



# diritto & religioni

**Semestrale**  
**Anno II - n. 2-2007**  
**luglio-dicembre**

ISSN 1970-5301

**4**



**LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE**

**Diritto e Religioni**  
Semestrale  
Anno II - n. 2-2007  
**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, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, S. Ferlito, M. C. Folliero, G. Fubini, 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, 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. Pandolfi  
A. Bettetini, G. Lo Castro,  
G. Fubini, A. Vincenzo  
S. Ferlito, L. Musselli,  
A. Autiero, G. J. Kaczyński,  
R. Balbi, O. Condorelli

**Parte II**

SETTORI

*Giurisprudenza e legislazione amministrativa*  
*Giurisprudenza e legislazione canonica*  
*Giurisprudenza e legislazione civile*  
*Giurisprudenza e legislazione costituzionale*  
*Giurisprudenza e legislazione internazionale*  
*Giurisprudenza e legislazione penale*  
*Giurisprudenza e legislazione tributaria*  
*Diritto ecclesiastico e professioni legali*

RESPONSABILI

G. Bianco  
P. Stefanì  
A. Fuccillo  
F. De Gregorio  
G. Carobene  
G. Schiano  
A. Guarino  
F. De Gregorio, A. Fuccillo

**Parte III**

SETTORI

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

RESPONSABILI

P. Lo Iacono, A. Vincenzo

## Corte Costituzionale, ordinanza 26 gennaio 2007, n. 19

**Imposta comunale sugli immobili (Ici) - Immobili destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, sportive, di religione e di culto - Esenzione ex art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992 - Facoltà per i Comuni, ex art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, della facoltà di stabilire che l'esenzione spetti alla sola condizione che detti immobili, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore - Ritenuta violazione dei principi di ragionevolezza, di riserva di legge in materia di prestazioni patrimoniali imposte e di capacità contributiva, nonché prospettato vizio di eccesso di delega - Questioni identiche ad altra già dichiarata manifestamente infondata - Manifesta infondatezza**

*È manifestamente infondata, in relazione agli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 Cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma primo, lettera c), del d.lgs. n. 446/1997 in relazione all'art. 7, comma primo, lettera i), del d.lgs. n. 504/1992, poiché, contrariamente a quanto prospettato nell'ordinanza di rinvio, non è stata introdotta una norma di interpretazione autentica né avrebbe imposto per il passato una interpretazione "orientata" dell'art. 7, comma 1, del d.lgs. 504/1992, diversa da quella per la quale "l'esenzione Ici spetta ai fabbricati a condizione che gli stessi oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore".*

La Corte Costituzionale ha pronunciato la seguente

### ORDINANZA

nei giudizi di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), in relazione all'art. 7 comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1991, n. 421), promossi con due ordinanze del 30 maggio 2005 dalla Corte di cassazione sui ricorsi promossi dal Comune di Sassuolo contro l'Immobiliare Sportiva Sassolese s.p.a., iscritte ai nn. 282 e 283 del registro ordinanze 2006 e pubblicate nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica n. 36, prima serie speciale, dell'anno 2006.

*Visti* gli atti di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;  
*udito* nella camera di consiglio del 10 gennaio 2007 il Giudice relatore Franco Gallo.

Ritenuto che la Corte di cassazione, nel corso di due giudizi riguardanti altrettanti avvisi di rettifica della dichiarazione resa ai fini dell'ICI per gli anni 1995 e 1996, emessi dal Comune di Sassuolo per due unità immobiliari di proprietà di una società per azioni, ha sollevato, con due ordinanze di identico contenuto, depositate il 30 maggio 2005, questione di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), in relazione all'art. 7 comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1991, n. 421), per violazione degli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione;

che il giudice *a quo* premette che: a) gli immobili oggetto dell'avviso di rettifica erano stati concessi in locazione dalla società per azioni proprietaria a un ente non commerciale (nella specie, un'associazione sportiva) e dallo stesso utilizzati; b) la locatrice non aveva corrisposto l'ICI, ritenendo sussistenti i presupposti cui il citato art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992 subordina l'esenzione da tale imposta;

che, osserva il rimettente, ai sensi dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 504 del 1992 (nel testo applicabile *ratione temporis* nel giudizio principale), soggetti passivi dell'imposta sono il «proprietario di immobili di cui al comma 2 dell'art. 1, ovvero il titolare del diritto di usufrutto, uso o abitazione sugli stessi», e, in base al richiamato art. 1, comma 2, «presupposto dell'imposta è il possesso di fabbricati, di aree fabbricabili e di terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa»;

