



diritto *Supplemento
alla rivista*

religioni

2
Quaderno monografico

Libertà religiosa ed eguaglianza.
Casi di discriminazione in Europa
e nel contesto internazionale

Diritto e Religioni
Quaderno Monografico 2
Supplemento Rivista, Anno XV, n. 1-2020

*Libertà religiosa ed eguaglianza.
Casi di discriminazione in Europa
e nel contesto internazionale*

Diritto e Religioni

Semestrale

Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Maria d'Arienzo

Direttore Fondatore
Mario Tedeschi †

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Albisetti, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, R. Coppola, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, A. Fuccillo, M. Jasonni, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, G.B. Varnier, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale

Diritto canonico

Diritti confessionali

Diritto ecclesiastico

Diritto vaticano

Sociologia delle religioni e teologia

Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci

A. Bettetini, G. Lo Castro

L. Caprara, M. d'Arienzo, V. Fronzoni,

A. Vincenzo

G.B. Varnier

M. Jasonni, G.B. Varnier

G. Dalla Torre

M. Pascali

R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa

Giurisprudenza e legislazione canonica

Giurisprudenza e legislazione civile

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale
e comunitaria*

Giurisprudenza e legislazione internazionale

Giurisprudenza e legislazione penale

Giurisprudenza e legislazione tributaria

RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli,

F. Balsamo, C. Gagliardi

M. Ferrante, P. Stefanì

L. Barbieri, Raffaele Santoro,

Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali, C.M. Pettinato

S. Testa Bappenheim

V. Maiello

A. Guarino, F. Vecchi

Parte III

SETTORI

Lettere, recensioni, schede, segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

M. D'Arienzo

COMITATO REDAZIONE QUADERNO MONOGRAFICO

F. Balsamo, C. Gagliardi, M. L. Lo Giacco

Direzione:

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

Napoli 80133- Piazza Municipio, 4
Tel. 081 5510187 – 80133 Napoli
E-mail: dirittoereligioni@libero.it

Redazione:

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

Napoli 80134 – Dipartimento di Giurisprudenza Università degli studi di Napoli Federico II
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 10,00 al seguente

link: www.pellegrinieditore.com/node/360

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c – 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 – Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

– versamento su conto corrente postale n. 11747870

– bonifico bancario Iban IT 88R010308880000000381403 Monte dei Paschi di Siena

– assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.

– carta di credito sul sito www.pellegrinieditore.com/node/361

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

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

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

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

Gli autori degli articoli ammessi alla pubblicazione, non avranno diritto a compenso per la collaborazione. Possono ordinare estratti a pagamento.

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

Per ulteriori informazioni si consulti il link: <https://dirittoereligioni-it.webnode.it/>

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

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

ISSN 1970-5301

Appartenenza religiosa e discriminazione fiscale in Europa

Religious affiliation and tax discrimination in Europe

FLORIANA SANTAGATA

ABSTRACT

Through the analysis of cases brought before European courts, this paper aims at highlighting how different types of funding and national tax systems, by means of tax relief/exemptions for certain religious faiths, can affect religious freedom and cause tax competition among countries and religious faiths alike.

We therefore believe that the relationship between religious affiliation and tax law should be based on abidance by principles of tax non-discrimination and equality in order to safeguard the right to religious freedom.

KEY WORDS

Religious affiliation – European citizenship – Principle of tax non-discrimination.

RIASSUNTO

Il lavoro, attraverso l'analisi di alcuni casi proposti dinanzi alle Corti Europee, mira a evidenziare come le normative fiscali nazionali che prevedono agevolazioni e/o esenzioni fiscali per alcune confessioni religiose e le diverse tipologie di finanziamento possano incidere sulla libertà di religione della persona e generare una concorrenza fiscale tra Stati e tra le stesse confessioni religiose. Difatti la relazione tra appartenenza religiosa e diritto tributario si ritiene debba basarsi sul rispetto dei principi di non discriminazione fiscale e di uguaglianza al fine di tutelare il diritto di libertà religiosa.

PAROLE CHIAVE

Appartenenza religiosa – Cittadinanza europea – Principio di non discriminazione fiscale.

SOMMARIO: 1. Premessa e delimitazione dell'indagine – 2. La relazione tra appartenenza e dovere contributivo – 3. Appartenenza religiosa e diritto tributario: principio di non discriminazione fiscale, divieto di aiuti di Stato e libertà religiosa – 4. Conclusioni

Premessa e delimitazione dell'indagine

Il legame tra appartenenza religiosa e principio di non discriminazione fiscale non si palesa immediatamente, così come risulta difficile comprendere il rapporto tra libertà religiosa e diritto tributario. La ricerca ha evidenziato un numero non elevato di casi giurisprudenziali a causa della ristretta interpretazione dell'applicabilità della CEDU agli aspetti tributari processuali. Solo recentemente si rileva una evoluzione giurisprudenziale relativamente ai principi generali dell'obbligazione tributaria, quindi alla tutela dei contribuenti e a quella dell'interesse fiscale.

La maggior parte degli interventi delle Corti che investono la materia finanziaria, riguardano la compatibilità delle agevolazioni fiscali con i principi di uguaglianza, non discriminazione fiscale e divieto di aiuti di Stato.

Lo studio, anche se limitato ai pochi casi sollevati davanti alla Corte di Giustizia e alla Corte dei Diritti dell'Uomo, mira a evidenziare le possibili violazioni del principio di non discriminazione fiscale sia tra gli interventi finanziari statali alle diverse confessioni religiose che tra gli individui che professano un determinato culto¹.

Prima di entrare nel merito del tema, si evidenzia che le relazioni tra diritto tributario e Chiesa cattolica sono spesso oggetto di dibattiti politici, dottrinali e giurisprudenziali, con particolare riferimento al finanziamento pubblico, alla coesistenza dei sistemi impositivi², al trattamento fiscale delle attività svolte dagli enti ecclesiastici³.

Occorre delineare gli ambiti dell'analisi e chiarire alcuni elementi fondamentali che sono la base teorica delle conclusioni che saranno illustrate. Il lavoro si articola in due parti. Nella prima parte sarà, brevemente, esaminata la relazione tra il concetto di appartenenza religiosa e il vincolo di collegamento personale o reale del soggetto con un determinato territorio; tali concetti consentono di inquadrare il dovere politico sociale di contribuzione di ogni soggetto sia come membro del *popolo di Dio* che come appartenente alla comunità statale. Nella seconda parte si illustrerà il principio di non discriminazione fiscale, principio che risulta essere strettamente connesso con quello di uguaglianza.

Si rileva, in primo luogo, che negli ordinamenti giuridici nazionali, nel

¹ Nel lavoro si esaminano solo i culti religiosi riconosciuti negli ordinamenti giuridici.

² Cfr. CLAUDIO SACCHETTO, FLORIANA SANTAGATA, *Coesistenza di prelievi tributari: sistema impositivo nazionale e sistema di finanziamento della Chiesa Cattolica*, in *Le Corti Salernitane*, 3, 2015.

³ Si tratta delle attività caritative, assistenza e beneficenza che senza alcun dubbio presentano strette analogie con quelle che rientrano nel c.d. Terzo Settore.

TFUE nonché nella Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo non si evidenzia né una univoca definizione di culto e religione né si delineano gli elementi comuni di tali fenomeni⁴; in secondo luogo le disposizioni fiscali nel TFUE sono limitate e richiamano solo i principi di uguaglianza⁵ e di non discriminazione, principi che di fatto implicano un equo riparto del prelievo tributario⁶. Pertanto, emerge chiaramente la correlazione tra divieto di discriminazione fiscale e principio di uguaglianza sia in senso formale che sostanziale.

Tale aspetto è stato ampiamente dibattuto, in tempi passati, con riferimento alle legislazioni relative a determinati beni ecclesiastici che disponevano un diverso trattamento fiscale (esenzioni e agevolazioni) con palese violazione dei principi citati precedentemente. Regime fiscale favorevole per gli enti ecclesiastici che ancora oggi si riscontra in molti ordinamenti europei. Difatti questa materia è spesso oggetto di pronunce sia della Corte di Giustizia UE in relazione alla eventuale configurazione di aiuti di stato che della Corte dei Diritti dell'Uomo con riferimento alla libertà di religione.

