

Integrale

Tributi - Imposta comunale sugli immobili (ICI) - Esenzione per immobili utilizzati dai soggetti di cui all'art. 73, c. 1, lett. c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al d.P.R. n. 917 del 1986, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività di religione o di culto - Previsione che, nella parte in cui si riferisce a un immobile utilizzato esclusivamente per finalità religiose, non consente lo scorporo delle superfici adibite ad attività diverse. Questione di legittimità costituzionale: Art. 7, c. 1°, lett. i), del decreto legislativo 30/12/1992, n. 504 - inammissibilità

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta da:

Presidente: Giovanni AMOROSO; Giudici : Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO, Filippo PATRONI GRIFFI, Marco D'ALBERTI, Giovanni PITRUZZELLA, Antonella SCIARRONE ALIBRANDI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'**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 1992, n. 421**), promosso dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione prima, nel procedimento vertente tra Seminario vescovile di Novara e Comune di Novara, con **ordinanza del 22 gennaio 2024**, iscritta al n. 50 del registro ordinanze 2024 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 14, prima serie speciale, dell'anno 2024.

Visti l'atto di costituzione del Seminario vescovile di Novara, nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 29 gennaio 2025 il Giudice relatore Stefano Petitti;

uditi gli avvocati Lorenzo Bertaggia e Carlo Acquaviva per il Seminario vescovile di Novara e l'avvocato dello Stato Alessandro Maddalo;

deliberato nella camera di consiglio del 29 gennaio 2025.

Ritenuto in fatto

1.- Con **ordinanza del 22 gennaio 2024**, iscritta al n. 50 del registro ordinanze 2024, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione prima, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'**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 1992, n. 421**), «nella parte in cui riferendosi ad immobile esclusivamente utilizzato per finalità religiose non consentirebbe lo scorporo delle superfici adibite ad attività diverse».

Ad avviso del giudice a quo, la norma censurata violerebbe l'art. 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 7, terzo comma, dell'Accordo firmato il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato lateranense sottoscritto l'11 febbraio 1929, tra la Repubblica italiana e la Santa Sede, reso esecutivo con **legge 25 marzo 1985, n. 121**, il quale escluderebbe «ogni imposizione tributaria per le attività religiose degli enti ecclesiastici».

1.1.- Il rimettente espone di essere giudice in sede di rinvio per una controversia tra il Comune di Novara e il locale Seminario vescovile, relativa all'imposta comunale sugli immobili (ICI) su un fabbricato di proprietà dell'ente ecclesiastico (stabile di circa dodicimila metri quadrati), che, originariamente destinato in esclusiva alla formazione del clero, successivamente è stato in parte adibito a liceo classico parificato (per circa seicento metri quadrati) e in parte dato in locazione a due società (per complessivi novecento metri quadrati circa).

Il giudice a quo dà conto che: il Comune di Novara ha ripreso a tassazione l'ICI per l'intero immobile, catastalmente unitario, compresa la porzione destinata alla preparazione sacerdotale, con avvisi di accertamento per gli anni 2005-2011; tali avvisi, impugnati dal Seminario vescovile, sono stati annullati con due sentenze della Commissione tributaria provinciale di Novara, che ha limitato il recupero alla porzione locata; l'appello del Comune è stato accolto con due sentenze della Commissione tributaria regionale di Torino per la parte adibita a liceo; su ricorso del Comune, la **Corte di cassazione, sezione tributaria, con ordinanze 8 febbraio 2023, n. 3826, e 16 febbraio 2023, n. 4923**, ha annullato le sentenze di appello, con rinvio, sul presupposto che solo il frazionamento catastale, avvenuto nel 2012, ha identificato la quota titolata all'esenzione d'imposta.

1.2.- Avendo il Seminario vescovile riassunto i giudizi, la Corte rimettente, disposta la riunione degli stessi, ha sollevato la riferita questione di legittimità costituzionale, poiché essa «sfugge alle preclusioni tipiche del giudizio di rinvio».

