



**Andrea Cesarini**

(Procuratore dello Stato presso l'Avvocatura Distrettuale dello Stato di  
Brescia)

**Il diritto ecclesiastico tributario alla prova del primato europeo:  
nuove riflessioni da Corte cost. n. 20 del 2025 \***

*Ecclesiastical tax law facing European primacy:  
new reflections from Constitutional Court no. 20 of 2025*

**ABSTRACT:** Nel prendere le mosse dalla recente sentenza della Corte costituzionale n. 20 del 2025, il presente contributo approfondisce lo stato dell'arte delle interazioni tra il diritto ecclesiastico nazionale (nel suo settore tributario) e la normativa dell'Unione Europea in materia di concorrenza. La proposizione di una questione di costituzionalità in merito alla disciplina della 'vecchia' esenzione ICI di cui all'art. 7, primo comma, lettera i, d.lgs. n. 504 del 1992 offre alla Corte l'occasione per riaffermare la speciale forza attiva della legge di esecuzione dell'Accordo di Villa Madama (l. n. 121 del 1984). Sullo sfondo della vertenza si profila il doveroso recupero dell'ICI non versata per le annualità d'imposta 2006-2011, disposto dalla Commissione Europea con Decisione del 3 marzo 2023 (2103/2023/UE) e recentissimamente disciplinata dal Legislatore nazionale con d.l. n. 131 del 2024. Malgrado nel caso di specie non si sia concretizzato, un contrasto tra la normativa *selfexecuting* a tutela della concorrenza e una disciplina di favore di derivazione pattizia potrebbe evocare lo spettro dei controlimiti al diritto dell'Unione.

**ABSTRACT:** Taking as its starting point the recent judgment of the Constitutional Court No. 20 of 2025, this contribution delves into the state of the art of the interactions between national ecclesiastical law (in its tax sector) and European Union competition law. The raising of a question of constitutionality concerning the regulation of the 'old' ICI exemption under Article 7(1)(i) of Legislative Decree No. 504 of 1992 provides the Court with an opportunity to reaffirm the special active force of the law implementing the Villa Madama Agreement (Law No. 121 of 1984). In the background of the dispute looms the dutiful recovery of unpaid ICI for the tax years 2006-2011, ordered by the European Commission with Decision of 3 March 2023 (2103/2023/EU) and recently regulated by the national legislator with Decree-Law no. 131 of 2024. Although it did not materialise in the present case, a conflict between the self-executing legislation protecting competition and a favourable discipline derived from concordat law could evoke the spectre of counter-limits to EU law.

---

\* Contributo sottoposto a valutazione - Peer reviewed paper.



**SOMMARIO:** 1. Introduzione. Le ragioni di una (inammissibile) questione di costituzionalità - 2. L'esenzione dai tributi diretti sugli immobili posseduti e utilizzati dagli enti ecclesiastici. La *ratio* del trattamento fiscale agevolativo - 3. (*segue*)... e la sua problematica armonizzazione con i principi concorrenziali del mercato interno - 4. Tutela della concorrenza e (apparente) pretermissione della 'clausola di salvaguardia' dello *status* nazionale delle Chiese e dei loro enti (art. 17.1 TFUE) - 5. La Corte costituzionale e l'apparente riaffermazione della speciale forza attiva delle fonti di diretta derivazione concordataria - 6. Il parametro *fondamentale* della bilateralità pattizia e lo spettro (implicito) dei controllimiti al diritto eurounitario - 7. Conclusioni.

## 1 - Introduzione. Le ragioni di una (inammissibile) questione di costituzionalità

Esistono alcuni problemi di polso che talora, a mo' di fiume carsico, riemergono in maniera improvvisa, quasi fossero stati dimenticati, rivendicando la propria gravidanza. Uno di questi risiede nel dedalo dell'esenzione dall'imposta comunale sui beni immobili posseduti e utilizzati dagli enti ecclesiastici - tra gli altri enti non commerciali<sup>1</sup> - per le attività tipizzate dall'art. 7, primo comma, lettera i, d.lgs. n. 504 del 1992<sup>2</sup>.

Le vicende di quell'agevolazione, che già in passato aveva impegnato le Istituzioni dell'Unione Europea, mercé le sue frizioni con le regole della concorrenza nel mercato interno, hanno ricevuto nuova linfa da due recenti sopravvenienze.

---

<sup>1</sup> La definizione degli enti non commerciali è recata dalla formula di cui all'art. 73, primo comma, lettera c, del d.p.r. n. 917 del 1986 e ricomprende "gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato". Nel senso specificato dalla Circolare del Ministero delle Finanze n. 124/E del 1998, gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti rientrano in tale categoria. Specificamente ai fini ICI, la Circolare del Dipartimento delle Finanze n. 2 del 26 gennaio 2009 recita: "Occorre precisare che nell'ambito degli enti privati non commerciali vanno ricompresi anche gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti secondo le previsioni dell'Accordo modificativo del Concordato Lateranense (legge 25 marzo 1985, n. 121 per la Chiesa cattolica) e delle intese tra lo Stato italiano e le altre confessioni religiose [...]".

<sup>2</sup> Sono parimenti esenti da imposta gli edifici di culto, rientranti nella categoria catastale E/7 (art. 7, primo comma, lettera b, nonché comunque "i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze" (art. 7, primo comma, lettera d).



Pochi mesi fa, dopo un'attesa pluriennale e quasi sottotraccia, l'art. 16-bis, d.l. n. 131 del 2024 (introdotto dalla Legge di conversione n. 166 del 2024) ha disciplinato analiticamente il recupero dell'ICI non versata dagli enti non commerciali, in accertata violazione del divieto di aiuti di Stato di cui all'art. 107 TFUE.

Si tratta dell'ultimo anello di un procedimento che ha preso abbrivio dalla Decisione della Commissione Europea del 19 dicembre 2012 (2013/284/UE) e che, dopo il vaglio della Corte di Giustizia<sup>3</sup>, è sfociato infine nella Decisione del 3 marzo 2023 (2103/2023/UE), con cui l'Esecutivo europeo ha ordinato all'Italia di recuperare gli aiuti illegalmente concessi mediante l'esenzione dall'ICI<sup>4</sup>.

Pressoché contestualmente, con iniziativa in un certo qual modo contraria, la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Piemonte sollevava incidente di costituzionalità a proposito dell'art. 7, primo comma, lettera i, 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"<sup>5</sup>.

Il parametro (diretto) di legittimità veniva individuato nell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione al 'parametro interposto' di cui all'art. 7, terzo comma, dell'Accordo di Villa Madama (reso esecutivo con l. n. 121 del 1985); quest'ultimo, ad avviso del rimettente, sarebbe stato infatti d'ostacolo a "ogni imposizione tributaria per le attività religiose degli enti ecclesiastici"<sup>6</sup>.

Il giudizio *a quo* - tuttora pendente in sede di rinvio - vede impugnati avvisi di accertamento dell'ICI non versata per gli anni di imposta dal 2005 al 2011, in relazione a un immobile posseduto da un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto (un seminario<sup>7</sup>). Il fabbricato,

---

<sup>3</sup> L'iter procedimentale, sino alla decisione definitiva della Corte di Giustizia, è stato ben riassunto nell'approfondito contributo di **A. PEREGO**, *Il recupero dell'ICI non versata dagli enti non commerciali (anche religiosi). Presupposti ed esiti di una recente pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Stato chiese e pluralismo confessionale*, n. 26 del 2019, p. 5 ss.

<sup>4</sup> La Decisione, pressoché trascurata in letteratura, è stata brevemente ma esaustivamente riassunta da **F. BALSAMO**, *Il recupero dell'ICI/IMU degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti non riscossa negli anni 2006-2011. La decisione della Commissione Europea del 3 marzo 2023*, n. SA.20829, in *Rivistadirittoereligioni.com*, *Diritto e Religioni*, Supplemento telematico, sezione News, (<https://www.rivistadirittoereligioni.com/scheda-ici-commissione-europea-pdf/>), 30 marzo 2023.

<sup>5</sup> Così recita l'ordinanza di rimessione, la quale è stata pubblicata in data 22 gennaio 2024.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> A norma dell'art. 2, L. n. 222 del 1985, "[s]ono considerati aventi fine di religione o



accatastato in maniera indistinta<sup>8</sup>, era infatti destinato in quota maggioritaria ad attività di religione e di culto, ma era parzialmente utilizzato anche per attività diverse: in parte ospitava un liceo-ginnasio parificato; in parte, era concesso in locazione a due società commerciali.

Nel giudizio di prime cure, la (allora) Commissione Tributaria Provinciale di Novara aveva accolto l'impugnazione dell'ente ecclesiastico, annullando gli avvisi di accertamento fatta salva la sola componente relativa alle porzioni concesse in locazione a terzi. In sede di gravame, la Commissione Tributaria Regionale aveva accertato la legittimità degli atti impositivi anche rispetto all'ulteriore porzione adibita a scuola paritaria.

Il Comune, nelle vesti di ente impositore, aveva infine proposto ricorso per cassazione, insistendo che l'esenzione *vexata* non spettasse neppure sulla parte (benché maggioritaria) adibita al culto e alla formazione del clero, in quanto svolta nell'ambito di un complesso immobiliare che non era destinato, *in via esclusiva*, a quelle attività.

Il ricorso veniva accolto dalla Suprema Corte, che nel richiamarsi alla propria consolidata giurisprudenza<sup>9</sup> evidenziava come nel regime ICI (e dunque prima dell'entrata in vigore dell'art. 91-bis, d.l. n. 1 del 2012), "il beneficio in questione [potesse] essere riconosciuto solo in presenza di esercizio diretto ed esclusivo nell'immobile di attività esente da parte di soggetto rientrante nelle categorie considerate"<sup>10</sup>; fatta salva

---

di culto gli enti che fanno parte della costituzione gerarchica della Chiesa, gli istituti religiosi e i seminari". La non commercialità dei seminari è pertanto assistita da una presunzione legale *iuris et de iure*.

<sup>8</sup> La classe catastale di riferimento era, precisamente, la B/1, alla quale appartengono "Collegi, convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme" (cfr. Circolare del Ministero delle Finanze, n. 5 del 14 marzo 1992).