che, prosegue la Corte rimettente, ai sensi dell'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992, sono esenti dall'ICI «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni» (enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali), «destinati esclusivamente allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222»;

che, secondo il giudice *a quo*, alla stregua di tale normativa – e come affermato in precedenti pronunce dalla stessa Corte di cassazione –, l'esenzione è prevista solo a favore degli enti non commerciali di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, a condizione che essi utilizzino direttamente l'immobile per lo svolgimento delle menzionate attività;

che, in tale contesto, è intervenuto il censurato art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, il quale prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 1998, i Comuni possono stabilire che la suddetta esenzione «si applica soltanto ai fabbricati e a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore»;

che, ad avviso del giudice *a quo*, questa disposizione impone di interpretare la norma di agevolazione, nel senso che l'esenzione spetta al soggetto passivo dell'imposta alla sola condizione che l'immobile sia direttamente utilizzato da un ente non commerciale per lo svolgimento delle attività previste dall'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992;

che la “rilettura” di quest’ultima disposizione, imposta dall’art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, sarebbe tuttavia irragionevole e, perciò, costituzionalmente illegittima in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., in quanto l’esenzione, nel caso di locazione di immobile, verrebbe riconosciuta anche a soggetti passivi dell’imposta che non solo non svolgono direttamente le attività dalla norma ritenute meritevoli di agevolazione, ma percepiscono anche un canone dal conduttore e così manifestano una specifica capacità economica;

che sarebbe, inoltre, violato l’art. 23 Cost., in quanto il potere di restringere o ampliare la portata delle esenzioni dall’imposta, riconosciuto ai Comuni dal citato art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, non rispetterebbe la riserva di legge in materia di prestazioni imposte;

che risulterebbero violati anche gli artt. 76 e 77 Cost., per eccesso di delega, perché con l’art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il Governo era stato delegato a semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti nonché a regolamentare le fonti delle entrate locali, per quanto attiene alle fattispecie imponibili e ai soggetti passivi, ma non anche a dettare deroghe all’applicazione dell’ICI;

che, in entrambi i giudizi, è intervenuto il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall’Avvocatura generale dello Stato, il quale ha chiesto che la questione sia dichiarata inammissibile o infondata;

che la difesa erariale, nel richiamare le difese svolte in altro giudizio avente ad oggetto la medesima questione (R.O. n. 556 del 2005), nega, in particolare, la natura interpretativa e l’efficacia retroattiva della norma censurata, perché questa si limiterebbe a consentire agli enti locali di applicare l’esenzione, per il futuro, ai soli fabbricati e, per il resto, a confermare la condizione, già richiesta dal diritto vivente, che i fabbricati stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall’ente non commerciale utilizzatore.

*Considerato* che, con due ordinanze di identico contenuto, la Corte di cassazione dubita, in riferimento agli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione, della legittimità dell’art. 59, comma 1, lettera c), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell’imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell’Irpef e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), in relazione all’art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell’articolo 4 della legge 23 ottobre 1991, n. 421);

che, ad avviso del giudice *a quo*, il dubbio di legittimità deriva dal fatto che il censurato art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, nel prevedere la facoltà per i Comuni di stabilire che l’esenzione di cui all’art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992 «si applica soltanto ai fabbricati e a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall’ente non commerciale utilizzatore», imporrebbe di mutare l’interpretazione precedentemente data dalla stessa Corte di cassazione al citato art. 7, secondo la quale l’esenzione spetta solo se il soggetto passivo di imposta abbia natura non commerciale e utilizzi direttamente l’immobile in una delle attività previste dal medesimo articolo (attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché attività di cui all’art. 16, lettera a, della legge 20 maggio 1985, n. 222);

che infatti, secondo la Corte rimettente, tale interpretazione restrittiva sarebbe impedita dall’art. 59, comma 1, lettera c), del d.lgs. n. 446 del 1997, il quale avrebbe

natura di interpretazione autentica della suddetta disposizione agevolativa e, quindi, imporrebbe di intendere quest'ultima nel senso che, per i periodi di imposta anteriori all'entrata in vigore della norma interpretativa, l'esenzione spetta al soggetto passivo dell'ICI alla sola condizione che l'immobile sia direttamente utilizzato da un ente non commerciale per lo svolgimento delle attività di cui al citato art. 7 e, pertanto, anche nel caso in cui – come nella specie – il soggetto passivo dell'imposta (sia esso un ente commerciale o no) abbia locato l'immobile ad un ente non commerciale per lo svolgimento di dette attività;