⁴ DONATELLA LOPRIENO, *Libertà religiosa*, Giuffrè, Milano, 2009, p. 30 ss. L'A. rileva la difficoltà che gli studiosi hanno incontrato nel trovare una definizione giuridica unica di religione e di confessione religiosa. Per una ricostruzione del concetto di religione e confessione religiosa nei singoli Stati e a livello internazionale, v. GIUSEPPE LANEVE, *Atheism as Part of Religious Phenomenon: Questions and New Challenges to Secularism*, in <http://www.federalismi.it>, 25 del 9 settembre 2020. L'A. rileva «i tanti nodi problematici attorno a ciò che è religione e ciò che non lo è [...] si ripercorrono le difficoltà registrate a diverse latitudini nella definizione stessa di religione (che investono anche il piano dei poteri, politico e giudiziario), si analizza il ritorno della religione nella sfera pubblica». ARCOT KRISHNASWAMI, *Study of discrimination in the matter of religious rights and practices*, United Nations Publication, New York, 1960. Le problematiche evidenziate trovano riscontro nelle diverse sentenze della Corte EDU in relazione anche agli edifici di culto e alla esposizione del crocifisso nei luoghi pubblici. In particolare, il riconoscimento o meno di edificio di culto ha risvolti anche sul piano fiscale. Il fulcro della questione, affrontata anche a livello europeo, è la difficoltà a delineare i limiti del concetto di religione, pertanto occorre far riferimento al principio di libertà di religione quale libertà individuale.

⁵ Cfr. PIETRO BORIA, *L'antisovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Giappichelli, Torino, 2004; PHILIP LAROMA JEZZI, *Integrazione negativa e fiscalità diretta: l'impatto delle libertà fondamentali sui sistemi tributari dell'Unione europea*, Pacini, Pisa, 2012.

⁶ V. PIETRO BORIA, *L'antisovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario* cit. La giurisprudenza europea in materia di uguaglianza in ambito fiscale e di imposizione non eccessiva risulta essere meno stringente rispetto a quella di alcuni Stati membri come a esempio la Francia. Si richiamano alcune recenti sentenze della CGUE, 28 ottobre 2010, C-72/09; 20 settembre 2019, C-695/19; 26 febbraio 2020, C-100/20. Per quanto riguarda gli interventi della Corte di Giustizia con riferimento ai principi di non discriminazione e di uguaglianza è interessante il contributo di RÉMY HERNU, *Le principe d'égalité et le principe de non discrimination dans la jurisprudence de la CJUE*, in *Les cahiers du Conseil constitutionnel*, Titre VII, n. 4, aprile 2020.

La relazione tra appartenenza e dovere contributivo

Da quanto premesso è fondamentale evidenziare il nesso tra appartenenza religiosa e diritto tributario e, in particolare, il necessario rispetto dei principi di non discriminazione fiscale e di uguaglianza al fine di tutelare il diritto di libertà religiosa.

La dottrina tributaria, ancora oggi, incentra gli studi sul concorso alle spese pubbliche al fine di definire i criteri di ripartizione del prelievo tributario più equi. Difatti ha posto l'attenzione sulla tematica delle interrelazioni tra autorità e consenso nel diritto tributario. Nell'odierno ordinamento giuridico l'imposta, secondo la dottrina prevalente, è stata qualificata quale istituto di diritto pubblico, pur non negando alla stessa l'applicabilità delle norme di diritto privato per la sua riconosciuta natura di diritto patrimoniale⁷. Tale affermazione deriva dal considerare il potere di imporre prestazioni pecuniarie a connotazione tributaria quale *potere pubblico potestativo* conseguente all'imperio della legge e, correlativamente, il *dovere contributivo* qualificato quale *obbligo incondizionato* del cittadino legato allo Stato dal *vincolo di sudditanza*⁸.

Per quanto riguarda la ricostruzione di tale aspetto nella Chiesa cattolica occorre ricordare che nella Sacra Scrittura (Atti degli Apostoli 4, 34; 11, 2) è contenuto il dovere di sostenere materialmente coloro che hanno la missione di annunciare il Vangelo perché possano impegnarsi interamente nel loro ministero prendendosi anche cura dei più bisognosi; inoltre il Catechismo della Chiesa cattolica, n. 1955, stabilisce che «La vita morale “ha come perno l'aspirazione e la sottomissione a Dio, fonte e giudice di ogni bene, e altresì il senso dell'altro come uguale a se stesso”». Infine, nel Codice di diritto cano-

⁷ Cfr. SANTI ROMANO, *Principi di diritto amministrativo italiano*, Società Editrice Libreria, Milano, 1912; GIAN ANTONIO MICHELI, *Profili critici in tema di potestà d'imposizione*, in *Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze*, I, 1964; AUGUSTO FANTOZZI, *Il diritto tributario*, UTET, Torino, 2003.

⁸ Cfr. GIANLUIGI BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, in *Problemi attuali di diritto tributario*, Collana diretta da Franco Gallo e Raffaello Lupi, Cedam, Milano, 2008; BENVENUTO GRIZIOTTI, *Studi di Diritto tributario*, Cedam, Milano, 1931; ANTONIO BERLIRI, *Principi di Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 1952; CORRADO BAFILE, voce *Imposta*, in *Enciclopedia Giuridica*, vol. XVI, Treccani, Roma, 1989. VITTORIO EMANUELE ORLANDO nella sua *Introduzione al Diritto amministrativo* asserisce che «mediante la sovranità lo Stato esercita tutti i diritti che gli competono come soggetto destinato al compimento del suo fine [...] lo Stato nell'esercizio delle varie forme della sua attività giuridica appare come sovrano di fronte ai sudditi. La natura dell'imposta e del servizio militare ha precisamente quel carattere». GAETANO LICCARDO, *Introduzione allo studio del diritto tributario*, parte I, Jovene, Napoli, 1962, p. 165 ss., definisce «la sovranità interna, come la posizione di assoluta signoria dello Stato nei confronti di chiunque (persona fisica o giuridica; ente privato o pubblico; cittadino, apolide o straniero) si trovi sul territorio. Si contrappone alla teoria che considerava la sovranità interna come un potere di fatto, precisamente il potere illimitato di coazione che possiede per sua natura l'ente originario e che, come tale, è sganciato dalla soggezione all'ordinamento giuridico».

nico – Libro V “*De bonis ecclesiae temporalibus*” – è disciplinato l’acquisto dei beni e, contestualmente viene riconosciuta la libertà dei fedeli di devolvere i loro beni a favore della Chiesa e prevede la disciplina tributaria canonica. In altre parole, si identifica un *dovere* dei fedeli di concorrere alle esigenze finanziarie della Chiesa per raggiungere i propri fini e, quindi, il *potere* alla Chiesa di indire raccolte per cause specifiche⁹. In conclusione, si delinea un *ius exigendi*, cioè un diritto di imporre tributi ai fedeli quale *Popolo di Dio*¹⁰.

Da quanto brevemente illustrato, si evidenzia che il *popolo di Dio* deve essere equiparato al “contribuente” per il sostentamento della Chiesa cattolica. Questo “contribuente”¹¹, che *trae origine dalla libera volontà di Dio e dell’azione salvifica della Trinità*¹², si fonda sul principio cardine dell’uguaglianza¹³ e della solidarietà non solo in termini spirituali, ma anche giuridici sostanziali¹⁴.

⁹ Il Concilio Vaticano II ha posto molta enfasi sulla cooperazione del *popolo cristiano* alle necessità della Chiesa. CEI, *Sovvenire alle necessità della Chiesa*, 11, 14 novembre 1988; MARCELLO MORGANTE, *L’Amministrazione dei beni temporali della Chiesa cattolica*, Piemme, Casale Monferrato (AL), 1993; RAFFAELE SANTORO, *Le pie fondazioni tra diritto canonico e diritto islamico*, in ANTONIO FUCCILLO, *I mercanti nel tempio. Economia, diritto e religione*, Giappichelli, Torino, 2011, pp. 59-63.

¹⁰ Sant’Ambrogio scriveva «Quale risposta, dunque, abbiamo dato non ispirata ad umiltà? Se l’imperatore chiede il tributo, non lo rifiutiamo. I fondi della Chiesa servono per pagare il tributo; se l’imperatore li desidera, ha il potere di rivendicarli: nessuno di noi si oppone». [Lettera 75° (MIGNE 21°): Contro Ausenzio, sulla consegna delle basiliche, n. 33]. Inoltre, ANTONIO ROSMINI, *Delle cinque piaghe della Santa Chiesa. Trattato dedicato al Clero cattolico*, Stabilimento Tip. E Calc. Di C. Batelli e Comp., Napoli, 1849, p. 82. L’Autore afferma «A proposito dei tributi aggiungerò ancora che talora si mise troppa premura a sostenere l’esenzione dai tributi a favore dei beni ecclesiastici. Questo privilegio, quando i beni della Chiesa sono molti, ha in sé qualche cosa di sommamente odioso e contro l’equità. Oso dire di più; egli fu anzi di danno che di vantaggio alla Chiesa anche nell’ordine temporale; perocché in gran parte egli fu cagione che s’inventò quella terribile parabola delle mani morte, e che si disse, come fa il BARBOSA, *Regnorum utilitas postulat ut bona stabilia sint in commercio hominum non privilegiorum et exemptorum*» (I profitti dei regni esigono che i beni stabili siano applicati al commercio degli uomini non a privilegi ed esenzioni), *Lib. II De Pensionibus*, vol. XXVI, n. 19.