<sup>9</sup> Il richiamo corre a Cass. civ., sez. VI, n. 5871 del 2014, la quale ha affermato doversi escludere l'applicabilità dell'esenzione al fabbricato "nel quale un ente religioso svolga un'attività a dimensione imprenditoriale anche se non prevalente, essendo il beneficio previsto in via generale solo per gli immobili destinati direttamente ed in via esclusiva allo svolgimento di determinate attività, tra le quali quelle dirette all'esercizio del culto ed alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi e all'educazione cristiana. Invece per gli immobili in cui si svolgono attività diverse dalla religione e dal culto, l'esenzione di che trattasi non può essere invocata, tanto che essa è stata esclusa per un fabbricato gestito da un ente religioso destinato a casa religiosa di ospitalità". La giurisprudenza successiva si è conformata a questo principio di diritto (cfr. da ultimo Cass. civ., sez. VI, n. 15364 del 2022). Una rassegna della precedente giurisprudenza è contenuta nel lavoro di **G. FATTORI**, *Sistema impositivo, soggetti confessionali e giurisprudenza di legittimità. Linee di tendenza e spunti ricostruttivi*, in *Il diritto ecclesiastico*, 2014, 1-2, p. 253 ss.

<sup>10</sup> La Suprema Corte si è espressa mediante due ordinanze parallele, aventi a oggetto,



l'ipotesi - che nella fattispecie si era data però solo a partire dal 2012 - di un'autonoma classazione delle porzioni adibite ad attività oggettivamente commerciali.

Ecco allora che, adita in sede di rinvio, la Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado del Piemonte si interrogava sulla legittimità della 'vecchia' esenzione ICI (art. 7, primo comma, lettera i, d.lgs. n. 504 del 1992), applicabile *ratione temporis*, nella parte in cui non consentiva (e tuttora non consente, per le annualità *sub iudice*) un'imposizione frazionata dei fabbricati a utilizzazione 'mista'. Ove si verta su immobili ecclesiastici, condizionando l'accesso al beneficio all'esclusività della destinazione religiosa o di culto, il precetto censurato avrebbe infatti introdotto un requisito restrittivo non previsto dalla normativa concordataria (*id est* dall'art. 7, terzo comma, dell'Accordo di Villa Madama).

Più di preciso, non consentendo di 'scorporare' le porzioni di immobili effettivamente (sebbene non *esclusivamente*) destinate alle attività di cui all'art. 16, lett. a), l. n. 222 del 1985, la norma si sarebbe posta in contrasto con gli impegni pattizi assunti dalla Repubblica, profilando così "un difettoso coordinamento tra la normativa fiscale e il diritto internazionale pattizio, che è però sovraordinato alla norma interna"<sup>11</sup>.

Sebbene, *prima facie*, apparisse oramai residuale, la questione di costituzionalità assumeva, alla luce di quanto poc'anzi illustrato, una portata quasi 'eversiva'.

Infatti, con sentenza n. 20 del 2025<sup>12</sup>, il Giudice delle Leggi rimarca come sia pur vero 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". Va però considerato che il requisito di *esclusività* stabilito per l'esenzione ICI dall'art. 7, primo comma, lettera i, d.lgs. n. 504 del 1992 si atteggia tutt'oggi a necessaria preconditione del meccanismo di recupero prescritto dalla Commissione (Decisione 2103/2023/UE) e dalla conseguente normativa italiana di esecuzione (ossia, dal recentissimo art. 16-bis, d.l. n. 131 del 2024).

---

distinti avvisi di accertamento: Cass. civ., sez. trib., n. 3826 del 2023 e Cass. civ., sez. trib. n. 4923 del 2023. I giudizi sono stati successivamente riuniti in sede di rinvio.

<sup>11</sup> Si mutua qui l'espressione adoperata dalla Difesa del Seminario, ritualmente costituitosi nel giudizio di legittimità (cfr. *Ritenuto in fatto*, § 3).

<sup>12</sup> Di qui innanzi, salva diversa indicazione, le citazioni testuali dovranno intendersi riferite a tale pronuncia.





Pertanto, ipotizzandone l'illegittimità costituzionale, «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 [ossia] 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» (*Considerato in diritto*, § 4.2).

Il tema del recupero degli aiuti illegittimamente concessi - vero convitato di pietra - rimane soltanto sullo sfondo dell'incidente di costituzionalità. La sentenza, infatti, non vi fa espressamente cenno, ma coglie comunque i limiti dell'impostazione del rimettente collocando la questione nel piano sistematico che più le è proprio.

L'attenzione di sistema del Giudice delle Leggi si coglie, fin da subito, nell'espressa ascrizione della vertenza alla (sub)categoria del "*diritto ecclesiastico-tributario*"<sup>13</sup>: una dimensione normativa ove la disciplina delle esenzioni fiscali - già di per sé espressione di un *favor* dell'ordinamento, con connotazioni di ragionevole differenziazione<sup>14</sup> - si

---

<sup>13</sup> Mio il corsivo. L'utilizzo del sintagma "*diritto ecclesiastico-tributario*" riveste un certo interesse. In letteratura, la locuzione sembrerebbe invero essere stata adoperata solo da **A. GUARINO**, *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Jovene, Napoli, 2012, 2ª ed. Ha parlato invece, più in generale, di "*regime tributario del fenomeno religioso*" **V. TOZZI**, (voce) *Regime tributario del fenomeno religioso*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, vol. XII, Utet, Torino, 1992, p. 269 ss. Ben più numerosi, come noto, gli studi dedicati al regime giuridico degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, anche con riferimento al loro trattamento fiscale. Tra le opere di carattere generale, si veda, per tutti, **A. BETTETINI**, *Gli enti e i beni ecclesiastici. Art. 831*, in **AA. VV.**, *Il Codice Civile. Commentario*, fondato da P. SCHLESINGER, continuato da F.D. BUSNELLI, G. PONZANELLI, Giuffrè, Milano, 2024, 3ª ed., p. 195 ss. Tra le opere di taglio monografico, senza pretesa di esaustività, ci si limita a richiamare **G. RIVETTI**, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici*, Giuffrè, Milano, 2008, 2ª ed., p. 131; **P. CLEMENTI**, *La fiscalità dell'ente ecclesiastico*, in **AA. VV.**, *L'ente ecclesiastico a trent'anni dalla revisione del Concordato*, a cura di P. CLEMENTI, L. SIMONELLI, Giuffrè, Milano, 2015, p. 168 ss.

<sup>14</sup> Secondo **F. FICHERA**, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, ai fini della definizione della natura giuridica delle esenzioni fiscali (*species* della più ampia categoria delle agevolazioni fiscali) occorrerebbe abbandonare nozioni problematiche come 'eccezionalità' e 'specialità' e privilegiare espressioni più neutre, come quella di trattamento differenziato. In tal senso, l'esenzione fiscale potrebbe essere definita come un trattamento fiscale sottrattivo, derogatorio rispetto a quello ordinario del tributo, più favorevole per determinate fattispecie e ispirato a principi propri, in funzione



coniuga con la 'specificità'<sup>15</sup> propria della normativa di derivazione pattizia e con gli interessi di carattere 'fondamentale' che essa presidia.

Forte di questa chiave di lettura, la Consulta ha avuto buon gioco nel dichiarare l'inammissibilità della questione. A tanto hanno concorso sia l'inappagante ricostruzione del quadro normativo (italiano ed europeo; unilaterale e pattizio), essenziale per cogliere, in chiave diacronica, la portata della norma oggetto di sindacato; sia l'inesatta individuazione del parametro diretto di legittimità (che la Corte radica, correttamente, nell'art. 7, secondo comma, Cost., piuttosto che nell'art. 117, primo comma, Cost., come *viceversa* aveva ipotizzato il rimettente).

Entrambe le aporie evidenziate dalla Corte sollecitano delle riflessioni di approfondimento.

## **2 - Le agevolazioni relative ai tributi diretti sugli immobili posseduti e utilizzati dagli enti ecclesiastici. La *ratio* del trattamento fiscale agevolativo**

Le agevolazioni relative ai tributi diretti<sup>16</sup> che avrebbero fisiologico presupposto nel possesso e nell'utilizzo di beni immobili da parte degli enti della Chiesa cattolica hanno un'origine remota<sup>17</sup>, la quale si è armonizzata, nel tempo, ai principi che sovrintendono al complessivo regime tributario di quei soggetti giuridici. Gli stessi canoni si misurano,

---

promozionale.

<sup>15</sup> Vedasi, per tutte, Corte cost. n. 346 del 2002, la quale ha postulato che la disciplina pattizia sia "lo strumento previsto dalla Costituzione per la regolazione dei rapporti delle confessioni religiose con lo Stato per gli aspetti che si collegano alle specificità delle singole confessioni o che richiedono deroghe al diritto comune".

<sup>16</sup> Oltre ai tributi patrimoniali, non va ignorata la disciplina agevolativa in materia di imposte sui redditi. Oggi, in particolare, gli enti ecclesiastici - assoggettati a IRES secondo la normativa riservata agli enti non commerciali dagli artt. 143 ss., d.p.r. n. 917 del 1986 - godono della riduzione del 50% dell'imposta sul reddito, comunque prodotto, trattandosi di enti il cui fine "è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione" (art. 6, primo comma, lettera c, d.p.r. n. 601 del 1973).

<sup>17</sup> Vedasi, sul punto, E. DE MITA, *Il regime tributario*, in AA. VV., *Gli edifici di culto tra Stato e confessioni religiose*, a cura di D. PERSANO, Vita e Pensiero, Milano, 2008, p. 245 ss., il quale evidenzia come l'opzione legislativa tra esenzione fiscale e radicale esclusione dal tributo rifletta la diversa sensibilità del legislatore nei riguardi degli immobili destinati al culto (e per riflesso degli enti che li possiedono e li utilizzano). Per limitarsi all'ordinamento dell'Italia unita, la prima norma agevolativa a venire in rilievo è l'esenzione dall'imposta fondiaria per "i fabbricati destinati all'esercizio dei culti ammessi nello Stato" (art. 10, l. n. 1831 del 1864). A essa si affiancava quella di cui all'art. 2, l. n. 2136 del 1865, che sottraeva i medesimi immobili all'imposta sui fabbricati.



oggi, anche col trattamento fiscale delle espressioni organizzative delle altre confessioni, nonché, più in generale, dei soggetti collettivi aventi fine di religione o di culto, ancorché non riconducibili alla struttura istituzionale delle confessioni.