che, sempre secondo il giudice *a quo*, l'art. 7, comma 1, lettera *i*), del d.lgs. n. 504 del 1992, così autenticamente interpretato dal sopravvenuto art. 59, comma 1, lettera *c*), del d.lgs. n. 446 del 1997, violerebbe gli artt. 3 e 53 Cost., perché, nel caso di locazione del bene, l'esenzione dall'ICI viene attribuita al proprietario dell'immobile sulla base di requisiti che egli non possiede, in quanto non solo non espleta direttamente una delle attività ritenute meritorie dalla norma di esenzione, ma percepisce anche un canone dal conduttore e così manifesta una specifica capacità contributiva;

che inoltre l'art. 59, comma 1, lettera *c*), attribuendo ai Comuni il potere «di restringere o ampliare la portata delle esenzioni dall'imposta», violerebbe la riserva di legge in materia di prestazioni imposte prevista dall'art. 23 Cost., nonché gli artt. 76 e 77 Cost., per eccesso di delega, perché con l'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il Governo era stato delegato a semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti nonché a regolamentare le fonti delle entrate locali, per quanto attiene alle fattispecie imponibili e ai soggetti passivi, ma non anche a dettare deroghe all'applicazione dell'ICI;

che deve essere preliminarmente disposta la riunione dei giudizi, aventi ad oggetto la medesima questione;

che identica questione sollevata dalla Corte di cassazione è già stata dichiarata manifestamente infondata da questa Corte con ordinanza n. 429 del 2006;

che con tale pronuncia è stata affermata la erroneità del duplice presupposto interpretativo dal quale muoveva il giudice rimettente, e cioè che l'art. 59, comma 1, lettera *c*), del d.lgs. n. 446 del 1997 avrebbe introdotto una norma di interpretazione autentica e che detta norma avrebbe imposto, per il passato, una interpretazione dell'art. 7, comma 1, lettera *i*), del d.lgs. n. 504 del 1992 diversa da quella adottata dalla Corte di cassazione (Cass. n. 18549 del 2003; n. 4645 del 2005);

che infatti, come rilevato nella citata ordinanza di questa Corte, l'art. 59, comma 1, lettera *c*), del d.lgs. n. 446 del 1997, prevedendo che l'esenzione dall'ICI spetta per i fabbricati a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore, attribuisce all'art. 7, comma 1, lettera *i*), del d.lgs. n. 504 del 1992 lo stesso significato riconosciuto dalla richiamata giurisprudenza della Corte di cassazione e, quindi, non innova la disciplina dei requisiti soggettivi dell'esenzione;

che, non risultando prospettate censure ulteriori rispetto a quelle già esaminate nella citata ordinanza, le questioni devono essere dichiarate manifestamente infondate.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87 e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

P.Q.M.

La Corte Costituzionale

riuniti i giudizi

*dichiara* la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 59, comma 1, lettera *c*), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446 (Istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, revisione degli scaglioni, delle aliquote e delle detrazioni dell'IRPEF e istituzione di una addizionale regionale a tale imposta, nonché riordino della disciplina dei tributi locali), in relazione all'art. 7, comma 1, lettera *i*), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504 (Riordino della finanza degli enti territoriali, a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1991, n. 421), sollevate dalla Corte di cassazione, in riferimento agli artt. 3, 23, 53, 76 e 77 della Costituzione, con le ordinanze indicate in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 10 gennaio 2007.

## Ancora in materia di esenzione dall'Ici: gli immobili “utilizzati” dagli enti non profit

ANTONIO GUARINO

L'Ici continua a essere croce e delizia del diritto ecclesiastico tributario, soprattutto negli ultimi tempi. Le numerose incertezze interpretative, che hanno accompagnato finora l'applicazione della relativa disciplina, sono in qualche modo ricollegabili alla novità tipologica dell'imposta nel panorama tributario italiano. Infatti, mentre nella tradizione rientrano numerose forme di imposizione patrimoniale su flussi<sup>1</sup>, l'Ici, attualmente, costituisce l'unico caso di imposizione patrimoniale ordinaria su fondi<sup>2</sup>. Oltretutto, la sua stessa configurazione come imposta patrimoniale dà luogo a qualche dubbio, poiché essa sembra più coerentemente classificabile come imposta sul reddito commisurata al valore patrimoniale<sup>3</sup>.