¹¹ MARIA D’ARIENZO, *Chiesa ed economia*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), novembre 2009; RAFFAELE SANTORO, *Le pie fondazioni tra diritto canonico e diritto islamico* cit., p. 60. L’A. afferma che «il rapporto tra *homo oeconomicus* e *homo religiosus* non è più posto su un piano di contrapposta alternanza, poiché le scelte di tipo economico, espressive dell’autonomia privata, tendono a convertirsi in un riflesso diretto di questo diritto fondamentale, riconosciuto a “tutti” da un costituente illuminato nell’art. 19 della Costituzione».

¹² V. Catechismo della Chiesa cattolica, n. 782

¹³ LUIS NAVARRO, *Il principio costituzionale di uguaglianza nell’ordinamento canonico*, in *Fidelium iura*, 2, 1992, pp. 145-163. L’Autore ricostruisce il principio di uguaglianza nell’ordinamento canonico e afferma che è possibile «stabilire un certo parallelismo, come è stato messo in rilievo dalla dottrina, fra la situazione del battezzato e dell’infedele e la posizione del cittadino e dello straniero dinnanzi l’ordinamento giuridico dello Stato: ambedue sono persona in senso giuridico, e in contemporanea possiedono statuti giuridici diversi. Tuttavia, per tutto ciò che sia comune hanno diritto ad essere trattati in modo uguale».

¹⁴ La sua nozione è ben delineata nella *Costituzione Dogmatica sulla Chiesa* “*Lumen Gentium*”,

Si può quindi fare una prima notazione che riguarda il concetto di “contribuente”. Nel diritto tributario tale concetto non può prescindere da un legame reale o personale con il territorio¹⁵, e quindi, il soggetto è parte di una collettività organizzata¹⁶ nella quale i consociati sono legati da un principio solidaristico¹⁷. Pertanto, sotto tale aspetto, l'appartenenza è intesa quale legame di chiunque con il territorio e non strettamente connesso alla cittadinanza quale Stato di nascita o, come la dottrina ha sottolineato, *come persona umana sintesi complessiva dei diversi luoghi e modi dell'essere in rapporto con gli altri membri della (delle) comunità sociale che contribuiscono a definire l'identità*. Ricca Salerno, per definire il rapporto di sudditanza dei cittadini nei confronti dello Stato, rapporto da cui discende l'obbligo di pagare le imposte, scrive «Come nell'essere stesso e nei fini dello Stato è la necessità delle spese, così devono i cittadini quali membri di esso, contribuire al pagamento»¹⁸. Il dovere politico sociale della contribuzione alle spese pubbliche di uno Stato trova la sua giustificazione nell'appartenenza politica di un soggetto (persona fisica o giuridica) che, a sua volta, identifica un *ugual status* di cittadino all'interno della collettività e che solo gli indici di capacità contributiva ne consentono di graduare i criteri di partecipazione (art. 53 Cost.)¹⁹.

Nella Chiesa, invece, il contribuente/fedele è membro di una *comunità*

21 novembre 1964, n. 9. Cfr. JAVIER HERVADA, *Diritto Costituzionale Canonico*, Giuffrè, Milano 1994; LUIS NAVARRO, *Il principio costituzionale di uguaglianza nell'ordinamento canonico* cit.; GIORGIO FELICIANI, *Obblighi e diritti di tutti i fedeli cristiani*, in ADOLFO LONGHITANO (a cura di) *Il Fedele Cristiano. La condizione giuridica dei battezzati*, EDB, Bologna, 1989.

¹⁵ Lo sviluppo dell'economia digitale ha messo in crisi i tradizionali criteri di collegamento per la ripartizione del potere impositivo tra gli Stati in quanto le operazioni fiscalmente rilevanti avvengono in un luogo transnazionale senza territorio.

¹⁶ EZIO VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Cedam, Padova, 1932; ANDREA FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2003; GIANNI MARONGIU, *Costituzione Europea e principio di ripartizione dei tributi*, in *Rivista di diritto tributario*, IV, 2003.

¹⁷ AUGUSTO FANTOZZI, *Il diritto tributario* cit., L'A. evidenzia la funzione *solidaristica e garantistica* stabilita dagli artt. 2 e 53 della Costituzione. ANDREA FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Rivista di diritto tributario*, I, 2002. L'A. inquadra «l'obbligo tributario fra i doveri inderogabili di cui all'art. 2 Cost. in riferimento alla solidarietà politica, economica e sociale esprime dunque, innanzitutto, la natura comunitaria del dovere di concorso ai carichi pubblici, necessariamente correlato alla partecipazione alla collettività, quindi il carattere intrinseco e proprio della fiscalità».

¹⁸ GASPARE FALSITTA, *Il principio della capacità contributiva nel suo svolgimento storico fino all'Assemblea Costituente*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 9, 2013, p. 761 ss.

¹⁹ In altre parole, l'appartenenza politica del soggetto consente di individuare la partecipazione alla collettività in relazione al fatto fiscalmente rilevante (possesso del reddito complessivo); invece se il presupposto d'imposta viene oggettivamente individuato, la partecipazione contributiva alla collettività è definita in base al luogo dove si verifica il fatto fiscalmente rilevante. Inoltre, si ricorda che la graduazione per la compartecipazione alle spese pubbliche è basata su “classi” di indici di capacità contributiva omogenei. Tale previsione è fondamentale per il raggiungimento della giustizia ed equità fiscale.

estesa e risulta essere riconducibile essenzialmente al concetto di *appartenenza senza un territorio* definibile sotto l'aspetto fisico-geografico²⁰. Nella Costituzione dogmatica *Lumen Gentium* del 21 novembre 1964, la Chiesa è definita «quale organismo visibile, attraverso il quale diffonde per tutti la verità e la grazia. Ma la società costituita di organi gerarchici e il corpo mistico di Cristo, l'assemblea visibile e la comunità spirituale, la Chiesa terrestre e la Chiesa arricchita di beni celesti, non si devono considerare come due cose diverse; esse formano piuttosto una sola complessa realtà risultante di un duplice elemento, umano e divino». Tale interpretazione di comunità in senso ampio²¹ richiama il concetto di *cittadinanza europea*, concetto di cittadinanza che esula dal contesto esclusivamente statale, ma si è ancora al godimento di diritti e libertà dell'individuo in ambito sovra-ordinato a quello dei singoli Stati²². L'Avvocato generale Poirares Maduro della CGUE nella Causa C-135/08 sostiene che «la cittadinanza europea costituisce [...] qualcosa in più di un insieme di diritti che, di per sé, potrebbero essere concessi anche a coloro che non la possiedono. Essa presuppone l'esistenza di un collegamento di natura politica tra i cittadini europei, anche se non si tratta di un rapporto di appartenenza ad un popolo. Esso si fonda sul loro impegno reciproco ad aprire le rispettive comunità politiche agli altri cittadini europei e a costruire una nuova

²⁰ JOSÉ TOMÁS MARTIN DE AGAR, *Beni temporali e missione della Chiesa*, Pontificia Università della Santa Croce, Roma, 1997; Costituzione Dogmatica sulla Chiesa *Lumen Gentium*, in *Enchiridion Vaticanum, libro I*, Documenti ufficiali del Concilio Vaticano II, 1962-1965, EDB, Bologna, 2006, n. 14b, p. 500; MARIO PETRONCELLI, *Diritto Canonico*, Jovene, Napoli, 1983.

²¹ Nella Chiesa cattolica il concetto di cittadinanza deve essere letto nel senso di identità, di appartenenza personale e comunitaria. Difatti Giovanni Paolo II nei suoi discorsi utilizzava l'espressione «Nella Chiesa nessuno è straniero e la Chiesa non è straniera a nessuno». Il CIC, Libro II «Il Popolo di Dio», cann. 208-231, regolamenta i diritti e doveri comuni a tutti i cristiani. La Sacra Scrittura S. Paolo nella Lettera agli Efesini, 2, 19; 3, 20. Cfr. BRUNO MIOLI, *Gli ambiti pastorali: la cittadinanza*, Fondazione Migrantes – Servizio Migranti 2/06. L'A. nel trattare la cittadinanza europea e quella mondiale afferma che «Questa parola subito ci richiama la saggezza degli antichi che parlavano dell'uomo come "cittadino del mondo" e come tale titolare di diritti e doveri universali. I cosiddetti diritti umani, iscritti nella natura dell'uomo, che precedono ogni formulazione scritta e giuridica. Diritti fondamentali, inalienabili, che vanno rispettati e tutelati in ogni ambiente e circostanza».