L'art. 20 Cost. prevede infatti che

“il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione o istituzione non possono essere causa [...] di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività”.

La norma costituzionale, per interpretazione consolidata, vieta al Legislatore di sottoporre tali soggetti a un regime tributario di natura discriminatoria. Essa acconsente, per converso, alla previsione di un trattamento agevolativo; questo è anzi promosso, nella misura in cui si presti ad assecondare la genesi e l'azione di formazioni sociali (o di loro articolazioni, personificate e non) funzionali allo sviluppo della persona umana: *id est* della sua “identità” (art. 2 Cost.).

Come è stato correttamente rimarcato, infatti, l'ordinamento democratico persegue

“una adeguata salvaguardia di quel diritto all'identità strutturale e finalistica che può essere legittimamente vantato da ciascuna delle [...] forme espressive del fatto religioso organizzato che aspiri a contribuire al progresso spirituale e materiale della società”<sup>18</sup>.

Tanto è a dirsi purché, nei limiti della necessaria ragionevolezza (art. 3 Cost.), non si dia luogo a trattamenti privilegiari rispetto ad attività *lato sensu* comparabili, siccome egualmente idonee a concorrere al “progresso” cui si riferisce l'art. 4, secondo comma, Cost., e dunque meritevoli di analoga considerazione<sup>19</sup>.

---

<sup>18</sup> Così **G. D'ANGELO**, *Il favor fiscale dell'ente ecclesiastico-religioso “imprenditore sociale” nella prospettiva del divieto europeo di aiuti di Stato: conferme problematiche dalla recente giurisprudenza UE in tema di esenzione ICI/IMU*, in *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, 2016/3, p. 678 ss.

<sup>19</sup> In ordine alle più recenti traiettorie interpretative di quella disposizione della Carta, in una prospettiva di ricostruzione che ivi colloca l'ancoraggio di una più vasta e capillare “costituzione spirituale”, si vedano le riflessioni di **F. COLOMBO**, *‘Costituzione spirituale’ e dovere di concorrere al progresso della società: spunti per un'indagine*, in **AA. VV.**, *Il dialogo tra diritto ecclesiastico e diritto costituzionale*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (<https://riviste.unimi.it/index.php/statoechiese>), n. 5 del 2023, p. 159 ss.





Per il vero, già in epoca pre-costituzionale, l'art. 29, secondo comma, lettera h, del Concordato del Laterano (reso esecutivo con L. n. 810 del 1929), prevedeva che

“[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”.

La disposizione inaugurava una vera e propria “regola-cardine”<sup>20</sup> del regime tributario degli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti, ossia quello dell'equiparazione del fine di religione o di culto a quelli di beneficenza e di istruzione<sup>21</sup>.

Ormai deprivata di ogni *favor* privilegiario per la confessione di maggioranza, essa ha potuto infatti trovare meditata riaffermazione nel ‘nuovo’<sup>22</sup> *pactum libertatis et cooperationis* del 1984<sup>23</sup>, il cui art. 7, terzo comma, recita: “Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione”.

Forti di queste coordinate di sistema, si coglie allora come la prospettazione del Giudice rimettente cada in una prima (assorbente)

---

<sup>20</sup> Considerato in diritto, § 3.1 (mio il corsivo). Previsione analoga è contenuta, nell'ambito della normativa sui ‘culti ammessi’, all'art. 12, r.d. n. 289 del 1930.

<sup>21</sup> Sull'argomento, è utile richiamarsi oggi a G. CATALANO, *Sulla equiparazione agli effetti tributari del «fine di culto o di religione» con i «fini di beneficenza e istruzione»*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1952, I, p. 268 ss.

<sup>22</sup> La novità dell'Accordo discende dall'esplicita abrogazione delle disposizioni di quello precedente ivi non riprodotte (art. 13.1). Sul tema, anche per richiami alla vasta bibliografia (pure nel segno dell'orientamento contrario, che ravvisa una continuità tra l'Accordo “di revisione” e il Concordato del 1929), si rimanda a S. FERRARI, *La qualificazione costituzionale delle norme concordate fra lo Stato e le confessioni religiose ovvero il Concordato salvato dagli infedeli*, oggi in ID., *Scritti*, a cura di C. CIANITTO, A. FERRARI, D. MILANI, A. TIRA, il Mulino, Bologna, 2022, p. 39 ss.

<sup>23</sup> Come noto, l'art. 1 dell'Accordo recita: “La Repubblica italiana e la Santa Sede riaffermano che lo Stato e la Chiesa cattolica sono, ciascuno nel proprio ordine, indipendenti e sovrani, impegnandosi al pieno rispetto di tale principio nei loro rapporti ed alla reciproca collaborazione per la promozione dell'uomo e il bene del Paese”. Sul carattere di vero e proprio principio generale che ha oggi assunto la reciproca collaborazione tra la Repubblica e (tutte) le confessioni religiose, quale coniugazione settoriale del canone di solidarietà espresso dalla Costituzione (art. 2 Cost.), vedi *amplius* A. CESARINI, *La reciproca collaborazione tra la Repubblica e la Chiesa cattolica in materia giudiziaria. Prerogative sovrane distinte e loro coordinamento solidaristico nella prospettiva del bene comune*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2023/1, p. 177 ss.



aporia, puntualmente evidenziata anche dall'Avvocatura erariale. La norma concordataria, infatti, accredita agli enti ecclesiastici

“un beneficio indiretto, o per estensione [e non ha *viceversa*] 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” (*Considerato in diritto*, § 3.2).

Ebbene, nel delimitare il raggio operativo dell'esenzione ICI, l'art. 7, primo comma, lettera i, d.lgs. n. 504 del 1992 non sancisce un regime differenziato tra le diverse categorie di attività contemplate.

La norma, nella sua versione attuale, esenta da imposta gli immobili utilizzati dagli enti non commerciali e

“destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222”.

Per quanto è di specifico interesse, le attività di religione e di culto tipizzate dall'art. 16, lett. a, l. n. 222 del 1985 sono espressamente accostate, ai fini dell'esenzione, a quelle “assistenziali” e a quelle “didattiche”. Nessuna discriminazione, dunque, bensì un trattamento perfettamente equiparato.

### **3 - (segue)... e la sua problematica armonizzazione con i principi concorrenziali del mercato interno**

Ma le argomentazioni del Giudice rimettente si rivelano fallaci anche (e forse soprattutto) per non aver colto le implicazioni sovranazionali della questione prospettata. Implicazioni che si possono apprezzare solo calando l'esenzione ICI nella sua evoluzione diacronica e nei suoi profili di attrito con gli istituti posti a presidio della concorrenza nel mercato interno dell'Unione.

Le attività focalizzate dalle Istituzioni europee, beninteso, non sono quelle di religione o di culto propriamente dette, bensì quelle diverse<sup>24</sup> - previste o meno dall'esenzione del 1992 - comunque

---

<sup>24</sup> A norma dell'art. 16, lettera b, l. n. 222 del 1985, si considerano “attività diverse da quelle di religione o di culto” quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione



suscettibili di assolvere al criterio di economicità previsto dall'art. 2082 c.c. Il riferimento corre in particolar modo alle attività sostanzialmente imprenditoriali svolte, dagli enti ecclesiastici, all'interno di fabbricati catastalmente indistinti.

Com'è noto, le maggiori criticità dell'esenzione introdotta nel 1992 si sono verificate proprio in relazione alla veste, eventualmente commerciale, con le quali in concreto si atteggiasse lo svolgimento delle attività previste dalla norma agevolativa. Nella sua versione originaria, infatti, la disposizione non conteneva alcun preciso riferimento alle modalità con le quali le predette attività venissero espletate, onde appariva in effetti problematica l'applicabilità dell'esenzione alle ipotesi in cui gli enti non commerciali richiedessero il pagamento di corrispettivi non meramente simbolici, in quanto potenzialmente idonei a coprire il costo dei servizi erogati.

Dapprima, la giurisprudenza di legittimità aveva inaugurato un orientamento restrittivo. Ai fini dell'esenzione dal tributo, la Suprema Corte richiedeva infatti l'assolvimento di un duplice requisito - soggettivo (utilizzo da parte di un ente non commerciale) e oggettivo (destinazione *esclusiva* a un'attività non commerciale)<sup>25</sup> -, precisando come dovesse verificarsi che "l'attività cui l'immobile [era] destinato, se pure rientrante fra quelle esenti, non [fosse] svolta in concreto secondo le modalità di un'attività commerciale"<sup>26</sup>.

La portata anticoncorrenziale dell'esenzione - latente nella lettera originaria dell'art. 7, primo comma, lettera i, d.lgs. n. 504 del 1992, ma sostanzialmente 'disinnescata' dalla giurisprudenza restrittiva nazionale - s'è concretizzata allorché il Governo, nel 2005, ha modificato la disposizione prevedendo che l'esenzione ICI fosse applicabile "a

---

e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro". Per quanto di interesse, ai sensi dell'art. 7, terzo comma, secondo periodo, dell'Accordo, "[l]e attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime".

<sup>25</sup> Secondo Cass. civ., sez. V, n. 4645 del 2004, "[g]li immobili destinati a[d] attività oggettivamente commerciali non rientrano [...] nell'ambito dell'esenzione dall'ICI". Il requisito di esclusività ha trovato riaffermazione in tutta la giurisprudenza successiva.

<sup>26</sup> Cass. civ., sez. trib., n. 20776 del 2015. Restava a ogni modo già allora salva la possibilità di procedere a una distinta classazione degli immobili (o delle relative porzioni) destinati ad attività commerciali, in modo da renderli autonomi ai fini dell'applicazione del tributo.



prescindere dalla natura eventualmente commerciale”<sup>27</sup> delle attività che si svolgessero negli immobili (catastalmente indistinti).

La disposizione era stata ancora novellata nel 2006, allorché il raggio applicativo dell’esenzione era stato circoscritto alle ipotesi in cui le attività esercitate “non [avessero] esclusivamente natura commerciale”.

