



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.

Direzione:

Cosenza 87100 - Luigi Pellegrini Editore
Via Camposano, 41 (ex via De Rada)
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli 80133 - Piazza Municipio, 4
Tel. 081 5510187 - 80133 Napoli
E-mail: martedes@unina.it

Redazione:

Cosenza 87100 - Via Camposano, 41
Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672
E-mail: info@pellegrinieditore.it

Napoli 80134 - Facoltà di Giurisprudenza
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18
E-mail: mariadarienzo@libero.it

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c - 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

Gli abbonamenti decorrono dal gennaio di ciascun anno. Chi si abbona durante l'anno riceve i numeri arretrati. Gli abbonamenti non disdetti entro il 31 dicembre si intendono rinnovati per l'anno successivo. Decorso tale termine, si spediscono solo contro rimessa dell'importo.

Per cambio di indirizzo allegare alla comunicazione la targhetta-indirizzo dell'ultimo numero ricevuto.

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

La collaborazione è aperta a tutti gli studiosi, ma la Direzione si riserva a suo insindacabile giudizio la pubblicazione degli articoli inviati.

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Essi riceveranno n. 2 fascicoli gratuiti della rivista. Possono ordinare estratti a pagamento.

Manoscritti e fotografie, anche se non pubblicati, non saranno restituiti.

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

Iscrizione R.O.C. N. 316 del 29/08/01

ISSN 1970-5301

Presentazione

Il diritto ecclesiastico tributario, negli ultimi mesi, è ancora dominato dalle questioni riguardanti la sostituzione dell'imposta municipale propria (Imu) all'imposta comunale sugli immobili (Ici).

Di seguito si riportano ben tre circolari del 2013, che si occupano della materia: la n. 1, sul termine entro il quale gli enti non commerciali devono presentare la dichiarazione Imu; la n. 3, che stabilisce la non perentorietà del termine del 31 dicembre 2012, fissato dalle norme regolamentari ai fini del godimento di agevolazioni d'imposta, per l'adeguamento dello statuto degli enti; la n. 4, che ritiene applicabile l'esenzione dall'Imu, nell'ipotesi in cui un immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento delle sue attività istituzionali.

Quest'ultima risoluzione riveste particolare interesse, in quanto, per la prima volta in modo esplicito, si chiarisce che la disposizione agevolativa in materia di Ici, di cui all'art. 7, comma primo, lett. i, del d.lgs. 504/92 (richiamato dalla normativa Imu), non richiede, ai fini del godimento dell'esenzione, la corrispondenza tra la titolarità del possesso e l'effettiva utilizzazione dell'immobile.

Il fatto che la disciplina delle esenzioni dall'Ici venga richiamata dalla normativa Imu conferisce interesse ad alcune massime giurisprudenziali, pubblicate nelle pagine seguenti, aventi ad oggetto la spettanza o meno delle agevolazioni Ici da parte degli enti ecclesiastici.

Il quadro è completato da una sentenza della Cassazione, che nega l'esenzione dall'Irpef per le pensioni percepite dai dipendenti dell'Ospedale "Bambin Gesù", i quali, prima del pensionamento, poiché ricevevano la retribuzione da un ente gestito direttamente dalla Santa Sede erano esentati dall'Irpef, ai sensi dell'art. 3 del d.p.r. n. 601 del 1973.

La sezione ospita anche un contributo di Angela Valletta su *Imu e moschee*, che annota la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Lecco n. 166 del 20 giugno 2011, già pubblicata in questa rivista nel n. 2-2012, pp. 692-693.

Corte di Cassazione civile, Sezione tributaria, 20 febbraio 2013 n. 4144

Esenzioni Irpef per le pensioni di cui all'art. 3 D.P.R. 29 settembre 1972 n. 601 - Interpretazione restrittiva - Necessità - Pensionati ex dipendenti dell'Ospedale del "Bambin Gesù" - Applicabilità - Esclusione.

La disposizione di cui all'art. 3 del d.p.r. n. 601 del 1973, secondo la quale «le retribuzioni di qualsiasi natura, le pensioni e le indennità di fine rapporto, corrisposte dalla Santa Sede, dagli altri enti centrali della Chiesa cattolica e dagli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede ai propri dignitari, impiegati e salariati, ancorché non stabili, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche e dall'imposta locale sui redditi», non è applicabile ai pensionati, già dipendenti dell'Ospedale "Bambin Gesù" di Roma, in quanto questi percepiscono la pensione dall'Inps e non da un ente gestito direttamente dalla Santa Sede.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La controversia concerne l'impugnazione con distinti ricorsi del silenzio rifiuto maturato sulle istanze di rimborso proposte dalle contribuenti relativamente all'IRPEF trattenuta in diversi periodi di imposta tra l'anno 1999 e l'anno 2003, sui ratei di pensione corrisposti dall'INPS alle stesse contribuenti già dipendenti dell'Ospedale Bambino Gesù di Roma, che essendo struttura facente capo alla Santa Sede sarebbe partecipe dell'esenzione IRPEF prevista per le retribuzioni derivanti da rapporto di lavoro (e da pensione) dal D.P.R. n. 601 del 1973, art. 3.

La Commissione adita, riuniti i ricorsi, li rigettava. La decisione era confermata in appello, con la sentenza in epigrafe, avverso la quale le contribuenti propongono ricorso per cassazione con unico motivo, illustrato anche con memoria. L'Agenzia non ha notificato controricorso, ma ha depositato solo un atto di costituzione al fine della partecipazione all'udienza di discussione.

MOTIVAZIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, le contribuenti denunciano la violazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 3 e degli artt. 3 e 36 Cost., sostenendo che il giudice *a quo* ne avrebbe fatto non adeguata applicazione, omettendo di considerarne una interpretazione sistematica, secondo la quale non potrebbero non essere esenti i redditi da pensione corrisposti all'esito del rapporto di lavoro, essendo quei redditi null'altro che una continuazione di quelli percepiti in costanza dello stesso rapporto, quale corrispettivo dell'opera prestata.

2. Il motivo non è fondato. Le ricorrenti sono pacificamente lavoratrici iscritte ai

fini pensionistici all'Istituto Nazionale per la Previdenza Sociale e non all'ente "Amministrazione del Patrimonio della Sede Apostolica - Gestione del Fondo Pensioni". La norma di cui le ricorrenti reclamano l'applicazione così dispone: "*Le retribuzioni di qualsiasi natura, le pensioni e le indennità di fine rapporto, corrisposte dalla Santa Sede, dagli altri enti centrali della Chiesa cattolica e dagli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede ai propri dignitari, impiegati e salariati, ancorché non stabili, sono esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche e dall'imposta locale sui redditi*".

