

Il recupero dell'ICI per gli enti religiosi: profili sistematici e criticità applicative

(16 marzo 2026)

Il 7 febbraio 2026 è stato pubblicato in Gazzetta ufficiale il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, con il quale sono state approvate le istruzioni per la compilazione della dichiarazione “recupero ICI” per gli enti religiosi e, più in generale, per gli enti non commerciali¹. Trattasi di un adempimento fiscale *una tantum* cui sono tenuti gli enti in questione che, negli anni dal 2006 al 2011, hanno usufruito dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili (ICI), ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504². Tale obbligo è scaturito a seguito della condanna dell'Italia, da parte della Corte di giustizia dell'Unione europea, per gli aiuti di Stato illegittimi concessi agli enti non commerciali attraverso la succitata esenzione dall'ICI³.

Sulla scorta delle pressioni degli organi unionali⁴ e allo scopo di evitare una procedura di infrazione, il legislatore italiano ha emanato l'art. 16-*bis* del d.l. 16 settembre 2024, n. 131⁵ che impone il recupero dell'ICI non versata, negli anni d'imposta 2006-2011, attraverso un criterio oggettivo. Nello specifico, sono tenuti alla presentazione della relativa dichiarazione di recupero gli enti non commerciali che nella dichiarazione IMU, relativa agli anni 2012 o 2013, hanno indicato un'imposta a debito complessiva superiore ad euro 50.000 annui ovvero, alternativamente, siano stati chiamati a versare, anche a seguito

¹ Art. 1, decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, 4 febbraio 2026, in Gazzetta ufficiale 7 febbraio 2026, n. 31.

² L'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992 stabiliva che erano esenti dall'ICI «gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, 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».

³ Cfr. Corte di giustizia dell'Unione europea, sentenza 6 novembre 2018, *Scuola elementare Maria Montessori c. Commissione*, cause riunite C-622/16 P e C-624/16 P, (disponibile sul portale della Corte all'indirizzo <https://curia.europa.eu>). La Corte ha annullato la precedente decisione della Commissione europea 19 dicembre 2012, 2013/284/UE nella parte in cui «non ha ordinato il recupero degli aiuti illegali concessi sulla base dell'esenzione dall'imposta comunale sugli immobili». Le decisioni della Commissione europea menzionate nel testo posso visionarsi sul portale del diritto unionale all'indirizzo <https://eur-lex.europa>.

Per un quadro generale sulla questione, si vedano 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 (2019), pp. 5-32 e A. QUATTROCCHI, *Aiuti di Stato ed enti non commerciali: legittima esenzione Imu e prospettive di recupero Ici*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, vol. 16, n. 3 (2019), pp. 816-842.

⁴ A seguito della sentenza della Corte di giustizia del 2018 la Commissione europea, con la decisione 3 marzo 2023, 2023/2103/UE ha imposto all'Italia il recupero dell'ICI non versata dagli enti non commerciali, fornendole i criteri per la concreta attuazione.

⁵ Convertito con modificazioni dalla legge 14 novembre 2024, n. 166. In attuazione a quanto previsto dall'art. 16-*bis*, comma 1, d.l. n. 131/2024, sono stati emanati il d.p.c.m. 23 dicembre 2025 e il richiamato decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 4 febbraio 2026.

di accertamento da parte dei comuni, tale importo⁶. Appare, quindi, evidente che tale requisito oggettivo tiene indenne dalla disciplina del recupero ICI tutte le realtà non profit di piccole e medie dimensioni, in quanto il pagamento di un'imposta di siffatto importo implica il possesso di un patrimonio immobiliare di particolare entità.