In disparte le difficoltà interpretative che la nuova formulazione aveva ingenerato, lo sganciamento dell’esenzione dal criterio della (*esclusiva*) non commercialità delle attività ospitate ha evocato lo spettro di una violazione dei principi in materia di concorrenza; di guisa che la Commissione Europea ha avviato un procedimento d’indagine ai sensi dell’art. 108 § 2 TFUE.

Il procedimento è sfociato nella celebre Decisione del 19 dicembre 2012 (2013/284/UE)<sup>28</sup>. Quest’ultima aveva in conclusione riconosciuto che l’esenzione ICI concessa dall’Italia in favore degli enti non commerciali (e tra questi agli enti ecclesiastici) avesse integrato un illegittimo aiuto di Stato.

La censura della Commissione si era appuntata soltanto sulle annualità d’imposta fino al 2011, giacché l’art. 91-*bis*, d.l. n. 1 del 2012 aveva nel frattempo nuovamente modificato l’art. 7, primo comma, lettera i, d.lgs. n. 504 del 1992, limitatamente ai fini dell’applicazione della nuova Imposta Municipale Unica (IMU)<sup>29</sup>.

La novella del 2012 ha avuto il pregio di disciplinare per la prima volta, sebbene limitatamente ai fini IMU e per gli anni d’imposta successivi, il regime degli immobili a “utilizzazione mista”, prevedendo la possibilità di assoggettare a tributo le sole frazioni di unità immobiliare destinate ad attività commerciale, purché catastalmente differenziate (mediante la così detta procedura ‘DOCFA’) secondo le forme prescritte dal d.m. n. 200 del 2012, o, qualora ciò non fosse possibile, “in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione” (terzo comma)<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Art. 7, secondo comma-*bis*, D.L. n. 203 del 2005, introdotto in sede di conversione dalla l. n. 248 del 2005.

<sup>28</sup> Il testo della Decisione è consultabile al link <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013D0284>.

<sup>29</sup> La ‘vecchia’ esenzione, infatti, veniva estesa anche alla nuova IMU, in forza del rinvio operato dall’art. 9, ottavo comma, d.lgs. n. 23 del 2011. Malgrado l’entrata in vigore del nuovo tributo fosse prevista a regime dall’anno 2014 (artt. 7 e 8, d.lgs. n. 23 del 2011, n. 23, l’art. 13, d.l. n. 201 del 2011 ne prevede l’anticipazione sperimentale a partire dall’anno 2012).

<sup>30</sup> Del resto, come riconosce la Corte costituzionale, l’innovazione precipua del



Allo stesso regolamento è stata affidata l'individuazione dei requisiti necessari alla qualificazione 'non commerciale' delle attività svolte all'interno dei fabbricati, eliminando così definitivamente le situazioni ibride create dalla normativa ICI.

È proprio per tale ragione che la Commissione ha escluso che la normativa del 2012 (in materia di IMU) potesse generare illegittimi aiuti di Stato, siccome le attività "svolte da enti non commerciali nel pieno rispetto dei criteri generali soggettivi e oggettivi di cui agli articoli 1, 3 e 4 del Regolamento, non hanno natura economica"<sup>31</sup>.

Pacificamente compatibile con la normativa sovranazionale si rivela pure l'attuale disciplina in materia di IMU. L'art. 1, comma 759, lettera g, l. n. 160 del 2019 esenta dal tributo

"gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del primo comma dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, e destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i)".

Tuttavia, un nodo ancor più problematico risiedeva (e pur oggi risiede) nel recupero degli aiuti di Stato già concessi nel vigore dell'esenzione ICI: *id est* nella riscossione dell'imposta non versata a fronte dello svolgimento di attività oggettivamente commerciali.

---

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 (cfr. Cass. civ., sez. trib., n. 4567 del 2023 e Cass. civ., sez. trib. n. 28578 del 2020).

<sup>31</sup> § 176 della Decisione. Più precisamente, l'art. 1 del Regolamento definisce il concetto di "modalità non commerciali", l'art. 3 definisce i requisiti necessari di carattere soggettivo da inserire nell'atto costitutivo o nello statuto, mentre l'art. 4 individua altri requisiti che devono essere soddisfatti, assieme alle condizioni di cui agli articoli 1 e 3, affinché le attività di cui all'articolo 7, primo comma, lettera i, del decreto legislativo n. 504 del 1992 siano considerate svolte con modalità non commerciali. Per quanto qui specificamente importa, per le attività sanitarie e assistenziali, si richiede che, se non accreditate e svolte nell'ambito di un contratto o una convenzione con lo Stato, le attività siano fornite a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e comunque non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività realizzate con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio. Per le attività didattiche l'attività deve essere svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un importo simbolico, tale da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

65





Sebbene, di regola, si tratti di una normale conseguenza dell'accertata violazione dell'art. 107 TFUE<sup>32</sup>, la Commissione si era risolta dapprima a non ordinare alle Autorità italiane di recuperare gli aiuti illegittimamente concessi, richiamando l'esimente della 'impossibilità assoluta', in specie per via della struttura delle banche dati catastali e fiscali, le quali non avrebbero consentito alle Autorità italiane di procedere retroattivamente a una verifica degli enti che avevano, a suo tempo, beneficiato degli aiuti.

In un primo momento il Tribunale UE aveva in effetti confermato le legittimità della Decisione della Commissione del 2012<sup>33</sup>. Adita in sede di impugnazione, la Corte di Giustizia aveva però sovvertito il primo *decisum* opinando che tra la Commissione e la Repubblica Italiana non vi fosse stato un corretto impiego del principio (generale) di *leale collaborazione*, essendosi trascurata l'indagine di eventuali modalità alternative per procedere al recupero (financo parziale) delle illegittime agevolazioni fiscali<sup>34</sup>.

Di qui uno iato di quasi cinque anni, nel corso dei quali l'Esecutivo europeo ha riattivato il procedimento limitatamente al punto oggetto di annullamento parziale da parte della Corte di giustizia, confrontandosi con il Governo italiano sulle modalità di esecuzione della pronuncia della Corte. Il confronto è sfociato infine nella Decisione del 3 marzo 2023 (2103/2023/UE)<sup>35</sup>, la quale ha ingiunto all'Italia di recuperare l'imposta non riscossa, non reputando comprovata - a dispetto delle pur ribadite

---

<sup>32</sup> Secondo l'art. 14, § 1, del Regolamento UE (CE) n. 659/1999, «[n]el caso di decisioni negative relative a casi di aiuti illegali la Commissione adotta una decisione con la quale impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dal beneficiario (in seguito denominata "decisione di recupero"). La Commissione non impone il recupero dell'aiuto qualora ciò sia in contrasto con un principio generale del diritto comunitario». Tra di essi, rientra anche il principio *ad impossibilia nemo tenetur* (cfr. la giurisprudenza richiamata da **A. PEREGO**, *Il recupero dell'ICI non versata*, cit., p. 12 ss.).

<sup>33</sup> Si tratta delle sentenze *Pietro Ferracci c. Commissione Europea* (Tribunale UE, 15 settembre 2016, T-219/13) e *Scuola Elementare Maria Montessori c. Commissione Europea* (Tribunale UE, 15 settembre 2016, T-220/13). Le pronunce sono state commentate da **M. ALLENA**, *Imu, enti ecclesiastici e aiuti di Stato: riflessioni a margine delle sentenze del Tribunale UE di primo grado, in attesa della decisione della Corte di Giustizia*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., febbraio 2011.

<sup>34</sup> Si tratta della sentenza *Scuola Elementare Maria Montessori S.r.l. c. Commissione e Pietro Ferracci c. Commissione* (CGUE, Grande sez., 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16 a C-624/16).

<sup>35</sup> Il testo della decisione è consultabile al link [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L\\_202302103](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L_202302103).



difficoltà di riscossione - l'esistenza di una assoluta impossibilità di procedere al recupero.

A tal fine, malgrado le perplessità espresse dal Governo, la Commissione ha invitato l'Italia ad adottare una "combinazione di modalità di recupero"<sup>36</sup>, suggerendo, tra le diverse possibilità, anche l'utilizzo delle dichiarazioni presentate nell'ambito della nuova imposta sugli immobili, da integrare con le autodichiarazioni che l'ente non commerciale, sin dall'entrata in vigore del d.m. n. 200 del 2012, ha l'onere di produrre per godere dell'esenzione dall'imposta in misura proporzionale all'utilizzazione non commerciale dell'immobile (unitariamente accatastato) destinato a un uso misto.

Le modalità del recupero, divenuto oramai indifferibile, sono state alfine specificate dall'Italia con il già menzionato art. 16-*bis*, d.l. n. 131 del 2024 (introdotto in sede di conversione dalla l. n. 166 del 2024). La disciplina nazionale, non esente da profili di discrezionalità nell'individuazione della platea dei soggetti obbligati<sup>37</sup>, circoscrive la cornice temporale del recupero alle annualità più 'critiche', ossia alla finestra 2006-2011<sup>38</sup> e affida la predisposizione di un apposito modello di dichiarazione a un successivo decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, sentita l'Associazione nazionale dei Comuni italiani<sup>39</sup>.

Tra i soggetti obbligati ad assolvere agli obblighi dichiarativi e di versamento del tributo sono espressamente ricompresi anche gli enti già destinatari di avvisi di accertamento per le corrispondenti annualità d'imposta: esattamente come è a dirsi nel caso preso in esame dalla Corte costituzionale.

---

<sup>36</sup> §§ 52-53 della Decisione.

<sup>37</sup> L'obbligo è disposto a carico dei soli soggetti che nell'anno di imposta 2012 o 2013 abbiano presentato una dichiarazione IMU recante un tributo a debito di almeno euro 50.000. Nessuno specifico riferimento sembrerebbe invece svolto rispetto all'ipotesi in cui gli aiuti soddisfino o meno i requisiti per rientrare negli applicabili regolamenti *de minimis*, riservati agli aiuti di minore importanza, come pure aveva evocato la Commissione (cfr. § 108 della Decisione).

<sup>38</sup> Così aveva ipotizzato, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia, C. **ELEFANTE**, *Esenzioni fiscali ed aiuti di Stato: il recupero dell'Ici sugli immobili degli enti ecclesiastici tra difficoltà e impossibilità*, in *Quad. dir. pol. eccl.*, 2018, 3, p.788 ss.