²² Il Trattato di Lisbona al Titolo II, art. 8 statuisce che «È cittadino dell'Unione chiunque abbia la cittadinanza di uno Stato membro. La cittadinanza dell'Unione si aggiunge alla cittadinanza nazionale e non la sostituisce». Per un approfondimento del concetto di appartenenza e di cittadinanza anche in ambito europeo, cfr. PIETRO COSTA, *Cittadinanza*, Laterza, Roma-Bari, 2005; LAURA ZANFRINI, *Cittadinanze. Appartenenza e diritti nella società dell'immigrazione*, Laterza, Roma-Bari, 2007; ALESSANDRA FACCHI, *I diritti nell'Europa multiculturale*, Laterza, Roma-Bari, 2001; MARTA CARTABIA, *L'ora dei diritti fondamentali nell'Unione europea*, in EAD. (a cura di), *I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee*, il Mulino, Bologna, 2007; STEFANO RODOTÀ, *Che cosa resta della nostra Costituzione. Violazioni e tentativi di "superamento" di principi costituzionali, oggi più validi che mai*, in *La Repubblica*, 2 gennaio 2008.

forma di solidarietà civica e politica su scala europea»²³. E ancora, Rodotà osserva che la «cittadinanza ormai è formula che non rinvia soltanto all'appartenenza ad uno Stato. Individua un nucleo di diritti fondamentali che non può essere limitato, che appartiene a ciascuno in quanto persona, che dev'essere garantito quale che sia il luogo in cui ci si trova a vivere».

In definitiva nel concetto di cittadinanza e in quello di appartenenza assumono rilievo i diritti, la libertà e il vincolo di solidarietà nella collettività e di contro si rileva che il vecchio concetto di territorio assume un significato intangibile.

È possibile, da quanto illustrato, identificare le caratteristiche dello *jus exi-gendi* della Chiesa²⁴ che si configura sulla base della duplice considerazione:

²³ Nelle conclusioni dell'Avvocato generale Poirares Maduro della CGUE nella Causa C-135/08, Janko Rottmann contro Freistaat Bayern, afferma che «Si tratta di due nozioni allo stesso tempo inestricabilmente connesse e autonome. La cittadinanza dell'Unione presuppone la cittadinanza di uno Stato membro, ma è anche una nozione giuridica e politica autonoma rispetto a quella di cittadinanza nazionale. La cittadinanza di uno Stato membro non consente solo l'accesso al godimento dei diritti conferiti dal diritto comunitario, essa ci rende cittadini dell'Unione. [...] Il nesso in questione non presuppone l'esistenza di un unico popolo, ma di uno spazio politico europeo, dal quale scaturiscono diritti e doveri. [...] il carattere radicalmente innovativo della nozione di cittadinanza europea risiede nel fatto che "l'Unione appartiene a, è composta da, cittadini che per definizione non condividono la stessa nazionalità" [...] tale nesso con la cittadinanza dei diversi Stati membri costituisce un riconoscimento del fatto che può esistere (e di fatto esiste) una cittadinanza che non è determinata dalla nazionalità».

²⁴ Si ricorda brevemente la possibilità di identificare un vero e proprio *diritto di imposizione* delle Conferenze episcopali e delle Chiese particolari. Tale diritto trova la propria origine nel *diritto nativo*. Infatti, le conferenze episcopali hanno la potestà di creare norme (decreti generali), che per essere promulgate sono sottoposte a revisione da parte della Santa Sede (can. 455, § 2; can. 448, § 1). Per un approfondimento cfr. GIORGIO FELICIANI, *Le conferenze episcopali*, il Mulino, Bologna, 1974; ID., voce *Conferenze episcopali*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. VIII, Giuffrè, Milano, 1988, pp. 1-5; sul potere normativo delle conferenze episcopali si veda JOSÉ LUIS GUTIÉRREZ, *La potestad legislativa del vescovo diocesano*, in GIOVANNI BARBERINI (a cura di), *Raccolta di scritti in onore di Pio Fedele*, vol. I, Università degli Studi di Perugia, Perugia, 1984, pp. 471-489; FRANCIS G. MORRISSEY, *Decisions of Episcopal Conferences in Implementing the New Law*, in *Studia Canonica*, I, 1986, pp. 105-121; DONAL MURRAY, *The Legislative Authority of the Episcopal Conference*, in *Studia Canonica*, I, 1986, pp. 33-47; CARMELO DE DIEGO LORA, *La potestad de régimen de las conferencias episcopales en el "Codex" de 1983*, in *Ius Ecclesiae*, I, 1989, pp. 23-46; THOMAS J. GREEN, *The Normative Role of Episcopal Conferences in the 1983 Code*, in THOMAS J. REESE (a cura di), *Episcopal Conferences. Historical, Canonical and Theological Studies*, Georgetown University Press, Washington, 1989, pp. 137-167; RICARDO PERIS, *Conferencia Episcopal y decisiones vinculantes*, in *Ius Canonicum*, II, 1990, pp. 579-605; DAVIDE CITO, *Le delibere normative delle conferenze episcopali (Considerazioni in tema di flessibilità della competenza)*, in *Ius Ecclesiae*, II, 1991, pp. 561-572; GIORGIO FELICIANI, *Il potere normativo delle Conferenze Episcopali nella comunione ecclesiale*, in *Monitor Ecclesiasticus*, I-II, 1991, pp. 87-93; MARIO MARCHESI, *Diritto canonico complementare italiano. La normativa della CEI*, EDB, Bologna, 1992; LLUIS MARTÍNEZ SISTACH, *La actividad jurídica de la Conferencia Episcopal*, in *Ius Canonicum*, I, 1992, p. 83-96; JOSÉ LUIS GUTIÉRREZ, *L'attività normativa delle Conferenze*, in *Ius in vita et in missione Ecclesiae. Acta Symposii Internationalis Iuris Canonici*, Libreria Editrice Vaticana, Città del Vaticano, 1994. Per un approfondimento sul concetto di diritto nativo cfr. OMBRETTA FUMAGALLI CARULLI, *Gli enti ecclesiastici. Principi e fonti del diritto canonico*, in <http://www.olir.it>, gennaio 2006; ROBERTO SANTI, *I tributi nella Chiesa cattolica*, in *Rivista della Scuola Superiore dell'economia e delle finanze*, n. 2, 2004, p. 103.

lo *status* di fedele/battezzato (che è né necessario e né coattivo) e i servizi richiesti che derivano da una domanda individuale.

Da quanto esposto si conclude che il concetto di tributo così come definito nella disciplina fiscale può essere applicato, e di conseguenza riconoscere la stessa natura, alle *imposte* e alle *tasse ecclesiastiche*²⁵.

In sintesi si rileva che: lo Stato è dotato di una sovranità piena e la Chiesa cattolica di una potestà funzionale collegata all'espletamento delle sue funzioni, ma comunque ciascuno nel proprio campo risulta essere indipendente e allo stesso tempo coesistente sul medesimo territorio²⁶ e che la regolamentazione dei loro rapporti viene disciplinata col mutuo consenso mediante la sottoscrizione di accordi, di conseguenza trova conferma la nativa e propria potestà impositiva della Chiesa cattolica²⁷.

²⁵ Le prime sono definite come prestazioni pecuniarie richieste dall'autorità ecclesiastica ai fedeli senza una controprestazione concreta e diretta a loro favore; le seconde sono richieste ai fedeli in occasione della concessione di una grazia o dell'esercizio di un ministero in loro favore. Le principali tasse ecclesiastiche sono indicate nel codice di diritto canonico e precisamente can. 1264, 1°; can. 1649, § 1, 1°-3°.

²⁶ Tale coesistenza si rende molto più evidente in Germania, Austria e Svezia. Nella recente sentenza della Corte di Cassazione n. 31848/19 del 5 dicembre 2019 si riscontra l'autolimitazione dell'ordinamento statale nei confronti di una organizzazione internazionale quale la CEI. Infatti si legge nella sentenza «Da un punto di vista sistematico, giova invece rilevare che l'attribuzione alla CEI della potestà di determinazione della misura dell'integrazione (e dunque, in ultima analisi, della misura della prestazione assistenziale dovuta ai sensi della legge italiana) evidenzia come l'ordinamento italiano abbia deciso in specie di autolimitarsi e di attribuire piuttosto rilevanza agli atti propri di un ordinamento straniero, come certamente debbono considerarsi le deliberazioni della CEI rispetto all'ordinamento interno dello Stato italiano».

