

IL REGIME FISCALE DEGLI ENTI RELIGIOSI COME DELINEATO DAI PATTI LATERANENSI E DAGLI ACCORDI DI VILLA MADAMA ALLA PROVA DEL DIRITTO EUROPEO*

Francesco Farri

SOMMARIO: 1. Il tramonto del principio di ‘rigidità’ della Costituzione per effetto del principio di primazia del diritto europeo. – 2. La necessità di verificare se i principi costituzionali in materia di fiscalità degli enti religiosi assurgano al rango di ‘controlimiti’. – 3. La natura di ‘controlimite’ del principio concordatario di cui all’art. 7, comma 2 della Costituzione e l’operatività della *grand-fathering clause* di cui all’art. 351 del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea. – 4. Le norme di rilevanza fiscale contenute nei Patti Lateranensi, negli Accordi di Villa Madama e nei protocolli attuativi di essi. – 4.1. Le norme sulla “extraterritorialità”. – 4.2. Le norme sulle immunità soggettive. – 4.3. Le norme sul regime fiscale di determinate tipologie di attività. – 4.4. Le norme sul finanziamento della Chiesa Cattolica. – 5. La compatibilità con il diritto europeo delle norme in materia di ‘extraterritorialità’. – 5.1. Il diritto doganale. – 5.2. L’IVA. – 5.3. I possibili rischi connessi alla “integrazione negativa” e l’impossibilità di modificare le norme di origine pattizia per via pretoria neppure in relazione alle esigenze imposte dal diritto europeo. – 6. La compatibilità con il diritto europeo delle norme sulle immunità soggettive e i rischi connessi alla ‘integrazione negativa’. – 7. Il rinvio effettuato dai Patti e dagli Accordi alla legislazione statale in materia di regime fiscale delle attività di religione, culto, beneficenza e istruzione, con il vincolo consistente nel divieto di trattare le attività di religione o culto in maniera peggiore rispetto a quelle di beneficenza e istruzione, e il conseguente possibile influsso del diritto europeo, fermi i limiti derivanti dai principi supremi della Costituzione. – 8. La compatibilità con il diritto europeo delle norme in materia di finanziamento della Chiesa Cattolica.

* Contributo sottoposto a valutazione. Il saggio costituisce il testo, corredato dalle note bibliografiche, della relazione tenuta dall’Autore al Convegno “Nuovi orizzonti in tema di disciplina e fiscalità degli enti religiosi”, svoltosi il 23 giugno 2026 presso la Pontificia Università Antonianum. Il testo è destinato alla pubblicazione negli atti del convegno.

1. *Il tramonto del principio di 'rigidità' della Costituzione per effetto del principio di primazia del diritto europeo*

L'assetto dei principi in materia di trattamento degli enti religiosi fissato dalla Costituzione repubblicana del 1948 deve in questa epoca storica tener conto di un mutamento di fondo che interessa la costituzione dello Stato.

Delineata come costituzione "rigida", anziché flessibile, per contrapposizione con il modello dello Statuto Albertino, che tanta vacuità aveva mostrato a fronte della drammatica ascesa del totalitarismo, la Costituzione repubblicana del 1948 conteneva in sé due clausole di temperamento del proprio carattere di rigidità: la prima, esplicita, contemplante le modalità attraverso le quali la Costituzione stessa poteva essere modificata in futuro (art. 138 Cost.), senza intaccare la «forma repubblicana» (art. 139 Cost.); la seconda, implicita, per consentire all'Italia le «limitazioni di sovranità necessarie», in «condizioni di parità con altri Stati», a realizzare «un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni» (art. 11).

Il livello di attenzione verso la prima clausola si è sempre manifestato elevato, anche grazie all'attento sindacato della Corte costituzionale. Per quanto attiene alla seconda clausola, invece, il discorso è diverso.

Sottoscrivendo il Trattato di Roma, il 25 marzo 1957, e conseguentemente ratificandolo con legge 14 ottobre 1957, n. 1203, l'Italia ha aderito a un ordinamento sovranazionale – quello della Comunità Economica Europea – che ha presto manifestato la pretesa di prevalere rispetto alle norme costituzionali pur al di fuori delle garanzie formalmente previste dalla Costituzione per la revisione di essa¹, alla stregua di un Golem che in qualche modo intende sottrarsi al suo creatore fino a ribellarsi.

La Corte costituzionale italiana si è mostrata infine accondiscendente rispetto a questa pretesa, che l'ordinamento europeo ha avanzato per il tramite della sua Corte di Giustizia,

¹ Cfr. già la sentenza della Corte di Giustizia, *Costa c. Enel* del 1964 (CGCE, 15 luglio 1964, C-6/64).

ammettendo che l'ordinamento europeo prevalga sulle norme costituzionali italiane, con l'unico limite costituito dai principi supremi della Costituzione². I principi supremi risultano riconducibili al contenuto sostanziale di quella «forma repubblicana» che l'art. 139 della Costituzione qualifica come limite alla possibilità di riformare la costituzione e che, dunque, nei confronti degli ordinamenti sovranazionali si pone come 'controlimite', sebbene si possa rilevare come tale contenuto sostanziale sia interpretato in dottrina in modo più rigido quando venga in rilievo ai fini dell'art. 138 Cost. che non quando assuma la natura di 'controlimite' rispetto al diritto europeo.

Il sistema ha, comunque, mantenuto un suo equilibrio, finché la CEE non è stata trasformata in Unione Europea, a seguito del Trattato di Maastricht nel 1992.

Questa trasformazione ha marcato una netta cesura rispetto all'originario progetto di integrazione europea, passando da un modello di ispirazione popolare – ricondotto nell'immaginario collettivo alla visione di De Gasperi, Schumann e Adenauer – a un modello di ispirazione liberal-socialista – ricondotto nell'immaginario collettivo alla visione del Manifesto di Ventotene di Spinelli.

Per effetto di questa cesura, l'Unione ha avviato un percorso di massiccio incremento delle proprie competenze, realizzato nella maggior parte dei casi per il tramite di interpretazioni giurisprudenziali che hanno accantonato il principio del *self-restraint*, cui originariamente affermava di ispirarsi la Corte di Giustizia, per perseguire un costante e spesso deliberato disegno di espansione di competenze a scapito delle sovranità nazionali.

Questa situazione ha prodotto una serie di effetti di portata dirompente per l'ordinamento costituzionale.

Anzitutto, ha determinato un sovvertimento della gerarchia delle fonti, rispetto a quella ideata dai Costituenti. Sovvertimento che va persino oltre la modifica, inserita nell'art. 117 della Costituzione in occasione della riforma del Titolo V del 2001, secondo cui il legislatore deve rispettare il diritto in-

² Cfr., in particolare, Corte cost., n. 170/1984.

ternazionale e «comunitario». Invero, per effetto della giurisprudenza della Corte di Giustizia³, che la Corte costituzionale ha accettato con l'unica riserva dei principi supremi⁴, il diritto europeo, sia esso primario (Trattati) o derivato (regolamenti e direttive), prevale sulle stesse norme della Costituzione, purché esse non integrino principi supremi.

Più in profondità, l'evoluzione del diritto europeo ha determinato una autentica elusione del principio di 'rigidità' della Costituzione, come concepito dai costituenti. Invero, la clausola espressa di revisione costituzionale contenuta nell'art. 138 Cost. richiede, per la modifica della Costituzione, un *surplus* di legittimazione popolare rispetto alla procedura legislativa ordinaria. Al contrario, la prevalenza che il diritto europeo esercita sulle norme costituzionali non costituenti principi supremi avviene, non soltanto con una procedura diversa da quella di revisione costituzionale, ciò che in linea di principio potrebbe pure essere ammesso in virtù del principio di specialità, ma soprattutto con la soddisfazione di standard di legittimazione democratica, non semplicemente inferiori rispetto a quelli richiesti dai costituenti, ma in alcuni casi addirittura totalmente assenti. Il pensiero corre, non tanto e non solo al cosiddetto '*deficit democratico*' del procedimento 'legislativo' europeo, quanto piuttosto e più radicalmente al meccanismo di funzionamento di tale ordinamento giuridico. Va ricordato, infatti,

³ Cfr., oltre alla già citata sentenza *Costa c. Enel* del 1964, i casi *Internationale Handelsgesellschaft* del 1970 (CGCE, 17 dicembre 1970, C- 11/70), *Simmenthal* del 1978 (CGCE, 9 marzo 1978, C-106/77), *F.lli Costanzo* del 1989 (CGCE, 22 giugno 1989, C-103/88) e tutta la giurisprudenza successiva.

⁴ Corte cost., n. 183/1973, n. 170/1984, n. 1146/1988, n. 232/1989, fino all'ordinanza n. 24/2017 riferita alla sentenza della Corte di Giustizia nel caso *Taricco*. Sul perché le corti costituzionali o supreme degli Stati membri abbiano accettato questa giurisprudenza dirompente della Corte di Giustizia si è interrogato J. WEILER nel celebre scritto *The transformation of Europe*, in *Yale Law Journal*, 1991, p. 2425, ove l'insigne autore, dopo aver esaminato la giurisprudenza della Corte di Giustizia e specialmente il principio di primazia del diritto europeo affermato dalla giurisprudenza *Costa c. Enel*, afferma che «the most fascinating question in this regard is how to explain the responsiveness of the Member State courts to the new judicial architecture», ipotizzando poi una serie di possibili risposte che, tuttavia, «due to its nature, ... must remain speculative».

che le decisioni emesse dalla Corte di Giustizia vengono assimilate a ogni effetto al diritto primario dell'Unione (ossia ai Trattati); correlativamente, si produce la situazione in cui la sentenza di un organo esterno rispetto all'ordinamento statale e totalmente privo di legittimazione democratica può sancire la postergazione di una norma costituzionale rispetto ad altre norme. Ciò con l'aggravio della intrinseca incertezza e mutevolezza che per natura caratterizza il diritto giurisprudenziale.

L'ordinamento europeo successivo alla trasformazione della CEE in UE, in altre parole, sembra aver fatto avviare sul viale del tramonto il principio di 'rigidità' fissato dalle costituzioni post-belliche e, in particolare, da quella italiana. Ciò, fra l'altro, con la conseguenza che adottare un approccio particolarmente rigorista a fronte delle revisioni costituzionali formali senza considerare le modifiche ben più profonde che vengono quotidianamente inferte al corpo della Costituzione per mano dell'ordinamento europeo equivale – per riprendere la parabola evangelica – a concentrare l'attenzione sulla 'pagliuzza' senza accorgersi della 'trave'.

In estrema sintesi, l'evoluzione del diritto europeo ha fatto sì che, a partire dal 1992, ma soprattutto dopo la ratifica del Trattato di Lisbona del 2007, il diritto europeo sia 'convitato di pietra' in pressoché ogni questione di interesse dell'ordinamento giuridico.

Da tale constatazione non restano escluse neppure le questioni tributarie. Invero, i Trattati fondativi dell'Unione Europea, pur non valendo a dotare l'Unione di una sovranità tributaria⁵, le assegnano comunque alcune competenze in materia tributaria⁶. Esse, come noto, possono ricondursi alle competenze esclusive che l'Unione assume in relazione ad alcuni tributi, come in particolare quelli doganali (art. 31 TFUE), ovvero alle competenze in materia di armonizzazione di deter-

⁵ Cfr., per una diffusa dimostrazione di questo assunto, F. FARRI, *Considerazioni critiche e profili ricostruttivi in materia di potestà impositiva dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2022, p. 418 ss.

⁶ Cfr., per una sintetica disamina sul punto, F. FARRI, *Sui principi del diritto tributario internazionale: considerazioni critiche e profili ricostruttivi*, in *Riv. telem. dir. trib.*, fasc. n. 1/2026, par. 4 ss.

minati tributi indiretti (art. 113 TFUE), quando ciò sia necessario per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza, ovvero alle competenze in materia di ravvicinamento (artt. 115 TFUE), quando la permanenza di legislazioni differenziate fra gli Stati membri abbia diretta incidenza sull'instaurazione o il funzionamento del mercato interno, ovvero ad altre competenze connesse a materie attribuite alla competenza europea, come l'ambiente (art. 192 TFUE) o l'energia (art. 194 TFUE).

Accanto a tali ambiti, che legittimano l'Unione a svolgere un'opera positiva di 'integrazione' delle disposizioni tributarie degli Stati membri, va ricordato che le competenze dell'Unione in alcune materie, come la garanzie delle libertà fondamentali di movimento delle persone, dei capitali, dei servizi, ovvero come la tutela della concorrenza (art. 3 TUE), sono state ritenute radicare una competenza trasversale dell'Unione che, pur non legittimandola a intervenire per disciplinare positivamente materie non previste dai Trattati, pone vincoli ai legislatori nazionali impedendo a essi di conformare i propri istituti giuridici (ivi inclusi quelli tributari) in modo tale da poter arrecare pregiudizio a tali libertà e principi europei. Si parla dunque, in questo caso, di 'integrazione negativa'.

2. La necessità di verificare se i principi costituzionali in materia di fiscalità degli enti religiosi assurgano al rango di 'controlimiti'.

Alla luce di quanto sopra, la necessità che ogni istituto giuridico appartenente al nostro ordinamento debba ormai esser messo sempre alla prova del diritto europeo vale anche, per quanto di interesse in questa sede, riguardo ai principi costituzionali che conformano la fiscalità degli enti religiosi.