2.1. Si tratta, con tutta evidenza, di una norma a carattere agevolativo, che, come tutte le altre norme dello stesso tipo, esige una interpretazione restrittiva: alla luce di siffatto criterio, che obbligatoriamente orienta nell'ordinamento tributario l'interpretazione delle norme che dispongono agevolazioni fiscali, l'agevolazione *de qua* può trovare applicazione solo nella compresenza di due condizioni: 1) che si tratti dell'erogazione di un trattamento pensionistico (elemento oggettivo); 2) che l'erogazione di tale trattamento sia direttamente operata dalla Santa Sede, dagli altri enti centrali della Chiesa cattolica e dagli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede (elemento soggettivo).

2.2. Nel caso di specie, mentre può riconoscersi sussistere l'elemento oggettivo, in quanto di erogazione di trattamento pensionistico si tratta, non può dirsi altrettanto con riferimento all'elemento soggettivo, in quanto l'erogazione del trattamento pensionistico è effettuata dall'INPS, ente di diritto italiano, e non degli enti enumerati specificamente dalla norma agevolativa. Va, peraltro, considerato che il D.P.R. n. 601 del 1973, art. 3 riproduce la previsione pattizia consacrata nell'art. 17 del Trattato Lateranense: ciò significa che l'agevolazione fiscale in questione è un'agevolazione concessa alla Santa Sede (e agli enti che quest'ultima gestisce direttamente oltre che agli enti centrali della Chiesa), al fine evidente di "agevolarne l'opera", e non costituisce una agevolazione riconosciuta ai singoli individui in quanto abbiano un "rapporto di lavoro" (stabile o non) alle dipendenze della Santa Sede.

2.3. Al Trattato lateranense seguiva la Convenzione amministrativa del 6 giugno 1956 che consentiva l'iscrizione all'INPS del personale alle dipendenze del Governatorato e della Amministrazione dei Beni della Santa Sede, ora Amministrazione del Patrimonio della Sede Apostolica: l'ambito di tale convenzione è stato integrato con la Convenzione di sicurezza sociale tra la Santa Sede e la Repubblica italiana, firmata il 16 giugno 2000, unitamente al connesso Accordo amministrativo per l'applicazione della convenzione (ratificata con L. 19/08/03, n. 244).

2.4. L'art. 9 della Convenzione prevede che i lavoratori subordinati, non dipendenti vaticani, occupati nel territorio dello Stato della Città del Vaticano sono soggetti alla legislazione della Repubblica Italiana e che i dipendenti vaticani, cittadini italiani, appartenenti ad alcune categorie di lavoratori da precisare nell'Accordo Amministrativo, sono iscritti, per gli eventi non già coperti dalle Istituzioni della Santa Sede, alle Istituzioni italiane per le legislazioni concernenti l'assicurazione per la vecchiaia, l'invalidità e i superstiti e per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali in conformità alle Convenzioni stipulate o da stipulare tra le Istituzioni della Santa Sede e della Repubblica Italiana. Tra queste particolari categorie di "dipendenti vaticani", l'Accordo amministrativo colloca i dipendenti vaticani iscritti all'INPS che non optino per l'iscrizione al Fondo Pensioni vaticano (opzione che era possibile fino al 31/12/04).

2.5. Nel caso di specie, le ricorrenti salvo quanto si dirà dopo al punto 3.3, potrebbero essere ascritte all'una ("lavoratori subordinati, non dipendenti vaticani, occupati nel territorio dello Stato Città del Vaticano", laddove si volesse dar rilievo

al carattere extraterritoriale dell'Ospedale Bambino Gesù) o all'altra categoria ("dipendenti vaticani iscritti all'INPS che non (abbiano optato) per l'iscrizione al Fondo Pensioni vaticano", non essendo provato e nemmeno dedotto che esse abbiano esercitato entro il 31 dicembre 2004 la predetta opzione). In entrambi i casi si tratterebbe di "pensionati" soggetti alle leggi italiane e non alla legislazione della Santa Sede, con la conseguente tassazione, secondo la legge nazionale, del trattamento pensionistico loro erogato dall'INPS. 3. Deve, peraltro, considerarsi che secondo il costante orientamento di questa Corte l'Ospedale "Bambin Gesù" di (*omissis*), il quale manca di autonoma personalità giuridica e configura un'entità patrimoniale della Santa Sede, pur trovandosi in un immobile che gode della extraterritorialità, fa parte del territorio dello Stato italiano ai sensi dell'art. 15, comma 1, del Trattato lateranense dell'11 febbraio 1929, non avendo esso sede nel territorio dello Stato della Città del Vaticano, nè ponendosi la relativa attività di assistenza ospedaliera ivi svolta - al pari di analoghe attività svolte da enti ecclesiastici gestori di case di cura in diretto collegamento funzionale con gli scopi istituzionali e con i compiti primari di religione e culto propri della Chiesa cattolica o con l'esercizio di funzioni sovrane pari a quelle di uno Stato (Cass. n. 10119 del 2006).

3.1. Un'interpretazione questa che coinvolge anche i rapporti di lavoro intessuti con il predetto Ospedale: L'attività di assistenza ospedaliera svolta dalla Santa Sede attraverso l'Ospedale del Bambin Gesù - al pari di analoghe attività svolte da enti ecclesiastici gestori di case di cura - non si pone in diretto collegamento funzionale con gli scopi istituzionali della Santa Sede e viene esercitata nell'ambito dell'ordinamento italiano con le regole da esso fissate per il servizio sanitario; pertanto, ancorché svolta in immobili che godono delle immunità riconosciute alle sedi diplomatiche, tale attività, che non inerbisce direttamente neppure alle funzioni primarie di religione e di culto della Chiesa Cattolica o all'esercizio di funzioni sovrane pari a quelle di uno Stato, non si sottrae, nemmeno con riguardo ai rapporti con il personale, alla giurisdizione della autorità giudiziaria italiana (Cass. S.U. n. 13702 del 1992).

3.2. In questa prospettiva, sia pur con riferimento ad altra fattispecie, la Corte ha inteso precisare che l'immunità, anche fiscale, è assicurata alla Santa Sede siccome soggetto titolare di personalità giuridica di diritto internazionale, ed in relazione alle sue funzioni sovrane ed ai suoi compiti primari di religione e di culto, e quindi non anche con riguardo ad attività che a queste funzioni e a questi compiti non possono dirsi funzionalmente collegate (Cass. n. 11381 del 2012): una evidente sottolineatura, ove ce ne fosse bisogno, della necessità di una interpretazione restrittiva delle agevolazioni fiscali concesse alla Santa Sede (e agli enti che quest'ultima gestisce direttamente oltre che agli enti centrali della Chiesa).