²⁷ Si ricorda che la sottoscrizione di concordati e intese tra lo Stato e la Chiesa cattolica non sono assimilabili ai trattati internazionali stipulati tra due distinte istituzioni, ma sono accordi tra distinti ordinamenti giuridici indipendenti e sovrani diretti alla regolamentazione di materie di interesse comune per la convivenza sul medesimo territorio. Interessante è la critica di Gramsci ai rapporti Stato-Chiesa cattolica. ANTONIO GRAMSCI, *Quaderni dal carcere*, (Edizione Critica dell'Istituto Gramsci a cura di Valentino Gerratana), Einaudi, Torino, 1975, in quattro volumi. Gramsci sottolineava che «un concordato non è un comune trattato internazionale: nel concordato si realizza di fatto un'interferenza di sovranità in un solo territorio statale, poiché tutti gli articoli di un concordato si riferiscono ai cittadini di uno solo degli stati contrattanti, sui quali il potere sovrano di uno Stato esterno giustifica e rivendica determinati diritti e poteri di giurisdizione [...] Il concordato è dunque il riconoscimento esplicito di una doppia sovranità in uno stesso territorio statale. Non si tratta certo più della stessa forma di sovranità supranazionale (*suzeraineté*) quale era formalmente riconosciuta nel Medio Evo, fino alle monarchie assolute e in altra forma anche dopo fino al 1948, ma è una derivazione necessaria di compromesso». SANTI ROMANO, *L'ordinamento giuridico. Studi sul concetto, le fonti e i caratteri del diritto*, Editore Spoerri, Pisa, 1918. Lo Studioso parte dal corollario che può essere sintetizzato nel modo seguente: «a) ogni ordinamento giuridico è un'istituzione, e ogni istituzione è un ordinamento giuridico» e «b) ci sono tanti ordinamenti giuridici quante istituzioni». Cfr. VALERIO TOZZI, *Brevi riflessioni su appartenenza e rappresentanza. L'attenzione dell'ordinamento statale al rapporto tra individui e soggetti collettivi religiosi di appartenenza*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), n. 27, 2012; NORBERTO BOBBIO, *Pluralismo*, in *Dizionario di politica*, diretto da Norberto Bobbio e Nicola Matteucci, Torino, 1976, pp. 717-723.

Le conclusioni esposte si impernano sulla teoria del diritto internazionale; difatti essa ritiene che la soggettività internazionale risulta essere determinante per la qualificazione di Stato o organizzazione internazionale²⁸ e, quindi, basilare per l'asserzione della coesistenza di soggetti egualmente sovrani. I principi dell'esclusività della sovranità territoriale e di non ingerenza negli affari interni consentono di accettare la soggettività giuridica «della chiesa cattolica e, per essa, del suo organo principale, la Santa Sede, indipendentemente dalla sua essenza territoriale»²⁹. Infine, si rileva che l'ordinamento internazionale attuale riconosce la soggettività della Chiesa cattolica in base alla sua *alta funzione spirituale* che svolge a livello universale e transnazionale³⁰. Richiamando la teoria di Beck e Grande riguardante gli elementi costitutivi della sovranità dell'Unione Europea quale impero cosmopolitico, in quanto l'integrazione viene attuata attraverso il diritto, il consenso e la cooperazione, si evidenzia che anche per la Chiesa cattolica, attraverso il consenso espresso mediante la sottoscrizione di intese con i singoli Stati o Enti sub-statali, si configura un concetto di sovranità complessa. Aderendo a tale impostazione trova la sua giustificazione lo *jus exigendi* della Chiesa, e più precisamente delle Chiese particolari sulla comunità transnazionale dei fedeli. In definitiva si ritiene che il prelievo previsto dal codice di diritto canonico abbia la stessa natura del tributo; le differenze essenziali si rinvergono nella partecipazione alla collettività che è un atto libero della volontà del fedele, nella causa del tributo che trova la sua ragion d'essere nel rapporto giuridico che viene a susistere e nei vantaggi generali e particolari che riceve il fedele in base alla sua appartenenza³¹.

²⁸ Per un approfondimento cfr. UMBERTO LEANZA, IDA CARACCILO, *Il diritto internazionale: diritto per gli Stati e diritto per gli individui*, Parte generale, III ed., Giappichelli, Torino, 2012, pp. 27-76.

²⁹ In tal senso v. UMBERTO LEANZA, IDA CARACCILO, *Il diritto internazionale: diritto per gli Stati e diritto per gli individui* cit., p. 70; MARIO TEDESCHI, voce *Santa Sede – Diritto ecclesiastico*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XLI, Giuffrè, Milano, 1989, p. 288 ss.; EDOARDO DO RUFFINI, *La personalità giuridica internazionale della Chiesa. Esame delle dottrine giuridiche*, Soc. Tip. Macioce & Pisani, Isola del Liri, 1936. GIOVANNI BARBERINI, *Riflessioni sull'origine e sul significato dell'art. 24 del trattato lateranense*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), dicembre 2010.

³⁰ Si ricorda che la sovranità della Chiesa è un dominio spirituale non legata al territorio e pertanto travalica i confini del singolo Stato. Cfr. UMBERTO LEANZA, IDA CARACCILO, *Il diritto internazionale: diritto per gli Stati e diritto per gli individui* cit., p. 70; MARCO MINGHETTI, *Stato e Chiesa*, Ulrico Hoepli Ed., Napoli-Milano-Pisa, 1878.

³¹ Tale conclusione risulta essere evidente negli Stati in cui è prevista l'imposta obbligatoria e volontaria, come in Germania.

Appartenenza religiosa e diritto tributario: principio di non discriminazione fiscale, divieto di aiuti di Stato e libertà religiosa

La connessione tra *appartenenza religiosa* e disposizioni finanziarie e tributarie è influenzata dalle differenti modalità di finanziamento, diretto dello Stato³², mediante contributi direttamente erogati dai fedeli attraverso offerte su base volontaria³³ oppure una imposta volontaria e obbligatoria prelevata direttamente dallo Stato³⁴. Senza entrare nel merito delle tipologie di sostentamento alla Chiesa occorre rilevare che, soprattutto in caso di prelievo coattivo, si verifica la violazione del principio di non discriminazione fiscale e corrispondentemente di quello di libertà di religione. La tematica del finanziamento pubblico alle confessioni religiose nelle sue molteplici articolazioni, giustificazioni giuridiche ed esigenze di supporto pubblico alla produzione del bene “religione”, al fine della realizzazione di valori propri dell’ordinamento statale, è oggetto di vivaci dibattiti politici sia nazionali che in sede europea. Tale confronto assume maggior rilievo nell’attuale assetto economico caratterizzato dalla crisi globale e dal mutamento sociale verso un sempre crescente processo di secolarizzazione e di disaffezione al culto.

In secondo luogo, partendo dall’assunto che la locuzione *tributi* deve essere intesa anche in senso positivo (agevolazioni/esenzioni fiscali), si deve porre attenzione alla disciplina fiscale delle attività svolte dagli enti ecclesiastici che operano nei settori del sociale-beneficenza-istruzione.

Inoltre, è necessario ricordare che il diritto tributario è di competenza degli Stati membri sebbene nel rispetto del diritto e della giurisprudenza dell’Unione Europea. Si rammenta che, almeno per la Chiesa cattolica, l’affermazione di Tertulliano (*Apologetico* XVIII, 5) “*Cristiani non si nasce ma si diventa per una libera scelta personale, chiara, forte*”, esplicita in maniera netta il diritto di libertà della persona e la libertà di religione, principi e, quindi, diritti della persona che sono statuiti nel TFUE, nella Carta fondamentale dei diritti dell’uomo, nella CEDU nonché nelle Carte costituzionali degli Stati democratici.

Da queste premesse è possibile affrontare la questione della violazione del principio di non discriminazione fiscale e, quindi, di quello di uguaglianza che si verifica mediante le differenti modalità di finanziamento attuate dagli Stati. Si richiamano alcune sentenze della Corte dei Diritti dell’Uomo relative all’applicazione di una imposta ecclesiastica ritenuta dai ricorrenti quale vio-

³² A esempio in Italia e Spagna. In particolare, in Italia sono previsti differenti modalità di sostentamento l’8 per mille, le agevolazioni fiscali, le esenzioni.

³³ A esempio in Francia, Olanda, Portogallo, Irlanda e Inghilterra

³⁴ A esempio in Germania, Austria e Svezia

lazione dell'art. 9 della Convenzione dei diritti dell'uomo e anche alla modalità di finanziamento diretto dello Stato.