Anche il sistema delle agevolazioni in materia di Ici presenta delle fattispecie peculiari e inedite, che, perciò, non possono essere interpretate alla luce di una consolidata prassi giurisprudenziale.

La fattispecie che ha suscitato maggiori contrasti ermeneutici è sicuramente quella introdotta dall'art. 7, comma primo, lettera i, del d. lgs. n. 504 del 30 dicembre 1992, il quale stabilisce l'esenzione per gli immobili “utilizzati” dagli enti non commerciali, “*destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'art. 16, lettera a, della L. 20 maggio 1985, n. 222*”.

La citata statuizione è stata, negli ultimi due anni, al centro di numerose polemiche, che hanno coinvolto sia le aule parlamentari sia i mezzi di informazione di massa. Oggetto di disputa è stata la determinazione del requisito dell'esclusività della destinazione, richiesto dalla disposizione, ai fini del godimento dell'agevolazione. Infatti, l'esercizio in forma commerciale di attività con le finalizzazioni *non profit* previste dalla norma aveva generato, fin dai primi anni della sua applicazione, controversie con esiti ondivaghi circa la fruibilità o meno della disposizione tributaria di favore, anche se la giurisprudenza gradualmente aveva assunto una posizione tendenzialmente

---

<sup>1</sup> Si tratta sostanzialmente della tassazione sui trasferimenti: le imposte di registro, ipotecarie, catastali, sulle successioni e donazioni, e, fino a vari anni or sono, l'Invim cosiddetta “ordinaria”. In relazione alla distinzione tra imposte patrimoniali su flussi o su fondi, cfr. EZIO LANCELLOTTI, *Patrimonio (imposizione sul)*, in *Enc. giur.*, XXII, Roma, 1990, che la riprende da SERGIO STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, ed. CEDAM, 1976, p. 287 ss.

<sup>2</sup> Prima dell'Ici, l'unica forma ordinaria di imposizione patrimoniale su fondi era la cosiddetta “Invim decennale”.

<sup>3</sup> Se poi si considera che, per lo più, la base imponibile dell'Ici è ottenuta attraverso l'applicazione di determinati coefficienti di rivalutazione alla rendita catastale, ben si comprende che la commisurazione dell'imposta al valore patrimoniale, nel caso dell'Ici, serve solo a nascondere una gravosissima forma di imposizione sul reddito!



restrittiva in materia, reputando che la forma commerciale dell'esercizio di un'attività facesse comunque venir meno l'esclusività della destinazione *non profit*<sup>4</sup>.

Il dibattito si era infiammato quando il Governo "Berlusconi" emanò il D.L. 17 agosto 2005, n. 163, in materia di infrastrutture, che all'art. 6 disponeva: "L'esenzione prevista dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e successive modificazioni, si intende applicabile anche nei casi di immobili utilizzati per le attività di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura di cui all'art. 16, primo comma, lettera b), della legge 20 maggio 1985, n. 222, pur svolte in forma commerciale se connesse a finalità di religione o di culto".

Le polemiche, che seguirono a questa iniziativa governativa, indussero il Governo a cancellare la disposizione in questione dal provvedimento sulle infrastrutture e a ripresentarla, con una nuova formulazione, che ha dato luogo all'art. 7, comma 2 *bis*, del D.L. 30 settembre 2005, così come modificato in sede di conversione dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, che statuisce: "L'esenzione disposta dall'art. 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera a prescindere dalla natura eventualmente commerciale delle stesse"<sup>5</sup>.

La *querelle* sembrava sopita, e, invece, il Governo "Prodi" ha ritenuto di dover intervenire ulteriormente con un provvedimento, che non si capisce bene se sia una norma interpretativa o una modifica della disciplina<sup>6</sup>. Si tratta del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, convertito in legge n. 248 del 4 agosto 2006, il quale, all'art. 39, sotto il titolo "modifica della disciplina di esenzione dell'Ici", introduce una norma dal sapore interpretativo, che statuisce: "All'articolo 7 del decreto-legge 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, il comma 2-bis è sostituito dal seguente: 2-bis. L'esenzione disposta dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, si intende applicabile alle attività indicate nella medesima lettera che non abbiano esclusivamente natura commerciale".