Occorre, in particolare, interrogarsi se fra questi principi ve ne siano o meno alcuni suscettibili di assurgere al rango di principi supremi dell'ordinamento costituzionale italiano. Soltanto in tale caso, infatti, essi saranno – almeno teorica-

mente – al riparo dall'incidenza del diritto europeo che, come si è detto, sulla materia fiscale non risulta privo di competenze, pur essendo indubitabilmente privo di una propria sovranità impositiva.

Si pensi, in particolare, al principio di uguaglianza⁷, in merito al quale è possibile affermare come il contenuto che a esso conferisce l'ordinamento nazionale sia più ampio, e in parte diverso, da quello che a esso conferisce l'ordinamento europeo. A motivo della strutturale limitatezza dei fini dell'ordinamento europeo, derivante dal fondamentale principio di attribuzione che – nonostante le spinte centripete – continua a reggere i Trattati, le condizioni che l'ordinamento europeo prendere in considerazione ai fini dello svolgimento del giudizio di uguaglianza sono ridotte rispetto a quelle che può assumere un ordinamento a finalità generale come quello dello Stato⁸. Ciò induce a livello europeo a privilegiare, nello svolgimento del giudizio di uguaglianza e, correlativamente, in quello di ragionevolezza, la componente economicista, che è quella

⁷ Nessun particolare dubbio sussiste sulla qualificabilità del principio di uguaglianza come principio supremo della Costituzione. Ciò ferma naturalmente restando la natura intrinsecamente flessibile del principio di uguaglianza stesso che, come tale, non impone soluzioni predeterminate a giudizi di comparazione fra fattispecie, ma richiede appunto una valutazione globale che tenga conto del contesto assiologico complessivo dell'ordinamento. È in questa prospettiva, ad esempio, che la nota sent. n. 31/1971 della Corte costituzionale ha giudicato compatibile con la Costituzione l'istituto del matrimonio concordatario: non in quanto il principio di uguaglianza non dovesse annoverarsi fra i principi supremi, ma in quanto si tratta di istituto giuridico che «ha una sua giustificazione nell'ambito del disposto del menzionato art. 7; per cui la semplice differenza di regime riscontrabile fra matrimonio civile e matrimonio concordatario [...] non integra di per sé una illegittima disparità di trattamento». Del resto, nelle sentenze n. 32/1971 e n. 16/1982 alcune norme della legge di recepimento del Concordato sono state dichiarate incostituzionali per violazione dei principi supremi della Costituzione proprio in relazione a profili di violazione dell'art. 3 Cost. (cfr. par. 4 della sent. n. 32/1971 e par. 7 della sent. n. 18/1982).

⁸ Sul tema, in materia tributaria, F. GALLO, *Il diritto tributario italiano in Europa: coerenza o resilienza?*, in *Giur. comm.*, 2019, p. 983. Per approfondimenti, F. FARRI, *Considerazioni critiche e profili ricostruttivi in materia di potestà impositiva dell'Unione Europea*, in *Rass. trib.*, 2022, p. 447 ss., specie p. 454 ss.

privilegiata a livello di competenze dei Trattati. Per effetto di ciò, l'ordinamento europeo può esser portato a considerare uguali situazioni che, per l'ordinamento nazionale, devono considerarsi diverse: si pensi al caso dell'ente ecclesiastico che svolga attività quantificabili dal punto di vista economico che, per l'ordinamento europeo, potrebbe essere considerato equivalente a un'impresa, mentre per l'ordinamento costituzionale italiano dovrebbe essere considerato diversamente.

Riflessioni analoghe potrebbero valere per quanto attiene al principio di solidarietà.

Sorge, pertanto, la necessità di affermare e argomentare la prevalenza della nozione interna di uguaglianza e di solidarietà rispetto a quella europea, trattandosi di principi sicuramente annoverabili fra i principi supremi dell'ordinamento costituzionale italiano.

Il tema richiede un approfondimento particolarmente complesso e delicato. Esso costituisce un presupposto fondamentale per lo studio della fiscalità degli enti religiosi nel prisma del diritto europeo e, per tale ragione, potrà costituire un importante percorso di ricerca nell'ambito del progetto Caret. Ciò nell'auspicio che la Corte costituzionale italiana possa trarne argomenti per assumere nei confronti del diritto europeo una postura meno timida e riverente di quanto normalmente è avvenuto, con l'unica virtuosa eccezione dell'ordinanza n. 24/2017 nel caso *M.A.S.* e *M.B.* a seguito del caso *Taricco*⁹.

3. *La natura di 'controlimite' del principio concordatario di cui all'art. 7, comma 2 della Costituzione e l'operatività del-*

⁹ Invero, la sentenza Corte cost., n. 238/2014, dove è stata fatta effettiva applicazione dei controlimiti, non riguardava il diritto europeo, ma diversi trattati internazionali (quelli della Convenzione e dello Statuto delle Nazioni Unite).

la grand-fathering clause di cui all'art. 351 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea

In questa sede, conviene concentrare l'attenzione sul principio affermato dall'art. 7, comma 2 della Costituzione, secondo cui i rapporti fra lo Stato e la Chiesa Cattolica sono «regolati dai Patti Lateranensi», in modo tale che «le modificazioni dei Patti, accettate dalle due parti, non richiedono procedimento di revisione costituzionale».

Si tratta di una norma che la Costituzione inserisce espressamente nella parte dedicata ai *'Principi Fondamentali'*. La *sedes* scelta dal Costituente per la norma stessa è indubbiamente significativa, ma non è di per sé dirimente nella valutazione se la norma stessa debba essere annoverata fra i principi supremi.

Per converso, appare dirimente la circostanza che la norma in questione costituisca un contenuto portante del principio di laicità, che la Corte costituzionale ha con certezza annoverato fra i principi supremi¹⁰.

Si può pertanto ritenere accertato che la norma in questione venga a far parte di quella «forma repubblicana» che, nei confronti degli ordinamenti sovranazionali, assume la funzione di «controlimite»¹¹.

Occorre, semmai, interrogarsi se siffatta efficacia valga per ogni singola clausola dei Patti o, piuttosto, per il «metodo con-

¹⁰ Cfr., con chiarezza, Corte cost., n. 203/1989, la quale ha affermato che i principi affermati dall'art. 7 della Costituzione, congiuntamente con quelli affermati dalle altre disposizioni di cui agli artt. 2, 3, 8, 19 e 20, «concorrono a strutturare il principio supremo della laicità dello Stato, che è uno dei profili della forma di Stato delineata nella Carta costituzionale della Repubblica». La disposizione del comma 2 dell'art. 7 è inscindibilmente connessa con quella del comma 1, poiché dall'indipendenza e sovranità di due entità (sancito dal comma 1) discende come necessario corollario il principio della bilateralità delle loro relazioni (sancito dal comma 2). Tale connessione è stata evidenziata sia da Corte cost., n. 30/1971, sia dai lavori della Costituente, come riportati nella successiva nota 12.

¹¹ Condivide questa posizione M. PEDRAZZA GORLERO, *Le fonti pattizie subconcordatarie nell'ordinamento italiano*, in *Ephemerides Iuris Canonici*, 2011, p. 153.

cordatario'. Quest'ultima è la soluzione maggiormente corrispondente alla lettera della disposizione e alla volontà del costituente, esplicitata dalle parole di Giuseppe Dossetti, che la formulazione della disposizione stessa concepì e difese in sede di Assemblea Costituente¹². Questa impostazione è stata condivisa dalla Corte costituzionale, la quale ha ritenuto che il contenuto delle leggi di recepimento dei Patti Lateranensi deve ritenersi suscettibile di controllo di costituzionalità, potendosene «valutare la conformità o meno ai principi supremi dell'ordinamento costituzionale»¹³.

Per converso, la circostanza che il metodo concordatario sancito dalla norma di cui all'art. 7, comma 2 della Costituzione assurga a principio supremo dell'ordinamento conduce a concludere che non sarà possibile modificare l'assetto costituzionale della Repubblica italiana per affermare che le norme concordate con la Chiesa Cattolica possano essere modificate unilateralmente al di fuori del «procedimento di revisione

¹² Si veda, in particolare, il suo intervento del 21 marzo 1947, ove, replicando con efficacia a chi avversava la disposizione, in particolar modo Calamandrei e Orlando, affermò che «non è affatto vero che con questo comma si vogliano incorporare, incuneare, inserire, costituzionalizzare le norme del Trattato e del Concordato»; poiché «basta ricordare la distinzione tra norme materiali e norme strumentali» per avvedersi che la disposizione costituzionale rientra nel novero delle «norme strumentali, e più precisamente, nel caso di specie, norma sulla produzione giuridica, che non disciplinano alcun fatto o rapporto, ma semplicemente definiscono attraverso quale iter debbano essere prodotte certe altre norme giuridiche, che potranno essere eventualmente le norme materiali regolatrici di un certo fatto o rapporto». La disposizione attualmente contenuta nell'art. 7, comma 2, in altre parole, «è una norma che ha per oggetto un precetto solo, e precisamente questo: cioè che le eventuali norme dirette a modificare le norme contenute nel Trattato e nel Concordato debbono essere prodotte (ecco, perché la diciamo norma sulla produzione giuridica) attraverso un determinato iter [...] Ed è tanto vero che le norme contenute nel Trattato e nel Concordato non vengono costituzionalizzate». Sul tema, fra i molti studi, cfr. L. ELIA, *Giuseppe Dossetti e l'art. 7 della Costituzione*, in *Stato e Chiesa in Italia. Le radici di una svolta*, a cura di F. TRANIELLO, F. BOLGIANI, F. MARGIOTTA BROGLIO, Bologna, 2009, p. 191 ss.; G. DALLA TORRE, *Il fattore religioso nella Costituzione. Analisi e interpretazioni*, Torino, 1995. La qualificazione come «norma di produzione» è ripresa, fra gli altri, anche da G. DALLA TORRE, *Lezioni di diritto ecclesiastico*, Torino, 2002, p. 85.

¹³ Corte cost., n. 30/1971, e giurisprudenza successiva, citata nel precedente par. 2.

costituzionale». Per modificare unilateralmente le regole che presiedono ai rapporti con la Chiesa Cattolica al di fuori del procedimento di revisione costituzionale occorrerebbe, in altre parole, cambiare radicalmente la Costituzione, non semplicemente riformarla, poiché l'art. 7, comma 2 deve ritenersi insuscettibile di revisione costituzionale.

Invece, il contenuto delle leggi di recepimento dei Patti Lateranensi, non potendosi considerare costituire di per sé principio supremo dell'ordinamento, potrà essere modificato d'accordo con la Santa Sede o, in caso di mancato accordo, aderendo a questa impostazione, unilateralmente da parte dello Stato italiano soltanto attraverso una legge costituzionale¹⁴.

¹⁴ In questa prospettiva, infatti, non sembrano potersi condividere le posizioni, pur espresse anche da autorevole dottrina (G. DELLA TORRE, *op. ult. cit.*, p. 83, in parentesi) secondo cui la modifica unilaterale da parte dello Stato italiano delle disposizioni di recepimento dei Patti non sarebbe possibile neppure nelle forme della revisione costituzionale. A tale conclusione osta un triplice ordine di considerazioni. (a) Sul piano storico, si pone in contrasto con quella che può essere ricostruita come la volontà dell'Assemblea Costituente, per come traspare dal dibattito culminato nelle dichiarazioni di Dossetti riportate nella precedente nota 12. (b) Sul piano giurisprudenziale, essa si pone in contrasto con quanto espressamente sancito dalla Corte costituzionale, la quale, nella sent. n. 16/1978, ha affermato che le norme dei Patti «non possono venire legittimamente contraddette od alterate se non con lo strumento delle leggi di revisione costituzionale, là dove si tratti di modificazioni unilateralmente decise dallo Stato italiano», con ciò dovendosi intendere come parte integrante del dettato costituzionale «la previsione – implicitamente operata dall'art. 7 – che i Patti siano modifica[bili] per volontà unilaterale dell'Italia, ma nella forma d'una legge di revisione costituzionale». (c) Infine, essa si pone in contrasto con i principi affermati dalla sent. n. 203/1989, la quale, nel ricollegare le disposizioni in parola al principio di laicità, impone di svolgere una riflessione espressamente calibrata sulle modalità con le quali il principio stesso viene declinato nella Costituzione. Invero, il principio di laicità ha un carattere fortemente collegato all'identità di un ordinamento, e non può essere declinato una volta per tutte in modo identico per tutti gli Stati; correlativamente, i contenuti nel principio di laicità sono conformati dalle disposizioni della Costituzione, per cui se la Costituzione ammette che il principio della bilateralità possa essere derogato in alcuni casi, anche questa possibilità di deroga deve essere ritenuta conforme al principio di laicità, così come caratterizzato dalla Costituzione stessa, poiché è parte integrante dell'equilibrio raggiunto dall'ordinamento sul tema. Correlativamente, non appare possibile scindere, all'interno del comma 2 dell'art. 7, la prima parte (che sancisce il principio supremo della bilateralità) dalla seconda (che prevede la pos-

Il regime giuridico dei Patti Lateranensi deve ritenersi applicabile anche agli accordi modificativi dei Patti stessi¹⁵, nonché, secondo la posizione preferibile, anche alle altre leggi attuative delle norme dei Patti e degli Accordi stessi che siano approvate sulla base di appositi e annessi accordi bilaterali con la Santa Sede¹⁶.

