

**L'esenzione dall'INVIM degli immobili di proprietà della S. Sede.
Brevi note di commento alla sentenza 1 aprile 2005 n. 3404
della Commissione Tributaria Centrale- sez. XXI.**

di *Michele Madonna*

Sommario: 1. La questione controversa. 2. L'evoluzione giurisprudenziale e le posizioni della dottrina. 3. Le pronunce della Corte Costituzionale nn.86/1985 e 235/1997. 4. I capisaldi della pronuncia della Commissione Tributaria Centrale. 5. Osservazioni conclusive.

1. La questione controversa.

Con la sentenza n. 3404/2005 la Commissione Tributaria Centrale sez. XXI si è pronunciata nuovamente su un tema, quello dell'esenzione dall'INVIM degli immobili di proprietà della Santa Sede, oggetto in passato di diverse e contrastanti pronunce giurisdizionali oltre che di un vivace dibattito dottrinale.

La questione verte sull'interpretazione dell'art. 8, 3° della legge n. 904 del 1977 che dichiara esenti da INVIM “gli immobili appartenenti a benefici ecclesiastici”. Qualora si affermi la natura beneficiale della Santa Sede, si configurerebbe l'esenzione dall'imposta per tutti gli immobili di proprietà della stessa; ove, invece, si neghi la qualifica di beneficio alla Santa Sede, per quest'ultima verrebbe meno l'applicabilità dell'art. 8 della legge 904/1977. In tal caso, mentre gli immobili di proprietà della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense, non sarebbero comunque soggetti all'INVIM in ragione di quanto disposto dell'art. 2 cpv. del D.P.R. 601/1973, gli altri immobili sempre appartenenti alla Santa Sede verrebbero sottoposti al comune trattamento fiscale e soggetti ad INVIM con le sole agevolazioni previste dall'art. 25 D.P.R. 643 /1972: esenzione totale se destinati all'esercizio delle attività istituzionali dell'ente, esenzione nella misura del 50% in caso contrario.

In buona sostanza la soluzione dipende direttamente dalla qualificazione giuridica della Santa Sede nell'ordinamento italiano.

2. *L'evoluzione giurisprudenziale e le posizioni della dottrina.*

La giurisprudenza di merito sul tema è stata sin dall'inizio oscillante, facendo emergere sostanzialmente due indirizzi interpretativi contrapposti¹: un primo ha ritenuto inapplicabile alla Santa Sede l'art. 8 della legge 904/1977, negando *tout court* ad essa la qualifica di ente beneficiario (Commissione Tributaria di II grado Roma n. 2344/1985², Commissione Tributaria di II grado di Roma n. 2874/1990³); un secondo indirizzo ha al contrario affermato che la Santa Sede rientra nel novero dei benefici ecclesiastici e, di conseguenza, a tutti gli immobili di sua proprietà spetta l'esenzione dall'INVIM (Commissione Tributaria di I grado di Pisa n. 215/1980⁴, Commissione Tributaria Centrale n. 227/1987⁵).

In tale ultima direzione si è mossa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 9873 del 1990⁶. Secondo i giudici della Suprema Corte, la Santa Sede può considerarsi un vero e proprio "beneficio ecclesiastico", poiché di esso possiede i tre requisiti previsti dalla normativa canonica (can. 1409 del *c.i.c.* del 1917 implicitamente confermato dal can 1272 del vigente *c.i.c.* del 1983): la pertinenza a un ufficio, l'autonomia patrimoniale perpetua destinata al mantenimento dell'ufficio, l'erezione canonica. Né, ad avviso dei giudici, è possibile limitare la portata dell'art. 8 della legge 904/1977 ai soli "benefici congruabili", poiché la *ratio* della disposizione va ravvisata "nell'intento di favorire il buon funzionamento degli organi fondamentali su cui poggia la struttura della Chiesa Cattolica" e tale scopo suggerisce di applicare la norma anche alla Santa Sede "che è organizzata al servizio del più importante ufficio della gerarchia cattolica".