3.3. Alla luce di tale orientamento giurisprudenziale – tenuto conto che nell'allegato A) al già citato Accordo amministrativo per l'applicazione della Convenzione di sicurezza sociale tra la Santa Sede e la Repubblica italiana, firmata il 16 giugno 2000, l'Ospedale "Bambin Gesù" non è elencato nè tra gli "enti centrali della Chiesa", né tra gli "enti gestiti direttamente dalla Santa Sede" – dovendosi escludere che i lavoratori del tipo interessato dal presente ricorso possano definirsi "lavoratori subordinati, non dipendenti vaticani, occupati nel territorio dello Stato Città del Vaticano", in quanto non esercitano la propria attività nel territorio di tale Stato, deve ritenersi che detti lavoratori possano essere considerati come "dipendenti vaticani iscritti all'INPS che non (abbiano optato) per l'iscrizione al Fondo Pensioni vaticano", essendo la qualifica "dipendenti vaticani" quella genericamente riconoscibile ai dipendenti della Santa Sede ai sensi della sunnominata convenzione.

4. In ragione di quanto sin qui esposto emerge l'infondatezza del ricorso. E manifestamente infondata appare altresì l'eccezione di illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 3 con riferimento ai denunciati parametri degli artt. 3 e 36 Cost., in quanto non potrebbe sussistere alcuna irragionevole discriminazione tra "pensionati" (ex dipendenti dell'Ospedale Bambin Gesù) a carico del Fondo Pensioni Vaticano e "pensionati" (ex dipendenti dell'Ospedale Bambin Gesù) a carico dell'INPS, stante la collocazione in ordinamenti giuridici differenti dei trattamenti previdenziali in questione ed essendo i medesimi regolati in base ad una convenzione interordinamentale che rimette il diverso trattamento ad una libera opzione del dipendente.

5. Il ricorso deve essere, pertanto, rigettato. La novità della questione e la sua complessità giustificano la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

Commissione tributaria regionale Puglia, XXII Sezione, 28 maggio 2012 n. 62

Esenzione Ici - Immobili locati a terzi – Rendita utilizzata per finalità istituzionali – Non compete.

L'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili prevista dall'art.7 primo comma lett. i) del d. lgs. n. 504/92 (immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali...) spetta a condizione che l'immobile sia esclusivamente e direttamente destinato allo svolgimento delle attività istituzionali dell'ente. Tale condizione non ricorre allorché l'immobile sia dato in locazione a terzi ancorché la relativa rendita sia utilizzata dall'ente locatore per finanziare le suddette attività istituzionali.

Commissione tributaria regionale Lazio, XXIX Sezione, 3 settembre 2012 n. 186

Esenzione Ici - Natura giuridica di aiuto di Stato- Contrasto con normativa comunitaria – Attività gestita in regime di convenzione o di appalto tramite la mediazione di altro soggetto – Non spetta.

L'agevolazione fiscale costituisce un aiuto di Stato all'attività economica cui è concessa e, come tale, vietata dal Trattato istitutivo della Comunità europea. Non spetta l'esenzione Ici all'ente ecclesiastico, che, pur svolgendo un'attività meritoria sotto il profilo sociale, gestisca l'attività in regime di convenzione o di appalto tramite la mediazione di altro soggetto.

Commissione tributaria regionale Lazio, XXII Sezione, 4 settembre 2012 n. 212

Esenzione Ici - Casa religiosa con studentesse che pagano retta - Legittimità.

L'immobile adibito a residenza religiosa e in via sussidiaria ad accoglienza di studentesse universitarie dietro pagamento di una retta non comporta automaticamente la sussistenza di finalità di lucro ed è, quindi, esente dall'ICI.

Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale - Risoluzione n. 1/DF dell'11 gennaio 2013

Oggetto: Imposta municipale propria (IMU) di cui all'art.13 del D.L. 6 dicembre 2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n.214. Esenzione per gli immobili utilizzati agli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504. Regolamento 19 novembre 2012, n. 200. Termine di presentazione della dichiarazione di cui all'art. 91-*bis*, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27.

Testo

Con la nota in riferimento sono stati chiesti chiarimenti in merito al termine di presentazione della dichiarazione concernente l'imposta municipale propria (IMU) per gli enti non commerciali e precisamente se detto termine sia quello del 4 febbraio 2013 oppure uno diverso in considerazione del fatto che per gli enti non commerciali il Regolamento 19 novembre 2012 n. 200 ha previsto la presentazione di un'apposita dichiarazione IMU.

Al riguardo, si precisa che l'art.13, del D.Lgs. 6 dicembre 2011, n.201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n.214, che ha anticipato l'istituzione in via sperimentale dell'imposta municipale propria (IMU) di cui al D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, al comma 12-*ter* ha previsto che i soggetti passivi devono presentare la dichiarazione entro novanta giorni dalla data in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta, utilizzando il modello approvato con il D.M. 30 ottobre 2012 e pubblicato nella Gazzetta ufficiale 5 novembre 2012 n. 258. Per gli immobili per i quali l'obbligo dichiarativo è sorto dal 1° gennaio 2012, lo stesso comma 12-*ter* stabilisce che la dichiarazione deve essere presentata entro novanta giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del decreto appena citato, vale a dire, il 4 febbraio 2013.

Per quanto riguarda gli adempimenti relativi agli obblighi dichiarativi IMU degli enti non commerciali, si deve fare riferimento all'art. 91- *bis*, comma 3, del D.L. 24 gennaio 2012, n.1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n.27, integrato dal comma 6 dell'art.9 del D.L. 10 ottobre 2012, n.174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n.213, il quale prevede che, a partire dal 1° gennaio 2013, l'esenzione di cui alla lett. i) comma 1, dell'art.7 de D. Lgs. 30 dicembre 1992, n.504 si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile, quale risulta da apposita dichiarazione e che, con successivo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze “*sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione, 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 D.M. 19 novembre 2012 n. 200, di attuazione del citato comma 3 dell'art. 91-bis, all'art. 6 stabilisce che "gli enti non commerciali presentano la dichiarazione di cui all'art. 9, comma 6, del D. Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l'IMU, anche a seguito dell'applicazione del comma 2 dell'art. 91-bis, del D.L. n. 1 del 2012, nonché gli immobili per i quali l'esenzione dall'IMU si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale degli stessi, secondo le disposizioni del presente regolamento. La dichiarazione non è presentata negli anni in cui non vi sono variazioni".

A questo proposito si deve, altresì, rammentare che nelle istruzioni allegate al decreto di approvazione del modello di dichiarazione IMU del 30 ottobre 2012, in conformità al citato quadro normativo, al paragrafo 1.2, è stato previsto il rinvio all'approvazione di un apposito modello di dichiarazione per gli enti non commerciali e, al paragrafo successivo, dedicato ai casi per i quali sussiste l'obbligo dichiarativo è stato chiarito che per gli enti in questione l'obbligo dichiarativo sussiste anche per gli immobili esenti, ai sensi della lett. i) comma 1, dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504.