Questo susseguirsi convulso di interventi legislativi produce un esito inverso rispetto a quello prefissato, poiché finisce per suscitare più dubbi di quanti ne intendeva risolvere, cosicché è lecito pronosticare che la ricorrenza del requisito dell'"esclusività della destinazione", ai fini agevolativi fiscali, sarà fonte di ulteriori controversie.

In questo contesto giungono le sentenze costituzionali in epigrafe, le quali si occupano, invece, della determinazione del requisito soggettivo per fruire dell'agevolazione *de qua*. Le incertezze al riguardo scaturiscono dal tenore della disposizione agevolativa, la quale si riferisce agli immobili "utilizzati" dagli enti non commerciali per le loro finalità istituzionali, con il conseguente dubbio se l'esenzione riguardi solo gli enti che oltre ad "utilizzare" gli immobili ne siano anche possessori, o se, invece,

<sup>4</sup> Cfr. Cass. civ., Sez. V, 5 marzo 2004, n. 4573, in *ex Lege*, 2004, p. 76 ss. Nello stesso senso, Cass. civ., Sez. V, 4 dicembre 2003, n. 18459, 8 marzo 2004, n. 4654 e 26 ottobre 2005, n. 20776.

<sup>5</sup> Sulle problematiche connesse a questo recente intervento legislativo di carattere interpretativo, cfr. ANTONIO GUARINO, *L'Ici e gli immobili "religiosi"*, in questa *Rivista*, 2006, p. 283 ss.

<sup>6</sup> È evidente la contraddizione tra l'intitolazione dell'articolo (*Modifica della disciplina...*), che attesterebbe la funzione innovativa dello stesso, e il tenore letterale della disposizione (*L'esenzione ... si intende applicabile...*), che sarebbe indice della sua natura interpretativa. Peraltro, nella novella, si presenta incongruo il riferimento alle attività per il riconoscimento dell'esenzione, atteso che l'imposta *de qua* grava sugli immobili, per i quali, ai fini fiscali, più correttamente, assume rilievo centrale la destinazione.

ne possano godere anche soggetti diversi, che siano possessori di beni utilizzati da enti *non profit* per i loro scopi.

La soluzione della questione in un senso o nell'altro è rilevante perché finisce per coinvolgere anche principi di diritto tributario di portata generale. Infatti, se, in ossequio alla lettera della disposizione, si dovesse propendere per la tesi, secondo la quale l'esenzione dall'Ici spetterebbe anche al possessore, non utilizzatore diretto dell'immobile, e che, per ipotesi, tragga anche un reddito dall'immobile, l'agevolazione avrebbe effetti ampiamente innovativi. L'interpretazione prospettata sgancerebbe l'agevolazione dagli elementi reddituali o patrimoniali, per valorizzare marcatamente la finalità di promozione delle attività istituzionali, svolte dall'ente *non profit*.

Quest'ultimo orientamento, negli anni immediatamente successivi all'istituzione dell'Ici, non era stato seguito dalla giurisprudenza<sup>7</sup>. Sulle stesse posizioni si attestava anche se in maniera più sfumata, l'amministrazione finanziaria<sup>8</sup>, la quale, tuttavia, in un caso particolare, aveva lasciato margini di interpretazione in senso opposto<sup>9</sup>.

Sulla materia il legislatore interviene col d.lgs. n. 446 del 15 dicembre 1997, il quale all'art. 59, comma primo, lettera c, attribuisce ai comuni la potestà regolamentare di "*stabilire che l'esenzione di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, concernente gli immobili utilizzati dagli 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*".

L'interpretazione letterale della norma conduce a riconoscere ai comuni una duplice possibilità di restrizione dell'esenzione fiscale, poiché ne potrebbero essere esclusi i terreni e, tra i fabbricati, quelli in cui il possessore dell'immobile non ne sia anche l'utilizzatore. Ne deriverebbe anche un effetto di interpretazione autentica della disposizione agevolativa del 1992, poiché risulta evidente che, in assenza di uno specifico intervento regolamentare di tipo restrittivo da parte del comune, non è necessario, ai fini del godimento dell'esenzione, che il soggetto utilizzatore sia anche possessore del cespite.