Quanto alle modalità di determinazione dell'imposta da recuperare, occorre fare due riflessioni preliminari. In primo luogo, preme precisare che l'illegittimità dell'aiuto di Stato non è stata rilevata in relazione all'esenzione *ex se*⁷, bensì alle modalità indiscriminate con cui è stata concessa. A dimostrazione di ciò, nella stessa decisione della Commissione europea 3 marzo 2023, si può leggere come l'illegittimità non riguardi, invece, la disciplina dell'imposta municipale propria (IMU)⁸ che, pur avendo ripreso le medesime esenzioni della disciplina ICI⁹, ha fissato, tramite il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200¹⁰, dei criteri oggettivi di riconoscimento dell'esenzione, limitandola

⁶ Il versamento del beneficio ricevuto non è dovuto qualora, nel periodo dal 2006 al 2011, siano stati rispettati i limiti previsti, per ogni singola annualità d'imposta, dai regolamenti europei sugli aiuti *de minimis*, vigenti al momento della concessione dell'aiuto da recuperare, ovvero il regolamento (CE) 12 gennaio 2001, n. 69/2001, in vigore fino al 31 dicembre 2006 e il regolamento (CE) 15 dicembre 2006, n. 1998/2006, in vigore dal 1° gennaio 2007 fino al 31 dicembre 2013. Sono inoltre esclusi dall'obbligo dichiarativo gli enti non commerciali qualora, negli anni 2006-2011, le somme percepite abbiano avuto natura di compensazione per obblighi di servizio pubblico o di remunerazione per la fornitura di servizi di interesse economico generale, ai sensi dell'art. 106, § 2, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE).

⁷ Al riguardo la Commissione nella decisione 3 marzo 2023, (UE) 2023/2103 concorda sul fatto che «vi possono essere situazioni in cui il vantaggio individuale concesso mediante l'esenzione dall'ICI non si configuri come un aiuto di Stato, poiché i beneficiari non esercitavano attività economiche. Nella sua decisione finale la Commissione non ha riscontrato, in quanto non era necessario, che tutte le attività contemplate dal regime fossero di natura economica. La Commissione ha riscontrato che almeno alcune di queste attività erano economiche e che alcuni utilizzi individuali del regime comportavano un aiuto di Stato».

⁸ L'imposta municipale propria (IMU) è stata introdotta dal d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, in sostituzione dell'ICI.

⁹ L'art. 9, comma 8, d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 rinviava alle esenzioni previste dall'art. 7, comma 1, lett. b), c), d), e), f), h), ed i), d.lgs. n. 504/1992.

¹⁰ Ai sensi dell'art. 3, d.m. n. 200/2012 «Le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente non commerciale prevedono:

a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente;

b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà sociale;

c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge».

Completa il quadro l'art. 4, d.m. n. 200/2012 «1. Fatti salvi i requisiti enunciati all'articolo 3, le attività istituzionali di seguito indicate si intendono svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, presentino gli ulteriori requisiti di cui ai commi seguenti.

2. Lo svolgimento di attività assistenziali e attività sanitarie si ritiene effettuato con modalità non commerciali quando le stesse:

a) sono accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali e sono svolte, in ciascun ambito territoriale e secondo la normativa ivi vigente, in maniera complementare o integrativa rispetto al servizio pubblico, e prestano a favore dell'utenza, alle condizioni previste dal diritto dell'Unione europea e nazionale, servizi sanitari e assistenziali gratuiti, salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento per la copertura del servizio universale;

b) se non accreditate e contrattualizzate o convenzionate con lo Stato, le Regioni e gli enti locali, sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi

espressamente alle sole attività di natura non commerciale¹¹. Da ciò discende la seconda riflessione, corollario della prima, per cui, dalla decisione della Commissione europea 3 marzo 2023, pare evincersi che una legislazione fiscale di favore rispetto ad alcuni operatori del mercato possa ritenersi ammissibile solo nei confronti di soggetti che vi operano con modalità non commerciali, ossia in assenza di finalità lucrative.