Difatti esempio emblematico della duplice valenza del concetto di appartenenza del contribuente/fedele e della coesistenza dei sistemi impositivi si rinviene nella modalità di sostentamento alla Chiesa mediante il versamento dell'imposta ecclesiastica.

La dottrina tributaria considera la *volontà del contribuente* come uno degli elementi caratterizzanti il concetto di tributo; di conseguenza, il titolo giuridico da cui nasce la pretesa tributaria dell'ente impositore non dipende da alcun atto volontario del contribuente anche nel caso di *comportamenti derivanti da una libera scelta*. Nel sistema tedesco, ma anche negli altri sistemi di sostentamento, il fedele/contribuente che intendesse "sottrarsi" all'obbligo contributivo fiscale di tipo canonico dovrebbe "secolarizzarsi" richiedendo la cancellazione del proprio nominativo dal registro in cui sono annotate le persone che hanno ricevuto il sacramento religioso del battesimo³⁵. Inoltre, la sottrazione al concorso al sostentamento della Chiesa rappresenta una violazione dei diritti e doveri del fedele e di conseguenza del principio di uguaglianza della condizione di fedele.

Pertanto, i contribuenti che dichiarano o che adottano un comportamento consono al loro credo religioso sono sottoposti all'imposizione tributaria ecclesiastica con conseguente maggior aggravio rispetto agli altri contribuenti

³⁵ SILVANO SIRBONI ha affermato in un articolo pubblicato su *Famiglia Cristiana* n. 49, 2013 che lo «sbattezzo non esiste [...] dal punto di vista burocratico un battezzato può chiedere che nel registro parrocchiale dei battesimi sia posta una nota a margine che dichiara la sua volontà di non essere più considerato come membro della comunità cattolica. Dal 2002 la Conferenza Episcopale italiana acconsente a questa richiesta di carattere semplicemente formale dietro compilazione di un modulo speciale. È chiaro che tale richiesta è un ostentato gesto di protesta nei confronti della Chiesa. Infatti, nessuno è obbligato a vivere da cristiano per il semplice fatto che il proprio nome appare nel registro dei battesimi. L'annotazione a margine comporta, tuttavia, la coerenza di non avvalersi più di alcun servizio religioso nella Chiesa cattolica». In tale ottica si pone la decisione della Conferenza Episcopale tedesca nei confronti dei fedeli che, attraverso la propria dichiarazione dei redditi, non effettuano la scelta di devolvere parte dell'imposta alla Chiesa cattolica. Occorre ricordare che il Consiglio Pontificio della Santa Sede ha chiarito il significato dell'*actus formalis defectionis ab Ecclesia catholica* ai sensi dei cann. 1086, § 1, 1117 e 1124 CIC. Il 13 marzo 2006, con il documento prot. n. 10279/2006, dopo attenta analisi dei competenti dicasteri della Santa Sede al fine di precisare innanzitutto i contenuti teologico-dottrinali di tale *actus formalis defectionis ab Ecclesia catholica*, e successivamente i requisiti o le formalità giuridiche necessarie perché esso si configuri come un vero «atto formale» di defezione, il Pontificio Consiglio comunica gli elementi essenziali affinché tale atto possa essere validamente configurato. Il documento del Pontificio Consiglio per i Testi Legislativi aggiunge che «l'atto giuridico-amministrativo dell'abbandono della Chiesa di per sé non può costituire un atto formale di defezione nel senso inteso dal CIC, giacché potrebbe rimanere la volontà di preservare nella comunione di fede». Da quanto dichiarato dal Pontificio Consiglio la richiesta di abbandono della Chiesa cattolica se motivata esclusivamente da ragioni fiscali non integra un vero distacco.

che possono decidere *nella loro libertà* di non esprimerlo pubblicamente³⁶.

Nel lavoro si focalizza l'attenzione circa le motivazioni che emergono dalle sentenze che, spesso, sono state definite in senso negativo per i ricorrenti.

Si ritiene che in tali motivazioni si palesi, seguendo le asserzioni fino a ora esposte, la violazione del disposto contenuto nell'art. 9 CEDU. Le imposte ecclesiastiche, così come per qualsiasi altro culto religioso, sono da considerarsi tributi e pertanto devono rispettare i principi generali del diritto tributario.

L'aspetto che spesso non viene analizzato è l'incidenza di tale imposta sulla libertà del contribuente/fedele nel suo foro sia esterno che interno. In questi termini si pone anche la compatibilità circa le disposizioni fiscali nazionali che statuiscono agevolazioni/esenzioni per gli enti religiosi e le attività connesse, argomento che sarà successivamente affrontato.

Difatti nel caso proposto da due cittadini austriaci alla Corte EDU del 1984³⁷ lamentavano il prelievo fiscale ecclesiastico obbligatorio in violazione all'art. 9 CEDU. La Corte ha negato la violazione. I giudici paragonano l'appartenenza a una confessione religiosa a una qualsiasi associazione di stampo privatistico e inoltre ribadiscono che il contribuente è libero di scegliere per la non appartenenza. Nel 1990 viene proposto ricorso da un cittadino finlandese che svolgeva attività lavorativa in Svezia³⁸ e per questo gli veniva detratta l'imposta ecclesiastica per la Chiesa luterana anche se in proporzione minore rispetto ai lavoratori residenti. Analogamente la Corte non accoglie le motivazioni esposte dal contribuente nonostante la sua non appartenenza sia allo Stato che alla Chiesa luterana. La motivazione della Corte risiede nei rapporti esistenti tra Svezia e Chiesa luterana. Difatti lo Stato ha delegato alla Chiesa particolari servizi a favore dell'intera collettività in relazione ai quali i residenti sono tenuti a pagare l'imposta, dovere che colpisce anche i contribuenti non appartenenti alla Chiesa luterana.

Il 6 agosto 2003 è stata presentata alla Commissione l'interrogazione scritta E-2570/03 in materia di imposte ecclesiastiche riscosse forzosamente dalla Repubblica federale tedesca sulle indennità di disoccupazione dei lavoratori disoccupati non appartenenti alla Chiesa. La Commissione in data 15 settembre 2003 ha risposto che l'argomento non rientra nelle proprie competenze. Interessanti, però, sono le motivazioni addotte circa la violazione dei principi generali della Legge fondamentale in tema di libertà di religione e di

³⁶ Tale differenza di trattamento si configura nei paesi come la Germania, Svezia e Austria. È noto il caso dell'accertamento di mancato versamento dell'imposta ecclesiastica notificato a un calciatore italiano che ha giocato per qualche stagione in una squadra tedesca.

³⁷ Causa E. e GR c Austria, 14 maggio 1984

³⁸ Causa Bruno c. Svezia, 28 agosto 2001.

attuazione di un prelievo forzoso sui redditi a titolo di imposta ecclesiastica. Nell'Interrogazione è riportata la decisione della Corte costituzionale federale in materia di imposta ecclesiastica «che [...] potrebbe essere assolutamente riscossa anche dai lavoratori disoccupati aconfessionali, fintanto che una netta maggioranza dei dipendenti sarà membro della Chiesa. Si può tuttavia constatare che, secondo quanto disposto dalla sentenza dell'8 novembre 2001 dalla *Bundessozialgericht* (Corte federale per la legislazione in materia sociale) – per l'anno 1999 – il 49% della popolazione attiva tedesca non ha versato l'imposta ecclesiastica».

Da quanto illustrato si ritiene che le disposizioni fiscali nazionali nel caso austriaco siano in contrasto con le libertà di religione statuite agli artt. 9 e 14 CEDU e in relazione sia al *foro esterno che interno*³⁹. Occorre osservare che la Corte nell'equiparare l'appartenenza religiosa a una qualsiasi partecipazione a una associazione di stampo privatistico fa venire meno la qualificazione di tributo sulla base della precedente ricostruzione del potere impositivo della Chiesa cattolica (o di qualsiasi altra confessione religiosa riconosciuta). Inoltre, la CEDU statuisce, così come il TFUE, la libertà della persona di poter professare il proprio credo religioso in privato, pertanto il prelievo forzato dai redditi prodotti dell'imposta religiosa diviene un obbligo a manifestare pubblicamente il proprio orientamento religioso oppure il proprio non orientamento religioso.

In Germania, a tal proposito, si rileva che il Pontificio Consiglio per i Testi Legislativi ha statuito che l'atto di abbandono della Chiesa, anche se motivato da ragioni fiscali, non necessariamente deve essere considerato un distacco e quindi un atto di rinuncia all'appartenenza, posizione questa che fa distaccare la Chiesa tedesca dall'orientamento giurisprudenziale consolidato e dalle decisioni adottate precedentemente dalla Conferenza Episcopale tedesca⁴⁰.