La Cassazione ha confermato poi questa interpretazione nella pronuncia n. 5 del 1991⁷ e a tale indirizzo si sono conformate la Commissione Tributaria Centrale con le decisioni

¹ In generale si veda P. Piccozza, *Rassegna di giurisprudenza tributaria sugli enti ecclesiastici*, in "Quad. dir. pol. eccl.", 1989, I, pp. 71 e ss.

² In "Dir. Eccl.", 1985, II, pp. 611 e ss.

³ In "Diritto e pratica tributaria", 1990, II, pp. 945 e ss.

⁴ In "Dir. Eccl.", 1980, II, pp. 315 e ss.

⁵ In "Rass. trib.", 1987, II, pp. 466 e ss.

⁶ In "Diritto e giurisprudenza", 1991, 4, pp. 884 e ss.

⁷ In "Bollettino tributario d'informazioni", 1991, pp. 1526 e ss.

73005/2001 e 4529/2003 e la stessa Amministrazione con la circolare ministeriale n. 5/1991.

Occorre aggiungere che la questione in esame è stata ampiamente e vivacemente dibattuta anche in dottrina.

Per alcuni autori, la Santa Sede costituisce “il massimo ente beneficiario della Chiesa, sia pure *peculiaris generis*”⁸ e rientra pertanto nell’ambito di applicazione dell’art. 8 della legge 904/1977, “in quanto la sua attività istituzionale consiste... nell’imprimere alle proprietà di cui dispone impieghi e investimenti il più possibile lucrativi, nell’unica prospettiva... di sovvenire alle necessità del Pontefice e dell’Ufficio di cui Egli, quale Vescovo di Roma e organo supremo della Chiesa universale, è investito”⁹.

Per altri, invece, la Santa Sede non deve considerarsi un ente beneficiale¹⁰, ma dal punto di vista canonico “una persona giuridica *ex ipso iure prescripto*” e per l’ordinamento italiano “un ente straniero... regolato in base ai principi del diritto internazionale sia generale che particolare”¹¹ cui non è applicabile l’esenzione prevista per i benefici ecclesiastici.

3. Le pronunce della Corte Costituzionale nn.86/1985 e 235/1997

Anche la Corte Costituzionale ha preso in esame l’art. 8, 3° della legge 904/1977.

Con la sentenza n. 86 del 27 marzo 1985¹², la Consulta ha ritenuto manifestamente infondata, con riferimento agli art. 3, 8, 19 e 20 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale della norma in questione nella parte in cui limita l’esenzione dall’INVIM ai soli benefici ecclesiastici, escludendo dall’esonero stesso “quelle istituzioni aventi personalità giuridica e dotazione patrimoniale immobiliare, che siano espressione o emanazione di confessione religiose ammesse dallo Stato e diverse dalla religione cattolica”.

Al di là della questione della compatibilità della disposizione con i principi di uguaglianza e uguale libertà delle confessioni religiose, in gran parte estranea ai fini del

⁸ In tal senso P. A. D’Avack, *Santa Sede*, in *Novissimo Digesto Italiano*, Torino, Utet, p. 517.

⁹ G. Boni, *A proposito dell’esenzione della Santa Sede dall’INVIM decennale (Nota alla sentenza della Corte Suprema di Cassazione, sez. I civ., n. 9873, del 20 aprile 1990, dep. Il 3 ottobre 1991)*, in “Iustitia”, 1992, p. 217.

¹⁰ Cfr. P. Fedele, *Beneficio ecclesiastico (dir. can.)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1959, pp. 144 e ss.

¹¹ Così P. Colella, *Sul regime giuridico degli immobili di proprietà della Santa Sede nel territorio italiano*, in “Giur. it.”, 1986, p. 53. In senso analogo ID, *Sull’esenzione dall’INVIM decennale dei beni di proprietà della Santa Sede*, in “Dritto e Giurisprudenza”, 1991, 4, pp. 884 e ss. e M. Maffezzoni, *Identificazione del beneficio ecclesiastico ai fini dell’esenzione INVIM*, in “Bollettino tributario d’informazioni”, 1991, pp. 1529 e ss.