Le considerazioni sopraesposte trovano ulteriore conferma nel fatto che il legislatore abbia previsto che il calcolo dell'ICI da recuperare venga effettuato applicando la disciplina IMU vigente per l'anno d'imposta 2013, ferma restando tuttavia l'applicazione della base imponibile, dei moltiplicatori e delle aliquote previsti dalla normativa ICI in vigore per ciascun anno interessato¹².

Quanto ai tempi dell'adempimento, il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 4 febbraio 2026 ha stabilito che gli enti non commerciali hanno tempo fino al 31 marzo 2026 per la presentazione della dichiarazione e fino al 30 aprile successivo per il versamento delle somme oggetto del recupero¹³.

medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

3. Lo svolgimento di attività didattiche si ritiene effettuato con modalità non commerciali se:

a) l'attività è paritaria rispetto a quella statale e la scuola adotta un regolamento che garantisce la non discriminazione in fase di accettazione degli alunni;

b) sono comunque osservati gli obblighi di accoglienza di alunni portatori di handicap, di applicazione della contrattazione collettiva al personale docente e non docente, di adeguatezza delle strutture agli standard previsti, di pubblicità del bilancio;

c) l'attività è svolta a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con lo stesso.

4. Lo svolgimento di attività ricettive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

5. Lo svolgimento di attività culturali e attività ricreative si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio.

6. Lo svolgimento di attività sportive si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le medesime attività sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio».

¹¹ A differenza della disciplina dell'IMU, le esenzioni dall'ICI, ai sensi dell'art. 7, comma 2-*bis*, d.l. 30 settembre 2005, n. 203, si estendevano anche alle attività svolte con modalità commerciali, ossia ad attività orientate alla realizzazione di un profitto. Questo poneva tali enti formalmente “non commerciali”, ma operanti nel mercato con finalità di lucro, in una posizione privilegiata rispetto agli altri operatori economici, in quanto destinatari di una disciplina fiscale di favore. Tale disciplina premiale avrebbe potuto ritenersi legittima soltanto ove limitata a enti operanti senza finalità di lucro e nello svolgimento di attività di utilità sociale con modalità non commerciali. Successivamente, l'art. 39, d.l. 4 luglio 2006, n. 223 ha modificato il suddetto comma 2-*bis*, ridimensionando l'esenzione dall'ICI e subordinandola alla condizione che le attività non avessero natura esclusivamente commerciale.

¹² Cfr. art. 16-*bis*, comma 1, d.l. n. 131/2024. Qualora l'aliquota effettiva non sia determinabile, si applica l'aliquota media del 5,5 per mille.

¹³ Art. 3, decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 4 febbraio 2026. I termini originari previsti dall'art. 16-*bis*, comma 1, d.l. n. 131/2024, erano 30 novembre 2025, per la presentazione della dichiarazione e al 31 dicembre successivo, per il versamento della somma oggetto di recupero.

In merito al contenuto dichiarativo, gli enti soggetti al recupero dovranno indicare gli immobili che, negli anni 2006-2011, hanno beneficiato dell'esenzione dall'ICI ai sensi dell'art. 7, comma 1, lett. i), d.lgs. n. 504/1992, qualora le attività ivi svolte siano state esercitate con modalità commerciali, da valutare ai sensi dei criteri di cui al d.m. n. 200/2012. Una volta individuati gli immobili che non avrebbero potuto beneficiare della suddetta agevolazione, gli enti dovranno indicare gli importi ICI eventualmente già versati e calcolare la maggiore imposta dovuta a titolo di recupero. A tale importo andranno sommati gli interessi, calcolati con il criterio dell'interesse composto, a decorrere dalla data in cui il beneficio è stato messo a disposizione del contribuente e fino alla data dell'effettivo recupero¹⁴.

Il controllo viene affidata ai comuni, i quali saranno responsabili delle attività di accertamento e di irrogazione delle relative sanzioni¹⁵.