Inoltre, negli Stati in cui è statuito un prelievo fiscale (imposta ecclesiasti-

³⁹ Difatti la Corte di Giustizia UE nella sentenza, 22 gennaio 2019, n. 193/17 afferma che «è pacifico che la libertà di religione fa parte dei diritti e delle libertà fondamentali riconosciuti dal diritto dell'Unione, e la nozione di "religione" deve essere intesa a tal proposito nel senso che essa comprende sia il *forum internum*, ossia il fatto di avere convinzioni, sia il *forum externum*, ossia la manifestazione pubblica della fede religiosa (v., in tal senso, le sentenze 14 marzo 2017, G4S Secure Solutions, C-157/15, EU:C:2017:203, punto 28, nonché 14 marzo 2017, Bougnaoui e ADDH, C-188/15, EU:C:2017:204, punto 30)».

⁴⁰ Si richiama il caso H. Zapp del 2007, il quale aveva dichiarato di voler uscire dalla Chiesa statutaria ma non dalla comunità di fede. L'orientamento seguito dal tribunale amministrativo federale di Lipsia (*BVerwG*, 26 settembre 2012, 6 C 7.12) si basava sulla impossibilità di scindere la Chiesa cattolica quale comunità di fede da quella istituzionale e quindi organo statutario invisibile. La decisione della CET stabilisce che la dichiarazione di uscita dalla Chiesa cattolica davanti all'autorità civile rappresenta un atto pubblico di abbandono cosciente e deliberato della Chiesa e quindi una grave mancanza contro la comunione ecclesiale.

ca) è possibile sottrarsi all'obbligo ma, essendo un tributo, l'atto volontario assume valore di dichiarazione di non appartenenza, quindi una scelta obbligatoria per evitare la sanzione.

Il caso della Svezia assume un connotato differente, poiché il pagamento incombe su tutti i residenti a prescindere dall'appartenenza religiosa e in virtù dei servizi che sono stati delegati dallo Stato (o ente sub-statale) alla Chiesa luterana. In tal caso si può parlare di tributi di scopo. Una forma di discriminazione fiscale tra i cittadini si verifica in base alle scelte di convenienza/non convenienza a dichiarare il credo religioso, scelta che porterebbe esclusivamente a ottenere un risparmio di imposta indebito.

In Italia e in Spagna la lesione della libertà di professare la propria fede, in base al sistema di finanziamento pubblico adottato, risulta essere più sottile. In entrambi gli Stati si tratta di un finanziamento diretto pubblico che non incide fiscalmente sul contribuente/fedele e, pertanto, sembrerebbe una delle migliori forme di sostegno finanziario. In realtà l'incidenza sui contribuenti è indiretta in quanto si tratta di una quota delle entrate fiscali che viene sottratta ai fini sociali e di solidarietà che deve perseguire lo Stato. In Italia è stato creato il fondo 8 per mille, fondo calcolato sul totale delle entrate fiscali annuali. La scelta di destinazione dell'8 per mille espressa dai contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi non è obbligatoria ed è finalizzata esclusivamente alla distribuzione del fondo. In tale ipotesi la violazione più evidente, a differenza dei precedenti casi, è subita dal contribuente che non effettua la scelta in quanto il gettito fiscale di questi concorre alla formazione del fondo. In proposito si richiama il caso *Spampinato c. Italia* del 2007. La Corte di Strasburgo legittima il sistema di finanziamento affermando che la "neutralità confessionale" dello Stato è il corollario della libertà religiosa.

In tale sistema anche una dichiarazione di non appartenenza non avrebbe alcun effetto, pertanto tutti concorrono al finanziamento delle confessioni con intesa con lo Stato a prescindere dalla volontà/libertà/diritto del contribuente. Inoltre, in via indiretta la violazione della libertà di religione si verifica nella costituzione del fondo stesso e non nella destinazione del sovvenzionamento.

In merito alla questione delle agevolazioni o esenzioni si possono analizzare alcune differenti conclusioni a cui giunge la Corte di Giustizia UE per dirimere l'eventuale applicazione di regimi fiscali privilegiati qualificabili come aiuti di Stato. Interessanti sono le differenti e contrapposte conclusioni a cui giunge la Corte nel caso di una congregazione ecclesiastica spagnola che svolge attività di istruzione (causa 74/2016) e i due noti casi italiani (Ferracci titolare di un *Bed&Breakfast* e la Scuola Montessori).

Secondo l'Avvocato generale Kokott le esenzioni fiscali previste per opere realizzate in immobili utilizzati per lo svolgimento dell'attività di istruzione

obbligatoria non soddisfa tutti i requisiti per la configurazione di aiuti di Stato⁴¹. La Corte pone in evidenza che essendo gli immobili utilizzati per svolgere il compito sociale, culturale ed educativo da parte di un ente ecclesiastico, l'esenzione fiscale non configura un aiuto di Stato. Al contrario le altre attività prescolari e di formazione libera secondaria svolti nel medesimo immobile si devono qualificare attività economiche in quanto finanziate interamente dalle rette dei privati e quindi l'esenzione deve essere qualificata come un aiuto di Stato. La qualificazione delle attività, rileva la Corte, spetta al giudice nazionale.

Per quanto riguarda l'Italia occorre premettere che la dottrina e la giurisprudenza hanno affrontato le questioni circa la compatibilità delle esenzioni fiscali, con particolare riferimento all'IMU, con la disciplina europea degli aiuti di stato.

I due noti casi Pietro Ferracci, titolare di un *Bed&Breakfast* e la Scuola Elementare Maria Montessori⁴² presentano notevoli aspetti innovativi che hanno riflessi sia sul diritto interno che europeo. I ricorrenti rilevavano di essere svantaggiati rispetto ai benefici fiscali di cui godevano alcuni enti ecclesiastici che svolgevano le medesime attività nella stessa area geografica.

Uno degli elementi innovativi che si riscontrano nella sentenza della Corte non è semplicemente il riconoscimento del vantaggio fiscale concesso agli enti ecclesiastici, ma è il recupero dell'imposta sugli immobili non versata.

Al fine di mostrare le particolarità delle disposizioni fiscali nazionali e le differenti motivazioni addotte dalla Corte di Giustizia UE si ritiene utile ricordare quanto statuito nell'art. 2 della Convenzione dei Diritti dell'Uomo e nell'art. 14 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea cioè «il diritto dei genitori di provvedere a tale educazione e a tale insegnamento secondo le loro convinzioni religiose». Inoltre, l'art. 17, par. 1, TFUE dispone che «L'Unione rispetta e non pregiudica lo status di cui le chiese e le associazioni o comunità religiose godono negli Stati membri in virtù del diritto nazionale» e si ricorda che, in generale, la non discriminazione è un valore fondamentale dell'UE, riconosciuto quale principio generale del diritto europeo.

Nella direttiva n. 2000/78/CE viene fornita una definizione ampia del con-

⁴¹ La Corte evidenzia le condizioni essenziali per poter qualificare l'esenzione quale aiuto di Stato vietato e nel caso in esame considera verificate solo due: 1) conferisce alla congregazione che gestisce la scuola un vantaggio economico selettivo; 2) comporta una diminuzione delle entrate del comune e, pertanto, l'impegno di risorse dello Stato; non sarebbero soddisfatte le altre due condizioni: quella relativa all'incidenza del vantaggio economico sugli scambi tra gli Stati membri e quella relativa alla distorsione della concorrenza.

⁴² Corte di Giustizia UE, grande sez., 6 novembre 2018, cause riunite da C-622/16 P a C-624/16 P. *Montessori e Ferracci*, in ECLI:EU:C:2018:873.

cetto di *discriminazione* sia diretta che indiretta, discriminazione che deve essere verificata rispetto a un'altra situazione analoga. Sciacca⁴³ pone in luce che l'elemento centrale e comune agli ordinamenti democratici e a quello canonico è la dignità della persona umana. In tal senso diviene fondamentale anche l'uso responsabile della libertà della singola persona. Nei casi riguardanti i ricorrenti italiani nelle differenti fasi processuali emerge il concetto di laicità dello Stato.

In generale la Corte di Strasburgo non ammette un differente trattamento fiscale per qualsiasi confessione religiosa rispetto alla generalità della platea dei contribuenti al fine di tutelare la libertà di religione. I casi che sono stati sottoposti alla Corte da parte di confessioni religiose di diversi Stati ravvisavano una discriminazione fiscale rispetto alle disposizioni fiscali più vantaggiose previste per la Chiesa cattolica. Nel caso della congregazione spagnola, la Corte riconosce che il trattamento di favore concesso è collegato ai servizi che la stessa Congregazione si è obbligata a fornire (manutenzione degli edifici).