¹² In “Dir Eccl.”, 1985, II, pp. 85 e ss.

presente lavoro¹³, merita evidenziare che la Corte ha individuato e giustificato dal punto di vista costituzionale la *ratio* del trattamento differenziato dal punto di vista tributario a favore dei “benefici ecclesiastici” nella loro “congruabilità”, ovvero nell’interesse dello Stato a “prender parte alla gestione dei benefici... appunto perché congruabili a cura dello Stato stesso”.

La stessa Corte Costituzionale, tornando ad occuparsi della questione a distanza di più di un decennio con la sentenza 235 del 15 luglio 1997¹⁴, ha nuovamente ritenuto non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 8, 3° della legge 904/1977 e dell’art. 45 della legge 222/1985, che prevede l’esenzione dall’INVIM per gli immobili già appartenenti ai benefici ecclesiastici e ora appartenenti agli Istituti per il sostentamento del clero che ai primi sono succeduti. I giudici, richiamando e meglio specificando il ragionamento condotto nella pronuncia del 1985, hanno chiarito che l’esenzione per i benefici ecclesiastici e per gli istituti per il sostentamento del clero, creati in sostituzione del precedente sistema beneficiale, “vale per essi non tanto per l’appartenenza degli immobili a determinati soggetti, quanto per la destinazione degli stessi e dei redditi all’unica loro finalità istituzionale”, il sostentamento del clero.

Come si può osservare, la Corte ha dato una lettura restrittiva dell’art. 8, 3° della legge 904/1977, in contrasto dunque con quella espressa dalla Corte di Cassazione.

4. I capisaldi della pronuncia della Commissione Tributaria Centrale.

Proprio alle argomentazioni dei giudici costituzionali si richiama la sentenza n. 3404/2005 della Commissione Tributaria Centrale, qui in commento, che si discosta dall’indirizzo inaugurato dalla pronuncia della Cassazione n. 9873/1990.

Per i giudici, la Santa Sede non rientra nella nozione di beneficio ecclesiastico poiché di tale figura possiede solo uno dei tre elementi previsti dalla normativa canonica, “la pertinenza ad un ufficio sacro”. Risulta altresì priva dell’attributo della destinazione a quell’ufficio “data la natura del tutto particolare della personalità giuridica della Santa Sede e delle sue peculiari esigenze”. E soprattutto manca del requisito dell’erezione canonica,

¹³ Si vedano sul punto le osservazioni critiche alla pronuncia della Corte di S. Fusaro, *Uguaglianza tributaria fra enti religiosi ed esenzione dall’INVIM decennale a favore dei benefici ecclesiastici*, in “Dir. Eccl.”, 1986, II, pp. 72 e ss., A. Giuffrè, *Immobili di «enti ecclesiastici» ed INVIM decennale*, in “Giur Cost.”, 1986, I, pp. 1846 e ss., N. Colaianni, *L’esenzione dall’INVIM decennale: un segno di contraddizione nel trattamento tributario degli enti ecclesiastici*, in “Foro it.”, 1985, I, pp. 1917 e ss.

¹⁴ In “Giur. Cost.”, 1997, pp. 2228 e ss. con nota critica di A. Guazzarotti, *L’esenzione dall’INVIM decennale in favore degli istituti per il sostentamento del clero: un privilegio in cerca di giustificazione*, ivi, pp. 2242 e ss.

dal momento che la Santa Sede è persona morale nell'ordinamento canonico per lo stesso diritto divino (can. 100 del *c.i.c.* 1917 confermato dal can. 113 del vigente *c.i.c.* del 1983).