Alla luce di quanto sin qui esposto e sulla base delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti e di razionalizzazione degli strumenti a disposizione degli enti locali impositori in sede di verifica dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria, si ritiene che la dichiarazione IMU relativa agli immobili degli enti non commerciali debba essere unica e riepilogativa degli elementi concernenti le diverse fattispecie innanzi illustrate.

Pertanto, gli enti interessati non devono presentare la dichiarazione IMU entro il 4 febbraio 2013 ma devono attendere la successiva emanazione del decreto di approvazione dell'apposito modello di dichiarazione, in cui verrà indicato anche il termine di presentazione della stessa.

Si deve, infine, ricordare che, nell'ambito delle disposizioni normative che disciplinano la materia in esame, il comma 6-*quinqüies* dell'art. 9 del D.L. n. 174 del 2012, dispone che "in ogni caso, l'esenzione dall'imposta sugli immobili disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, non si applica alle fondazioni bancarie di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153", recante la "Disciplina civilistica e fiscale degli enti conferenti di cui all'articolo 11, comma 1, del D.Lgs. 20 novembre 1990, n. 356, e disciplina fiscale delle operazioni di ristrutturazione bancaria, a norma dell'articolo 1 della L. 23 dicembre 1998, n. 461".

Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale - Risoluzione n. 3/DF del 4 marzo 2013

Oggetto: IMU di cui all'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 - Esenzione per immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200. Adeguamento dello statuto e dell'atto costitutivo.

Testo

Sono pervenuti numerosi quesiti con i quali si chiedono chiarimenti in merito al contenuto delle disposizioni finali recate dall'art. 7 del Regolamento 19 novembre 2012, n. 200.

In particolare, si vuole conoscere:

- se il termine previsto dall'art. 7 del D.M. n. 200 del 2012, comma 1, il quale dispone che, entro il 31 dicembre 2012, gli enti non commerciali predispongono o adeguano il proprio statuto, a quanto previsto dall'art. 3, comma 1, dello stesso Regolamento, abbia natura perentoria od ordinatoria;

- l'esatta portata delle disposizioni recate dalle lett. a) e c) del comma 1, dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012.

In merito al primo quesito, si deve considerare che la norma che richiede l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto è sistematicamente inserita nel contesto delle disposizioni finali di cui all'art. 7 in commento, dirette a individuare gli adempimenti posti a carico degli enti non commerciali.

Tali adempimenti possono essere complessivamente considerati come strumentali alla verifica di tutti i requisiti, sia di carattere generale sia di settore, nonché di tutti gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione dei rapporti percentuali che derivano dall'applicazione del Regolamento n. 200 del 2012. Non si deve, infatti, tralasciare di sottolineare che proprio al comma 2 dell'art. 7 in questione, è espressamente richiesto che gli enti non commerciali tengano "a disposizione dei comuni la documentazione utile al fine dello svolgimento dell'attività di accertamento e controllo".

A tale proposito, si deve ricordare che queste ultime attività sono svolte in un arco di tempo assai ampio, poiché in virtù del rinvio operato dall'art. 13, comma 13, del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, si applica all'imposta municipale propria la disposizione dell'art. 1, comma 161, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, la quale dispone che i comuni "procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con

raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472”.

Si deve, inoltre, aggiungere che un'altra motivazione che sottende alla richiesta di adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto deve essere ricercata nella necessità di dare evidenza formale a determinate caratteristiche che, seppure insite nella natura stessa degli enti non commerciali e ontologicamente connesse alle attività svolte dagli enti stessi, potrebbero, in alcuni casi, non risultare esplicitate in atti formali.

Alla luce di quanto esposto, si può, quindi, concludere che la data del 31 dicembre 2012 di cui all'art. 7 del Regolamento in oggetto non deve considerarsi perentoria.

Ciò soprattutto in considerazione della circostanza che in alcuni casi il processo di adeguamento richiede tempi lunghi, dal momento che non solo può articolarsi in più fasi ma a volte l'iter di approvazione degli atti in questione può richiedere la partecipazione di più soggetti, come nell'ipotesi in cui l'approvazione dello statuto dipenda da un organo esterno all'ente non commerciale.

A ulteriore fondamento della non perentorietà del termine del 31 dicembre 2012, militano anche la circostanza che non sono previste sanzioni nel caso di inosservanza dell'adempimento in questione nei tempi previsti e la constatazione che il D.M. n. 200 del 2012 è stato pubblicato nella gazzetta ufficiale n. 274 del 23 novembre 2012, quindi, a ridosso della scadenza del 31 dicembre 2012.

Tutte le considerazioni sin qui svolte in merito al termine del 31 dicembre 2012 per l'adeguamento dell'atto costitutivo e dello statuto valgono, ovviamente, anche per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti in virtù di quanto precisato nella risoluzione n. 1/DF del 3 dicembre 2012, nella quale è stato chiarito che detti enti, ai quali non possono essere richiesti né la predisposizione né l'adeguamento dello statuto, devono, comunque, conformarsi alle disposizioni di cui all'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 con scrittura privata registrata. Pertanto, il termine del 31 dicembre 2012 deve essere riferito esclusivamente a quest'ultimo atto.

Per quanto concerne, invece, il secondo quesito, occorre, preliminarmente, ricordare che il comma 1 dell'art. 3 del Regolamento n. 200 del 2012 concernente i requisiti generali per lo svolgimento con modalità non commerciali delle attività istituzionali, sancisce che “le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;

c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge”.

Si deve sottolineare che detti requisiti generali integrano i requisiti di carattere soggettivo già previsti dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, la cui mancanza determina, quindi, la perdita del requisito di carattere soggettivo e di conseguenza quella del beneficio fiscale.

In merito alla portata della lett. a), si deve precisare che la norma stessa, nell'ambito del divieto di distribuire utili e avanzi di gestione nonchè fondi, riserve o capitali durante la vita dell'ente, ammette solo alcune eccezioni, individuate nel caso in cui la distribuzione sia prevista dalla legge e nell'ipotesi in cui tale distribuzione avviene a favore di un ente appartenente alla medesima e unitaria struttura ovvero che svolge o la stessa attività meritevole oppure altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente.

A quest'ultimo proposito, si precisa che per "altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente" devono intendersi quelle espressamente previste dalla lett. i), comma 1, dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Per quanto concerne, invece, la lett. c) dell'art. 3 del regolamento n. 200 del 2012 che prevede la devoluzione del patrimonio dell'ente non commerciale in caso di scioglimento dello stesso ad un altro ente non commerciale che "svolga un'analogia attività istituzionale", si precisa che - attesa la diversa terminologia utilizzata dalla precedente lett. a) - detta locuzione non può che riferirsi a un'attività affine o omogenea o di sostegno all'attività istituzionale svolta dall'ente in scioglimento, come ad esempio, l'attività di promozione della cultura che è inquadrabile per le sue caratteristiche nello stesso ambito dell'attività didattica, espressamente prevista dall'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze - Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale - Risoluzione n. 4/DF del 4 marzo 2013

Oggetto: IMU di cui all'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 - Esenzione per immobili utilizzati dagli enti non commerciali. Art. 7, comma 1, lett. i), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504. Immobili concessi in comodato.