<sup>39</sup> Alla data di sottoposizione a referaggio del presente contributo, tale decreto non risulta ancora essere stato adottato.



#### 4 - Tutela della concorrenza e (apparente) pretermissione della 'clausola di salvaguardia' dello status nazionale delle Chiese e dei loro enti (art. 17.1 TFUE)

La vicenda dianzi riassunta stimola più ampie riflessioni di sistema, che intersecano la *ratio* stessa del trattamento agevolativo delle forme espressive del fattore religioso organizzato, quale riflesso di canoni *fondamentali*, tanto dell'ordinamento nazionale quanto di quello europeo.

L'*affaire* ICI, infatti, non segna l'unica volta in cui le Istituzioni europee sono state chiamate a conoscere della frizione tra le normative ecclesiasticistiche degli Stati membri e i "principi strutturali del libero mercato comunitario"<sup>40</sup>.

Ordinamento 'a sovranità derivata', incompetente a disciplinare in via immediata e diretta il fattore religioso e le posizioni giuridiche che vi si correlano, l'Unione conforma la sua azione al consolidato principio per cui

"la partecipazione ad una comunità fondata su una religione o su un'altra concezione spirituale o filosofica della vita non rientra nella sfera d'applicazione del diritto comunitario se non in quanto possa essere considerata un'attività economica"<sup>41</sup>.

Quest'ultima va intesa secondo le categorie proprie dell'ordinamento sovranazionale, ossia quale prestazione resa dietro la corresponsione di un corrispettivo in un mercato aperto.

Nella sua portata pratica, ciò vale a dire che, laddove l'azione degli enti confessionali si strutturi nelle vesti di un'attività a vocazione concorrenziale, essa non può automaticamente sottrarsi, rivendicando la propria specificità, al rigore normativo, in un certo senso livellante, del diritto eurounitario.

Questa ampia traiettoria applicativa è stata di recente portata alle sue estreme conseguenze, in un caso in cui la Corte di Giustizia, addirittura, si è spinta a valutare la compatibilità europea di una disciplina nazionale sul riconoscimento della personalità giuridica degli enti esponenziali delle confessioni religiose: un vero e proprio *registration case*, più familiare alla giurisprudenza di Strasburgo<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> L'espressione appartiene a M. VENTURA, *Diritto e religione in Europa: il laboratorio comunitario*, in *Politica del diritto*, 1999, p. 604.

<sup>41</sup> Così nel *leading case* *Udo Steymann c. Staatssecretaris Van Justitie* (CGUE, sez. VI, 5 ottobre 1988, 196/87), § 9.

<sup>42</sup> Ci si riferisce al caso *Freikirche der Siebenten-Tags-Adventisten in Deutschland KdöR c. Bildungsdirektion für Vorarlberg* (CGUE, 2 febbraio 2023, C-372/21). La pronuncia è stata



Ciò è avvenuto in quanto l'erezione in persona giudica si atteggiava, nel caso di specie, a precondizione per accedere a un beneficio economico riservato ai soli operatori (confessionali) riconosciuti nell'ordinamento nazionale, a detrimento di quelli stranieri, onde si era ivi ipotizzato un contrasto con la libertà di stabilimento sancita dall'art. 49 TFUE.

A differenza di quanto avvenuto in quel precedente - ove il tema era stato fatto oggetto di uno specifico quesito pregiudiziale - in tutti i casi in cui a essere in gioco è stata la normativa in materia di aiuti di Stato di cui agli artt. 107 e 108 TFUE, la Corte di Giustizia non ha però mai indagato quale rilievo potesse assumere la norma di cui all'art. 17.1 TFUE, il quale impegna l'Unione a "rispetta[re] e non pregiudica[re] lo status di cui le chiese e associazioni o comunità religiose godono negli Stati membri in virtù del diritto nazionale".

A seguito della sua codificazione nel sistema dei Trattati, l'art. 17 TFUE ha assunto, invero, un'innegabile centralità<sup>43</sup>. Secondo un'opzione convincente, la norma è declinazione del più generale impegno delle Istituzioni a rispettare l'identità nazionale degli Stati membri (art. 4.2 TUE), onde essa riveste una posizione strutturale - da taluno addirittura ritenuta "costituzionale"<sup>44</sup> - nel quadro di valori e interessi che strutturano l'ordinamento dell'Unione.

Stella polare nella giurisprudenza della Corte di Giustizia rimane infatti, tuttora, quanto statuito nel noto caso *Egenberger*: dinanzi a una fattispecie ove il trattamento nazionale (*status*) del fenomeno religioso organizzato confligga con i principi (e interessi) equiordinati, occorre procedere a un "eventuale bilanciamento dei diversi interessi in gioco

---

commentata da **A. CESARINI**, *Enti religiosi civilmente riconosciuti e attività economiche di rilievo transfrontaliero. Lo stato dell'arte dell'art. 17.1 TFUE fra trattamenti nazionali di favore e mercato interno dell'Unione europea*, in **AA. VV.**, *Diritto e società plurale: questioni aperte*, a cura di N. MARCHEI, S. NINATTI, Giappichelli, Torino, 2024, p. 1 ss.; **A. LICASTRO**, *La salvaguardia dello «status» nazionale delle confessioni religiose alla prova del principio eurolunitario della libertà di stabilimento*, in *Consulta online*, 16 maggio 2023, p. 367 ss.

<sup>43</sup> Sulla possibilità di ascrivere l'art. 17 TFUE a fondamento di un vero e proprio 'diritto ecclesiastico europeo', si rimanda a **F. COLOMBO**, *Interpreting Article 17 TFEU: New Openings towards a European Law and Religion System*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 1 del 2020, p. 17 ss.

<sup>44</sup> Sull'utilizzabilità dell'aggettivo "costituzionale" a proposito dei principi strutturali dell'Unione europea, a dispetto del fallimento del progetto di dotarla di un vero e proprio "trattato costituzionale", cfr. in generale **P. COSTANZO**, **L. MEZZETTI**, **A. RUGGERI**, *Lineamenti di diritto costituzionale dell'Unione europea*, 6ª ed., Giappichelli, Torino, 2022.



[tra i quali rientra a pieno titolo anche] il rispetto dello *status* delle Chiese sancito all'articolo 17 TFUE<sup>45</sup>.

Ciò vale a dire che, siccome dotati di uguale portata assiologica, né i principi che presiedono al mercato interno, né la tutela delle identità nazionali (e per esse, dello *status* delle organizzazioni religiose) possono rivendicare una dignità poiziore, suscettibile di tradursi in un'aprioristica "ordinazione gerarchica"<sup>46</sup>. Al contrario, va ricercata, caso per caso, una composizione armonica di quegli interessi "per il tramite della tecnica usuale del bilanciamento"<sup>47</sup>, il cui esito dovrà valutarsi alla stregua dei canoni di stretta proporzionalità e ragionevolezza.

La pretermissione dell'art. 17.1 TFUE in materia di benefici economici e fiscali a favore degli enti religiosi, insomma, sembrerebbe indice di un approccio di "carattere parziale e, a conti fatti, distorsivo [...] "immiseri[to] nel solo richiamo al pur qualificante, imprescindibile, principio del primato"<sup>48</sup>.

Una simile riflessione era stata svolta per la prima volta a proposito del noto caso *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe*<sup>49</sup>, ove in effetti era difficile dubitare che la vicenda oggetto di rinvio pregiudiziale investisse - come pur aveva osservato l'Avvocato Generale nelle proprie conclusioni - "il rapporto tra Stato e Chiesa cui il diritto primario dell'Unione presta, con l'articolo 17 TFUE, particolare attenzione"<sup>50</sup>.

A differenza di quanto sia a dirsi per il caso italiano, infatti, il problema era stato ivi posto in ordine a varie esenzioni fiscali accordate dal Regno di Spagna agli enti della Chiesa cattolica *direttamente* in forza dell'Accordo tra la Santa Sede e lo Stato spagnolo circa le questioni

---

<sup>45</sup> *Vera Egenberger c. Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung eV.* (CGUE, Grande sez., 17 aprile 2018, C-414/16), § 81. Sul tema del bilanciamento tra principi (e interessi) equiordinati alla luce della sentenza *Egenberger*, cfr. **F. CROCI**, *Interazioni tra principi (e tra fonti) nel diritto dell'Unione europea: la sentenza Egenberger e i successivi sviluppi*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 3 del 2019, p. 86 ss.

<sup>46</sup> L'efficace espressione appartiene ad **A. LICASTRO**, **A. RUGGERI**, *Diritto concordatario versus diritto eurolunitario: a chi spetta la primauté? (a margine della pronunzia della Corte di Giustizia del 27 giugno 2017, C-74/16, in tema di agevolazioni fiscali per le "attività economiche" della Chiesa)*, in *Stato Chiese e pluralismo confessionale*, n. 26 del 2017, p. 61.

<sup>47</sup> **A. LICASTRO**, **A. RUGGERI**, *Diritto concordatario*, cit., p. 29.

<sup>48</sup> **A. LICASTRO**, **A. RUGGERI**, *Diritto concordatario*, cit., p. 26.

<sup>49</sup> *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania c. Ayuntamiento de Getafe* (CGUE, Grande sez., 27 giugno 2017, C-74/16).

<sup>50</sup> Così, nelle *Conclusioni* dell'Avvocato Generale, § 4.





economiche del 1979<sup>51</sup>. In materia, siccome oggetto di regolamentazione pattizia, la normativa spagnola si colorava dunque di una innegabile *specificità*, che la ascriveva sicuramente al piano dello *status* nazionale della Chiesa cattolica e degli enti che la strutturano, ai sensi dell'art. 17.1 TFUE.

Sennonché, adottando una lettura sistematica, il fatto che la disciplina dell'esenzione ICI (e oggi IMU) sia contenuta all'interno di fonti 'di diritto comune', peraltro non esclusivamente rivolte a soggetti giuridici di natura religiosa, non muta i termini della questione.

Alla luce delle traiettorie evolutive poc' anzi brevemente riassunte, la portata del termine *status*, nell'accezione rilevante ai sensi dell'art. 17.1 TFUE, mal tollera di rimanere circoscritta al riferimento alle sole norme di produzione bilaterale.