Invero, fermo il vincolo del principio di diritto enunciato dal giudice di legittimità - cioè che l'esenzione ICI non opera per gli immobili ecclesiastici a destinazione mista, non esclusivamente religiosa, prima dell'annualità 2013, e, quindi, nel regime anteriore a quello introdotto dall'**art. 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1** (Disposizioni urgenti per la concorrenza, lo sviluppo delle infrastrutture e la competitività), convertito, con modificazioni, nella **legge 24 marzo 2012, n. 27** -, il giudice di rinvio assume di poter sottoporre al vaglio di legittimità costituzionale la norma esonerativa così interpretata dal giudice della nomofilachia, per la violazione degli

obblighi internazionali di fonte concordataria, quale discenderebbe dalla totale imponibilità di un fabbricato che, pur unitariamente accatastato, solo in piccola parte è adibito a finalità estranee al culto.

Il rimettente deduce che la norma censurata, stabilendo in linea generale quale condizione di esenzione dall'ICI l'esclusività della destinazione non commerciale dell'immobile ed estendendo tale condizione anche agli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici, avrebbe introdotto per questi ultimi un «requisito restrittivo» non previsto dalla fonte internazionale pattizia; infatti, nell'ipotesi di fabbricato a uso misto, unitariamente classato, il requisito di esclusività determinerebbe l'assoggettamento a ICI anche delle porzioni immobiliari destinate ad attività religiosa, con «sostanziale disapplicazione della norma concordataria di rango legislativo superiore».

2.- È intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha chiesto dichiararsi la questione manifestamente infondata.

A parere dell'Avvocatura, la norma censurata, subordinando l'esenzione ICI all'esclusività della destinazione religiosa dell'immobile, avrebbe equiparato, quanto agli effetti tributari, gli enti ecclesiastici a quelli di beneficenza o istruzione, proprio nell'osservanza dell'art. 7, terzo comma, dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984 ("Accordo di Villa Madama").

D'altronde, estendendo il beneficio all'immobile in uso misto purché ne sia stato disposto l'accatastamento frazionato mediante la cosiddetta procedura DOCFA ("documenti catasto fabbricati"), se ciò è impossibile, ove sia resa un'apposita dichiarazione regolamentare, l'art. 91-bis del d.l. n. 1 del 2012, come convertito, non avrebbe introdotto «alcun elemento di discriminazione tra il trattamento fiscale degli enti ecclesiastici e quello degli enti aventi finalità di beneficenza o d'istruzione, che sono assoggettati alla medesima disciplina».

3.- Si è costituito in giudizio il Seminario vescovile di Novara, chiedendo l'accoglimento della sollevata questione di legittimità costituzionale.

La parte assume che l'Accordo di modifica del Concordato lateranense, diretta attuazione del principio pattizio di cui all'art. 7, commi secondo e terzo, Cost., sia fonte interposta, la quale, per giurisprudenza di questa Corte (si menzionano le sentenze n. 348 e n. 349 del 2007), può attivare il sindacato di cui all'art. 117, primo comma, Cost.

Poiché sottrarrebbe all'imposizione enti e attività di religione o culto, l'art. 7, terzo comma, dell'Accordo medesimo risulterebbe violato dall'art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992, ove questo «fosse interpretato in modo tale da sottoporre ad ICI immobili o parti di immobili effettivamente destinate alla religione o al culto, anche in ipotesi - ed a motivo - del loro unitario accatastamento».

In particolare, la mancata previsione nella norma censurata della possibilità di scorporare le superfici destinate ad attività tassabili comporterebbe che «l'immobile del Seminario, pur quasi interamente destinato ad attività esenti dall'imposizione, ovvero di formazione religiosa e di culto, sarebbe assoggettato interamente all'imposta».

Il fatto che soltanto con l'**art. 91-bis del d.l. n. 1 del 2012**, come convertito, e solo per il futuro, il legislatore italiano abbia disciplinato gli immobili a destinazione mista secondo un criterio di imponibilità proporzionale «non vale certamente» - precisa il Seminario vescovile- «a giustificare l'imponibilità degli immobili destinati alla religione e al culto per gli anni d'imposta precedenti», poiché altrimenti «allo Stato sarebbe consentito di giovare di un proprio inadempimento, ovvero di un difettoso coordinamento tra la normativa fiscale e il diritto internazionale pattizio, che è però sovraordinato alla norma interna».

In prossimità dell'udienza pubblica, il Seminario vescovile ha depositato memoria illustrativa, che riprende gli argomenti esposti nell'atto di costituzione.