Testo

Sono stati chiesti chiarimenti in merito all'applicabilità dell'esenzione dall'imposta municipale propria (IMU) indicata in oggetto, nell'ipotesi in cui un immobile posseduto da un ente non commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività di cui a comma 1, lett. i), dell'art. 7 del D. Lgs. 30 dicembre 1992 n. 504. È stato, altresì, chiesto se l'esenzione in questione possa ritenersi applicabile anche nell'ipotesi più particolare in cui l'immobile è concesso in comodato a un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7.

Al riguarda, bisogna preliminarmente, ricordare che la disciplina dell'IMU, delineata dall'art. 13 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, nonché dagli artt. 8 e 9 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 33, richiama, per quanto riguarda il regime delle esenzioni, l'art. 7 del D.Lgs. n.504 del 1992, fra le quali si riscontra quella di cui alla lett. i), che riguarda la fattispecie in esame. Detta norma, nella sua attuale formulazione – introdotta per effetto dell'art. 91-*bis* del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 – prevede l'esenzione per “*gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comam 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*”.

Si deve ricordare che le disposizioni dell'art. 91- *bis* del D.L. n. 1 del 2012, nel momento in cui intervengono sull'art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 1992, precisano l'ambito applicativo della disposizione in esonero, nel senso delineato dalla giurisprudenza di legittimità¹ che ha costantemente limitato la portata dell'esenzione

¹ *Ex multis*: sentenza della Corte di Cassazione n. 10092 del 13 maggio 2005; n. 10646; del 20 maggio 2005; n. 20776 del 26 ottobre 2005; n. 23703 del 15 novembre 2007; n. 5485; del 29 febbraio 2008 e n. 19731 del 17 settembre 2010.

alla presenza di modalità non commerciali attraverso le quali viene svolta nell'immobile, da parte dell'ente non commerciale, la particolare attività oggetto della norma di esenzione. Il Regolamento 19 novembre 2012, n. 200, contemplato al comma 3 dello stesso art. 91-*bis* è diretto a regolare i casi di utilizzazione mista dell'immobile oggetto dell'esenzione per il quale non è possibile procedere all'accatastamento separato.

Per quanto riguarda l'esatta portata dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992, si deve sottolineare che le tematiche che emergono dai quesiti formulati a tale proposito, sono suscettibili di essere trattate e risolte alla luce delle pronunce della Corte Costituzionale n. 429 del 19 dicembre 2006 e n. 19 del 26 gennaio 2007 che hanno fornito una lettura dell'art.7, comma 1, lett. i), sistematica e coerente con l'ordinamento tributario nonché con il principio di capacità contributiva.

Bisogna premettere che in dette ordinanze la Corte Costituzionale si è pronunciata sulla legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1 lett. c), del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 il quale prevede che, ai fini ICI, i comuni possano *“stabilire che l'esenzione di cui all'art.7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n.504, concernente gli immobili utilizzati da enti non commerciali, si applica soltanto ai fabbricati ed a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore”*. Si deve, comunque, precisare che quest'ultima disposizione non risulta applicabile all'IMU, in quanto detta norma non è espressamente richiamata dall'art. 14, comma 6, del D.Lgs. n. 23 del 2011, che conferma, ai fini dello stesso tributo, la sola potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Tuttavia, tali pronunce sono, comunque, strettamente funzionali alla corretta interpretazione dell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504 del 1992 che, si ribadisce, si applica anche all'IMU.

In particolare, la Corte Costituzionale ha ritenuto che la corretta interpretazione dell'art. 59 del D.Lgs. n. 446 del 1997, non è in linea con le argomentazioni sostenute dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza 30 maggio 2005, n. 11427 con cui quest'ultima ha rimesso alla Corte Costituzionale il giudizio di legittimità relativo al predetto art. 59, laddove la stessa Corte di Cassazione ha sostenuto che l'impianto normativo dell'esenzione in questione *“nel prevedere un regime di generale imponibilità e nello individuare, in deroga, una serie di casi eccettuati, consentiva per questi ultimi, di individuare la ratio nel fatto che l'immobile venisse utilizzato da una categoria di soggetti, aventi specifico titolo sul bene, per lo svolgimento di particolari attività di notevole rilevanza sociale, e, come tali, ritenute meritevoli di trattamento incentivante. Ne derivava che il diritto a godere dell'esenzione era riconosciuto solo ai soggetti indicati dall'art. 87, comma 1, lett. c), del Tuir, quindi con espressa esclusione delle società, e sempre che gli stessi utilizzassero direttamente l'immobile per lo svolgimento delle attività indicate nell'art. 7, comma 1, lett. i), del D.Lgs. n. 504/1992... La sopravvenuta disposizione dell'art. 59, infatti, impone una irragionevole rilettura dell'art.7, comma 1, lett. i), che impinge nei principi di eguaglianza e di capacità contributiva desumibili dagli artt. 3 e 53 della Costituzione, in quanto esonera taluni soggetti dal concorso alla spesa pubblica, prescindendo dalla manifestazione di ricchezza e di capacità economica espressa dal bene posseduto ed avendo riguardo a requisiti soggettivi ed oggettivi, posseduti da terzi, ed in quanto vulnera la riserva di legge, desumibile dall'art. 23, assegnando agli enti locali il potere di stabilire con norme regolamentari presupposti impositivi e casi di esenzione”*.

Si deve evidenziare che, nella stessa ordinanza n. 11427 del 2005, la Corte di Cassazione ha fondato le sue argomentazioni sulla considerazione che si trattava di un immobile dato in locazione e per il quale, quindi, era ritraibile un reddito, situa-

zione di fatto sintomatica di capacità contributiva che non è stata ritenuta idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio. Nella stessa ordinanza si legge, infatti, che *“l'esonero dal generale regime impositivo si rileva manifestamente irragionevole, in quanto viene accordato senza che la situazione di fatto oggetto di tassazione realizzi la diversità di capacità contributiva idonea a giustificare l'attribuzione del beneficio, essendo evidente che la percezione del canone da parte del proprietario, ancora quando alla relativa corresponsione provveda uno dei soggetti indicati nell'art. 87 citato, che nell'immobile condotto in locazione eserciti una delle attività contemplate dall'art. 7, costituisce una inequivoca manifestazione di ricchezza e di capacità economica che giustifica, in base ai richiamati principi costituzionali, un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica”*.

