfr. ANTONIO FUCILLO, *L'edificio di culto nella normativa catastale e nell'imposizione indiretta*, in *Rivista del Notariato, cit.*, p. 681.

⁹ Sul punto si rinvia a: ANDREA AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Jovene, Napoli, 2004; ANTONIO FANTOZZI, *Il Diritto tributario*, III ed., UTET, Torino, 2003; ENRICO DE MITA, *Diritto tributario e diritto civile: profili costituzionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1995, I, p. 145; FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, UTET, Torino, 2003; NICOLA D'AMATI, *Diritto tributario*, I, Cacucci, Bari, 2002; FEDERICO PICA, *Economia pubblica*, UTET, Torino, 2003.

¹⁰ Convertito in L. 11 Agosto 1939, n. 1249.

tributario teso alla determinazione del valore degli immobili sotto obbligo di denuncia ed a fornire una razionale base di partenza per stabilire un'equa imposizione tributaria sull'esatta base delle rendite determinate"¹¹.

Le operazioni relative alla sua formazione consistono nell'accertare l'ubicazione, la consistenza e la rendita catastale di detti immobili per poi procedere alla qualificazione e classificazione di ciascun Comune, piuttosto che al "classamento", che consiste nell'attività dell'Agenzia del Territorio volta a riscontrare per ogni singola unità immobiliare la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito, per poi assegnarvi la classe e la categoria adeguata all'immobile oggetto di classamento¹².

Agli immobili di nostro interesse, classati nella categoria E/7, anche se di proprietà di privati, e purché gratuitamente concessi per il pubblico culto, si applica l'esenzione dalla dichiarazione e, quindi, dall'imposta.

L'Imposta municipale propria (I.M.U.) è stata istituita dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. del 14 Marzo 2011 n. 23¹³.

Presupposto dell'I.M.U. è il possesso di qualunque immobile, ivi comprese l'abitazione principale e le relative pertinenze.

Ai fini dell'individuazione degli immobili oggetto del tributo occorre far riferimento alle definizioni di cui all'art. 2 del DLgs. 504/92.

A rilevare è quindi il possesso di immobili riconducibili alle seguenti tre tipologie: fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli¹⁴.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha precisato che sono assoggettati alla nuova imposta tutti i suddetti immobili, a prescindere dall'uso cui sono destinati ed indipendentemente dalla loro classificazione catastale e che sono compresi, quindi, anche gli immobili strumentali e quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa.

Tuttavia, talune tipologie di immobili, in ragione delle loro caratteristiche oggettive, sono esentate dal pagamento dell'I.M.U.

L'art. 9 co. 8 del D.Lgs. 23/2011 conferma anche ai fini dell'I.M.U. gran parte delle esenzioni già previste, ai fini dell'I.C.I., dall'art. 7 co. 1 del D.Lgs. 504/92, per cui rientrano in questa categoria anche gli edifici destinati al culto pubblico.

In merito alla questione occorre rilevare in che senso debba intendersi il disposto dell'art. 7 co. 1 del D.Lgs. 504/92 nella parte in cui recita: "fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto".

Sotto il profilo strettamente letterale, il termine "esclusività" ha indubbiamente impegnato la prassi amministrativa e la giurisprudenza per verificarne la ricorrenza in merito al requisito agevolativo in questione¹⁵.

Riporto di seguito alcune pronunce giurisprudenziali.

¹¹ Sul punto cfr. FRANCESCO MOLTENI, GIUSEPPE SACCONI, VOCE *Catasto I* (dir. Amm.), in *Enc. Giur. Treccani*, p. 5.

¹² Cfr. ANTONIO FUCCILLO, *L'edificio di culto nella normativa catastale e nell'imposizione indiretta*, in *Rivista del Notariato*, cit., p. 689.

¹³ Nonostante la sua decorrenza fosse originariamente prevista per l'anno 2014, l'art. 13 del D.L. del 6 Dicembre 2011 n. 201, convertito nella L. n. 214 del 2011, ne ha anticipato l'introduzione a decorrere da quest'anno ed in "via sperimentale".

¹⁴ Cfr. D.Lgs. n. 23/2011.

¹⁵ ANTONIO GUARINO, *L'Ici e gli immobili religiosi*, in *Diritto e Religioni*, vol. I, 2006.