Nel replicare all'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri, la parte ha inteso sottolineare che la questione in scrutinio non ha ad oggetto la nuova disciplina relativa all'imposta municipale propria (IMU), sulla cui aderenza agli obblighi concordatari non si discute, bensì l'antecedente disciplina riguardante l'ICI, applicabile *ratione temporis*, la quale violerebbe detti obblighi, con riferimento agli immobili d'utilizzo promiscuo, nella parte in cui determinerebbe l'imponibilità delle superfici destinate ad attività religiose per «l'impossibilità di procedere (nel regime ICI) ad uno scorporo delle superfici destinate ad altre attività, quando queste (come nella fattispecie) siano ben identificabili».

Considerato in diritto

1.- Con l'ordinanza indicata in epigrafe, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione prima, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'**art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992**, «nella parte in cui riferendosi ad immobile esclusivamente utilizzato per finalità religiose non consentirebbe lo scorporo delle superfici adibite ad attività diverse».

1.1.- Il rimettente espone di essere giudice di rinvio in una controversia tra il Comune di Novara e il locale Seminario vescovile, relativa all'ICI per le annualità 2005-2011, su un fabbricato dell'ente ecclesiastico, destinato in gran parte alla formazione del clero e in minima parte ad attività produttiva di reddito.

Il giudice a quo riferisce che il Comune ha emesso avvisi di accertamento per l'intero immobile, catastalmente unitario, e, quindi, anche per la porzione adibita a seminario, e che, essendo stati gli avvisi parzialmente annullati nei gradi di merito, si è infine pronunciata la Corte di cassazione, su ricorso del Comune medesimo, enunciando il principio di diritto secondo il quale l'esenzione d'imposta, prevista dalla norma censurata, non spetta per gli anni in questione, giacché solo il

frazionamento catastale, avvenuto nel 2012, ha identificato la quota immobiliare titolata al beneficiario.

1.2.- Ad avviso del rimettente, la norma censurata, in tal modo interpretata, determinerebbe l'assoggettamento a ICI anche delle porzioni immobiliari destinate ad attività religiosa. Sarebbe, quindi, violato l'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 7, terzo comma, dell'Accordo tra la Repubblica italiana e la Santa Sede del 18 febbraio 1984, il quale escluderebbe «ogni imposizione tributaria per le attività religiose degli enti ecclesiastici».

2.- La questione è inammissibile per l'inadeguata ricostruzione del quadro normativo e l'inesatta individuazione del parametro.

2.1.- Occorre premettere che essa concerne un assetto normativo ormai da tempo superato, vale a dire il regime delle esenzioni dall'ICI, non più in vigore dall'annualità 2012, allorché tale imposta è stata sostituita dall'IMU.

Infatti, pur essendone prevista la decorrenza a regime dall'anno 2014 (**artt. 7 e 8 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23**, recante «Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale»), della nuova imposta venne disposta l'«anticipazione sperimentale» a partire dall'anno 2012 (**art. 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201**, recante «Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici», convertito, con modificazioni, nella **legge 22 dicembre 2011, n. 214**).

L'**art. 9, comma 8, del d.lgs. n. 23 del 2011** ha esteso all'IMU l'esenzione prevista per l'ICI dall'**art. 7, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 504 del 1992** - disposizione oggi censurata -, ma in un contesto normativo radicalmente diverso, per effetto della riforma operata dal quasi coevo **art. 91-bis del d.l. n. 1 del 2012**, come convertito, e delle decisioni assunte dalle istituzioni dell'Unione europea in ordine alla disciplina italiana in materia.

2.2.- L'esame di merito dell'odierna questione non è impedito dal vincolo endoprocessuale che grava sul rimettente, dovendosi ribadire che «il giudice di rinvio è abilitato a proporre questioni di legittimità costituzionale sull'interpretazione della norma, quale risultante dal principio di diritto enunciato dalla Corte di cassazione, proprio perché tale norma deve ricevere ancora applicazione nell'ambito del giudizio di rinvio (ex plurimis, sentenze n. 293 del 2013, n. 197 del 2010, n. 58 del 1995 e n. 257 del 1994; ordinanza n. 118 del 2016)» (sentenza n. 103 del 2023).

Vi è però che del quadro normativo, evolutosi nel modo sopra descritto, e della sua incidenza sulla fattispecie concreta, il giudice a quo ha fornito una ricostruzione per più versi carente, che giunge ad involgere lo stesso evocato parametro costituzionale.