La Corte Costituzionale, avallando l'assunto di partenza, secondo il quale l'immobile per godere dell'esenzione deve essere utilizzato direttamente dal proprietario, ha chiarito che *“la questione risulta proposta sulla base del duplice erroneo presupposto che l'art. 50, comma 1, lettera c), del d. lgs. n. 446 del 1997 introdurrebbe una norma di interpretazione autentica ed imporrebbe, per il passato, una interpretazione dell'art. 7, comma 1, lettera i) del d.lgs. n. 504 del 1992 diversa da quella affermata dalle pronunce della Corte di cassazione richiamate dal rimettente... che tuttavia, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice a quo, detta disposizione – che non si autoqualifica come norma di interpretazione autentica – non è finalizzata né a risolvere un obiettivo dubbio ermeneutico né ad introdurre retroattivamente una nuova disciplina dell'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992; che il citato art. 59, comma 1, lettera c), ha il solo scopo di attribuire ai Comuni, in deroga a quanto previsto all'art. 7, comma 1, lettera i), del d. lgs. n. 504 del 1992, la facoltà di escludere gli enti non commerciali che possiedono terreni agricoli e aree fabbricabili dal novero dei soggetti esenti – e, perciò, di applicare l'ICI anche nei loro confronti -, ferma restando l'esenzione per i fabbricati posseduti dai medesimi enti non commerciali e da essi direttamente utilizzati per lo svolgimento delle attività di cui all'art. 7”*.

Sia la Corte Costituzionale sia la Corte di Cassazione sono, dunque, concordi nell'affermare che l'esenzione in questione si applica solo se l'immobile è posseduto e utilizzato direttamente dallo stesso soggetto individuato dalla legge.

Pertanto, se un ente non commerciale di cui all'art.73, comma 1, lett. c) del TUIR concede un immobile in comodato a un altro ente non commerciale che lo utilizza direttamente per i fini di cui alla lett. i), comma 1, dell'art.7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, si deve, innanzitutto, affermare che è evidente che questo ultimo ente è escluso dal campo di applicazione dell'imposta, in quanto non è soggetto passivo ai fini IMU non vantando sull'immobile alcun diritto reale ai sensi dell'art.9, comma 1, del D.Lgs. n. 23 del 2011.

Al fine di esprimersi riguardo alla spettanza dell'esenzione dal tributo in capo al soggetto passivo IMU, vale a dire l'ente non commerciale concedente, occorre dare rilevanza alle argomentazioni sopra riportate della Corte di Cassazione nella richiamata ordinanza n. 11427 del 2005, nella parte in cui esclude la possibilità di fruire del beneficio in caso di locazione.

Tali argomentazioni rappresentano il punto di partenza per arrivare al corretto inquadramento del caso prospettato nei quesiti, dal momento che l'ente che ha concesso gratuitamente l'immobile, non ritrae comunque alcun reddito a tale concessione gratuita e, nel caso in cui avesse utilizzato direttamente l'immobile per lo svolgimento di una delle attività meritevoli, avrebbe beneficiato dell'esenzione. Questa considerazione appare coerente con i principi ricavabili dalle citate pronunce sia della

Corte Costituzionale sia della Corte di Cassazione proprio perché la concessione in comodato, che è un contratto essenzialmente gratuito, non costituisce, chiaramente, una manifestazione di ricchezza e di capacità economica che avrebbe, al contrario, giustificato un concreto apporto contributivo alla spesa pubblica e, quindi, l'imposizione ai fini IMU.

Alla luce delle suesposte valutazioni, si può concludere che, nella particolare ipotesi in cui l'immobile posseduto da un ente commerciale venga concesso in comodato a un altro ente non commerciale per lo svolgimento di una delle attività meritevoli di cui al comma 1, lett. i), dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504 del 1992, possa trovare applicazione l'esenzione in oggetto.

Ovviamente, rientra in tale ipotesi anche quella più particolare in cui l'immobile è concesso in comodato ad un altro ente non commerciale appartenente alla stessa struttura dell'ente concedente, per lo svolgimento di un'attività meritevole ai sensi del citato art. 7, comma 1, lett. i) del D.Lgs. n. 504 del 1992.

Si deve, infine, precisare che l'utilizzatore deve fornire all'ente non commerciale che gli ha concesso l'immobile in comodato tutti gli elementi necessari per consentirgli l'esatto adempimento degli obblighi tributari sia di carattere formale sia sostanziale.

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.

Diritto e religioni

PARTE III

Lecture

Federico Martino, *Il volo notturno delle streghe. Il Sabba della modernità*, La Città del Sole, Napoli, 2011, pp. 265.

Nel basso Medioevo spagnolo cristiani, ebrei e musulmani avevano tutti proprie giurisdizioni e tribunali che giudicavano anche reati penali. Nessuna questione quindi sorge a proposito delle competenze del Tribunale dell'inquisizione, specie per reati, come quello di stregoneria, assimilati alla magia, all'eresia e alle questioni di fede. Il problema era di vedere in che modo si giungesse alla verità prima processuale e poi materiale, anche perché la confessione estorta attraverso tortura non costituiva certo un modello. Il prevalere degli aspetti inquisitori su quelli accusatori, che condiziona ancor oggi il nostro sistema processuale penale, un misto di accusatorio ed inquisitorio, costituisce un altro aspetto discutibile della realtà che andiamo ad esaminare. E così i rapporti tra le inquisizioni spagnola, francese, italiana, etc., o la ripartizione di competenze tra gli stessi tribunali e quelli episcopali. Questa è materia certamente giuridica ed è singolare che non i giuristi ma i teologi abbiano alla lunga vinto questa battaglia, sottolineando il fatto che il problema era prevalentemente politico, di riaffermazione da parte della Chiesa di una propria esclusiva competenza su questioni che in senso lato riguardavano la fede.

Ciò pone dei preliminari problemi, non solo quello dell'equiparazione della stregoneria all'eresia ma dei rapporti tra teologia e diritto e sul fatto che il diritto canonico finisse così per prevalere sul diritto comune. Martino prende le mosse dalla difesa di Agrippa di una presunta strega a Voipj, conclusasi con una sentenza di assoluzione e la condanna degli accusatori temerari, del 1519. Non era l'unico episodio. In precedenza Martino ricorda altri processi conclusi con condanne, nel 1456, nel 1481 ed altri ancora, per cui il successo di Agrippa era particolarmente significativo. La sua difesa si basava su "macroscopiche violazioni della procedura" e delle regole del processo accusatorio, sulla negazione della virtù salvifica del battesimo, ma soprattutto sulla violazione del capitolo del decreto C.26.q.5.c.11 che dichiarava infedele e peggiore dei pagani chi credeva nei poteri delle streghe. Agrippa interviene anche in una disputa sui mariti di sant'Anna, madre della Madonna, per cui è del tutto evidente che alla fine degli anni Ottanta del Quattrocento si era invertita una secolare tendenza, che aveva caratterizzato il periodo medievale, che riteneva la stregoneria un'illusoria superstizione, dando il via a una sistematica e generalizzata repressione.