La Corte di Cassazione in una prima decisione si è occupata della tassabilità, ai fini I.C.I., dell'Episcopio stabilendone l'esenzione. Tanto per il fatto che lo svolgimento di affari ecclesiastici di carattere amministrativo e giudiziario in tale sede costituisce, a pieno titolo, attività con fine di religione¹⁶ pur essendo l'immobile destinato anche ad abitazione del Vescovo.

Di recente, infatti, la Corte Suprema di Cassazione, sezione tributaria, ha stabilito che anche un immobile destinato ad abitazione dei membri di un ordine religioso è da ritenersi esente da I.C.I., *“essendo incontestato che 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, l'elevazione spirituale dei membri e la preghiera in comune e che dunque tale finalità rientri tra quelle proprie di religione e di culto”*¹⁷.

Tale disposizione appena sopra richiamata è del tutto nuova e priva di precedenti nel sistema tributario in generale. Più precisamente, l'ordinamento tributario non contempla attività che abbiano la caratteristica di non essere “esclusivamente commerciali”: un'attività o è commerciale o non lo è¹⁸.

L'ordinamento tributario prevede invece, però con riferimento ai soggetti e non all'attività, la necessità di esercizio non esclusivo di attività commerciali quale presupposto perché un soggetto sia qualificabile come ente non commerciale; ma non è questo l'oggetto della precisazione della norma in esame: essa fa riferimento all'attività che l'ente svolge nell'immobile e non all'ente che la esercita.

L'art. 91 bis del D.L. del 24 gennaio 2012 (norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali), al comma 1 così recita: “Al comma 1, lettera i) dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992 n. 504, dopo le parole: “allo svolgimento” aggiungere le parole “con modalità non commerciali”.

Resta da chiedersi come debba essere interpretata l'espressione “modalità non commerciali”. *“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”*¹⁹. Per stabilire il primo requisito bisogna far riferimento alla finalità dell'ente, ovvero lo scopo (finalità di solidarietà sociale), e non alla natura (commerciale o non commerciale) dell'attività svolta, come, invece, avviene per gli enti non commerciali ai sensi dell'art. 73, comma 1, lett. c), del Testo Unico delle imposte sui redditi. Il secondo requisito, invece, consiste nello svolgimento da parte dell'ente di attività al di fuori del mercato, cioè, come recita il comma 1 dell'art. 91 bis, citato, con modalità non commerciali. Per poter qualificare un'attività come commerciale occorre che la stessa sia gestita secondo criteri di economicità e non

¹⁶ Cfr. Cass. Civ., sez. V, 23 marzo 2005, n. 6316, in *Diritto e Religioni*, vol. I, 2006.

¹⁷ Cfr. Cass. Civ., sez. V, 18 dicembre 2009, n. 26657, in ANTONIO FUCILLO, *Giustizia e religione*, cit., pp.73 e ss.

¹⁸ In tal senso si esprime anche la circolare 26 gennaio 2009, n. 2/DF del Ministero dell'Economia e delle Finanze, in *Banca Datu BIG Suite, IPSOA*: “È necessario innanzitutto sottolineare che un'attività o è commerciale o non lo è, non essendo possibile individuare una terza categoria di attività”.

¹⁹ Secondo quanto dichiarato dal Presidente del Consiglio in occasione della votazione dell'emendamento in Commissione industria. Sul punto cfr. GIAN MARIO COLOMBO, *Dall'ICI all'IMU: come cambia la disciplina per gli enti non commerciali*, in *Corriere Tributario*, anno 2012, n. 17 del 23 aprile, p. 1274.

basta l'esistenza di un apparato organizzativo per il suo svolgimento, né rileva il fatto che i fruitori del servizio paghino una retta. L'economicità della gestione si fonda su quei criteri gestionali nei quali la durevolezza nel tempo dell'attività è garantita dalla remunerazione dei fattori produttivi impiegati con i corrispettivi dell'immissione sul mercato dei beni o dei servizi prodotti. Nel caso degli enti non profit ciò non avviene, spesso i servizi vengono prestati gratuitamente²⁰.

L'art. 91 bis, ai commi 2 e 3, introduce, a partire dal 2013, una nuova disciplina per gli immobili utilizzati promiscuamente per attività esenti e per attività imponibili. Il principio fondamentale è che, per tale tipologia di immobili, l'esenzione si applica alla sola frazione di unità immobiliare nella quale si svolge l'attività agevolata²¹. Il Legislatore a tal uopo prospetta due ipotesi. Se l'immobile può essere suddiviso in unità diverse, occorre provvedere ad accatastare autonomamente le porzioni non esenti in quanto dotate di autonomia funzionale e reddituale permanente. Se, invece, l'immobile non può essere suddiviso in unità distinte, l'esenzione si applicherà in proporzione all'utilizzazione per le attività agevolate, come risulterà da una dichiarazione che dovrà essere presentata dagli enti, e le cui modalità e procedure saranno stabilite con un apposito decreto regolamentare del Ministero dell'Economia e delle Finanze²².