Questa è la lettura della disposizione fatta propria anche dalla Corte di cassazione nelle ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale<sup>10</sup>, che hanno dato luogo alle

---

<sup>7</sup> Cfr. Comm. Trib. I grado Salerno, Sez. I, 21 novembre 1994, n. 885, la cui massima è in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1995, p. 765, la quale nega l'agevolazione Ici ad una società per azioni, che aveva locato un immobile a una congregazione religiosa per uso "*convento e scuola materna*".

<sup>8</sup> L'Amministrazione finanziaria, nella risoluzione del Dipartimento delle Entrate – Dir. centrale – Fiscalità locale n. 1242 del 25 giugno 1994, in [www.finanze.it](http://www.finanze.it) incidentalmente, sul presupposto che "*la disposizione in questione ... non fa riferimento genericamente agli immobili destinati all'esercizio delle attività istituzionali degli "enti non commerciali" bensì agli immobili utilizzati dai predetti enti per lo svolgimento di specifiche attività*", ritiene che, ai fini dell'esenzione, l'utilizzo dell'immobile debba avvenire "*direttamente ad opera dell'ente non commerciale*", tuttavia, non si spinge ad affermare esplicitamente l'obbligatoria coincidenza tra l'ente *non profit*, utente dell'immobile, e il soggetto proprietario, o titolare di altro diritto reale, che usufruisce del beneficio fiscale.

<sup>9</sup> Cfr. Ministero delle finanze – Dir. centr. affari giur. e contenzioso trib. – risoluzione 2 maggio 1994, n. 2/1032/C, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 1995, pp. 765-766, la quale, in relazione agli immobili concessi in locazione dallo Stato ai sensi degli artt. 1 e 2 della legge 11 luglio 1986, n. 390, ritiene che i cespiti, utilizzati dagli enti non commerciali e destinati esclusivamente alle finalità previste dalla legge, godano dell'esenzione dall'Ici "*a qualunque soggetto appartengano*".

<sup>10</sup> Le ordinanze di rimessione sono varie e tutte di contenuto sostanzialmente identico. Per una di queste, cfr. Cass. civ., Sez. V, ordinanza n. 11427 del 30 maggio 2005, in questa *Rivista*, 2006, p. 760 ss.

sentenze *de quibus*. Ed è sulla base di questa interpretazione che il supremo organo di nomofilachia ha formulato il suo giudizio di non manifesta infondatezza del dubbio di legittimità costituzionale.

La Corte di cassazione lamenta l'irragionevolezza dell'interpretazione, sia pure implicita, data all'esenzione di cui all'art. 7, comma primo, lettera i, del d.lgs. 504/92, dalla norma impugnata; per tal via, infatti, secondo il supremo organo di nomofilachia, dell'agevolazione godrebbero anche soggetti non rientranti nella categoria degli enti non commerciali, ai quali esplicitamente si rivolge la disposizione agevolatrice, e che, peraltro, sfuggirebbero all'Ici a prescindere dalla loro effettiva capacità tributaria, con violazione dell'art. 53 Cost. nonché del principio di uguaglianza.

Dal canto suo, la Corte costituzionale, con le due sentenze interpretative di rigetto in esame, rovescia completamente l'ermeneutica, offerta dalla Corte di cassazione, circa l'art. 59 del d.lgs. 446/97. Questo, in particolare, non avrebbe natura di norma interpretativa né sarebbe innovativo per quanto concerne i requisiti soggettivi per godere dell'esenzione dall'Ici. In relazione a quest'ultimo punto, il giudice di legittimità delle leggi sottolinea che il citato art. 59, mediante l'espressione "*a condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore*", non avrebbe fatto altro che richiamare la precedente giurisprudenza della Corte di cassazione.

La preoccupazione principale delle pronunce costituzionali in questione sembra essere quella di minimizzare o di aggirare i problemi che la disciplina dell'esenzione dall'Ici, anche dopo la novella di cui al d.lgs. 446/97, continua a presentare, e, per perseguire questo obiettivo, si ricorre a operazioni di semplificazione della complessa materia, che, talora, sembrano peccare di superficialità.

*In primis*, la natura interpretativa della disposizione del 1997 viene esclusa dalla Corte costituzionale con la semplicistica considerazione che la stessa "*non si autoqualifica come norma di interpretazione autentica*"<sup>11</sup>: un rilievo che, invero, non sembra affatto determinante per stabilire la natura interpretativa o meno di una legge.