In definitiva, normative fiscali nazionali, che prevedono agevolazioni e/o esenzioni fiscali per alcune confessioni religiose con o senza intesa, possono incidere sulla libertà di religione della persona anche perché le Corti lasciano un ampio margine di apprezzamento alle Corti nazionali nell'esaminare le questioni e potrebbero generare una concorrenza fiscale tra Stati.

In conclusione, sarebbe auspicabile che gli Stati ripensino il finanziamento dei culti con l'obiettivo di evitare duplicazioni, spese eccessive e forme di finanziamento indirette, di fatto dirette e basate su motivazioni discutibili.

Conclusioni

Il mutato contesto socio-antropologico che si delinea nella società e la rapida crescita della globalizzazione dell'economia necessitano di un ripensamento non solo della normativa che disciplina l'organizzazione dei culti anche in attuazione del principio del riconoscimento e della collaborazione sempre più necessaria tra Stato e Confessioni religiose, ma anche di una sostanziale ristrutturazione del loro sistema di finanziamento pubblico.

La giustificazione di tale idea può essere rinvenuta nel preambolo della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo che afferma l'intento comune «di

⁴³ S.E. Rev.ma Mons. GIUSEPPE SCIACCA, *Matrimonium et ius. Studi in onore del Prof. Avv. Sebastiano Villeggiante*, a cura di JORGE ERNESTO VILLA AVILA e CELESTINO GNANI, Collana "Studi giuridici" LXIX, Libreria Editrice Vaticana, Città del Vaticano, 2006, pp. 183-194.

realizzare un'unione più stretta tra i suoi membri» e nel Trattato sull'Unione Europea che dichiara «di ispirarsi alle eredità culturali, religiose e umanistiche dell'Europa». Quindi non si tratta di salvaguardare la libertà di culto religioso nel foro interno, ma anche e prevalentemente, in quello esterno.

In merito agli aspetti finanziari e fiscali si rileva necessaria una riorganizzazione degli interventi normativi da parte degli Stati. In Italia è notevole l'impegno finanziario statale sia per quanto riguarda gli interventi sui beni ecclesiastici⁴⁴ che per gli enti di culto quali soggetti stranieri residenti sul territorio nazionale⁴⁵.

Si auspica che lo Stato, in quanto ente giuridico finalizzato al raggiungimento del bene comune, e la Chiesa cattolica e le altre confessioni religiose possano perseguire un coordinamento e bilanciamento degli obiettivi valoriali con conseguente redistribuzione del finanziamento pubblico senza pregiudicare il compito costituzionale della promozione e sviluppo della persona anche nella sua dimensione spirituale e religiosa (un bilanciamento tra interessi/libertà nella duplice visione del foro interno ed esterno e interesse fiscale generale).

Sulla base delle pronunce della Corte di Giustizia UE e della Corte dei Diritti dell'Uomo, il bilanciamento degli obiettivi valoriali si dovrebbe raggiungere attraverso un rafforzamento del concetto di cittadinanza e di appartenenza religiosa, orientamento che si evince anche dalla formalizzazione nel trattato di Lisbona del principio di cooperazione tra ordinamenti politici e Chiese (art. 17 del Trattato del 2009). La dottrina ravvisa in tale riconoscimento l'apertura per una nuova dimensione della libertà religiosa negli ordinamenti.

La tematica è alquanto complessa e alcuni aspetti, sia interni che a livello europeo, mancano di una adeguata definizione e spesso vi è una ampia/ristretta interpretazione dei fenomeni religiosi e delle forme di finanziamento. Inoltre, proprio gli aspetti finanziari potrebbero contribuire a una sorta di "concorrenza" tra le confessioni religiose⁴⁶ e tra gli Stati.

⁴⁴ Interessante è l'approfondimento della tematica inerente alla tutela e la valorizzazione del patrimonio culturale, artistico e storico appartenente alle Istituzioni della Chiesa cattolica, analisi che deve essere necessariamente condotta alla luce delle norme pattizie in vigore nel nostro ordinamento. In particolare, si segnala il contributo di FRANCESCO PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 11, 2014, p. 1211 ss.

⁴⁵ Le diverse tipologie di intervento finanziario dello Stato per il culto, quali 8%, esenzione/agevolazioni per i tributi locali, mantenimento dei funzionari della Chiesa cattolica e degli insegnanti di religione, cappellani militari, carcerari, ospedalieri, agevolazioni alla scuola cattolica, nonché le ulteriori agevolazioni e sovvenzioni regionali per gli oratori, rappresentano una quota rilevante delle uscite finanziarie per la spesa sociale che potrebbe essere razionalizzata soprattutto in un momento di recessione economica.

⁴⁶ ANTONIO FUCCILLO, *I mercanti nel tempio. Economia, Diritto e religione*, Giappichelli, Torino,

In conclusione, si possono trarre alcune considerazioni che possono ridursi a sistema:

si ritiene che sia necessario omogeneizzare le disposizioni fiscali per le confessioni religiose che si trovano sullo stesso territorio dal punto di vista del contribuente/fedele al fine di evitare eventuali scelte di convenienza e non convenienza economica in relazione al foro esterno;

si auspica un maggior coordinamento della giurisprudenza, soprattutto europea, in relazione alla verifica della compatibilità delle agevolazioni fiscali con il divieto di aiuti di Stato con riferimento agli enti di culto⁴⁷. Tale esigenza è particolarmente avvertita se i ricorsi investono beni e attività inerenti i diritti costituzionalmente protetti (istruzione, religione, salute). È chiaro che qualsiasi organizzazione privata che svolga attività economiche deve seguire le buone pratiche del mercato, ma se si parla di attività economiche strettamente connesse alle attività di religione è necessario definire i limiti e contenuti del bene “religione” affinché si possa dare un senso e un contenuto alla locuzione “strettamente connesse”. Tale definizione dovrebbe essere formulata a livello europeo in quanto gli Stati risentono delle proprie ragioni storico-politiche e delle intese sottoscritte che ne influenzerebbero le scelte.

Tali aspetti non indagati approfonditamente dalla dottrina tributaria hanno notevoli ricadute su principi che, a prima vista non sembrerebbero connessi, come la libera circolazione delle persone. Le considerazioni esposte si basano su una interpretazione dell’espressione di tutela della libertà di religione (espressione che si rinviene nella Convenzione dei Diritti dell’Uomo, nella Dichiarazione Universale dei Diritti dell’Uomo, nel Patto sui Diritti Civili e Politici delle Nazioni Unite) non in senso stretto come *credo*, ma quale «mero comportamento motivato da opzioni religiose o di coscienza» (Corte EDU,

2011, p. 17. L’A. espone lucidamente il legame tra mercato e religione. Difatti afferma che «il fedele in qualità di cliente può infatti scegliere, in maniera oramai molto tangibile e volubile, tra diverse offerte di prodotto Dio (ovvero offerte di prodotto non Dio) proprio come tra diversi tipi di massaggi, frigoriferi, home video, shampoo, ristoranti e prodotti pornografici. Il mercato diviene, quindi, un modello per la competizione delle varie confessioni le quali si contendono tra loro sempre maggiori spazi di azione e dimensioni sempre più ampie, in modo da intervenire più facilmente con varie attività di *lobbying*».

⁴⁷ FRANCESCO PISTOLESI, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempi di crisi* cit. L’A. afferma che si impone «una valutazione in termini di contemperamento di valori di pari livello, quali il divieto di *aiuti concessi dagli Stati* [...] che [...] *falsino o minaccino di falsare la concorrenza* (art. 107, par. 1, del Trattato di Funzionamento dell’Unione Europea) e il principio per cui l’Unione europea incoraggia la “*conservazione e salvaguardia del patrimonio culturale di importanza europea*” (art. 167 del medesimo Trattato)». Detto contemperamento, peraltro, è risolto dallo stesso Trattato, laddove, all’art. 107, par. 3, stabilisce la legittimità degli «“aiuti destinati a promuovere la cultura e la conservazione del patrimonio”, purché essi non alterino “le condizioni degli scambi e della concorrenza nell’Unione in misura contraria all’interesse comune”».

Arrowsmith c. Regno Unito, 12 ottobre 1978, ricorso n. 7050/75).

Gli Stati, ma anche l'Unione Europea e la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, dovrebbero omogeneizzare in termini più flessibili le forme di intervento negli affari religiosi, senza mancare nella missione costituzionale dei singoli Stati di promuovere e sviluppare la persona nella sua dimensione spirituale e religiosa.

Le prospettive illustrate non sono soluzioni alle discrasie evidenziate, ma sono spunti per un proficuo dibattito scientifico che possa avere un impatto sociale al fine di garantire il diritto alla libertà religiosa e l'attuazione dell'uguaglianza e dell'equità fiscale.