Nel 312/13 Costantino aveva ammesso il ricorso alla magia nonostante avesse concesso la libertà religiosa. Nel 643 Rotari vietava l'uccisione delle streghe. Nel 775/90 Carlo Magno prevedeva la pena di morte per coloro che mandavano al rogo le streghe accusate di antropofagia. E così il vescovo Agobardo, l'abate Rabano Mauro arcivescovo di Maganza, e tutta una precettistica giuridica che va da

Reginone di Prüm a Burcardo di Worms. Martino analizza il canone del Decreto di Graziano sopra ricordato, le Decretali e le *Clementinae*, il *Liber Sextus* di Bonifacio VIII, ove si ribadiva la necessità di separare la giurisdizione secolare da quella vescovile. Passa poi a un esame del pensiero dei teologi, quelli aristotelici, per i quali era fondamentale un equilibrio tra razionalità e fede, tra uomo e natura, e le posizioni di Tommaso d'Aquino che si attestava sul c. *Episcopi* escludendo la possibilità del volo notturno delle streghe, sottolineando che i miracoli spettavano solo a Dio e che la possibilità del diavolo di operare malefici doveva trattarsi in questo ambito. Martino ricorda anche la critica di Avicenna sulla possibilità del malocchio e quella di Astesano di Asti sul ricorso a pratiche magiche per recuperare la salute che considerava peccaminoso.

Nonostante ciò i Sabba diventano realtà. Nel 1326/27 veniva emanata la bolla *Super illius specula* che denunciava il patto demoniaco. Chi praticava le arti magiche veniva scomunicato e si applicavano le stesse pene previste per gli eretici, compresa la confisca dei beni. Ciò stabiliva una sostanziale equiparazione tra magia, stregoneria ed eresia, per cui le pene stabilite per gli eretici erano comminate anche ai maghi e alle streghe. Nota Martino come le *Extravagantes communes* non avessero recepito questa bolla che invece aveva influenzato un *Consilium* di Oldrado da Ponte che si poneva il problema se fosse possibile equiparare magia ed eresia e quello della valutazione delle prove a carico. Agostino aveva definito eretico chi formulava false idee in materia religiosa, ma Oldrado sostiene che ciò non ha nulla a che vedere con il reato di eresia e nega il fondamento delle testimonianze presentate dagli inquisitori. La stessa posizione presa dal maggiore canonista del Trecento, Giovanni d'Andrea, per il quale non era possibile usare categorie teologiche in campo giuridico e si attestava sulle posizioni di Oldrado. Analogamente Alberico da Rosciate che sindacava il comportamento degli inquisitori che dichiaravano eretici anche coloro che non lo erano e ampliavano illegittimamente la loro giurisdizione.

Nel 1443 Mariano Socini interviene nel tentativo di ampliare la definizione di *sortilegium* e la competenza dei giudici delle Corti ecclesiastiche. Ricordava che il suo maestro, Nicolò de' Tedeschi, aveva insegnato che il crimine non era esclusivamente ecclesiastico, in quanto previsto anche dalla normativa civile, e che quindi le due giurisdizioni erano concorrenti e prevaleva quella davanti alla quale il procedimento aveva avuto inizio. Per il *Panormitanus* doveva escludersi la possibilità di un intervento dell'inquisizione nei casi di *sortilegium* in cui non vi fosse adorazione idolatrata del diavolo. Socini, su tali basi distingue il foro penitenziale dal foro contenzioso, il primo spettante alla Chiesa il secondo al foro secolare. Era comunque chiaro che se si voleva procedere contro le streghe si dovesse svuotare di contenuto il c. *Episcopi*.

Anche per il più famoso degli inquisitori, il cardinale Juan de Torquemada, il volo notturno delle streghe non era configurabile. Lo era invece per Ambrogio da Vignate e per altri rappresentanti ecclesiastici che ritenevano possibile un intervento del diavolo nel mondo naturale e umano. Comunque anche l'illusione demoniaca non poteva essere equiparata all'eresia.

La caccia alle streghe si diffonde soprattutto in Francia. Martino analizza le posizioni di Jean Vineti, di Nicolas Jacquier, di Pierre Mamoris e di Martino di Arles, tendenti a svuotare il contenuto del c. *Episcopi*. Nota Martino come: "nella seconda metà del sec. XV, nel pensiero di uomini di Chiesa e gente comune, prevaleva l'idea della piena realtà della stregoneria vista come patto diabolico e pienamente equiparata all'eresia". Innocenzo VIII si decide così ad emanare, il 5 dicembre 1484, la bolla *Summis desiderantes affectibus*, andando incontro alle richieste dei domenicani

ed equiparando le streghe agli eretici. Un intervento certamente su cui si baserà la repressione negli anni seguenti.

I giuristi avevano fatto ampio uso della logica aristotelica e del tomismo ma con l'avvento dell'Umanesimo e del Rinascimento non era più Aristotele il punto di riferimento ma Platone. Marsilio Ficino sottolineava l'importanza dell'amore che sottintendeva la convergenza del tutto nell'Uno in un rapporto armonico. L'amore era *anima mundi* e *anima coeli*. Veniva posta in discussione l'astrologia che costituiva l'arte essenziale della magia naturale. A Marsilio erano noti i trattati di demonologia, così come a Giovanni Tritemio che ricordava tutta una serie di opere contrarie alla fede provenienti da ambigue forze soprannaturali. Tritemio riteneva di poter dominare la natura servendosi di entità soprannaturali. Era questi il maestro di Agrippa secondo il quale le streghe, concedendosi anima e corpo al diavolo, ottenevano poteri spaventosi: quindi per lui esistevano sia le streghe che i diavoli che dovevano essere estirpati. Erano le posizioni degli inquisitori Bernardo Rategno da Como, per il quale il c. *Episcopi* non riguardava le streghe moderne, che riaffermava la competenza inquisitoria nei loro confronti, e di Giovan Francesco Pico della Mirandola, nipote del più famoso, che riaffermava la frattura tra antica e moderna scuola delle streghe e la piena realtà dei poteri diabolici. Anche il medico lionese Champier, pur ammettendo che le confessioni relative al Sabba erano piene di falsità, riteneva che la magia andasse combattuta con la fede e la preghiera. Il frate scotista Samuele de Cassinis riteneva la predicazione di Savonarola come ispirata da Satana, anche se ammetteva che il volo notturno sarebbe stato un miracolo per cui ribadiva il fondamento del c. *Episcopi*. Sul valore del canone stranamente sono d'accordo alcuni teologi come Battista de Salis, Angelo Carletti e Giovanni Cagnazzo.