Da ciò discende che, in linea di principio, neppure l'adesione dell'Italia alla CEE, prima, e all'UE, poi, possono consentire allo Stato italiano di modificare unilateralmente le norme interne di recepimento di quelle contenute nei Patti Lateranensi e negli accordi di successiva modificazione degli stessi, salvo che ciò avvenga nelle forme del «procedimento di revisione costituzionale»¹⁷.

sibilità di derogarvi con modalità peculiari). D'altra parte, appare ragionevole ritenere che, a fronte della protratta inerzia di una delle parti a tener conto di aspetti che l'altra ritenga fondamentale, questa possa avviare dei procedimenti speciali per far valere la propria fondamentale esigenza. Ciò, del resto, è conforme ai principi generali dell'ordinamento anche in relazione agli accordi di diritto privato, ove il fondamentale principio di buona fede implica un obbligo di rinegoziazione unilateralmente coercibile (fra privati, per mezzo del giudice: cfr. da ultimo la Relazione Tematica n. 56/2020 della Corte di cassazione, ove completi riferimenti giurisprudenziali) ove il patto stesso sia divenuto eccessivamente oneroso per una delle parti.

¹⁵ Nonostante il dibattito che si è registrato in dottrina sul punto, la conclusione appare necessitata ed è data per presupposta dalla Corte costituzionale, che vaglia le norme di recepimento degli Accordi di Villa Madama alla luce dello stesso parametro utilizzato per vagliare le norme di recepimento dei Patti Lateranensi del 1929 (es. Corte cost., n. 203/1989, n. 13/1991, n. 20/2025). Sul tema cfr. G. DALLA TORRE, *Il paradigma della continuità come chiave di lettura dei rapporti tra Stato e Chiesa in Italia*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 20 febbraio 2012, 1 ss.; C. MIRABELLI, *Giurisprudenza costituzionale e riforma dei Patti lateranensi*, in *La grande riforma del Concordato*, a cura di G. ACQUAVIVA (a cura di), Venezia, 2006, p. 73 ss.

¹⁶ Al riguardo, Corte cost., n. 1/1977 ha scolpito infatti la differenza fra «norme esecutive pattizie» e «norme esecutive unilaterali», intendendo che soltanto per queste ultime non si applichino le garanzie costituzionali previste dall'art. 7, comma 2. Coerentemente, Corte cost., n. 18/1978 ha affermato che «il richiamo costituzionale non ha per tema esclusivo i Patti Lateranensi come fonti del diritto internazionale o concordatario, ma si riferisce ad essi – anche e soprattutto – per ciò che interessa alla Costituzione di uno Stato, ossia per la loro incidenza sull'ordinamento interno del nostro Paese».

¹⁷ Invero, come rilevato da M. PEDRAZZA GORLERO, *Le fonti pattizie sub-concordatarie nell'ordinamento italiano*, cit.: «il principio concordatario [...]

Il principio di esecuzione in buona fede dei trattati internazionali, che costituisce corollario del fondamentale principio di diritto internazionale consuetudinario *pacta sunt servanda*, richiede dunque allo Stato italiano, nei confronti della Santa Sede, di preservare l'effettiva realizzazione del metodo concordatario.

Tale principio potrebbe essere messo a repentaglio dall'adesione dell'Italia all'Unione: come si è rilevato nel paragrafo 1, il diritto europeo per sua natura produce modificazioni continue dell'ordinamento italiano, anche a livello di principi costituzionali, al di fuori di quel «procedimento di revisione costituzionale» che è previsto a presidio della rigidità della Costituzione dall'art. 138 Cost. e che è individuato dall'art. 7 Cost. come unica modalità mediante la quale lo Stato italiano può intervenire unilateralmente sulle norme di origine pattizia senza incorrere in una violazione di un principio fondamentale della Costituzione italiana stessa.

Può dunque certamente verificarsi il rischio che qualche norma o sentenza dell'Unione Europea venga a incidere su materie oggetto di regolamentazione pattizia e, come tali, non modificabili unilateralmente se non per il tramite del «procedimento di revisione costituzionale».

Tale rischio potrebbe sussistere a maggior ragione nella misura in cui si conferisse una lettura restrittiva all'art. 17 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, il quale 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»¹⁸.

non può essere validamente derogato da norme di ordinamenti esterni (come quelle poste dalle fonti europee), rispetto alle quali assurge a 'controlimite'».

¹⁸ Sul tema cfr., fra i molti, F. O'BEARA, *The European Union and religion*, Oxford, 2026; M. LUGATO, *L'Unione europea e le Chiese: l'Articolo 17 TFUE nella prospettiva del principio di attribuzione, del rispetto delle identità nazionali e della libertà religiose*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2014, p. 305 ss.; ID., *National policy toward religious associations within the framework of European Law*, in *Il diritto dell'Unione Europea*, 2013, p. 701 ss.; A. LICASTRO, *Unione europea e "status" delle confessioni religiose. Fra tutela dei diritti umani fondamentali e salvaguardia delle identità costituzionali*, Milano, 2014. In materia, cfr. la sentenza CGUE, 2 febbraio 2023, causa

In verità, una lettura corretta di tale articolo dovrebbe includere nel concetto di 'status' delle confessioni religiose e degli enti che ne sono espressione anche lo 'statuto' fiscale delle stesse¹⁹. Invero, posto che le modalità di finanziamento di un ente rientrano fra le proprie caratteristiche costitutive, le modalità con cui gli Stati regolano il sostentamento diretto o indiretto di tali enti dovrebbe ritenersi del pari attenere al cuore dello statuto giuridico dei rapporti fra tali enti e lo Stato²⁰.

C-372/21, *Freikirche der Siebenten-Tags-Adventisten*, su cui cfr. il commento di A. LICASTRO, *La salvaguardia dello «status» nazionale delle confessioni religiose alla prova del principio eurounitario della libertà di stabilimento*, in *Consulta Online*, 2023, p. 367 ss.

¹⁹ In proposito, A. LICASTRO, *Unione europea e «status» delle confessioni religiose*, cit., dopo aver rilevato in generale una certa «ritrosia degli studiosi» a definire il concetto di 'status' contenuto nell'art. 17 TFUE (*ivi*, p. 202), rileva specificamente (*ivi*, p. 204) che gli studi in materia tributaria hanno generalmente evitato di confrontarsi con l'art. 17 TFUE e osserva che «è, ad esempio, del tutto assente un qualsiasi riferimento alla norma in esame nello scritto di M. Miccinesi, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*», in L. DE GREGORIO (a cura di), *Le confessioni religiose nel diritto dell'Unione Europea*, [Torino, 2012], p. 163 ss.

²⁰ Se, come rileva M. LUGATO, *L'Unione europea e le Chiese: l'Articolo 17 TFUE nella prospettiva del principio di attribuzione, del rispetto delle identità nazionali e della libertà religiose*, cit., p. 310 e p. 318, la riserva di competenza esclusiva al diritto nazionale di cui all'art. 17 TFUE deve intendersi coprire tutto quanto necessario alle confessioni religiose per poter svolgere efficacemente la propria missione e, correlativamente, per consentire ai fedeli di esplicare pienamente la propria libertà religiosa, dovrebbe giocoforza ritenersi necessario comprendere anche la dimensione finanziaria nel concetto di 'status' contemplato dall'art. 17 stesso. Senza la dimensione finanziaria, infatti, non appaiono possibili né lo svolgimento di una missione di rilevanza sociale da parte delle confessioni religiose, né la piena fruizione di un diritto da parte dei fedeli. Sostiene, espressamente, che la disposizione attualmente contenuta nell'art. 17 TFUE consente «di porre il diritto statuale al riparo dalle intromissioni (in primis quelle legate alle politiche fiscali) del diritto comunitario su materie concernenti la condizione giuridica del patrimonio ecclesiastico e quello degli enti religiosi attualmente inseriti nella rete dei servizi ex pubblici esternalizzati a privati» M.C. FOLLIERO, *Post-democrazia europea e principio di cooperazione Unione Europea - Religioni*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, fasc. 9/2010, p. 6; in senso analogo EAD., *La legislazione vaticana in materia finanziaria: un banco di prova dell'art. 17 del TUE e dei principi di collaborazione e cooperazione tra Chiese, Stato e Unione Europea*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, fasc. 11/2013, p. 12.

Tuttavia, non può neppure escludersi una lettura restrittiva del concetto di “status” come limitato esclusivamente a profili istituzionali e non economici²¹ e, comunque, un rischio di recessività del principio stesso a fronte del continuo espandersi del diritto dell’Unione²².

A prescindere dalla lettura da conferire a tale articolo e, correlativamente, alla possibilità o meno di estendere al trattamento fiscale degli enti delle confessioni religiose il vincolo di incompetenza dell’Unione stabilito dall’art. 17 TFUE, si deve tuttavia rilevare come anche sul piano generale i Trattati europei contengano principi atti a escludere l’intervento dell’Unione almeno in tutti quei casi in cui i rapporti fra gli Stati e le confessioni religiose siano stati regolati mediante accordi internazionali.

Invero, il Trattato costitutivo della Comunità Economica Europea si è posto sul piano generale il problema dei trattati che gli Stati aderenti avevano concluso con Stati terzi «anteriormente all’entrata in vigore del Trattato stesso» del Trattato di Roma e lo ha risolto salvaguardando la vincolatività dei trattati stessi per gli Stati membri, in virtù del fondamentale principio di diritto internazionale consuetudinario *pacta sunt servanda*. Ciò vale indubbiamente anche per gli accordi internazionali regolanti i rapporti fra Stati e confessioni religiose.

Il principio in questione è stato recepito dal Trattato di Roma con alcuni importanti temperamenti, indicati originariamente nell’art. 234 del Trattato stesso.

L’articolo del Trattato, infatti, impegna gli Stati a effettuare una verifica di compatibilità dei trattati precedenti con il Tratta-

²¹ Sul punto, R. PUZA, *Effetti dell’ordinamento comunitario sullo status delle confessioni religiose nei paesi dell’Unione europea*, in L. De Gregorio (a cura di), *Le Confessioni religiose nel diritto dell’Unione Europea*, cit., p. 53; A. LICASTRO, *Unione europea e “status” delle confessioni religiose*, cit., p. 189, p. 197, p. 200, p. 213, il quale peraltro rileva (*ivi*, p. 209, p. 211) come l’art. 17 TFUE serva a garantire la ‘specialità’ di trattamento degli enti ecclesiastici, con la conseguenza che tanto più speciale è il trattamento a essi riservato dagli ordinamenti nazionali tanto più ampio dovrebbe essere, a rigore, il perimetro di non intervento da parte del diritto europeo.

²² Il rischio è prospettato, ad esempio, tanto da M. LUGATO, *L’Unione europea e le Chiese*, cit., p. 312, quanto da A. LICASTRO, *Unione europea e “status” delle confessioni religiose*, cit., p. 125, p. 227.

to Europeo. In caso di constatazione di incompatibilità, gli Stati membri devono ricorrere «a tutti i mezzi atti ad eliminare le incompatibilità constatate». In caso di compatibilità, comunque le convenzioni precedenti devono essere applicate «ten[endo] conto del fatto che i vantaggi consentiti nel presente Trattato da ciascuno degli Stati membri costituiscono parte integrante dell'instaurazione della Comunità e sono, per ciò stesso, indissolubilmente connessi alla creazione di istituzioni comuni, all'attribuzione di competenze a favore di queste ultime e alla concessione degli stessi vantaggi da parte di tutti gli altri Stati membri». Clausola, questa, volta in definitiva a rammentare agli Stati che anche l'applicazione delle convenzioni previgenti con Stati terzi non potrà non tener conto in qualche misura del sopravvenuto diritto europeo, specialmente con riferimento alle materie assegnate alla competenza esclusiva dell'Europa²³.

Questo il tenore originario della cosiddetta '*grand-fathering clause*', che l'attuale art. 351 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea riprende testualmente, con l'unica specificazione che, per gli Stati fondatori, la clausola si applica per le convenzioni concluse al 1° gennaio 1958, mentre, per gli Stati aderenti, anteriormente alla data della loro adesione²⁴.

Con questa clausola, che vale certamente anche per gli accordi che riguardino la materia religiosa, è certamente garantita la prevalenza sul diritto europeo dei Patti Lateranensi del 1929 e, correlativamente, delle norme di diritto interno che li recepiscono²⁵, mentre maggiori dubbi si possono porre per gli

²³ La rilevanza del fatto che l'accordo con lo Stato terzo attenga a materie di competenza esclusiva o concorrente, ovvero, per gli accordi successivi, a materie in cui le competenze dell'Unione siano state esercitate o meno, è evidenziata da C. MASSA, *Gli accordi internazionali preesistenti tra Stati membri e Stati terzi nell'ordinamento dell'Unione europea*, Napoli, 2024, p. 155 ss.

²⁴ Sull'art. 351 TFUE cfr., diffusamente, S. SALUZZO, *Accordi internazionali degli Stati membri dell'Unione Europea e Stati terzi*, Milano, 2018, p. 115 ss.; C. MASSA, *Gli accordi internazionali preesistenti tra Stati membri e Stati terzi nell'ordinamento dell'Unione europea*, cit.

²⁵ La circostanza che i Patti riguardino materie escluse dalle competenze del diritto dell'Unione non osta all'applicabilità della *grand-fathering clause* (cfr. CGCE, 27 settembre 1988, causa C-235/87, *Matteucci c. Communauté Francaise of Belgium*, punto 14) ma, anzi, a ben vedere ne rafforza i presup-

accordi di modifica dei Patti sottoscritti nel 1984, e noti come Accordi di Villa Madama, nonché dei Protocolli a essi annessi, con le norme di diritto interno che li recepiscono.

Sebbene gli Accordi di Villa Madama e i relativi protocolli non prendano espressamente in considerazione il rapporto dell'ordinamento italiano con il diritto europeo, essi sono indubbiamente successivi alla data di entrata in vigore del Trattato di Roma. Al riguardo, si rinvia alle considerazioni che saranno svolte in particolare nel successivo par. 4.3.