Il concetto di 'specificità confessionale'<sup>52</sup>, inteso quale terreno elettivo della regolamentazione concordata con le autorità esponenziali delle confessioni religiose è estraneo al lessico del legislatore europeo. Né il diritto nazionale richiamato dall'art. 17 TFUE è sempre e ovunque suscettibile di essere ridotto a

"un *corpus* organico e 'speciale' di regole e principi - per tipologia delle fonti giuridiche di produzione o per i contenuti delle norme costitutive (soltanto in alcuni casi rivestite di carattere tipicamente derogatorio) - ma circoscrivibile sulla base del suo particolare (e 'specifico') campo materiale di applicazione"<sup>53</sup>.

Sotto questa lente prospettiva, dunque, è difficile negare come anche la materia dell'esenzione ICI evidenzii una questione di *status* nazionale della Chiesa, potenzialmente espressiva dell'identità nazionale dello Stato membro.

Il fondamento di questi asserti emerge, per il vero, proprio negli ultimi atti dell'*affaire* ICI, sfociato infine nell'ordine di recupero rimesso

---

<sup>51</sup> L'art. IV dell'Accordo, per quanto di interesse in quella vicenda, recita: "1. La Santa Sede, la Conferenza episcopale, le diocesi, le parrocchie e altre circoscrizioni territoriali, gli Ordini e le Congregazioni religiose e gli Istituti di vita consacrata, nonché le relative province e case, avranno diritto alle seguenti esenzioni: [...] B) esenzione totale e permanente dalle imposte reali o di ricchezza prodotta, sul reddito e sul patrimonio".

<sup>52</sup> In questa specifica accezione, in Italia, il diritto pattizio è funzionalizzato alla tutela di "legittime esigenze identitarie" (J. PASQUALI CERIOLI, *Interpretazione assiologica, principio di bilateralità pattizia e (in)eguale libertà di accedere alle intese ex art. 8, terzo comma, Cost.*, in *Stato, Chiesa e pluralismo confessionale*, cit., n. 26 del 2016, p. 7).

<sup>53</sup> A. LICASTRO, *Unione europea e «status» delle confessioni religiose. Fra tutela dei diritti umani fondamentali e salvaguardia delle identità costituzionali*, Giuffrè, Milano, 2014, p. 198.



alla Decisione del 3 marzo 2023 (2103/2023/UE). In quella sede, la Commissione riferisce che:

“Alla luce degli articoli di stampa che suggeriscono che i beneficiari dell'esenzione dall'ICI erano per lo più enti appartenenti alla Chiesa cattolica, le autorità italiane ritengono necessario spiegare che l'appartenenza confessionale non può essere utilizzata per individuare i beneficiari dell'aiuto. Esse affermano che la Costituzione italiana e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea vietano le discriminazioni basate sulla religione e che pertanto non è possibile individuare i beneficiari sulla base dell'appartenenza confessionale” (§ 47).

Sorprendentemente, nel replicare a tali considerazioni, la Commissione non ha richiamato l'art. 17.1 TFUE - se del caso, anche per affermarne la non conferenza - ma si è avventurata in un giudizio di compatibilità ad ampio spettro, che esorbita dai parametri normativi sovranazionali per estendersi addirittura alle norme apicali dell'ordinamento italiano.

E infatti

“[l]a Commissione ritiene che il fatto di ordinare il recupero degli aiuti non costituisca una violazione *né della Costituzione italiana né della Carta dei diritti fondamentali*. Le caratteristiche che consentono di identificare i beneficiari sono determinate dall'ambito di applicazione dell'esenzione dall'ICI, così come stabilito e applicato dalle autorità italiane. Inoltre, come spiegato nei considerando da (68) a (72), il recupero dell'aiuto dipende dalla natura delle attività svolte dall'ente. Nella misura in cui le attività in questione possono essere classificate come economiche, il fatto che siano svolte da un ente religioso non preclude l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato”<sup>54</sup> (§ 92).

Simili considerazioni rivestono il massimo interesse, giacché ipotizzano per la prima volta un contrasto tra l'ordine di recupero dell'ICI non riscossa, in quanto illegittimo aiuto di Stato, e le norme della Costituzione italiana.

Con ogni evidenza, tuttavia, il contrasto potrebbe essere (ri)conosciuto e risolto soltanto dal suo 'giudice naturale', ossia dalla Corte costituzionale.

---

<sup>54</sup> Mio il corsivo.



## 5 - La Corte costituzionale e l'apparente riaffermazione della speciale forza attiva delle fonti di diretta derivazione concordataria

Per tornare quindi alla pronuncia della Corte cost. n. 20 del 2025, quanto appena illustrato rende cruciale il problema dell'esatta individuazione del parametro (diretto) di legittimità costituzionale della norma oggetto di sindacato; una questione che, altrimenti, avrebbe forse potuto sembrare (se non formalistica<sup>55</sup>) superabile, non impingendo il parametro interposto, comunque radicato nell'art. 7, terzo comma, dell'Accordo di Villa Madama<sup>56</sup>.

A questo proposito, il Giudice delle Leggi ricorda infatti come nella propria precedente giurisprudenza (in particolare, nelle così dette 'sentenze gemelle' n. 348 e 349 del 2007<sup>57</sup>), fosse già stato chiarito 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.". Di talché,

"[s]enza 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

---

<sup>55</sup> Il tutto senza dimenticare che ancora, secondo autorevolissima (benché oggi minoritaria) dottrina, «gli accordi fra lo Stato e la Santa Sede [...] sono parificabili ai trattati internazionali, sicché essi risultano garantiti dall'art. 10 Cost. [...]». Questa conclusione è ora corroborata dall'art. 117 della Cost., il quale, secondo le modifiche apportate dalla l. cost. 18 ottobre 2001 n. 3, sancisce al primo comma che "la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalla Regioni nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"» (F. FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico*, 13<sup>a</sup> ed., aggiornamento a cura di A. BETTETINI, G. LO CASTRO, Zanichelli, Bologna, 2020, p. 130 s.).

<sup>56</sup> Sebbene per indirizzo consolidato il Giudice delle leggi tenda a dichiarare inammissibili le questioni di costituzionalità nel caso di erronea individuazione dei parametri (diretti o interposti) di riferimento, va considerato altresì che, ove "l'inesatta indicazione del precetto costituzionale ritenuto violato [...] non imped[isca] di identificare con chiarezza la consistenza della questione sollevata, non ne determina la inammissibilità" (Corte cost., n. 36 del 2025).

<sup>57</sup> A proposito delle norme della CEDU, la Corte afferma che «[l]a particolare natura delle stesse norme, diverse sia da quelle comunitarie sia da quelle concordatarie, fa sì che lo scrutinio di costituzionalità non possa limitarsi alla possibile lesione dei principi e dei diritti fondamentali (*ex plurimis*, sentenze n. 183 del 1973, n. 170 del 1984, n. 168 del 1991, n. 73 del 2001, n. 454 del 2006) o dei principi supremi (*ex plurimis*, sentenze n. 30 e n. 31 del 1971, n. 12 e n. 195 del 1972, n. 175 del 1973, n. 1 del 1977, n. 16 del 1978, n. 16 e n. 18 del 1982, n. 203 del 1989), ma debba estendersi ad ogni profilo di contrasto tra le "norme interposte" e quelle "costituzionali"» (Corte cost., n. 348 del 2007, *Considerato in diritto*, § 4.7, mio il corsivo).



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)" (*Considerato in diritto*, § 6.2).

Sotto questo profilo la pronuncia della Corte appare però ellittica. Il tenore un poco sbrigativo delle motivazioni - forse indice di una certa 'prudenza' - ridonda tra l'altro nel carattere non del tutto perspicuo dei riferimenti giurisprudenziali citati. È dunque opportuno provare a far chiarezza.

Il problema della copertura costituzionale dell'Accordo del 1984 lambisce uno dei più grandi scogli dogmatici nel sistema delle fonti del diritto ecclesiastico, ossia quello della natura giuridica degli accordi stipulati con la Chiesa cattolica (*rectius*, della relativa legge di esecuzione), a norma della seconda frase dell'art. 7, secondo comma, Cost.

Da un punto di vista pratico, la questione interseca la forza normativa della disciplina pattizia dei *rapporti* con la Chiesa cattolica. Essa si esplica lungo due direttrici speculari - attiva e passiva - che, quantunque connesse, appaiono tecnicamente distinte<sup>58</sup>.

In ragione della loro 'atipicità'<sup>59</sup>, derivante dal richiamo diretto e specifico ai Patti del 1929 (intesi quali 'fonte di cognizione') contenuto nel primo periodo dell'art. 7, secondo comma, Cost., la Corte costituzionale ha approfondito in particolar modo il problema della forza *attiva* delle fonti di immediata derivazione concordataria, ossia quello della loro eventuale impermeabilità al sindacato di costituzionalità. Sul punto, come noto, nella sentenza n. 30 del 1971, la Consulta ha considerato che il secondo comma dell'articolo 7 della Carta "contiene [...] un preciso riferimento al Concordato in vigore" e che tale espresso richiamo, in

---

<sup>58</sup> Osservava magistralmente E. SPAGNA MUSSO, *Costituzione rigida e fonti atipiche*, Morano Editore, Napoli, 1966, p. 28-29 che "la forza di un atto normativo si estrinseca [...] in due aspetti, l'uno positivo e l'altro negativo: l'idoneità ad innovare l'ordinamento con la posizione di una nuova norma e l'idoneità a resistere ad atto normativo di grado inferiore per cui esso non può essere modificato od abrogato da quest'ultimo".

<sup>59</sup> L'atipicità di una fonte normativa, intesa in senso sostanziale, si atteggia quale divergenza tra la sua forza (attiva o passiva) e il tipo cui quella formalmente appartiene. Sul tema, cfr. V. CRISAFULLI, (voce) *Fonti del diritto (diritto costituzionale)*, in *Enciclopedia del diritto*, Treccani, Roma, XIV, p. 965.



relazione al contenuto dei Patti, “ha prodotto diritto”, cioè ha offerto loro una protezione assimilabile a quella di cui gode la Costituzione formale.