Spetta a un giurista poco conosciuto, il Ponzinibio, intervenire contro la persecuzione delle streghe e la difesa del diritto comune. Egli si chiedeva se in materia di fede fosse possibile usare testi canonistici e civilistici piuttosto che interpretare le Scritture e lasciare il compito ai teologi, i quali asserivano di essere gli unici legittimati ad interpretare le Scritture per cui il *princeps* non poteva intervenire in materie di fede e i diritti civile e canonico non potevano essere definiti scienze. A suo avviso, invece, la natura scientifica del diritto era indiscutibile e il *Liber Sextus* ordinava agli inquisitori di farsi assistere dai giuristi nel processo. La giurisprudenza era scienza speculativa e l'attività interpretativa dei giuristi era fondamentale, non poteva discostarsi dall'*aequitas*. Il fatto poi che a differenza dello *ius naturale*, dello *ius gentium* e dello *ius divinum*, il diritto civile potesse essere modificato, non era contrario alla sua scientificità. Ponzinibio attribuiva particolare significato al c. *Episcopi*, riteneva impossibile il volo notturno e prive di fondamento le confessioni assunte dagli inquisitori che avrebbero dovuto invece attenersi al Decreto per cui la soluzione giuridica era in ogni modo possibile.

Sulla questione interveniva un ben più noto giurista, Andrea Alciato, secondo il quale l'inquisizione poteva intervenire per l'oltraggio alla croce, l'abiura di Cristo, e l'omicidio dei bambini o per fatti inspiegabili, ma riaffermava l'autorità del c. *Episcopi* e le posizioni dei giuristi rispetto a quelle dei teologi. Per Alciato competente era il giudice laico, non solo ma a questi spettava effettuare un'autonoma analisi della sentenza inquisitoriale così come aveva insegnato il *Panormitanus*. Non si poteva dare attuazione alla sentenza inquisitoriale perché non v'era reato di eresia per cui il tribunale era incompetente né, sempre secondo il *Panormitanus*, Dio poteva volere l'esecuzione di una condanna ingiusta.

La reazione a queste posizioni fu particolarmente violenta. Bartolomeo Spina rite-

neva i giuristi persecutori degli inquisitori, il cui lavoro non doveva essere ostacolato, e ribadiva il primato della teologia per cui la stregoneria era equiparata all'eresia e di competenza dei teologi e non dei giuristi. Gli inquisitori erano liberi di muoversi come volessero e a loro spettava il monopolio della verità. Martino ricorda opportunamente le diatribe tra giuristi e medici e il primato della volontà sull'intelletto, che faceva libero l'uomo, con riferimento alle posizioni di Coluccio Salutati, di Giovanni Dominici, di Lorenzo Valla e di Poggio Bracciolini. Nota bene Martino che la svalutazione delle giurisprudenza apriva la strada al primato della teologia per cui bisognava recuperare la dimensione etica del diritto. La scienza giuridica si ricollegava direttamente alla filosofia per cui la teologia dipendeva dalla scienza delle leggi, secondo Alciato, e teologia e diritto condividevano lo scopo di costituire un deterrente avendo un fine comune per cui i giuristi erano i veri teologi. In questa difesa delle posizioni giuridiche interviene anche Claude Chansonnette il quale ricorda che il diritto è essenziale per l'organizzazione della società e che lo *ius proprium* richiedeva la conoscenza dello *ius commune*. Non v'era alcuna contrapposizione tra gli studi giuridici e le *humanae litterae*. I teologi perseguivano una giustizia assoluta fondata sui precetti del Vangelo e di S. Paolo, ma così si impediva la configurazione di un nuovo mondo. I teologi scolastici, rivendicando la supremazia di un consolidato sistema dottrinale, piegavano le norme al potere legittimato da Dio. Secondo lo Chansonnette, abbandonare lo *ius civile* avrebbe rotto il legame tra gli uomini, quanto al Vangelo e agli insegnamenti di S. Paolo dovevano essere rettamente compresi. Bisognava, pertanto, perseguire in giudizio quanti sovvertivano la convivenza umana e danneggiavano i fratelli e difendersi, perché le regole degli uomini devono lasciare il posto alla legge di Dio. Posizione, questa, ripresa anche da un riformato come Carlostadio che si allontanava dalle posizioni di Lutero. Al di là di questo i giuristi non avevano trovato altri difensori. Bartolomeo Spina ha quindi un facile compito nel confermare l'esistenza delle streghe e la legittimità della loro persecuzione. Il c. *Episcopi* era superato dalle bolle di Innocenzo VIII, Giulio II e di Adriano VI, e poco importava se i loro testi erano rimasti fuori dal *Corpus Iuris Canonici*. Spina confermava che solo i teologi erano competenti in questo settore e diceva che Dio consentiva l'opera dei diavoli e delle streghe come punizione della colpa degli uomini.

Ai giuristi, nota Martino, non resta che arrendersi. Martino ricorda gli interventi del Pomponazzi, riferendosi alle posizioni aristoteliche e platoniche. Nel 1507 Adriano Castellesi poteva così dire che la Scrittura fosse l'unica fonte di ogni sapere. Giovan Francesco Pico della Mirandola attaccava la metafisica aristotelico-tomistica e riaffermava il principio che l'uomo può comprendere la verità solo con l'aiuto della divina grazia e non della ragione. Erano posizioni scettiche sulle quali si attestava anche in un nuovo lavoro l'Agrippa, per cui non restava che il totale abbandono al Vangelo. Agrippa moriva nel 1535 e qui si chiude il lavoro di Martino. Resta singolare il fatto che come Calvino anche Lutero non sindachi né l'inquisizione né la lotta alle streghe. Eredi di Agrippa sono Johann Wier e Reginald Scot. Il diavolo arriva così sulle scene. Singolari anche le posizioni di Bacone e di Bodin, che si attestava su posizioni teologiche in favore della stregoneria, dell'esistenza delle streghe e del demonio. In Francia e Germania erano i tribunali laici a sterminare le streghe. La storiografia successiva, quella opportunamente richiamata da Martino, sottolinea come il pericolo che il fenomeno si riproduca in modo certamente diverso non è da escludersi.

Su questioni come queste è facile chiedersi come siano potute avvenire. L'errore più facile è quello di riguardare una realtà del passato partendo da una posizione attuale. È più probabile che si tratti di ragioni storico-politiche, di riaffermazioni

della potestà di giurisdizione della Chiesa e di rapporti difficili con lo Stato che in epoca moderna andava man mano configurandosi. Certo è strano che ciò non sia avvenuto in precedenza, quando il potere della Chiesa era ancora maggiore e che si sia sviluppato anche in capo all'Umanesimo e al Rinascimento. Tutto ciò l'ottimo libro di Martino lo evidenzia pienamente anche per le osservazioni di ampio respiro da lui fatte in sede introduttiva e conclusiva.

Mario Tedeschi