4. Le norme di rilevanza fiscale contenute nei Patti Lateranensi, negli Accordi di Villa Madama e nei protocolli attuativi di essi

Per quanto specificamente di interesse nella presente sede, è dato osservare che tanto i Patti Lateranensi del 1929, con i protocolli e le convenzioni bilaterali a essi ancillari, quanto gli Accordi di Villa Madama, con i relativi protocolli e convenzioni bilaterali, contengono norme rilevanti sotto il profilo tributario.

Al riguardo, non appare superfluo osservare che il contenuto della legge n. 222 del 1985, costituendo il recepimento nell'ordinamento italiano di un protocollo addizionale agli Accordi di Villa Madama, redatto da una commissione paritetica italo-vaticana in attuazione dell'art. 7, par. 6 degli Accordi stessi, deve ritenersi coperto dalle medesime garanzie riconosciute ai Patti dall'art. 7, comma 2 della Costituzione, sebbene la legge di recepimento di tale Protocollo sia formalmente distinta (legge n. 206/1985).

Ciò debitamente premesso, le norme rilevanti sotto il profilo tributario contenute nei Patti Lateranensi, negli Accordi di Villa Madama e nei protocolli attuativi di natura bilaterale possono, con una buona approssimazione, essere ricondotte a quattro gruppi.

posti di applicabilità in opposizione a eventuali pretese di intervento delle autorità europee in termini di 'integrazione negativa'.

4.1. *Le norme sulla “extraterritorialità”*

Un primo gruppo di norme attribuisce un regime di esenzione fiscale a determinate aree che, pur essendo collocate su territorio italiano, assumono un regime giuridico speciale che viene sovente qualificato come ‘extraterritorialità’.

Al riguardo, occorre tuttavia operare un chiarimento terminologico²⁶.

Al netto del territorio dello Stato della Città del Vaticano, espressione territoriale della Santa Sede, che naturalmente non costituisce sotto alcun profilo territorio dello Stato italiano (artt. 3 ss. del Trattato Lateranense), le altre aree generalmente indicate come ‘extraterritoriali’ in verità non danno sempre luogo ad aree tecnicamente ‘extraterritoriali’ nel senso proprio del termine secondo il diritto internazionale, bensì a un regime giuridico speciale o, meglio, a una serie di regimi giuridici speciali che comprendono al loro interno, per quanto di interesse, anche una dimensione di immunità fiscale.

Più nel dettaglio, soltanto le aree e gli immobili indicati nell’art. 15 del Trattato Lateranense²⁷ «godranno delle immunità riconosciute dal diritto internazionale alle sede degli agenti diplomatici degli Stati esteri». La norma contiene un rinvio mobile alle norme di diritto internazionale che, attualmente, sono compendiate nell’art. 23 della Convenzione di Vienna del 1961, di cui sono parte tanto l’Italia quanto la Santa Sede, la quale afferma che sono «esenti da ogni imposta o tassa nazionale, regionale o comunale... le stanze della mis-

²⁶ Sul tema cfr., in generale, G. DALLA TORRE, *L’“extraterritorialità” nel Trattato del Laterano*, Torino, 2016; Id., *Lezioni di diritto vaticano*, seconda edizione, Torino, 2020, p. 191 ss.; P. CAVANA, *Le aree extraterritoriali previste dal Trattato lateranense tra Santa Sede, Italia e Stato della Città del Vaticano*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 12, 2023, p. 1 ss.; C. DAQUANNO, *La condizione giuridica degli immobili extraterritoriali della Santa Sede*, in *Archivio giuridico “Filippo Serafini”*, 2004, p. 319 ss. Sul piano tributario, cfr. N. SARTORI, *Sull’esenzione fiscale degli immobili della Santa Sede*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1180 ss.

²⁷ A titolo esemplificativo, gli immobili delle Basiliche Pontificie, di Castel Gandolfo, del Gianicolo, oltre agli altri ivi indicati, compresi gli «edifici nei quali la Santa Sede in avvenire crederà di sistemare i suoi Dicasteri».

sione di cui [lo Stato accreditante e il capo della missione] sono proprietari o conduttori, salvo che essa non sia riscossa come remunerazione di particolari servizi resi».

Per quanto attiene, invece, alle aree e agli immobili indicati esclusivamente nell'art. 16 del Trattato, che comprende in particolare alcune Università e istituti di studio Pontifici, il beneficio attiene alla non assoggettabilità a vincoli ed espropriazioni, se non previo accordo con la Santa Sede, e, per quanto in questa sede maggiormente d'interesse, alla esenzione «da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente».

Le tipologie di tributi dai quali le aree sono esentate non vengono specificate né nei Patti, né negli Accordi di Villa Madama, salvo per quanto riguarda l'art. 20, che accorda una generale «esenzione dai diritti doganali e daziari» a tutte le merci «provenienti dall'estero e dirette alla Città del Vaticano, o, fuori della medesima, ad istituzioni od uffici della Santa Sede».

Di là da ciò, la formula utilizzata in particolar modo dall'art. 16 del Trattato è la più ampia possibile e l'esecuzione di esso richiede, in questi casi, al legislatore italiano di adeguare il proprio sistema tributario in modo tale da garantire il pieno rispetto del principio pattizio.

Ciò non toglie, tuttavia, che possano porsi problemi per alcune tipologie di tributi.

Si pensi ai tributi specificamente connessi a servizi resi dallo Stato italiano anche a beneficio delle aree in questione, come ad esempio la tassa sui rifiuti. La formula utilizzata al riguardo dall'art. 23 della Convenzione di Vienna per le sedi diplomatiche potrebbe indurre a considerare l'esenzione esclusa per tipologie di tributi di questo genere, posto che l'esenzione stessa non si applica alla tassa «riscossa come remunerazione di particolari servizi resi». Tuttavia, la formula utilizzata dal Trattato Lateranense appare più ampia, risultando destinata a prevalere come norma speciale che applica una garanzia maggiore rispetto a quella prevista in via generale dal diritto internazionale. Invero, gli immobili indicati nell'art. 15 del Trattato, il cui trattamento viene equiparato a quello delle sedi diplomatiche estere, vengono menzionati anche nell'art. 16,

insieme ad altri immobili, per estendere a tutti espressamente l'esenzione perpetua da ogni tipologia di tributo.

La considerazione sopra esposta dovrebbe valere a fugare ogni possibile dubbio anche in merito alla possibile subordinazione dell'applicazione dell'art. 23 della Convenzione di Vienna al principio di reciprocità: nei rapporti con la Santa Sede, l'esenzione fiscale di tali immobili è garantita specificamente anche da una norma speciale rispetto a quella della Convenzione di Vienna.

Sennonché, come noto, la Corte di cassazione ha adottato in materia una interpretazione particolarmente restrittiva, ritenendo che i tributi compresi nell'esenzione di cui all'art. 16 sarebbero soltanto le imposte sul reddito e così sancendo, in particolare, l'applicabilità della tassa sui rifiuti al palazzo della Pontificia Università Gregoriana, per quanto elencato nell'art. 16 del Trattato²⁸. Talché lo Stato italiano è dovuto intervenire ribadendo anche per legge ordinaria l'esenzione da imposta sui rifiuti di tali immobili²⁹.

Altra tipologia di tributi che potrebbe dar luogo a incertezze interpretative è quella dei tributi connessi, non già alle aree, bensì ai soggetti che sulle aree insistono, con conseguente necessità di individuare un ragionevole criterio di collegamento in tutti quei casi in cui non trovassero applicazione le norme di cui al successivo par. 4.2.

²⁸ Cfr. Cass., n. 4027/2012; in senso analogo, Cass., n. 13375/2021, relativa al Pontificio Istituto Biblico. Sul tema cfr. N. SARTORI, *L'esenzione dalla tassa sui rifiuti degli immobili della Santa Sede indicati nel Trattato lateranense*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, p. 898 ss.; G. D'ANGELO, *Le esenzioni dalla tassa sui rifiuti a vantaggio degli immobili della Santa Sede (e degli enti ecclesiastici) tra sistema tributario, impegni internazionali (ovvero concordatario-pattizi) e dinamica delle relazioni tra poteri dello Stato. Conferme e suggestioni problematiche della giurisprudenza di merito (a proposito di Commissione Tributaria Lazio, sent. n. 7201/19)*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2020, p. 697 ss.

²⁹ Cfr. art. 5, comma 2-bis del d.l. n. 146/2021. Sul tema cfr. R. GERACI, *Il trattamento fiscale ai fini della Tari per gli enti centrali della Chiesa cattolica e per gli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede nella recente normativa e giurisprudenza nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, p. 868 ss.

4.2. Le norme sulle immunità soggettive

Un secondo gruppo di norme contenute nei Patti attribuisce un regime di esenzione fiscale ‘personale’ a determinate categorie di soggetti.

Viene in rilievo anzitutto la disposizione esplicita di cui all’art. 17 del Trattato, secondo cui «le retribuzioni, di qualsiasi natura, dovute dalla Santa Sede, dagli altri enti centrali della Chiesa Cattolica e dagli enti gestiti direttamente dalla Santa Sede anche fuori di Roma, a dignitari, impiegati e salariati, anche non stabili, saranno nel territorio italiano esenti, a decorrere dal 1° gennaio 1929, da qualsiasi tributo tanto verso lo Stato quanto verso ogni altro ente».

In materia, vanno presi in considerazione anche l’art. 10 del Trattato, che esenta per sempre «da ogni prestazione di carattere personale» «i dignitari della Chiesa e le persone appartenenti alla Corte Pontificia» indicati in un apposito elenco, e l’art. 11 del Trattato stesso, che esenta «gli enti centrali della Chiesa Cattolica» da «ogni ingerenza da parte dello Stato italiano».

L’art. 10, richiamando il concetto di «prestazione personale» ed esemplificando con riferimento al servizio militare e alla giuria, non sembra effettivamente riferito alle imposte, che a ben vedere si ascrivono al novero delle prestazioni ‘patrimoniali’ e non di quelle ‘personali’³⁰.

Per converso, l’ampia formula utilizzata dall’art. 11 si presta a ricomprendere anche le imposizioni tributarie, in quanto esse pur sempre danno vita a ‘ingerenze’ da parte dello Stato danno vita, sul piano patrimoniale. Al riguardo, semmai, occorre segnalare come la nozione di «enti centrali della Chiesa Cattolica» di cui all’art. 11 del Trattato non corrisponda a una specifica nozione di diritto canonico e non risulti esser stata oggetto di una individuazione comune fra le parti. Anche sul punto, l’interpretazione fornita da parte della Corte di cassazione risulta restrittiva, nella misura riferisce il concetto es-

³⁰ Si vedano, al riguardo, le magistrali pagine di A. FEDELE, *Art. 23*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1978.

senzialmente agli uffici della Curia romana³¹, mentre la genesi del concetto utilizzato dal Trattato richiederebbe una interpretazione più ampia³².

Restano, poi, ferme le immunità riconosciute ai diplomatici dal diritto internazionale, che notoriamente comprendono anche quelle tributarie. Infatti, l'art. 12 del Trattato impegna l'Italia a estendere ai diplomatici pontifici «lo stesso trattamento dovuto ai diplomatici ed ai corrieri di gabinetto degli altri Governi esteri, secondo le norme del diritto internazionale», con la conseguenza che si applicheranno le norme attualmente contenute nell'art. 34 della Convenzione di Vienna del 1961, di cui peraltro sono parti tanto l'Italia quanto la Santa Sede.

4.3. *Le norme sul regime fiscale di determinate tipologie di attività*

Un terzo gruppo di norme di rilevanza fiscale contenute nei Patti e negli Accordi con la Chiesa Cattolica riguarda il regime tributario di determinate tipologie di 'attività' svolte dagli enti religiosi.

Le disposizioni in questione sono oggi contenute, essenzialmente, negli Accordi di Villa Madama e nei Protocolli allegati.

Viene in rilievo, in particolare, l'art. 7 degli Accordi, secondo cui «agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione» (art. 7, comma 2), mentre correlativamente «le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime» (art. 7, comma 3).

³¹ Cass., SS.UU., n. 16847/2011, anche in riferimento a Cass., SS.UU., n. 1133/2007.

³² Cfr. P. CAVANA, *Le Sezioni Unite della Cassazione e l'art. 11 del Trattato Lateranense*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 16/2012.

I principi sopra richiamati sono stati sviluppati con un più elevato grado di dettaglio nel Protocollo bilaterale del 18 novembre 1984, relativo alla materia di cui all'art. 7 par. 6 degli Accordi di Villa Madama, il cui contenuto è stato recepito dall'Italia nella legge n. 222 del 1985, alla quale quindi – per le ragioni esposte nel precedente par. 3 – devono riconoscersi le medesime garanzie riconosciute ai Patti dall'art. 7, comma 2 della Costituzione.

In particolare, l'art. 16 di tale protocollo – e, correlativamente, della legge n. 222 del 1985, stabilisce che, «agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di 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; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura, e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro»³³.

La norma predetta deve, indubbiamente, essere coordinata con il testo base dell'Accordo, contenuto nell'art. 7, comma 2 di esso, il quale, specificamente guardando al versante tributario, afferma un principio di equiparazione fra attività di beneficenza o di istruzione, da un lato, e attività di religione o di culto, dall'altro lato.