Inoltre, le decisioni in oggetto poggiano sull'implicito presupposto che, prima del 1997, non esistesse una effettiva situazione di incertezza sulla portata dell'esenzione di cui all'art. 7, comma primo, lettera i, del d.lgs. 504/92, non fosse altro che perché la Corte di cassazione aveva avuto modo di esprimersi. Invece, le incertezze c'erano, perfino nella prassi dell'amministrazione finanziaria, ed erano state immediatamente segnalate anche in dottrina<sup>12</sup>!

Tuttavia, ciò che suscita maggiori perplessità è il contenuto normativo attribuito dalla Corte costituzionale all'art. 59 del d.lgs. 446/97, il quale avrebbe innovato attribuendo ai Comuni la facoltà di escludere dall'esenzione i terreni, mentre, per ciò che riguarda i fabbricati non vi sarebbe alcun *quid novi*, poiché il riferimento alla "*condizione che gli stessi, oltre che utilizzati, siano anche posseduti dall'ente non commerciale utilizzatore*" non farebbe altro che confermare l'interpretazione data alla disciplina in precedenza.

Senonché, il senso letterale della novella del 1997 sembra imponga conclusioni diverse. Infatti, il surrichiamato art. 59 del d.lgs. 446/97, tra la possibilità di limitare l'esenzione ai soli fabbricati e la condizione della coincidenza tra possessore e utiliz-

<sup>11</sup> Cfr. Corte cost., ordinanza 6 dicembre 2006, n. 429, *supra*.

<sup>12</sup> Cfr. ANTONIO GUARINO, *Il regime tributario degli edifici di culto. Spunti per una ricostruzione*, in *Quad. Scuola Spec. in Dir. eccl. e can.*, 2, Napoli, 1993, pp. 240-241.

zatore dell'immobile, pone una congiunzione, che lascia intendere chiaramente una duplicità di eventuali interventi comunali di restrizione dell'ambito di operatività dell'agevolazione fiscale.

Il differente orientamento della Corte costituzionale sul punto appare come una vera e propria forzatura del dato testuale, che finirebbe per privare di ogni funzione normativa una parte non secondaria del contenuto della disposizione in esame.

“Naturalmente”, dopo avere svuotato di ogni contenuto normativo la disposizione rimessa al suo giudizio, la Corte costituzionale, perseguendo con tenacia il suo obiettivo di aggirare i complessi problemi posti dalla materia, ritiene assorbiti gli altri profili di incostituzionalità dedotti nell'ordinanza di rimessione.

Si tratta, in particolare, della paventata violazione degli artt. 23, 76 e 77 della Costituzione. Il giudice *a quo*, infatti, aveva eccepito il contrasto della disposizione “con il principio desumibile dall'art. 23, atteso che il potere che la norma attribuisce ai Comuni, consentendo loro di restringere o di ampliare la portata delle esenzioni dall'imposta, incidendo sugli stessi presupposti impositivi, finisce per violare la riserva di legge ivi prevista”; un dubbio di legittimità costituzionale non del tutto infondato, atteso che la norma consente al comune, nell'ambito della sua potestà regolamentare, di restringere un'esenzione prevista dalla legge. Peraltro, anche se si dovesse, per ipotesi, condividere la lettura della norma operata dalla Corte costituzionale, resterebbe comunque in capo ai Comuni la potestà di escludere dall'agevolazione i terreni!

Allo stesso modo, non sembra del tutto infondata la questione posta dalla Corte di cassazione remittente circa la violazione degli artt. 76 e 77 della Costituzione per eccesso di delega legislativa. Infatti, il d.lgs. 446/97 era stato emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, il quale al comma 143, in relazione alle finalità della delega, e al comma 149, con specifico riferimento ai criteri guida nel riordino della finanza locale, stabiliva che questo doveva avvenire “nel rispetto dell'art. 23 della Costituzione, per quanto attiene alle fattispecie imponibili, ai soggetti passivi e all'aliquota massima”, mentre è indubbio che il d.lgs. 446/97 vada ad incidere proprio sulla determinazione dei soggetti passivi d'imposta e delle fattispecie imponibili, concretizzando, così, un'evidente ipotesi di eccesso di delega legislativa.

Sta di fatto che la Corte costituzionale ha compiuto salti mortali per non affrontare questi problemi, che, inevitabilmente, restano e, probabilmente, si ripresenteranno in qualche modo al suo giudizio.

Su un piano più generale, anche questa vicenda non può che rafforzare la convinzione, sempre più diffusa, che sull'intera disciplina dell'Ici occorra urgentemente un radicale ripensamento.