Ciò vale a dire che, a dispetto della sua veste formale, la legge di esecuzione dei Patti (n. 810 del 1929) rivestiva una forza sostanziale equiparabile a quella della Costituzione formale, onde essa sarebbe stata sindacabile soltanto alla luce di parametri posti al vertice della gerarchia ‘materiale’<sup>60</sup> delle fonti. Nacque in questo modo la controversa categoria dei principi supremi<sup>61</sup>.

Nel corso della sua giurisprudenza successiva, la Corte ha confermato e sviluppato tali assunti<sup>62</sup>, radicando nei principi supremi dell’ordinamento, espressione di valori irrinunciabili dell’ordinamento repubblicano, di rango poziore anche rispetto alle norme della Costituzione formale, l’unico parametro di legittimità cui potessero essere assoggettate le norme di diretta derivazione concordataria.

Questa traiettoria ha trovato pratico sfogo nella prima e unica declaratoria di illegittimità costituzionale di una norma di diretta derivazione concordataria. Nella specie, con sentenza n. 18 del 1982, il Giudice delle Leggi ha dichiarato la parziale incostituzionalità della l. n. 810 del 1929<sup>63</sup>.

L’orientamento, insomma, si era consolidato.

Sennonché, nel 1984, la stipula dell’Accordo di Villa Madama ha concretizzato un problema che per lungo tempo era stato oggetto soltanto di dispute accademiche e che ancora non aveva trovato composizione: quello della copertura degli accordi di modifica dei Patti, a norma della seconda frase dell’art. 7, secondo comma, Cost.

Il problema risiedeva nel fatto che, a differenza di quanto fosse a dirsi per i Patti Lateranensi - oggetto di un rinvio immediato e diretto - le relative modificazioni sono menzionate quali semplici fonti di produzione, onde parrebbe venir meno l’appiglio testuale che aveva consentito alla Corte di predicare la ‘costituzionalizzazione’ della Conciliazione del 1929.

---

<sup>60</sup> Sul concetto di “costituzione materiale”, cfr. **C. MORTATI**, *La Costituzione in senso materiale*, Giuffrè, Milano, (ristampa del) 1998.

<sup>61</sup> Si è misurato sull’argomento, con opera monografica, **P. FARAGUNA**, *Ai confini della Costituzione. Principi supremi e identità costituzionale*, FrancoAngeli, Milano, 2015.

<sup>62</sup> Corte cost. nn. 31 e 32 del 1971 e n. 12 del 1972, n. 175 del 1973 e n. 1 del 1977.

<sup>63</sup> Segnatamente, nella parte in cui, rendendo esecutivo l’art. 34 del Concordato del Laterano, tale legge rivestiva di un carattere di automatismo la procedura di ‘delibazione’ delle sentenze di nullità rese dai Tribunali ecclesiastici e in quella in cui consentiva di rendere esecutivo agli effetti civili il provvedimento canonico di dispensa *super rato et non consummato*.





Secondo un orientamento diffuso in letteratura, l'intento dei Costituenti sarebbe stato quello di introdurre un meccanismo di "decostituzionalizzazione"<sup>64</sup> dei Patti Lateranensi.

In questo modo, tra l'altro, l'art. 7, secondo comma, Cost. avrebbe congegnato una sorta di 'norma a tempo'<sup>65</sup>, la quale, allorché fossero definitivamente venute meno le ragioni storico-politiche che avevano condotto all'inserimento dei Patti mussoliniani nella Carta fondamentale, avrebbe consentito di ricondurre la disciplina dei rapporti con la Chiesa a un tracciato di piena compatibilità con il principio di eguale libertà confessionale sancito dall'art. 8, primo comma, Cost.<sup>66</sup>.

La Corte costituzionale non ha mai affrontato il tema *ex professo*; nondimeno, allorché si è trovata a giudicare della compatibilità costituzionale di una norma dell'Accordo di Villa Madama (*rectius*, della legge di esecuzione n. 121 del 1985), essa parrebbe aver implicitamente abbracciato la tesi contraria, collocandosi in un solco di sostanziale continuità con la propria precedente giurisprudenza. Nella sentenza n. 203 del 1989, infatti, essa ha utilizzato come parametro di legittimità un principio supremo: quello di laicità<sup>67</sup>.

---

<sup>64</sup> L'espressione è di **A. PIZZORUSSO**, *Fonti del diritto*, in *Commentario del Codice Civile Scialoja-Branca*, a cura di F. GALGANO, Bologna, Zanichelli, p. 399. Ad avviso di **S. BERLINGÒ**, (voce) *Fonti del diritto ecclesiastico*, in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, vol. VI, Utet, Padova, 1991, p. 15, il primo periodo dell'art. 7, secondo comma, Cost. "presenta le caratteristiche proprie di un disposto di diritto singolare, la cui valenza normativa non può essere prodotta *ad ulteriora*: essa ha come unica destinataria, tra le Confessioni, la Chiesa cattolica ed un oggetto giuridicamente e storicamente delimitato, i Patti lateranensi del 1929".

<sup>65</sup> Secondo l'efficace sintesi di **A. LICASTRO**, *Corso di diritto ecclesiastico*, Giuffrè, Milano, 2024, p. 48, "la disposizione di nostro interesse sarebbe in definitiva una disposizione transitoria *fuori posto*, collocata tra i principi fondamentali della Costituzione, che ha consentito la conservazione *limitata nel tempo* del vecchio regime, quanto alla disciplina pattizia dei rapporti tra Stato e Chiesa cattolica, nel nuovo sistema costituzionale" (corsivo nel testo).

<sup>66</sup> In questo modo, la forza delle leggi di esecuzioni degli accordi con la Chiesa potrebbe essere parificata a quella delle leggi di approvazione delle intese con le confessioni diverse dalla cattolica, ai sensi dell'art. 8, terzo comma, Cost. Già da tempo, in dottrina, era stato ipotizzato che il «fine delle intese fosse [al pari dei concordati] non tanto quello [...] di disciplinare un' "*actio finium regundorum*" tra due contrapposti ordinamenti nella ricerca di una mitica "*competentia competentiae*", quanto invece di predisporre in via preventiva metodi e strumenti per lo scioglimento delle tensioni tra le Chiese e lo Stato e per la composizione dei conflitti di lealtà dei *cives-fideles* destinatari» (**G. CASUSCELLI**, *Concordati, intese e pluralismo confessionale*, Giuffrè, Milano, 1974, p. 241).

<sup>67</sup> Le più recenti traiettorie evolutive del principio supremo di laicità sono ben



La questione non era stata più oggetto di interventi da parte della Corte costituzionale<sup>68</sup>. Fino a oggi, quantomeno.

Seppure in maniera sintetica, richiamandosi a questi snodi giurisprudenziali (e in particolare al proprio storico precedente del 1989), con la sentenza n. 20 del 2025 la Corte costituzionale sembrerebbe infatti porsi nel solco di quell'orientamento, confermandone l'attualità.

## 6 - Il parametro *fondamentale* della bilateralità pattizia e lo spettro (implicito) dei controlimiti al diritto eurounitario

La dogmatica dei principi supremi si è consolidata in un periodo storico particolarmente 'caldo' ai fini delle indagini delle relazioni con ordinamenti esterni, rispetto ai quali, per diverse ragioni giuridico-politiche, la Repubblica s'è trovata a coordinarsi.

Invero, negli stessi anni e con uno sguardo rivolto ora alla dimensione sovranazionale, la Corte ha elaborato la controversa teoria dei 'controlimiti', ostativi all'ingresso di norme europee *self executing* (e al loro conseguente primato).

In particolare, nella sentenza n. 170 del 1984, la Corte ha affermato

"come la legge di esecuzione del Trattato [attribuendo effetto vincolante agli atti normativi di diritto derivato] possa andar soggetta al suo sindacato, in riferimento ai *principi fondamentali* del nostro ordinamento costituzionale e ai diritti inalienabili della persona umana [...]"<sup>69</sup>.

---

sintetizzate da J. PASQUALI CERIOLI, *Laicità*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 2 del 2023, p. 83 ss.

<sup>68</sup> Salva un'indiretta conferma nella sentenza Corte cost. n. 238 del 2014. Ivi, in modo tuttavia indistinto e conseguentemente impreciso, si considera che "i principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e i diritti inalienabili della persona" opererebbero come limite all'ingresso tanto delle norme internazionali generalmente riconosciute (art. 10, primo comma, Cost.), quanto (nelle vesti di controlimiti) a quello delle norme dell'Unione europea, quanto infine "come limiti all'ingresso delle norme di esecuzione dei Patti Lateranensi e del Concordato (sentenze n. 18 del 1982, n. 32, n. 31 e n. 30 del 1971). Essi rappresentano, in altri termini, gli elementi identificativi ed irrinunciabili dell'ordinamento costituzionale, per ciò stesso sottratti anche alla revisione costituzionale (artt. 138 e 139 Cost.: così nella sentenza n. 1146 del 1988)".

<sup>69</sup> Sentenza n. 170 del 1984 (mio il corsivo). Essa ha dato abbrivio a un orientamento consolidato, sebbene progressivamente temperato a partire dall'affermarsi della così detta teoria della 'doppia pregiudizialità', abbracciata dalla sentenza n. 269 del 2017. Un'autorevole ricognizione dello stato dell'arte in materia è stata compiuta da C. PINELLI, *Granital e i suoi derivati. A quaranta anni da Corte cost., n. 170/1984*, in *Rivista*

77



Le assonanze tra le due teoriche - quella dei principi supremi e quella dei controllimiti - sono state confermate dalla sentenza n. 1146 del 1988, la quale tuttavia, a mo' di vero spartiacque, ne ha evidenziato la non sovrapponibilità. In quell'occasione, si è osservato che

«[q]uesta Corte, del resto, ha già riconosciuto in numerose decisioni come i principi supremi dell'ordinamento costituzionale abbiano una valenza superiore rispetto alle altre norme o leggi di rango costituzionale, sia quando ha ritenuto che anche le disposizioni del Concordato, le quali godono della particolare "copertura costituzionale" fornita dall'art. 7, comma secondo, Cost., non si sottraggono all'accertamento della loro conformità ai "principi supremi dell'ordinamento costituzionale" (v. sentt. nn. 30 del 1971, 12 del 1972, 175 del 1973, 1 del 1977, 18 del 1982), sia quando ha affermato che la legge di esecuzione del Trattato della CEE può essere assoggettata al sindacato di questa Corte "in riferimento ai principi fondamentali del nostro ordinamento costituzionale e ai diritti inalienabili della persona umana" (v. sentt. nn. 183 del 1973, 170 del 1984)».