Nei rapporti di tali norme con il diritto europeo, occorre tener presente che gli accordi e protocolli in questione sono stati formalmente sottoscritti in un momento successivo rispet-

³³ Sul tema cfr. F. MARGIOTTA BROGLIO, *Riforma della legislazione concordataria sugli enti e sul patrimonio ecclesiastico: i «principi» della Commissione paritetica Italia-S. Sede*, in *Il foro italiano*, 1984, p. 368 ss.; P. RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Padova, 2000; G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, seconda edizione, Milano, 2008; Id., *Declino del sistema concordatario e progressiva affermazione di una regolamentazione statuale (unilaterale) in materia di enti e attività diversi. Profili tributari*, in *Gli enti religiosi. Tra diritto speciale, diritto comune e mercati*, a cura di A. FUCILLO, L. DECIMO, Napoli, 2022, 187 ss. In relazione alle problematiche poste per gli enti ecclesiastici dal Codice del Terzo Settore cfr. G. RIVETTI, *Enti senza scopo di lucro. Terzo settore e impresa sociale. Profili di specialità tributaria tra attività no profit o for profit*, Milano, 2017, p. 155 ss.

to al Trattato di Roma. Per essi, dunque, la prevalenza rispetto al diritto europeo in base alla *grand-fathering clause* di cui all'art. 351 TFUE potrebbe essere esclusa.

Al riguardo, occorre tuttavia considerare che le norme in questione riprendono pressoché testualmente una norma già contenuta nel Concordato Lateranense del 1929 e, in particolare, quella dell'art. 29, lett. h), la quale stabiliva che, «ferme restando le agevolazioni tributarie già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è, a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione»³⁴.

D'altronde, gli Accordi stessi dispongono l'abrogazione per «le disposizioni del Concordato stesso non riprodotte nel presente testo», con la conseguenza che quelle riprodotte nel testo dagli Accordi stessi, come in particolare avviene per quella dell'art. 29, lett. h) del Concordato riprodotta nell'art. 7, comma 2 degli Accordi, non possono considerarsi *sic et simpliciter* abrogate.

Si può pertanto sostenere che tale norma continui a essere 'coperta' dalla *grand-fathering clause* e, come tale, al riparo dall'influsso del diritto europeo³⁵, anche considerando che le materie di cui si discute non rientrano fra quelle di compe-

³⁴ La piena continuità fra le due norme, «al netto di alcuni elementi differenziali, che qui non rilevano», è stata di recente ribadita anche da Corte cost., n. 20/2025, par. 3.1.

³⁵ Anche in dottrina, del resto, è stato evidenziato che, nel caso di trattati previgenti sottoposti a revisione successivamente alla data rilevante ai fini dell'art. 351 TFUE, «si tratterà sostanzialmente di comprendere se le nuove norme – o una loro diversa formulazione – siano produttive di obblighi diversi e, quindi, successivi», dovendosi escludere con certezza la copertura dell'art. 351 TFUE soltanto nel caso in cui la nuova disposizione produca obblighi nuovi e diversi e non si limiti, dunque, a ripetere obblighi che lo Stato membro si era già assunto in precedenza, mentre nel caso di riproposizione dei medesimi obblighi la soluzione appare maggiormente discutibile, specialmente laddove gli accordi con gli Stati terzi non riguardino materie di competenza esclusiva dell'Unione. Cfr., sul punto, S. SALUZZO, *Accordi internazionali degli Stati membri dell'Unione Europea e Stati terzi*, cit., p. 151 e p. 153, il quale dà atto dell'orientamento massimamente restrittivo della Corte di Giustizia, secondo cui ogni rinnovazione comporterebbe una cesura atta a determinare l'inapplicabilità dell'art. 351 TFUE.

tenza esclusiva dell'Unione Europea e gli accordi sono comunque anteriori all'esercizio di competenze del genere da parte dell'Unione³⁶.

Considerazioni analoghe potrebbero valere – almeno tendenzialmente – per le altre norme di applicazione del principio, se e nella misura in cui si pongano in linea di continuità ed esplicitazione rispetto a clausole e principi già contenuti nei Patti del 1929. In tal caso, infatti, il principio coperto dalla *grand-fathering clause* resta pur sempre quello stabilito dal Patto del 1929, essendo soltanto il maggior dettaglio dei suoi contenuti ad esser stato disciplinato da un accordo successivo.

Riflessioni simili valgono anche per il principio di cui all'art. 7, comma 1 degli Accordi di Villa Madama, che riproduce un ulteriore principio contenuto nell'art. 29, lett. h) del Concordato, secondo cui il rimane «esclusa anche per l'avvenire l'istituzione di qualsiasi tributo speciale a carico dei beni della Chiesa» (cfr. sempre art. 29, lett. h del Concordato, che contestualmente disponeva l'abolizione dei tributi speciali esistenti al tempo sull'asse ecclesiastico). Il principio in questione, del resto, è stato addirittura fatto oggetto di una apposita norma costituzionale (art. 20), che la Corte costituzionale, con sent. n. 203/1989, ha annoverato fra i contenuti del principio supremo di laicità dello Stato.

Non è quindi in discussione la prevalenza del principio stesso rispetto al diritto europeo, anche considerato che l'art. 17 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea 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».

Fermo restando che quelli sopra esposti sono i principi concordatari maggiormente rilevanti per quanto attiene alla fiscalità di determinate attività svolte dagli enti ecclesiastici, alcune norme di dettaglio possono continuare a rivestire un certo interesse.

³⁶ Sul tema cfr. C. MASSA, *Gli accordi internazionali preesistenti tra Stati membri e Stati terzi nell'ordinamento dell'Unione europea*, cit., specialmente p. 165 ss.

Si pensi, in particolare, alla norma che esenta da ogni «ingerenza» le collette eseguite «nell'interno ed all'ingresso delle chiese nonché negli edifici di loro proprietà» dalle «autorità ecclesiastiche». Tale regime, delineato dall'art. 2 del Concordato Lateranense, è stato richiamato espressamente dall'art. 7, comma 5 degli Accordi di Villa Madama e, come tale, si trova rispetto alla *grand-fathering clause* in una posizione simile a quella sopra esaminata per il principio generale di equiparazione del fine di religione o culto a quello di beneficenza o istruzione. Una norma del genere di quella delle 'collette' manifesta, alla luce delle evoluzioni tecniche, potenzialità applicative di non lieve momento, potenzialmente suscettibili di andare ben oltre le tradizionali raccolte di monete e banconote di piccolo taglio durante le celebrazioni.

Altre norme di dettaglio appaiono, invece, dotate di un minor impatto, come l'esenzione da oneri fiscali delle pubblicazioni e affissioni della Santa Sede e dei Vescovi aventi a oggetto «le istruzioni, ordinanze, lettere pastorali, bollettini diocesani ed altri atti riguardanti il governo spirituale dei fedeli» (art. 2 del Concordato Lateranense, anch'esso richiamato dall'art. 7, comma 5 degli Accordi di Villa Madama).

Devono, invece, considerarsi abrogati l'art. 21 sui benefici ecclesiastici, così come l'art. 30 sul supplemento di congrua, nonché la norma in materia di esenzioni per il riconoscimento dei titoli nobiliari pontifici (art. 42 del Concordato). Allo stesso modo, la norma di cui all'art. 29, lett. b) del Concordato, che esenta da «ogni tributo» gli atti relativi ai trasferimenti degli immobili dei quali le associazioni religiose approvate dalla Santa Sede «sono già in possesso, dagli attuali intestatari alle associazioni stesse», sembra riferita a fattispecie di acquisto specifiche e ormai storicamente situate, salvo possibili eccezioni di permanenza di condizioni applicative, che non si prestano a rivestire portata generale. Tutte queste norme risultano, del resto, ricomprese nell'abrogazione residuale disposta dall'art. 13 degli Accordi di Villa Madama, oltre che, per quanto attiene all'estinzione dei benefici, nella disposizione di abrogazione esplicita contenuta nell'art. 28 del Protocollo attuativo dell'art. 7 par. 6 degli Accordi di Villa Madama.

Risulta testualmente temporanea anche l'esenzione da tributi disposta dall'art. 31 del Protocollo in parola. Anche l'estensione agli Istituti per il sostentamento del clero delle norme in materia di INVIM applicabili ai benefici ecclesiastici (art. 45 del Protocollo) devono intendersi *de facto* prive di effetto a seguito dell'abolizione dell'INVIM stessa.

Quanto alla norma dell'art. 29, lett. h) del Concordato, secondo cui «non saranno applicate ai ministri del culto per l'esercizio del ministero sacerdotale l'imposta sulle professioni e la tassa di patente [...] né qualsiasi altro tributo del genere», essa non risulta richiamata negli Accordi di Villa Madama e, correlativamente, dovrebbe ritenersi abrogata. Del resto, nel più volte richiamato Protocollo attuativo dell'art. 7 par. 6, si ammette espressamente l'assoggettabilità a imposizione sul reddito e contribuzione previdenziale e assistenziale obbligatoria delle remunerazioni dei sacerdoti (art. 25 del Protocollo stesso e, in Italia, della legge n. 222 del 1985), salva ovviamente l'applicabilità al caso concreto del disposto dell'art. 17 del Trattato Lateranense.

Correlativamente, va ricordata la disposizione dell'art. 26 del Protocollo stesso, che consente la deducibilità, dal reddito d'impresa prodotto dagli istituti religiosi per le eventuali attività commerciali svolte, di un costo figurativo per l'opera prestata dai religiosi nelle attività stesse.

4.4. Le norme sul finanziamento della Chiesa Cattolica

Un quarto gruppo di norme fiscali contenute nei Patti con la Chiesa riguarda le modalità di finanziamento, da parte dello Stato, delle attività della Chiesa Cattolica. Si tratta delle norme oggi contenute essenzialmente nel Titolo II del Protocollo attuativo dell'art. 7 par. 6 degli Accordi Villa Madama, recepito dall'Italia nella legge n. 222 del 1985.

Centrali risultano, al riguardo, gli articoli 46, 47 e 48, come richiamati anche dagli articoli 40 e 41³⁷.

L'art. 46 richiede, come noto, allo Stato italiano di consentire la deducibilità dall'IRPEF fino a un massimo di Euro 1.033 a titolo di erogazioni liberali effettuate dalle persone fisiche a favore dell'Istituto Centrale per il sostentamento del clero; l'importo è suscettibile di rideterminazione in caso di accordo raggiunto in sede di commissione paritetica (art. 49).

L'art. 47, invece, dà vita a un meccanismo di scelta diretta da parte dei contribuenti IRPEF circa la destinazione di un importo pari all'otto per mille del gettito complessivo dell'imposta; anche in questo caso, l'importo è rideterminabile su base triennale per il tramite di una apposita commissione paritetica (art. 49).

Il noto meccanismo dell'otto per mille prevede che il contribuente possa scegliere di esprimere la propria scelta di destinazione di un importo pari all'otto per mille del gettito complessivo dell'IRPEF a favore della Chiesa Cattolica, delle altre confessioni religiose che hanno stipulato un'intesa con lo Stato, ovvero a favore dello Stato stesso. L'ammontare complessivo della quota del gettito IRPEF da ripartire è un dato oggettivo emergente dai conti pubblici e del tutto prescindente dalle scelte espresse o non espresse dai contribuenti. Per quanto attiene alla ripartizione di tale importo fra le varie possibili finalità, invece, essa avviene in base alle scelte espresse dai contribuenti, mentre le scelte non espresse non incidono sulle percentuali di ripartizione dell'ammontare complessivo determinate dalle scelte espresse ovvero – il che rappresenta l'altra faccia della medaglia – vengono idealmente ripartite secondo la stessa percentuale delle scelte espresse (art. 47, comma 3).

³⁷ Sul tema cfr. C. CARDIA, *Otto per mille e offerte deducibili*, in *Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose. L'esperienza di un ventennio (1985-2005)*, a cura di I. BOLGIANI, Bologna, 2007, p. 225 ss.; G. FELICIANI, *Disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi (l. 20 maggio 1985, n. 222 e d.p.r. 13 febbraio 1987, n. 33). Commento sistematico*, in *Le nuove leggi civili commentate*, 1989, p. 1117 ss.

L'invio di un rendiconto annuale da parte della Conferenza Episcopale allo Stato italiano (art. 44) costituisce la forma di pubblicità dell'utilizzo delle somme dell'otto per mille di pertinenza della Chiesa Cattolica prevista dal Protocollo. I contenuti del rendiconto che la CEI è tenuta a inviare allo Stato italiano sono specificati nell'art. 44 stesso³⁸.

5. La compatibilità con il diritto europeo delle norme in materia di 'extraterritorialità'

Il primo gruppo di norme, attinente al regime di extraterritorialità (art. 15 del Trattato Lateranense) o comunque di immunità da ogni tributo (art. 16) di alcune aree di proprietà della Santa Sede, deve ritenersi trovare prevalenza rispetto al diritto europeo.

Invero, essendo tali norme contenute pressoché integralmente nel Trattato Lateranense, si applica a esse certamente la *grand-fathering clause* prevista dai Trattati Europei (art. 234 del Trattato di Roma e, attualmente, art. 351 del TFUE).

In particolare, il contenuto delle norme di cui agli articoli 15 e 16 del Trattato dà vita a un istituto giuridico – l'immunità fiscale di determinate aree – ben noto all'ordinamento europeo, con la conseguenza che le norme stesse potranno ritenersi senz'altro compatibili con il sistema dei Trattati.