Non possono, nondimeno, trascurarsi alcune criticità sostanziali ed operative del provvedimento in esame. Ad una prima analisi, questo sembra rispondere ad esigenze legittime del diritto unionale, attento ad evitare che alcuni operatori economici vengano ingiustamente favoriti rispetto ad altri, con esenzioni di imposta configurabili, a tutti gli effetti, come aiuti di Stato illegittimi. Tale considerazione di principio si scontra nella pratica con alcuni limiti operativi evidenti. In primo luogo, il recupero ha ad oggetto gli anni d'imposta 2006-2011, di conseguenza gli enti saranno chiamati a reperire documentazione risalente, verosimilmente non più disponibile nella maggior parte dei casi¹⁶. Ai fini della compilazione della dichiarazione gli enti dovranno riportare i dati degli immobili di loro proprietà nel periodo *de quo*¹⁷ ed indicare gli importi ICI già versati, ove ancora reperibili le relative evidenze di pagamento¹⁸.

La seconda difficoltà operativa riguarda l'attività di controllo e di accertamento, demandata dalla legge ai comuni interessati dal recupero, senza che il decreto attuativo fornisca ulteriori indicazioni al

¹⁴ Art. 16-*bis*, commi 3 e 4, d.l. n. 131/2024.

¹⁵ Ai sensi dell'art. 16-*bis*, comma 8, d.l. n. 131/2024 «Per l'omessa presentazione della dichiarazione di cui al comma 1, si applica la sanzione amministrativa del 100 per cento dell'importo non versato, con un minimo di 50 euro. Se la dichiarazione è infedele, si applica la sanzione amministrativa del 40 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro. In caso di versamento di un importo difforme rispetto a quanto dichiarato, si applica la sanzione amministrativa di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471».

¹⁶ Si ricorda che in Italia, l'obbligo di conservazione dei documenti fiscali e contabili dura, generalmente, ai sensi dell'art. 2220 c.c., 10 anni. Tuttavia, al riguardo, non sembra possibile invocare una tutela dell'affidamento degli enti, in quanto, secondo il consolidato orientamento della Corte di giustizia dell'Unione europea «le imprese beneficiarie di un aiuto possono fare legittimo affidamento, in linea di principio, sulla regolarità dell'aiuto solamente qualora quest'ultimo sia stato concesso nel rispetto della procedura prevista ... Un operatore economico diligente, infatti, deve normalmente essere in grado di accertarsi che tale procedura sia stata rispettata» (cfr. A. Perego, *Il recupero dell'ICI non versata*, *op. cit.*, pp. 26-28).

¹⁷ Operazione complessa soprattutto per gli immobili che non sono più di proprietà degli enti.

¹⁸ Tale operazione si preannuncia particolarmente complessa atteso che i versamenti, negli anni 2006-2011, potevano essere effettuati non solo mediante modelli F24, ma anche tramite bollettini postali. Mentre i primi risultano generalmente reperibili sul cassetto fiscale dell'Ente presso l'Agenzia delle entrate, i secondi, salvo che non siano stati diligentemente conservati negli archivi degli enti, difficilmente potranno essere provati.

riguardo. Trattasi di un compito alquanto articolato, non essendoci un ente centrale preposto al coordinamento degli enti locali e dotato di poteri di intervento¹⁹.