Essendo priva della natura beneficiale, essa non gode dell'esenzione dall'INVIM. Né a diversa conclusione può giungersi, per la Commissione tributaria centrale, sulla base dell'art. 2, n. 5 della legge 136/2001 che prevede l'esenzione "per gli immobili degli enti rappresentativi delle confessioni religiose aventi personalità giuridica nonché gli enti religiosi riconosciuti in base a leggi attuative di intese stipulate con lo Stato". Infatti tale disposizione sostituisce il primo periodo del comma 10 dell'art. 33 della legge n. 388/2000 che estendeva l'applicazione dell'esenzione prevista dall'art. 45 della legge 222/1985 anche agli immobili degli enti rappresentativi delle altre confessioni religiose e non è applicabile alla Santa Sede. Tale diversa disciplina è giustificata dal punto di vista costituzionale, per la pronuncia in esame, dalla "dimensione nazionale degli enti rappresentativi delle confessioni non cattoliche" e dal loro essere finalizzati, sia pure non in via esclusiva, "all'attività di sostentamento dei ministri di culto", a fronte della "dimensione universale" della Sede Apostolica che "non attende affatto al sostentamento del clero italiano".

In conclusione, per la Commissione tributaria Centrale, gli immobili della Santa Sede e dei suoi organi, nel caso di specie la Pontificia Accademia ecclesiastica, non godono dell'esenzione dall'INVIM decennale di cui all'art 8 della legge 904/1977, ma solo delle agevolazioni previste dall'art. 25 d.p.r. n. 643/1972: esenzione totale se destinati all'esercizio di attività istituzionali, esenzione nella misura del 50% se destinati ad altre attività.

5. Osservazioni conclusive.

La pronuncia in commento appare condivisibile nella parte in cui esclude la Santa Sede dal novero dei benefici ecclesiastici, con un'interpretazione, a nostro avviso, corretta dal punto di vista canonistico ed ecclesiasticistico e soprattutto conforme ai principi stabiliti in materia dalla giurisprudenza costituzionale.

La Santa Sede infatti, pur godendo per antico possesso di stato della personalità giuridica nell'ordinamento italiano anche dal punto di vista privatistico¹⁵, non può essere assimilata agli altri enti ecclesiastici civilmente riconosciuti (n. 2 del Protocollo approvato con legge 206/1985) e tanto meno agli enti di natura beneficiale (che nell'attuale sistema

¹⁵ Cfr. tra gli altri F. Finocchiaro, *Diritto ecclesiastico*, Bologna, Zanichelli, 2000, pp. 250-251, C. Cardia, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Bologna, Il mulino, 1996, p. 343.

hanno ceduto il passo agli istituti per il sostentamento del clero), la cui struttura giuridica appare difficilmente compatibile con la Sede Apostolica, “con le sue particolarità singolarissime” e “con la sua peculiare figura ed attività internazionale e universale di *caput et fundamentum Ecclesiae*”¹⁶.

Meno convincenti paiono, però, le argomentazioni della Commissione Tributaria Centrale riguardanti la non applicabilità alla Santa Sede dell’art. 2 n. 5 della legge 136/2001 che estende l’esenzione dall’INVIM decennale agli enti rappresentativi delle confessioni religiose diverse dalla cattolica.

A differenza di quanto sostenuto dai giudici, tale disposizione pone, a nostro avviso, una questione di costituzionalità, poiché comporta una discriminazione, a ben guardare priva di una razionale giustificazione, a sfavore della Santa Sede che, nonostante la complessità di funzioni e la difficoltà di inquadramento giuridico, va pur sempre considerata ente rappresentativo della Chiesa Cattolica¹⁷.

Sarebbe quindi auspicabile un’interpretazione estensiva della legge 136/2001 o un intervento in tale direzione della Corte Costituzionale o dello stesso legislatore che prevedano l’esenzione dall’INVIM anche per gli immobili appartenenti ad essa.

In tal modo potrebbe configurarsi un trattamento non discriminatorio e nello stesso tempo rispettoso delle peculiarità della Santa Sede che rimane, secondo l’icastica definizione di D’Avack, “un ente istituzionale ecclesiastico unico ed inclassificabile”¹⁸.

¹⁶ P. A. D’Avack, *Santa Sede*, cit., p. 517.

¹⁷ Cfr. sul punto C. Cardia, *Manuale*, cit., p. 254.

¹⁸ P. A. D’Avack, *Santa Sede*, cit., p. 517.