Tutte le pronunce sinora richiamate - è bene ribadirlo - si focalizzano sull'attitudine, propria di alcune fonti atipiche, a resistere al sindacato di legittimità costituzionale, salva la loro eventuale eccentricità rispetto a parametri sovraordinati alle stesse norme della Costituzione formale. Il tema rientra, insomma, in quella che è stata definita la loro forza *attiva*, la quale è stata chiamata alternativamente a misurarsi ora con i principi supremi - nel caso delle fonti di diretta derivazione concordataria - ora con i principi fondamentali e i diritti inviolabili della persona umana - nel caso del diritto europeo 'autoesecutivo'.

Per quanto connesso, un problema distinto consiste però nell'indagine della forza *passiva* delle fonti di derivazione concordataria, in ipotesi di conflitto con fonti unilaterali - statali o europee - contenenti effetti abrogativi o modificativi, o comunque contrastanti con i loro contenuti.

Lungo questa direttrice, una questione che non è mai stata indagata dal Giudice delle Leggi risiede nel contrasto tra un precetto di derivazione concordataria e una norma europea *self executing*, astrattamente assistita dalla forza del primato. È proprio qui che riposa il vero nodo problematico (anzi, potenzialmente eversivo) che la



sentenza n. 20 del 2025 non ravvisa l'esigenza (e forse anche l'opportunità) di indagare nelle sue logiche implicazioni.

E sì, perché siccome, in disparte il problema della sua copertura costituzionale, la legge di esecuzione dell'Accordo di Villa Madama trova copertura nell'art. 7, cpv., Cost., essa trova capienza nello spettro della bilateralità pattizia tra Stato e confessioni religiose. Quest'ultimo, profilo essenziale della laicità positiva della Repubblica, è per sua natura idoneo a "relativizza[re] l'ordine gerarchico naturale" delle fonti<sup>70</sup>, al punto che è difficile negargli la patente di vero e proprio principio *fondamentale* dell'ordinamento italiano<sup>71</sup>: un potenziale controlimite, dunque.

Se l'esenzione ICI si fosse effettivamente atteggiata a declinazione di un divieto di prelievo fiscale di matrice concordataria – come, pur erroneamente, aveva ipotizzato il Giudice rimettente – la normativa europea sulla concorrenza si sarebbe scontrata allora con un canone di struttura dell'ordinamento italiano, scontando il rischio concreto di essere dichiarata recessiva.

Ma questo è ciò che la Corte, comprensibilmente, si limita ad adombrare.

## 7 - Conclusioni

A dispetto del suo epilogo apparentemente 'neutro', la sentenza n. 20 del 2025 sottende importanti prese di posizione teoriche in ordine alle sempre problematiche interazioni tra il diritto ecclesiastico nazionale (nella specie, il suo *côté* tributario) e la normativa eurounitaria.

A partire dal non casuale (e inedito) impiego della locuzione "diritto ecclesiastico-tributario", il Giudice delle Leggi rimarca la persistente specificità della disciplina del *Law and Religion* italiano, ancor oggi refrattario a superficiali livellamenti, che ne comprometterebbero le articolate funzioni identitarie.

---

<sup>70</sup>A. RUGGERI, *Intese "concordatarie" e intese "paraconcordatarie" nel sistema delle fonti*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1988, p. 93.

<sup>71</sup>Non foss'altro per la sua collocazione topografica nel tessuto della Carta (artt. 7 e 8 Cost.), ad avviso di G. CASUSCELLI, *Il diritto ecclesiastico italiano "per principi": profili teorici e processi autoritativi di attuazione*, in S. BERLINGÒ, G. CASUSCELLI, *Diritto ecclesiastico italiano. I fondamenti. Legge e religione nell'ordinamento e nella società d'oggi*, Giappichelli, Torino, 2020, p. 143 ss., il principio di bilateralità pattizia appartiene, in senso tecnico, proprio alla categoria dei principi fondamentali, onde esso contribuisce a delineare il volto della Repubblica.



Ove impegna il trattamento fiscale degli enti religiosi, la specificità della materia si dipana lungo due direttrici complementari, che involgono tanto il piano dei *rapporti* con le confessioni - e delle fonti speciali concordate con le rispettive Autorità - quanto quello delle relazioni della Repubblica con l'ordinamento dell'Unione.

Il primo profilo è preso espressamente in analisi dalla Corte, la quale si sofferma sul tema della copertura giuridica delle norme di diretta derivazione dall'Accordo di Villa Madama del 1984. Sul punto, la Corte compie oggi una significativa opzione di respiro dogmatico, collocando tali fonti nel raggio di copertura (specifico) dell'art. 7, cpv., Cost., piuttosto che in quello (generale) degli accordi internazionali (menzionati oggi dall'art. 117, primo comma, Cost.). Si tratta di una riaffermazione di non poco momento, essendo la prima a far tempo dalla storica pronuncia n. 203 del 1989.

Il secondo profilo rimane *viceversa* soltanto adombrato e investe il legittimo presidio dell'identità nazionale al cospetto del diritto dell'Unione.

È pur vero infatti che, laddove si configurino in forma economica, le attività degli enti religiosi non possono pretendersi impermeabili ai rigori delle norme concorrenziali, assistite dalla forza del primato sul diritto nazionale. Cionondimeno, neppure può ignorarsi come la previsione di trattamenti giuridici e fiscali di natura agevolativa a favore delle espressioni plurisoggettive del fenomeno religioso - siano essi affidati a fonti di natura bilaterale ovvero anche unilaterale - possa talora risultare compatibile con il diritto europeo. E ciò, in quanto risponde a un interesse proprio della stessa Unione assicurare il pieno rispetto e non pregiudizio dello *status* di quei soggetti (*ex art. 17.1 TFUE*), e dunque di ogni trattamento *ragionevolmente differenziato* che venga loro accordato dagli ordinamenti nazionali.

In questo senso, nelle numerose fasi dell'*affaire* ICI - dall'introduzione del procedimento di indagine *ex art. 108, § 2, TFUE*, sino Decisione del 3 marzo 2023 (2103/2023/UE) - le istituzioni europee hanno in effetti rivelato un approccio non esaustivo, senza mai interrogarsi sulla possibilità di ricondurre l'esenzione fiscale a espressione di quell'identità nazionale che l'ordinamento UE pur rivendica *in apicibus* di rispettare (art. 4.2 TUE).

Sullo sfondo della vertenza, seppur in maniera sfumata, la Corte costituzionale sembrerebbe evocare invece la possibilità che il caparbio *enforcement* della normativa concorrenziale venga a profilare, in futuro, un effettivo contrasto con un parametro nazionale di rango *fondamentale*; ciò che imporrebbe di confrontarsi con l'opportunità di elevare il relativo





controlimite. Tanto sarebbe a dirsi in Italia, a proposito del principio di bilateralità pattizia.

Tale eventualità si rende ancor più pressante, soprattutto alla luce del ritrovato protagonismo che la Corte costituzionale sembrerebbe aver assunto nel suo dialogo con il diritto europeo<sup>72</sup>; talché, ai fini dell'osservanza della normativa concorrenziale tanto agli Stati di membri quanto all'Unione (e così alle rispettive Corti) si richiederà comunque di orientare il proprio contegno alla luce del principio di leale collaborazione, al fine di evitare rivendicazioni assertive, lesive delle rispettive sfere di competenza.

In un'altra e non meno cruciale accezione, il principio di collaborazione, di portata oggi più che mai generale<sup>73</sup>, non potrà essere ignorato neppure al fine di mitigare l'effetto eversivo di pretese agevolative (anche fiscali) che, rispetto a quell'apparato normativo, si rivelassero confliggenti. Sul piano delle relazioni con gli ordinamenti di fede e con i rispettivi enti esponenziali, la collaborazione (leale) e *reciproca*, imporrà in futuro di rifuggire da sorde pretese privilegiate, ergendosi a criterio idoneo a orientare l'applicazione di qualsiasi disciplina di vantaggio nella direzione di una virtuosa armonia solidaristica 'multilivello'<sup>74</sup>.

---

<sup>72</sup> Nella recente sentenza n. 181 del 2024, la Corte costituzionale ha ritenuto di poter essere investita di una questione di costituzionalità laddove, pur in presenza di una norma europea direttamente applicabile, che richiederebbe la disapplicazione della norma interna incompatibile, «la questione posta dal rimettente presenti un "tono costituzionale", per il nesso con interessi o principi di rilievo costituzionale». Sul punto, vedasi il contributo di **R. MASTROIANNI**, *La sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2024 in tema di rapporti tra ordinamenti, ovvero la scomparsa dell'articolo 11 della Costituzione*, in *Quaderni AISDUE*, 2025.

<sup>73</sup> Osservano **G. D'ANGELO, J. PASQUALI CERIOLI**, *L'emergenza e il diritto ecclesiastico: pregi (prospettici) e difetti (potenziali) della dimensione pubblica del fenomeno religioso*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., n. 19 del 2021, p. 52, che "la vicenda della collaborazione ecclesiasticistica viene a collocarsi nel contesto di un più ampio percorso evolutivo che ha portato al riconoscimento e all'affermazione di un generale principio di collaborazione ordinamentale o sistemica". In effetti, la reciproca collaborazione dialoga con quella leale collaborazione che è oggi assunta a canone di sistema idoneo a comporre, in una sintesi ordinata in termini di solidarietà (art. 2 Cost.), il rapporto dialettico che intercorre tra unità e pluralità in ciascun ordinamento democratico e policentrico: cfr. **R. BIFULCO**, (voce) *Leale collaborazione (principio di)*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, vol. IV, Giuffrè, Milano, 2006, pp. 3356 e ss.

<sup>74</sup> Sono tuttora di grande interesse, al riguardo, le riflessioni di **G. CASUSCELLI**, *La crisi economica e la reciproca collaborazione tra le Chiese e lo Stato per "il bene del Paese"*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, cit., ottobre 2011.