3.- In primo luogo, il rimettente non dà conto dell'esatta portata della norma che presenta come interposta, vale a dire l'art. 7, terzo comma, dell'Accordo di Villa Madama del 18 febbraio 1984.

3.1.- Tale disposizione stabilisce che «[a]gli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di

beneficenza o di istruzione».

Al netto di alcuni elementi differenziali, che qui non rilevano, la norma ribadisce il cosiddetto principio di equiparazione, regola-cardine del diritto ecclesiastico-tributario, già affermata dall'art. 29, secondo comma, lettera h), del Concordato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929, reso esecutivo con **legge 27 maggio 1929, n. 810**, ai sensi del quale, «[f]erme restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è, a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione».

3.2.- Il rimettente, non considerandone il contenuto effettivo, che rimanda a un beneficio indiretto, o per estensione, attribuisce alla norma pattizia del 1984 una portata esonerativa immediata, come se essa si riferisse alle attività religiose in sé, mentre la norma medesima, al pari del suo precedente storico, si limita ad equiparare, per gli effetti tributari, l'attività di culto-religione a quella di beneficenza-istruzione.

Per denunciare la violazione del principio di equiparazione, il giudice a quo avrebbe dovuto evidenziare una ipotetica differenziazione normativa nel regime di favore dei due gruppi di attività, il che non ha fatto, a causa dell'errore di impostazione della questione.

In tal senso, coglie nel segno la difesa statale nel dedurre l'assenza di «alcun elemento di discriminazione tra il trattamento fiscale degli enti ecclesiastici e quello degli enti aventi finalità di beneficenza o d'istruzione, che sono assoggettati alla medesima disciplina».

4.- In secondo luogo, l'ordinanza di rimessione non tiene conto dell'incidenza del diritto dell'Unione europea, nonostante questa sia stata determinante nello sviluppo della normativa interna sulla tassazione immobiliare degli enti non commerciali.

4.1.- Con la decisione 2013/284/UE del 19 dicembre 2012, la Commissione europea ha infatti dichiarato incompatibile con il divieto degli aiuti di Stato il regime di esenzione dall'ICI, perché esso si prestava alla creazione di «situazioni ibride», nelle quali gli immobili degli enti non commerciali potevano accedere al beneficio tributario pur ospitando attività promiscue, e, quindi, anche di natura commerciale.

Con la stessa decisione, la Commissione ha invece ritenuto compatibile la disciplina dell'IMU, sopravvenuta tramite il **d.l. n. 1 del 2012**, come convertito, in quanto, subordinando l'agevolazione al frazionamento catastale delle aree pertinenti, ha reso impossibili le "opacità fiscali", che possono dare luogo a una distorsione della concorrenza.

Su questi aspetti, la decisione della Commissione è stata confermata dal Tribunale dell'Unione europea (ottava sezione, sentenze 15 settembre 2016, in cause T219/13 e T220/13) e, infine, dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (grande sezione, sentenza 6 novembre 2018, in cause riunite da C622/16 P a C624/16 P).

4.2.- Omettendo di considerare quanto sinora evidenziato, il rimettente neppure affronta il problema della compatibilità della sua richiesta rispetto alla giurisprudenza europea, atteso che questa ha indicato la necessità della trasparenza dei presupposti dell'esenzione, mentre il giudice a quo vorrebbe applicarla ad una fattispecie di irrisolta promiscuità d'uso.

In altri termini, il rimettente non si misura con il fatto che l'immobile per il quale prospetta la necessità costituzionale dell'esenzione d'imposta versava in una di quelle «situazioni ibride» - cioè di uso promiscuo, anche commerciale, pur nella perdurante unitarietà catastale - rispetto alle quali le istituzioni dell'Unione europea hanno concordemente ritenuto integrata una violazione del divieto di aiuti di Stato.

5.- Ancora, l'ordinanza di rimessione non mette a fuoco un aspetto essenziale dell'evoluzione normativa inerente alle condizioni dell'esenzione d'imposta.