Però sul punto è intervenuto il Consiglio di Stato²³ che ha dato parere favorevole ma «con osservazioni» al regolamento del governo finalizzato all'applicazione dell'I.M.U. sugli immobili degli enti non commerciali. Rientrano anche quelli della Chiesa destinati a usi commerciali. Per i giudici della Consulta, occorre inserire nel testo *“il concetto di attività economica, inteso in senso comunitario per chiarire la distinzione tra quella economica e non. Sul punto, la giurisprudenza ha costantemente affermato che qualsiasi attività consistente nell'offrire beni e servizi in un mercato costituisce attività economica. Quindi, soggetti in apparenza “non commerciali”, che svolgano attività assistenziale, sanitaria, didattica, ricettiva, culturale, ricreativa e sportiva, possono, in taluni casi, trovarsi a svolgere attività economiche in concorrenza con analoghi servizi offerti da altri operatori economici”*²⁴.

In sostanza, anche gli enti non commerciali possono svolgere attività di natura economica come stabilito dal diritto dell'Unione europea e gli immobili destinati a tali attività sono soggetti al pagamento dell'I.M.U. e, non possono beneficiare dell'esenzione (pro quota, in caso di utilizzazione mista). La Sezione ritiene che *“alcune limitate parti dello schema di regolamento debbano essere ricondotte a coerenza con i menzionati principi comunitari, anche allo scopo di evitare il rischio di una procedura di infrazione avente ad oggetto il nuovo atto normativo. A tal fine, si ritiene necessario*

²⁰ Cfr. LUIGI SIMONELLI, PATRIZIA CLMENTI, *Nuova IMU, molti nodi da sciogliere*, in *Avvenire*, inserto “No profit” del 28 marzo 2012.

²¹ Cfr. GIAN MARIO COLOMBO, *“Dall'ICI all'IMU: come cambia la disciplina per gli enti non commerciali”*, cit., pp. 1272 ss.

²² Cfr. testo della c.d. “manovra salva Italia”, varata con Decreto Legge 6 dicembre 2011, n. 201 (coordinato con la Legge di conversione 22 dicembre 2011, n. 214) recante “Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici”.

²³ Parere Consiglio di Stato, Sezione Consultiva per gli Atti Normativi, Adunanza di Sezione del 8 novembre 2012, n. 10380/2012; in tal senso cfr. anche Parere Consiglio di Stato, Sezione Consultiva per gli Atti Normativi, Adunanza di Sezione del 27 settembre 2012, n. 04180/2012.

²⁴ Parere Consiglio di Stato, Sezione Consultiva per gli Atti Normativi, n. 10380/2012. Sul punto cfr. UMBERTO FOLENA, *Non profit colpito alla schiena*, in *Avvenire*, 14 novembre 2012, p. 7.

inserire e valorizzare nel testo del regolamento il concetto di attività economica, inteso in senso comunitario”.

Da ultimo, il D.M. n. 200 del 19 novembre 2012²⁵ ha dato attuazione all’art. 91 bis del D.L. del 24 gennaio 2012. In pratica il governo stabilisce che se “l’ente in questione, sia esso una scuola, un ospedale oppure una struttura alberghiera di ricezione, non fa utili o non li distribuisce o li destina alla solidarietà o li reinveste nelle sue attività culturali, sanitarie e alberghiere, non pagherà l’I.M.U. Criterio fondamentale affinché però ciò possa avvenire è che i servizi erogati dall’ente in questione siano forniti a titolo gratuito oppure ad un prezzo simbolico che, comunque, non arrivi a coprire interamente il costo effettivo del servizio e non sia superiore alla metà della media riscontrata sul mercato”.

3. Considerazioni finali

Individuare un immobile come edificio destinato alla promozione del culto, quindi corrispondente ai criteri di tutela del diritto di libertà religiosa sancito dalla Costituzione, non è un procedimento semplice e privo di difficoltà. Per tale ragione, la giustizia tributaria che è chiamata a decidere in materia di esenzione circa il pagamento dell’imposta sugli immobili dovrà basarsi su una serie di sentenze che hanno tracciato la strada maestra dell’identificazione di tali destinazioni d’uso. La caratteristica principale che si pone come necessaria e indispensabile affinché si possa avviare il processo di definizione è che quell’edificio sia predisposto ad uso esclusivo dell’associazione religiosa che lo gestisce.