Da ultimo occorre evidenziare un aspetto che, negli anni, ha avuto un alto profilo mediatico, ovvero che il recupero dell'ICI non versata, riguardi esclusivamente la Chiesa cattolica o, più in generale, gli enti religiosi²⁰. Al riguardo appare opportuno precisare che tali enti non verranno coinvolti nel recupero in relazione alle loro attività istituzionali di religione e culto²¹ che, per la loro peculiare natura, si presumono svolte con modalità non commerciali. L'art. 4, d.m. n. 200/2012, infatti, non prevede requisiti di non commercialità specifici per le attività di religione e di culto, le quali, di conseguenza, rientrano in quelle attività non economiche per le quali, secondo quanto stabilito dalla Commissione europea, l'esenzione dall'ICI non integra un aiuto di Stato illecito²². Gli enti religiosi saranno coinvolti nel recupero dell'imposta limitatamente alle attività diverse da quelle di religione e culto, ovvero le attività assistenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali e ricreative che rientrano nella *mission* di molti di questi enti e per le quali sarà opportuno il vaglio dei requisiti previsti dagli artt. 3 e 4, d.m. n. 200/2012²³. Nell'eventuale ipotesi in cui tali parametri non risultino rispettati, gli enti religiosi saranno soggetti al recupero dell'ICI non versata, con conseguente obbligo di presentazione della dichiarazione e di versamento delle somme dovute nei termini di legge.

In conclusione, la disciplina analizzata sul recupero ICI, pur qualificandosi come intervento necessario al riallineamento ordinamentale interno ai vincoli europei, si presenta di complessa attuazione. La distanza temporale rispetto agli anni oggetto di recupero, l'onerosità della ricostruzione documentale e l'assenza di un coordinamento stringente tra gli enti impositori alimentano un quadro di profonda incertezza che favorirà il proliferare di ricorsi presso le corti di giustizia tributarie, destinati a incidere

¹⁹ L'art. 3, d.p.c.m. 23 dicembre 2025, ha previsto che il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia svolga attività di coordinamento nella gestione delle operazioni di recupero ICI, relativamente alla mera raccolta dei dati da trasmettere alla Commissione europea. Ai sensi dell'art. 6, comma 2, decisione (UE) 2023/2103, infatti, «l'Italia informa la Commissione dei progressi delle misure nazionali adottate per l'esecuzione della presente decisione fino al completo recupero dell'aiuto erogato nell'ambito del regime di cui all'articolo 1. Essa trasmette immediatamente, dietro semplice richiesta della Commissione, le informazioni relative alle misure già adottate e previste per conformarsi alla presente decisione. Essa fornisce inoltre informazioni dettagliate riguardo all'importo dell'aiuto e degli interessi già recuperati presso i beneficiari».

²⁰ Cfr. G. LATOUR – G. PARENTE, *Ici della Chiesa, parte l'operazione di recupero sprint*, in *Il Sole 24 Ore*, 2025 (<https://www.ilsole24ore.com/art/ici-chiesa-parte-l-operazione-recupero-sprint-AHUnhN1C>), F.Q., *La Commissione Ue ordina allo stato italiano di recuperare l'Ici non pagato dalla Chiesa. In ballo fino a 11 miliardi*, in *Il Fatto Quotidiano*, 2023 (<https://www.ilfattoquotidiano.it/2023/03/03/la-commissione-ue-ordina-allo-stato-italiano-di-recuperare-lici-non-pagato-dalla-chiesa-in-ballo-fino-a-11-miliardi/7084414/>), M. MAIURANA, *L'Ici arretrata alla chiesa, una cartella esattoriale che nessuno vuole emettere*, in *Blog UAAR*, 2022 (<https://blog.uaar.it/2022/08/20/lici-arretrata-alla-chiesa-una-cartella-esattoriale-che-nessuno-vuole-emettere/>).

²¹ Ai sensi dell'art. 16, lett. a), legge 20 maggio 1985, n. 222 si considerano attività di religione e culto «quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana».

²² Cfr. *supra* nota 7.

²³ Cfr. *supra* nota 10.

sensibilmente sull'operatività dei provvedimenti posti in essere dal legislatore. In tale contesto, appare auspicabile un'applicazione della normativa sul recupero dell'ICI nel rispetto dei principi di proporzionalità e certezza del diritto, così da garantire una gestione ordinata della riscossione dell'imposta, contenendo il rischio di un contenzioso seriale suscettibile di dar luogo ad indirizzi giurisprudenziali contrastanti.

GIUSEPPE SABATELLI

 diritto & religioni