Non determina, dunque, particolari conseguenze il fatto che l'Italia non risulti aver esplicitato nei Trattati Europei, in particolare nell'attuale art. 355 TFUE, né in altre fonti normative europee, in particolare nel codice doganale europeo³⁹, le aree

³⁸ Per converso, la rendicontazione che gli Istituti Diocesani per il sostentamento del clero devono trasmettere annualmente all'Istituto Centrale ha oggetto essenzialmente i criteri e le modalità di corresponsione ai singoli sacerdoti delle somme ricevute (art. 43).

³⁹ Cfr. art. 4 del Codice doganale dell'Unione Europea di cui al reg. n. 952/2013. Al contrario, si rileva che ad esempio la Grecia ha sempre espressamente valorizzato nei confronti del diritto europeo le specificità attinenti al Monte Athos, puntualizzandole nella Dichiarazione del 1979 allegata all'atto di adesione della Grecia alla CEE e poi sempre ripetendole in ogni sede nor-

previste dagli articoli 15 e 16 del Trattato Lateranense come aree ‘extraterritoriali’ o, comunque, dotate di immunità fiscale. Tali effetti si produrranno ugualmente per effetto della previgenza del Trattato Lateranense rispetto al Trattato di Roma.

5.1. *Il diritto doganale*

In rapporto al diritto europeo, l’esenzione di tali aree da ogni tributo «verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente» comporta alcune riflessioni specifiche circa l’esenzione da tributi di competenza europea o, comunque, oggetto di armonizzazione a livello europeo⁴⁰.

Con riferimento ai diritti doganali, come si è ricordato, il Trattato Lateranense stesso prevede all’art. 20 una clausola di «esenzione dai diritti doganali e daziari» valevole per tutte le merci «provenienti dall’estero e dirette alla Città del Vaticano, o, fuori della medesima, ad istituzioni od uffici della Santa Sede».

Il richiamo al concetto di «diritti doganali e daziari» dà vita a una forma di rinvio mobile alla nozione tempo per tempo elaborata dagli ordinamenti e tradizionalmente comprendente, come noto, oltre ai dazi doganali, anche l’IVA all’importazione e le accise⁴¹.

Convieni rimarcare che l’esenzione accordata dal Trattato non vale soltanto per i beni transitanti in Italia e diretti allo Stato estero della Città del Vaticano, ma in senso molto più ampio anche per tutti i beni diretti verso «istituzioni od uffici della Santa Sede» dislocati sul territorio dello Stato. Si tratta di una nozione, a ben vedere, non sovrapponibile, e potenzialmente più ampia territorialmente e più vaga concettualmen-

mativa rilevante, incluse quelle tributarie (sul tema, A. LICASTRO, *Unione europea e “status” delle confessioni religiose*, cit., p. 193, p. 195).

⁴⁰ Si rinvia, al riguardo, alle definizioni indicate in conclusione del precedente par. 1.

⁴¹ Cfr. oggi, per l’Italia, l’art. 27 delle Disposizioni nazionali complementari al Codice Doganale dell’Unione, di cui all’allegato I al d.lgs. n. 141/2024.

te, rispetto a quella delle aree e degli edifici di cui agli articoli 15 e 16 del Trattato.

Una interpretazione di buona fede del Trattato da parte della Santa Sede esclude peraltro il rischio che la flessibilità insita in tale clausola – così come del resto in altre clausole previste dal Trattato, come ad esempio quella che estende le garanzie di ‘extraterritorialità’ propria delle sedi diplomatiche a tutti gli «edifici nei quali la Santa Sede in avvenire crederà di sistemare i suoi Dicasteri» o quella che esenta «gli enti centrali della Chiesa Cattolica» da «ogni ingerenza da parte dello Stato italiano» – sia strumentalizzata a fini di indiscriminata espansione delle immunità fiscali. Di tale flessibilità la Santa Sede si avvale per finalità ben più elevate, come è avvenuto ai tempi della Seconda Guerra Mondiale per estendere al massimo i luoghi esentati da ingerenze da parte delle truppe nazifasciste e salvare così migliaia di vita umane, in particolare modo di persone di origine ebraica⁴².

Ai fini fiscali, del resto, il novero delle istituzioni o degli uffici della Santa Sede rilevante ai fini dell’art. 20 del Trattato è stato fatto oggetto di specifica elencazione nell’allegato annesso alla Convenzione Doganale italo-vaticana del 30 giugno 1930, integrativa del Trattato e, come tale, secondo l’opinione preferibile enucleata nel precedente par. 3, dotata della medesima efficacia giuridica. Tale Convenzione contiene anche le disposizioni esecutive ed è stata fatta recentemente oggetto di un Protocollo di attuazione sottoscritto in data 15 febbraio 2007, resosi necessario – come recita il preambolo – anche per tener conto degli «obblighi derivanti all’Italia dall’appartenenza alla Comunità Europea, in particolare per la tutela degli interessi finanziari comunitari».

Ciò detto per il regime fiscale dei beni provenienti dall’estero e diretti alla Santa Sede, si pone il problema dei beni provenienti dall’Italia e aventi la medesima destinazione, non-

⁴² Sul tema cfr. le documentate ricerche svolte da J. ICKX, *Pio XII e gli Ebrei*, Milano, 2021; A. RICCARDI, *L’inverno più lungo*, Roma-Bari, 2012; A. TORNIELLI, *Pio XII. Il papa degli Ebrei*, Torino, 2001.

ché eventualmente quello dei beni importati in Italia di provenienza vaticana.

Il primo problema è stato risolto dalla stessa Convenzione Doganale italo – vaticana del 30 giugno 1930, la quale ha disposto l'esenzione dalle imposte di consumo e fabbricazione anche per i beni nazionali diretti verso la Città del Vaticano (art. 1 della Convenzione) e verso una serie di persone (ai sensi degli articoli 2 e 6 della Convenzione)⁴³.

Quanto al secondo profilo, ossia quello dei beni importati in Italia di provenienza vaticana, sia essa originaria quanto facente seguito a precedente importazione vaticana dall'estero, esso risulta oggetto di una norma peculiare, contenuta nell'art. 8 della Convenzione Doganale, secondo cui «potrà effettuarsi la libera esportazione di altre merci, prodotti ed oggetti dalla Città del Vaticano con destinazione per l'Italia o per l'Estero, previ accordi tra il Governatore della Città del Vaticano, o chi per lui, e la dogana di Roma, e cioè allo scopo d'impedire che escano dalla Città del Vaticano, per essere consumate nel Regno, merci e derrate ammesse in franchigia nel territorio di detta città, o che, attraverso la Città del Vaticano, possano essere inviati all'estero merci ed oggetti italiani di vietata esportazione, secondo le leggi italiane». Nessuna imposizione tributaria è, invece, applicabile ai doni ricevuti o effettuati dal Pontefice, qualunque ne sia il valore o la provenienza.

Al di fuori di tali eventuali specifici accordi fra autorità vaticane e italiane, l'importazione in Italia di beni vaticani non dovrebbe discostarsi dal regime ordinario quanto al pagamento dei diritti di confine.

Risulta evidente che eventuali accordi di questo genere possono interferire con norme di rilievo europeo e che, pertan-

⁴³ Trattasi, in particolare, de: il Sommo Pontefice; i Cardinali residenti in Roma; le istituzioni e uffici di cui all'art. 15 del Trattato e le persone residenti o stabilmente addette negli immobili ivi contemplati e individuati nell'allegato II al Trattato; una parte delle istituzioni e uffici di cui all'art. 16 del Trattato e le persone residenti o stabilmente addette negli immobili ivi contemplati e delineati nell'all. III al Trattato; mentre per altri enti della Santa Sede l'esenzione è concessa soltanto per i beni di provenienza estera e limitatamente ai materiali da costruzione e arredamento.

to, ove sopravvenuti rispetto al Trattato di Roma, dovranno tener conto dal lato italiano degli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione Europea.

5.2. L'IVA

Il tema dei beni provenienti da istituzioni e uffici della Santa Sede dislocati sul territorio nazionale e ceduti nei confronti di operatori nazionali ricade, invece, nella materia delle imposte di consumo nazionali, in particolare dell'IVA.

Si apre, così, un altro importante capitolo dei rapporti fiscali con la Santa Sede, posto che al momento della sottoscrizione dei Patti Lateranensi di tale tributo non vi era ancora prefigurazione in Italia.

In coerenza con i principi del Trattato, il legislatore nazionale ha considerato i territori contemplati dagli artt. 15, 16 e 20 del Trattato stesso, questi ultimi come specificati dalla Convenzione Doganale con la Santa Sede, alla stregua di territorio estero ai fini del regime imponibile IVA delle operazioni svolte da e nei confronti di soggetti ivi stabiliti. Ciò risulta ovviamente necessitato per i territori della Città del Vaticano, in quanto a tutti gli effetti Stato estero. Ciò risulta altresì necessario per le aree di cui all'art. 15 del Trattato, in quanto come detto assimilate a tutti gli effetti alle sedi diplomatiche e, dunque, 'extraterritoriali'. Per quanto attiene, invece, alle aree di cui all'art. 16 del Trattato, l'esclusione dall'applicazione del tributo è stata fatta discendere dalla lettera del Trattato, essendosi a ragione ricondotta anche l'IVA nell'ampia clausola di esclusione da tributi stabilita dall'articolo stesso.

Su queste basi, l'art. 71 del d.P.R. n. 633 del 1972 stabilisce che le norme sulle operazioni non imponibili, in quanto effettuate nei confronti di soggetti esteri, «si applicano alle cessioni eseguite mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio dello Stato della Città del Vaticano, comprese le aree in cui hanno sede le istituzioni e gli uffici richiamati nella convenzione doganale italo-vaticana del 30 giugno 1930, [...] ed

ai servizi connessi, secondo modalità da stabilire preventivamente con decreti del Ministro per le finanze in base ad accordi con i detti Stati».

La non imponibilità delle operazioni discende, come detto, dalle disposizioni del Trattato Lateranense, in particolare da quella dell'art. 16, per cui la circostanza che l'art. 20 del Trattato e la Convenzione Doganale, coerentemente con il proprio oggetto, si riferiscano unicamente a operazioni su beni e non anche a prestazioni di servizi, non impedisce di concludere che la non imponibilità IVA concerna, non soltanto le cessioni di beni, ma anche le altre tipologie di presupposti del tributo, in particolare le prestazioni di servizi.

Al riguardo, si osserva come il legislatore italiano abbia invece adottato una interpretazione restrittiva della clausola di cui all'art. 16 del Trattato, presumibilmente al fine di omaggiare il principio del Trattato di Roma che impegnava (e impegna) gli Stati europei ad applicare i trattati previgenti in modo tale da renderli il più possibile compatibili con l'ordinamento europeo. Invero, l'agevolazione concessa dall'art. 16 poteva intendersi come riferita, tanto agli immobili ivi contemplati, quanto ai soggetti e agli enti che in tali immobili erano stabiliti. In tale quadro, il legislatore ha tuttavia preferito collegare il regime di non imponibilità IVA alla destinazione dei beni alle aree e agli immobili stessi, limitando il regime di non imponibilità dei servizi ai soli che possano considerarsi connessi rispetto alle cessioni in esame.

Il fatto che un soggetto risieda in uno degli immobili contemplati negli artt. 15, 16 e 20 del Trattato, ovvero nei luoghi indicati nell'allegato alla Convenzione Doganale, non legittima dunque di per sé la fruizione di un regime di non imponibilità IVA dei servizi da essi ricevuti o effettuati, come confermato dalla prassi amministrativa⁴⁴.

Fermo restando che al riguardo dovranno ovviamente applicarsi le norme sull'imponibilità o meno in relazione alla tipologia di servizio reso e di soggetto che lo riceve, in base agli

⁴⁴ Cfr., in questo senso, ris. min. 30 ottobre 1984, n. 426655; ris. min. 27 aprile 1987, n. 505018.

articoli 8 e 9 del d.P.R. n. 633 del 1972 e delle disposizioni da essi richiamate, il regime di non imponibilità potrebbe configurarsi anche per servizi non contemplati dall'art. 71 del d.P.R. n. 633/1972 (e, dunque, anche per servizi non connessi a cessioni di beni destinati agli immobili ivi specificamente considerati) se e nella misura possano dirsi integrati i presupposti di altre clausole della normativa IVA, ad esempio quella che richiama il concetto di organismi internazionali riconosciuti (art. 72, lett. f del d.P.R. n. 633/1972). Trattasi, indubbiamente, di un concetto riduttivo rispetto, ad esempio, a quello di «enti centrali della Chiesa Cattolica» (art. 11 del Trattato), ma che *in subiecta materia* potrebbe rivelarsi utile per conferire piena rilevanza in materia di IVA al principio per cui essi dovrebbero essere privi di «ogni ingerenza da parte dello Stato italiano».

A prescindere da ciò, un problema interpretativo potrebbe porsi per gli acquisti di beni e servizi destinati agli immobili indicati nell'art. 71 ma che poi i soggetti ivi stabiliti utilizzino anche in altre e distinte sedi da essi eventualmente possedute sul territorio dello Stato. La circolazione potrebbe ritenersi consentita, accedendo a una interpretazione della norma coerente con la *ratio* del Trattato. Anche per disciplinarne le modalità specifiche, peraltro, risulterebbe a tal fine utile l'avvio di una procedura di accordo fra le autorità italiane e vaticane, come auspicato dall'art. 71 stesso.

Merita segnalare, infine, come il comma 2 dell'art. 71 non appaia porre particolari eccezioni al regime generale con riferimento all'applicazione dell'IVA sulle importazioni in Italia di beni ed eventuali servizi provenienti da soggetti vaticani. A essi si applicherà l'IVA con imposta dovuta dal cessionario secondo le modalità previste dall'art. 17, comma 2 del d.P.R. n. 633/1972⁴⁵.