5.1.- Nella transizione dall'ICI all'IMU, il regime agevolativo per gli enti non commerciali ha registrato un importante cambiamento proprio riguardo alla tassazione degli immobili ad uso promiscuo, in quanto l'**art. 91-bis, comma 2, del d.l. n. 1 del 2012**, come convertito, per le unità immobiliari a «utilizzazione mista», ha stabilito che l'esenzione compete solo per la «frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale», purché «identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività».

Per il caso d'impossibilità di procedere in tal modo, cioè attraverso frazionamento catastale, il medesimo art. 91-bis, comma 3, ha disposto che «l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione», da rendere in conformità a un emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, ovvero il d.m. del 19 novembre 2012, n. 200 (Regolamento da adottare ai sensi dell'**articolo 91-bis, comma 3, del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1**, convertito, con modificazioni, dalla **legge 24 marzo 2012, n. 27** e integrato dall'**articolo 9, comma 6, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174**).

5.2.- Il rimettente non considera che, anche prima di tale modificazione normativa, che ha formalizzato il relativo onere, il frazionamento catastale di un immobile a uso promiscuo, unitariamente classato, avrebbe potuto essere operato dal contribuente proprio al fine di rendere fiscalmente autonoma la porzione destinata in via esclusiva all'attività esente, onde accedere, per essa, al beneficio tributario.

L'innovazione precipua del regime IMU riguarda l'ipotesi in cui l'immobile a uso promiscuo non sia catastalmente frazionabile, ipotesi nella quale l'esenzione d'imposta, anziché perdersi del tutto come nel regime ICI, viceversa si conserva, per effetto della dichiarazione regolamentare, in proporzione all'utilizzo agevolato (**Corte di cassazione, sezione tributaria, ordinanze 14 febbraio 2023, n. 4567, e 15 dicembre 2020, n. 28578**).

La mancata valutazione di tale aspetto normativo porta il rimettente a non chiarire se il fabbricato del Seminario vescovile di Novara, frazionato con variazione DOCFA nel febbraio 2012,

fosse tecnicamente frazionabile anche prima, sì da consentire, già in regime ICI, quello «scorporo delle superfici» la cui possibilità si vorrebbe fare discendere dall'accoglimento della questione.

6.- Infine, il giudice a quo, nell'evocare a parametro l'art. 117, primo comma, Cost., neppure si interroga sul tema della fonte di copertura costituzionale delle modificazioni dei Patti lateranensi.

6.1.- Nell'ordinanza di rimessione si richiama la sentenza di questa Corte n. 349 del 2007, a proposito del rinvio mobile che l'art. 117, primo comma, Cost. realizza verso le norme internazionali convenzionali di volta in volta pertinenti, in tal senso qualificate come norme interposte, ai fini del sindacato di legittimità costituzionale.

Tale sentenza ha peraltro evidenziato come, tra i vincoli internazionali di matrice pattizia, quelli concernenti i rapporti tra lo Stato e la Chiesa cattolica si trovino in una posizione differenziata, in ragione di quanto disposto dall'art. 7 Cost. (punto 6.1. del Considerato in diritto).

6.2.- Senza neanche esplicitare il tema, il rimettente dà per scontato che le modificazioni dei Patti lateranensi, cioè l'Accordo di Villa Madama, ricevano copertura costituzionale dalla fonte generale di cui all'art. 117, primo comma, Cost., anziché da quella, specifica, di cui all'art. 7, secondo comma, Cost.

La giurisprudenza di questa Corte ha invece ricondotto a quest'ultimo il sindacato di legittimità costituzionale sulle disposizioni del Concordato lateranense e sulle modificazioni ad esso apportate (sentenze n. 203 del 1989, n. 1146 del 1988 e n. 18 del 1982).

7.- La questione sollevata con l'ordinanza indicata in epigrafe deve essere, pertanto, dichiarata inammissibile.

per questi motivi

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'**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 1992, n. 421**), sollevata, in riferimento all'art. 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 7, terzo comma, dell'Accordo firmato il 18 febbraio 1984, che apporta modificazioni al Concordato lateranense sottoscritto l'11 febbraio 1929, tra la Repubblica italiana e la Santa Sede, reso esecutivo con legge 25 marzo 1985, n. 121, dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, sezione prima, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 29 gennaio 2025.

F.to:

Giovanni AMOROSO, Presidente

Stefano PETITTI, Redattore

Roberto MILANA, Direttore della Cancelleria

Depositata in Cancelleria il 20 febbraio 2025

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