Quindi verrebbe da chiedersi che ruolo ricopre, in tale contesto, l’art. 20 della nostra Carta Costituzionale che testualmente recita: “Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d’una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività”.

La norma, com’è noto, tende anzitutto ad evitare discriminazioni di associazioni ed istituzioni per il solo fine di religione e/o di culto perseguito, nonché per il loro carattere ecclesiastico, ciò probabilmente dovuto a tutelare anche gli enti non cattolici. Alla base dell’intervento dello Stato, come in questo caso, in favore del fenomeno religioso vi è la persona umana, per la quale si propone e si auspica lo sviluppo, ciò soprattutto sulla scorta degli articoli 2 e 3 della Costituzione²⁶.

Tuttavia l’art. 20 Cost. è una norma di chiusura perché completa la tutela costituzionale del fenomeno religioso per quegli aspetti che potrebbero non risultare protetti da un’interpretazione restrittiva degli articoli 3, 7, 8 e 19 Cost., rafforza pertanto *la libertà religiosa e l’autonomia organizzativa di tutte le confessioni, oltre che ad estendere ulteriormente il principio di uguaglianza e di uguale libertà*²⁷.

Quanto alla portata del divieto di speciali gravami fiscali, l’art. 20 Cost. è da leggersi in concomitanza all’art. 53 Cost., che collega l’obbligo di concorrere alle spese

²⁵ Cfr. Gazzetta Ufficiale del n. 274 del 23 novembre 2012.

²⁶ ANTONIO FUCILLO, *Le nuove frontiere dell’ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzione delle associazioni ecclesiastiche*, Jovene, Napoli, 1999, pp. 25 ss.

²⁷ GIUSEPPE CASUSCELLI, *Nozioni di diritto ecclesiastico, cit.*, p. 84.

pubbliche alla sola capacità contributiva. Ne consegue che se la capacità contributiva deve misurarsi con altri interessi diversi da quello di assicurare il gettito fiscale, l'agevolazione fiscale si giustifica solo laddove persegua una funzione extrafiscale riconosciuta dall'ordinamento. Solo in presenza di tale condizione può ammettersi una deroga al principio di capacità contributiva²⁸, che altrimenti risulterebbe violato, ponendosi l'agevolazione come un trattamento di favore concesso per situazioni soggettivamente od oggettivamente particolari e, quindi, in violazione del principio di uguaglianza economica di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione. Quindi, l'art. 20 Cost. consente allo Stato di introdurre agevolazioni fiscali a favore delle associazioni e istituzioni religiose limitatamente alle attività concernenti la finalità di religione e di culto volte al progresso spirituale della società.

Si tratterebbe, quindi, secondo una lettura aggiornata e combinata degli artt. 20 e 19 Cost., di *enucleare una sorta di ecclesiasticità funzionale basata sul principio di effettività e finalizzata ad una generale tutela delle forme organizzative influenzate dal fattore religioso*²⁹.

Il principio dunque che può dedursi dalla sentenza oggetto del presente studio è che un'Associazione che mira ad attuare attività religiose, deve anche garantirne l'alimentazione culturale contribuendo a formare un bacino di membri che partecipino attivamente alla vita associativa, in quanto rientrante nel processo di professione della fede religiosa.

Nel caso analizzato, difatti, si è visto che la categoria catastale di appartenenza dell'immobile era D/1 e non E/7, ciò non ha impedito che lo si riconoscesse come luogo di culto. Perché? La risposta la possiamo trovare nella sentenza della Cassazione n.19732/2010.

Difatti, la Corte stabilisce che uno dei criteri per definire l'esenzione I.C.I. non è il criterio di classamento al Catasto, ma l'effettivo utilizzo del fabbricato e, nel caso di specie, la destinazione era indubbiamente quella dell'esercizio di culto.

²⁸ Per un'analisi dettagliata si rinvia a: ANDREA AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, cit., pp. 311 ss.

²⁹ ANTONIO FUCCILLO, *Giustizia e Religione*, cit., p. 58; ANTONIO FUCCILLO, *Esiste allora l'ecclesiasticità funzionale?*, in *Quaderni di diritto ecclesiastico*, 2004, pp. 244 ss.