⁴⁵ Il dato normativo a cui la disposizione rinvia è stato, infatti, aggiornato a seguito del d.lgs. n. 18/2010, che ha modificato tanto l'art. 17 quanto l'art. 71 del d.P.R. n. 633/1972. La giurisprudenza in materia ha chiarito che il mancato rispetto degli adempimenti formali non compromette il diritto alla detrazione da parte dell'acquirente italiano di un bene prodotto in Vaticano (Cass., n. 10819/2010).

5.3. *I possibili rischi connessi alla “integrazione negativa” e l'impossibilità di modificare le norme di origine pattizia per via pretoria neppure in relazione alle esigenze imposte dal diritto europeo*

Ciò detto con riferimento ai principali ambiti della ‘integrazione positiva’ europea, ossia come si è detto in conclusione del par. 1 agli ambiti in cui il diritto europeo è abilitato dai Trattati a dettare norme specifiche attinenti alla materia tributaria, occorre svolgere una considerazione conclusiva con riferimento al possibile influsso, su queste norme del Trattato Lateranense, dei fenomeni di ‘integrazione negativa’, ossia degli ambiti in cui il diritto europeo interviene per via prevalentemente giurisprudenziale al fine di garantire il rispetto delle libertà fondamentali in casi in cui esso potrebbe esser compromesso per effetto dell'esercizio da parte degli Stati delle proprie prerogative normative sovrane fra cui quelle in materia tributaria.

La sempre più marcata estensione del perimetro della ‘integrazione negativa’, per effetto di una giurisprudenza europea sempre meno osservante del principio del *self-restraint*, fa sì che non possa escludersi in linea di principio il rischio che essa intervenga anche su fattispecie oggetto di disciplina pattizia. Si pensi, a titolo puramente esemplificativo, all'eventualità che in uno degli immobili elencati negli articoli 15 o del 16 del Trattato Lateranense si inizi a svolgere un'attività che l'Unione Europea consideri economicamente rilevante a beneficio di una platea di fruitori anche italiani e, dunque, europei. Considerato l'approccio, pur errato, seguito dalla Corte di Giustizia in occasioni come la sentenza *Montessori*⁴⁶, non è

⁴⁶ CGUE, Grande Sezione, 6 novembre 2018, cause riunite C-622/16P e C-624/16P, *Montessori*. Per alcuni commenti cfr. F. FARRI, *Dalla Corte di Giustizia UE nessuna novità sostanziale in tema di esenzione ICI per gli enti non commerciali*, in Riv. tel. dir. trib., 2018, p. 107 ss.; ID., *Prime considerazioni sulla norma interpretativa in materia di applicabilità dell'IMU sugli immobili destinati ad attività didattiche svolte con modalità non commerciali*, in Riv. tel. dir. trib., 2026; 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, p. 5 ss.; G. CASUSCELLI, *Esenzioni fiscali a favore delle confes-*

escluso che la Corte di Giustizia, eventualmente chiamata a pronunciarsi sull'argomento, specie con riferimento agli immobili contemplati solo nell'art. 16 e non anche nell'art. 15 e, quindi, non assimilati alle sedi diplomatiche, possa giungere a contestare l'applicazione delle agevolazioni tributarie in riferimento a tale immobile.

Il problema dovrebbe risolversi a monte, con una interpretazione di buona fede del Trattato da parte della Santa Sede, nel senso di evitare di sfruttare gli immobili in questione per lo svolgimento di attività economiche. Pur non essendo le immunità fiscali di tali aree collegate alla tipologia di utilizzo di esse da parte della Santa Sede stessa, potrebbe infatti ritenersi in qualche misura presupposto che esse fossero destinate ad attività di religione o culto ovvero a qualche finalità a esse direttamente strumentali. Per cui una destinazione a finalità diversa, pur non preclusa dai Patti, dovrebbe essere evitata.

In caso contrario, potrebbe verificarsi un rischio di conflitto con il diritto europeo e si potrebbe porre il tema della compatibilità con l'ordinamento europeo della clausola contenuta nei Patti Lateranensi, nonché nella relativa legge di recepimento nell'ordinamento interno.

Ciò potrebbe richiedere all'Italia di adoperarsi per rimuovere i profili di incompatibilità per rendere il Trattato preminente compatibile con il diritto europeo, in ottemperanza a quanto richiesto dal par. 2 dell'art. 351 TFUE. Ciò dovrebbe farsi, in particolare, di comune accordo con la Santa Sede, in attuazione dei principi di cui all'art. 44 del Concordato e all'art. 14 degli Accordi di Villa Madama, che prevedono il metodo consensuale della nomina di una Commissione paritetica

ni e aiuti di Stato: le quattro condizioni ex art. 107, paragrafo 1, TFUE e il tetto massimo di 200.000 euro, in Stato, Chiese e pluralismo confessionale, n. 24, 2017, p. 1 ss.; S. CAVALIERE, Aiuti di stato ed esenzione dell'ICI sugli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici, in Diritto e religioni, n. 1, 2020, p. 57 ss. In precedenza, P. COLELLA, La Chiesa in Italia ed il pagamento dell'ICI-IMU, in Diritto e religioni, n. 1, 2012, p. 27 ss.; F. FIORE, Ici, Imu ed aiuti di Stato tra vecchie e nuove regole. Un'analisi sulla tassazione degli enti ecclesiastici, in Quaderni di diritto e politica ecclesiastica, 2012, p. 657 ss.

per la risoluzione di ogni questione suscettibile di porsi in merito all'interpretazione e all'applicazione dei Patti.

Resta inteso che, in caso di mancato raggiungimento di un accordo, che potrebbe consistere ad esempio nell'accettazione da parte della Santa Sede di non svolgere nell'immobile attività commerciale ovvero nell'accettazione dell'esclusione dell'immobile stesso dall'applicazione delle guarentigie fiscali previste nel Trattato, non potrebbe essere il diritto europeo a risolvere la questione in maniera vincolante per la parti e, in special modo, per la Santa Sede.

La Santa Sede, infatti, non è parte dei Trattati Europei: essa ha sottoscritto con l'Unione Europea soltanto alcuni trattati, come la Convenzione Monetaria, ma non ha naturalmente mai sottoscritto il Trattato sull'Unione Europea e, correlativamente, non ha mai aderito all'Unione Europea. Per effetto di ciò, la Santa Sede non è soggetta alla giurisdizione della Corte di Giustizia, né vincolata alle sue decisioni.

Quanto all'Italia, a fronte di una eventuale decisione della Corte di Giustizia che si ponga in contrasto con una norma dei Patti – e che abbia addirittura superato tanto il principio di cui all'art. 17 TFUE di salvaguardia dello status degli enti religiosi attribuito dal diritto nazionale, quanto il presidio che il diritto europeo assicura in ogni caso ai trattati previgenti per effetto della *grand-fathering clause* contenuta nei Trattati europei – l'Italia stessa si troverebbe di fronte al rischio di un duplice inadempimento internazionale: nei confronti dell'Unione Europea, in caso di mancata esecuzione della sentenza della Corte di Giustizia; nei confronti della Santa Sede, in caso di violazione dei Patti per ottemperare alla sentenza della Corte di Giustizia.

In un caso del genere, occorre in via preliminare chiarire che non potrebbe essere preteso dall'Italia un comportamento nel senso della denuncia unilaterale del Trattato con la Santa Sede. La Corte di Giustizia, infatti, ha riconosciuto – bontà sua – che in caso di Trattati che non prevedono la possibilità di denuncia, gli obblighi di adeguamento al diritto europeo non possono spingersi fino al punto di imporre allo Sta-

to membro un inadempimento internazionale⁴⁷. E, nel caso di specie, è pacifico che i Patti Lateranensi non prevedano la possibilità di denuncia ma, al contrario, siano intrinsecamente dotati di una vocazione a dar luogo a una composizione tendenzialmente definitiva delle questioni insorte tra le parti, a partire dalla ‘questione romana’.

In questo contesto di ipotetica incompatibilità di una norma dei Patti con il diritto europeo accertata dalla Corte di Giustizia, appare indispensabile concepire un meccanismo speciale rispetto a quello accettato in via generale dalla Corte costituzionale e che garantisce immediata attuazione alle sentenze della Corte di Giustizia.

In un caso del genere, infatti, recepire le decisioni della Corte di Giustizia per via amministrativa o giurisprudenziale interna, sia essa giurisprudenza comune o anche costituzionale, in assenza di un formale modifica del contenuto dei Patti e delle relative leggi di recepimento nell’ordinamento interno darebbe vita a una violazione del ‘metodo concordatario’ che, come detto, è annoverato fra i principi supremi dell’ordinamento costituzionale italiano e dovrebbe, come tale, essere annoverato anche fra i “controlimiti” rispetto al diritto europeo.

In assenza del comune accordo fra le parti, una modifica dei Patti sarà possibile per Costituzione soltanto mediante formale attivazione di un procedimento di revisione costituzionale, secondo quanto disposto dall’art. 7, comma 2 della Costituzione, avente a oggetto la modifica con legge costituzionale della norma di diritto interno che recepisce la clausola dei Patti incompatibile con il diritto europeo.

Sarà questo il procedimento da adottare ove l’Italia si trovi nell’ipotesi estrema di dover dare attuazione a una pronuncia della Corte di Giustizia che si ponga in contrasto con le norme dei Patti e ove non sia possibile raggiungere un accordo con la Santa Sede.

⁴⁷ Cfr. CGUE, causa C-62/98, *Commissione c. Portogallo*, punto 45; CGUE, causa C-84/98, *Commissione c. Portogallo*, punto 54; CGUE, 1° febbraio 2005, causa C-203/03, *Commissione c. Austria*. Sul tema, cfr. S. SALUZZO, *Accordi internazionali degli Stati membri dell’Unione Europea e Stati terzi*, cit., p. 164 ss.

A fronte del rischio di infrazione rispetto al diritto europeo, derivante da un non immediato recepimento di una sentenza della Corte di Giustizia, sarà inevitabile opporre l'eccezione della necessità di rispettare un principio supremo della Costituzione, che richiede in un caso del genere un aggiustamento peculiare rispetto al meccanismo generale di immediato recepimento del diritto europeo.

Con riguardo al rischio di inadempimento nei confronti della Santa Sede, che in tal modo verrebbe a verificare, si tratta di un esito insito in verità nella stessa formulazione dell'art. 7, comma 2 della Costituzione, che non esclude modifiche unilaterali del contenuto dei Patti a condizione che si rispetti la forma della «revisione costituzionale». Tale norma, pur non essendo specificamente vincolante per la Santa Sede, può dirsi comunque da essa accettata per effetto della menzione che dell'articolo 7, comma 2 stesso è stata effettuata nella sede bilaterale del Preambolo degli Accordi di Villa Madama del 1984.

6. *La compatibilità con il diritto europeo delle norme sulle immunità soggettive e i rischi connessi alla 'integrazione negativa'*

Considerazioni analoghe a quelle sopra svolte per le norme dei Patti Lateranensi in materia di immunità fiscale delle aree vale per quanto riguarda le norme in materia di immunità fiscale di determinate categorie di soggetti.

Anche tali norme sono contenute prevalentemente nel Trattato Lateranense e, correlativamente, sono antecedenti e suscettibili di prevalenza rispetto ai Trattati Europei per effetto della *grand-fathering clause*.

Quanto ai contenuti, le norme dei Patti in questione danno vita a istituti giuridici tributari – esenzioni fiscali dall'imposta sul reddito o immunità fiscali di natura soggettiva – che risultano, in parte indifferenti, in parte noti, all'ordinamento europeo, con la conseguenza che le norme stesse potranno ritenersi compatibili con il sistema dei Trattati.

In particolare, anche in questo caso, il problema potrebbe porsi nel caso in cui l'esenzione venga accordata a soggetti che svolgono attività economicamente rilevanti. Nulla vieta, infatti, alla Santa Sede di intraprendere anche attività economiche, come testimonia da ultimo anche il *motu proprio* di Papa Francesco *Fratello Sole* del 21 giugno 2024.

Si pensi per ipotesi al caso di un ente centrale della Chiesa Cattolica che inizi a svolgere attività economiche e che potrebbe ritenersi sottratto a imposizione sul reddito in virtù dell'art. 11 del Trattato, che lo esclude da ogni «ingerenza» da parte dello Stato; ovvero al caso di un ente «gestito direttamente dalla Santa Sede anche fuori di Roma», i cui dipendenti percepiscono redditi sottratti a imposizione in virtù del disposto dell'art. 17 del Trattato. In tali casi, ove gli enti svolgano attività economica e rivolta al mercato, si potrebbero porre problemi di compatibilità con il divieto europeo di aiuti di Stato.

Valgono, in questo caso, considerazioni analoghe a quelle svolte nel precedente par. 5.3.

Da ciò discende, in particolare, che l'eventuale applicazione di tributi in fattispecie analoghe non potrebbe mai avvenire per via amministrativa o giurisprudenziale, ma in assenza di accordo con la Santa Sede sarebbe necessario un previo percorso di revisione costituzionale *ad hoc* per emendare la legge di recepimento dei Patti con riferimento alla fattispecie specificamente considerata.

7. *Il rinvio effettuato dai Patti e dagli Accordi alla legislazione statale in materia di regime fiscale delle attività di religione, culto, beneficenza e istruzione, con il vincolo consistente nel divieto di trattare le attività di religione o culto in maniera deteriore rispetto a quelle di beneficenza e istruzione, e il conseguente possibile influsso del diritto europeo, fermi i limiti derivanti dai principi supremi della Costituzione*

Il terzo gruppo di norme di rilevanza fiscale contenuto nei Patti è quello che può porre i maggiori problemi di interferenze da parte del diritto europeo.

Ciò non soltanto perché, come evidenziato nel precedente par. 4.3., sono più articolate in materia le considerazioni da svolgersi circa la possibile applicazione della *grand-father-ing clause*, ma anche e ancor più significativamente perché, nell'assimilare il regime fiscale delle attività di religione o di culto a quelle di beneficenza e istruzione, né il Concordato, né gli Accordi di Villa Madama, né i protocolli ancillari definiscono in cosa debba consistere tale regime.

Anzi, sul piano della formulazione della disposizione, si assiste a una sorta di priorità concettuale del regime fiscale delle attività di beneficenza e istruzione rispetto a quelle di religione e di culto. Ciò per evidenti ragioni storiche, che i Patti Lateranensi esplicitano, collegate alla necessità di evitare che in futuro il fine di religione o culto di una attività potesse essere oggetto di particolari gravami fiscali, come avvenne durante il Risorgimento. Per effetto di ciò, l'Italia si è vincolata a trattare il fine di religione o di culto in maniera non deteriore rispetto al fine di beneficenza e istruzione⁴⁸, ma non a conferire un certo contenuto al regime fiscale delle attività di beneficenza e istruzione o, al contrario, ad assimilare il regime delle attività di beneficenza e istruzione a un eventuale regime di maggior favore concesso alle attività di religione o di culto⁴⁹.

⁴⁸ Ciò che avviene, ad esempio, ai fini delle imposte sul reddito, grazie alle norme contenute negli articoli 148, comma 3 del TUIR, ovvero nell'art. 6 del d.P.R. n. 601/1973, ovvero in materia di IMU grazie al rinvio operato dall'art. 1, comma 759, lett. g) della l. n. 160/2019 all'art. 7, comma 1, lett. i) del d.lgs. n. 504/1992. In questa prospettiva, per converso, desta perplessità di compatibilità con gli Accordi Villa Madama la scelta, effettuata dall'art. 5 del Codice del Terzo Settore di cui al d.lgs. n. 117/2017, di non assimilare le finalità religiose e di culto a quelle di beneficenza e istruzione contemplate dall'articolo stesso e alle quali dunque si applicano le agevolazioni di cui agli artt. 79 ss. del codice stesso, con la conseguenza che gli enti religiosi potranno fruire del regime agevolato del codice soltanto se e nella misura in cui svolgano attività agevolabili (diverse da quelle di religione e di culto), costituendo un apposito ramo ETS ai sensi dell'art. 4, comma 3 del codice stesso.

⁴⁹ Si potrebbe pensare, ad esempio, all'art. 149, comma 4 del TUIR, il quale esclude per gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti la possibilità di perdere ai fini delle imposte sul reddito lo status di ente non commerciale, nonostante l'eventuale prevalenza di svolgimento di attività di natura commerciale. Tale norma, peraltro, è stata ritenuta compatibile con il diritto dell'Unione Europea nella stessa causa che è sfociata nella sentenza Montessori 6 novem-

Nel merito, dunque, si è di fronte a un rinvio integrale e ‘in bianco’ al diritto nazionale italiano, non essendovi all’evidenza i presupposti per interpretare il rinvio come ‘fisso’ al regime vigente al momento della sottoscrizione dei Patti o degli Accordi.

In questo senso, del resto, si è di recente espressa anche la Corte costituzionale, la quale, nella sent. n. 20 del 2025, ha affermato che «la norma medesima, al pari del suo precedente storico, si limita ad equiparare, per gli effetti tributari, l’attività di culto-religione a quella di beneficenza-istruzione», senza contenere «una portata esonerativa immediata»⁵⁰.

Conseguentemente, nella misura in cui nella definizione del regime fiscale italiano incidono le norme del diritto europeo, il diritto europeo stesso si presta inevitabilmente a incidere sul trattamento fiscale degli enti ecclesiastici senza che ciò comporti profili di violazione dei Patti o degli Accordi. Essendo, infatti, consentita dai Patti e dagli Accordi una modificazione unilaterale da parte dello Stato di tale regime fiscale, a condizione che il regime delle attività religiose non sia trattato in maniera deteriore rispetto a quelle di beneficenza, la circostanza che tale modificazione unilaterale avvenga per effetto di una scelta nazionale o per imposizione del diritto eu-

bre 2018, cause riunite C-622/16P e C-624/16P, perché non necessariamente il regime fiscale degli enti non commerciali deve considerarsi più vantaggioso di quello degli enti commerciali. Più nel dettaglio, di fronte al Tribunale UE era stata fatto oggetto di contestazione, in quanto ritenuta da alcune parti private contrastante con il divieto di aiuti di Stato, anche la disposizione di cui all’art. 149, comma 4 del TUIR. Il Tribunale UE, con sentenza 15 settembre 2016, causa T-220/13, aveva escluso che tale disposizione potesse dar vita a un aiuto di Stato (cfr. i parr. 112-127 della sentenza stessa) e questo capo di decisione non venne a suo tempo impugnato di fronte alla Corte di Giustizia che, dunque, non si è specificamente pronunciata sul punto soltanto perché il relativo accertamento di compatibilità con il diritto europeo era già stato effettuato in prima istanza con decisione passata in giudicato per mancata impugnazione sul punto. Cfr., sul tema, F. FARRI, *Enti non commerciali e aiuti di Stato: limiti all’operatività del diritto europeo*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2016, p. 138 ss.

⁵⁰ La sentenza è stata recentemente commentata da A. CESARINI, *Il diritto ecclesiastico tributario alla prova del primato europeo: nuove riflessioni da Corte cost. n. 20 del 2025*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 9, 2025, p. 53 ss.

ropeo non comporta alcuna apprezzabile differenza quanto ai rapporti con la Santa Sede.

Semmai, rispetto alle modificazioni imposte dal diritto europeo, per via di ‘integrazione positiva’ o ancor più per via di ‘integrazione negativa’, è importante richiamare gli operatori nazionali a verificare con attenzione, da una parte, il rispetto del diritto primario europeo stesso, e, dall’altra parte, la compatibilità delle norme imposte dal diritto europeo con i principi supremi dell’ordinamento costituzionale.

Con riferimento al primo profilo, il riferimento è in particolare alla tendenza della prassi della Commissione e della giurisprudenza della Corte di Giustizia a eludere i limiti posti dai Trattati, al fine di estendere al massimo il perimetro delle proprie competenze. La circostanza si è verificata con particolare intensità nella giurisprudenza in materia di divieto di aiuti di Stato, in relazione alla quale la Corte di Giustizia ha elaborato una giurisprudenza che abroga *de facto* uno dei requisiti posti dall’art. 107 del Trattato per poter considerare un aiuto di Stato contrario al diritto europeo (l’effettiva incidenza del sussidio sugli scambi tra Stati membri) e che interpreta gli altri requisiti (come ad esempio la selettività del sussidio) in maniera particolarmente estensiva⁵¹.

Con riferimento al secondo profilo, laddove i principi costituzionali richiedano di conformare in una certa maniera il regime fiscale degli enti ecclesiastici sarà sempre necessario verificare se tali principi assurgano al rango di principi supremi dell’ordinamento. In tal caso, infatti, modificazioni imposte dal diritto europeo e che si pongano in frizione con detti principi supremi non potranno essere accettate dall’ordinamento nazionale, a prescindere dall’operatività della *grand-fathering clause* di cui all’art. 351 TFUE.

In questa prospettiva, per le ragioni già prospettate nel precedente par. 2, particolare attenzione dovrebbe essere rivolta rispetto a soluzioni imposte dal diritto europeo che presuppon-

⁵¹ Sul tema, F. FARRI, *Considerazioni critiche e profili ricostruttivi in materia di potestà impositiva dell’Unione Europea*, cit., p. 441 ss.; Id., *Sui principi del diritto tributario internazionale: considerazioni critiche e profili ricostruttivi*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2026.

gano lo svolgimento di un giudizio di uguaglianza in base a criteri diversi o comunque ridotti rispetto a quelli rilevanti per l'ordinamento costituzionale. Risulta, infatti, possibile la configurazione in tal caso di forme di violazione diretta o indiretta dei principi supremi della Costituzione repubblicana. Ciò vale anche con specifico riferimento al giudizio di 'selettività' posto a base delle decisioni in materia di aiuti di Stato: esso, infatti, si fonda su un sistema di raffronto che per natura presuppone la formulazione di giudizi di uguaglianza o difformità fra fatti-specie e che pertanto, per natura, risente della diversa perimetrazione dei parametri rilevanti ai fini di tale giudizio nell'ordinamento nazionale rispetto a quello europeo.

8. La compatibilità con il diritto europeo delle norme in materia di finanziamento della Chiesa Cattolica

Per quanto attiene all'ultimo gruppo di norme di natura fiscale previste dai Patti e, in particolare, dagli Accordi di Villa Madama, circa le modalità di finanziamento della Chiesa Cattolica italiana da parte dello Stato, i profili di influenza del diritto europeo appaiono allo stato di minor momento.

Invero, si tratta in questo caso della destinazione di fondi pubblici ad attività per natura prive di rilevanza economica, tali dovendosi considerare quelle elencate per la Chiesa Cattolica dall'art. 48 del Protocollo annesso agli Accordi di Villa Madama.

Non risulta, dunque, che la materia sia toccata da competenze che i Trattati assegnano all'Unione Europea. D'altronde, neppure la famigerata deliberazione della Corte dei Conti n. 16 del 2014, che si è esercitata nell'evidenziare presunti profili di criticità del sistema dell'otto per mille, ha individuato profili di contrarietà con il diritto europeo. Anzi, l'analisi comparatistica che essa contiene al par. 5, pur nella sua superficialità evidenzia la diversità delle soluzioni adottate dai diversi Stati membri in materia di sostegno alle confessioni religiose e, correlativamente, conferma in modo inequi-

voco l'assenza di esigenze di uniformazione a livello europeo. Il tutto, peraltro, in coerenza con una lettura dell'art. 17 del TFUE che ascriva al concetto di 'status' delle confessioni religiose, riservato alla competenza esclusiva degli Stati, anche quella parte del trattamento giuridico di fondo rappresentato dalle modalità di sostentamento finanziario delle stesse, come prospettato *supra*, par. 3.

Resta inteso che, anche ove per ipotesi qualche profilo di rilevanza del diritto europeo dovesse in qualche sede essere sollevato, in virtù della continua portata espansiva di tale ordinamento, il meccanismo previsto dagli Accordi di Villa Madama non potrà essere modificato per via pretoria, ma unicamente previo accordo fra le parti o, in mancanza, mediante un procedimento di revisione costituzionale.

Non dovrebbe peraltro sfuggire la gravità di un ipotetico procedimento di revisione costituzionale in materia, posto che esso atterrebbe al cuore del sistema individuato concordemente dallo Stato e dalla Santa Sede per risolvere i delicati profili finanziari che si pongono nelle loro relazioni.

Profili alla cui concorde gestione si è collegata niente meno che la possibilità di ritenere risolta la 'questione romana', come recita l'art. 26 del Trattato Lateranense, di cui il sistema dell'otto per mille ha costituito aggiornamento.

FRANCESCO FARRI, Il regime fiscale degli enti religiosi come delineato dai Patti Lateranensi e dagli Accordi di Villa Madama alla prova del diritto europeo

Il presente scritto studia le norme aventi rilevanza fiscale contenute nel Trattato Lateranense e negli Accordi di Villa Madama nella prospettiva del diritto dell'Unione Europea. Dopo aver enucleato quattro gruppi di norme fiscali contenute in detti accordi internazionali stipulati fra l'Italia e la Santa Sede, l'articolo dimostra come tali norme debbano trovare in ogni caso prevalenza rispetto a eventuali tentativi di ingerenza da parte del diritto europeo. Nella prospettiva del diritto europeo, la prevalenza di tali norme pattizie è assicurata dall'operatività della *grand-fathering clause* di cui all'art. 351 del TFEU. Nella prospettiva del diritto nazionale, eventuali modifiche unilaterali imposte dal diritto europeo alle norme concordate con la Santa Sede darebbero comunque vita a una violazione del principio pattizio di cui all'articolo 7, comma 2 della Costituzione che, costituendo un principio supremo dell'ordinamento costituzionale italiano, agisce come controlimita nei confronti del diritto europeo stesso.

Parole chiave: Trattato Lateranense, Accordi Villa Madama, diritto dell'Unione Europea, *grand-fathering clause*, principi supremi costituzionali, controlimiti.

FRANCESCO FARRI, The Tax Regime of Religious Entities as Outlined by the Lateran Pacts and the Villa Madama Agreement: A Test under European Law

This essay examines the tax-relevant provisions contained in the Lateran Treaty and in the Villa Madama Agreements from the perspective of European Union law. After identifying four groups of provisions relevant for tax purposes contained in these international agreements between Italy and the Holy See, the essay demonstrates how these provisions must always prevail over any attempts at interference by European law. From the perspective of European law, this prevalence is ensured by the operation of the *grand-fathering clause* under Article 351 of the TFEU. From the perspective of national law, any unilateral changes imposed by European law to the provisions agreed with the Holy See would constitute a violation of the principle set out in Article 7, paragraph 2 of the Constitution, which, con-

Abstract

stituting a supreme principle of the Italian constitutional order, acts as a counter-limit to European law itself.

Keywords: Lateran Treaty, Villa Madama Agreements, European Union Law, grand-fathering clause, constitutional supreme principles, counter-limits.