

# L'imposta di culto nel Cantone Ticino

## La discussa posizione concernente l'assoggettamento delle persone giuridiche



**Marco Bernasconi**  
Ph.D, Professore SUPSI

*Le recenti attenzioni dedicate dai media alle difficoltà finanziarie della Chiesa cattolica ticinese e la (fallita) iniziativa promossa dall'Associazione dei liberi pensatori per la separazione tra Stato e Chiesa lo scorso settembre, spingono ad una riflessione giuridica sul tanto discusso tema dell'imposta di culto. Il Decreto legislativo concernente l'imposta di culto delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata stabilisce che sia le persone fisiche sia le persone giuridiche sono assoggettate a tale tributo, consentendo, tuttavia, loro di avvalersi dell'esenzione da tale imposta qualora non si riconoscessero nella confessione che ne è destinataria. Se per le persone fisiche la facoltà di chiedere l'esenzione dall'imposta di culto è riconosciuta tanto dalla Costituzione federale quanto dalla CEDU, per le persone giuridiche con scopo commerciale, invece, si pongono alcuni interrogativi.*

### I. Introduzione

Il tema dell'imposta di culto, da sempre oggetto di forti contrasti ideologici tra laici e clericali, già manifestatisi durante la Repubblica Elvetica, istituita da Napoleone tra il 1798 e il 1803, oltre che frutto di compromessi politici susseguitisi nel corso della storia della Confederazione e dei Cantoni, si è riproposto proprio di recente. Infatti, l'attenzione pubblica si è concentrata, da un lato, sulle difficoltà finanziarie delle due confessioni – la Chiesa Cattolica apostolica romana e la Chiesa evangelica riformata – ufficialmente riconosciute dall'art. 24 della Costituzione della Repubblica e Cantone Ticino (Cost.-TI; RS 131.229) e, dall'altro, sull'iniziativa popolare per la separazione tra Stato e Chiesa nel Cantone Ticino promossa dall'Associazione dei liberi pensatori nel settembre scorso. Quest'ultima, tesa al disconoscimento della personalità di diritto pubblico delle due confessioni, però, non è formalmente riuscita non avendo raccolto le firme necessarie.

L'attuale contesto, pertanto, impone una riflessione sul sistema giuridico inerente l'imposta di culto in Svizzera. Per quanto attiene il Cantone Ticino, questa è disciplinata dal Decreto legislativo concernente l'imposta di culto delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica (DL-ICu; RL 643.100), adottato il 10 novembre 1992, e frutto di un compromesso politico. Il DL-ICu non è, tuttavia, riuscito a conseguire l'obiettivo per il quale era stato promulgato. Infatti, la sua applicazione è risultata oltremodo limitata, sicché sembra opportuno interrogarsi in merito alle ragioni che hanno condotto a tale insuccesso.

### II. La Costituzione federale

#### A. La libertà di credo e di coscienza

La libertà di credo e di coscienza trova il proprio riconoscimento nel Capitolo 1 della Costituzione federale (Cost.; RS 101), riferito ai diritti fondamentali dell'individuo. In particolare, all'art. 15 cpv. 4 Cost. si afferma che nessuno può essere obbligato a far parte di una comunità religiosa o a compiere atti religiosi: tale disposizione è analoga a quella stabilita all'art. 9 della Convenzione del 4 novembre 1950 per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU; RS 0.101) e a quella di cui all'art. 18 cpv. 1 del Patto internazionale delle Nazioni Unite relativo ai diritti civili e politici (Patto internazionale; RS 0.103.2)[1].

[1] ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Vol. II, Berna 2006, p. 215.

<b>I. Introduzione</b> .....	<b>52</b>
<b>II. La Costituzione federale</b> .....	<b>52</b>
A. La libertà di credo e di coscienza.....	52
B. I rapporti tra Stato e Chiesa e la competenza dei Cantoni.....	53
<b>III. La Costituzione ticinese</b> .....	<b>53</b>
<b>IV. Il percorso dell'imposta di culto nel Cantone Ticino.</b> <b>54</b>	
A. La Legge tributaria del 1950.....	54
B. La Legge tributaria del 1976.....	55
C. Gli atti parlamentari successivi al 1976.....	55
D. Dalla modifica dell'art. 273 LT-76 al Decreto legislativo sull'imposta di culto.....	56
1. La necessità di un cambiamento legislativo.....	56
2. Commento alle disposizioni previste dal Decreto legislativo.....	56
<b>V. Analisi giuridica dell'imposta di culto e della sua applicazione</b> .....	<b>58</b>
A. L'imposta di culto nella Costituzione federale.....	58
B. L'imposta di culto nei Cantoni e il riferimento alla libertà di credo e di coscienza.....	59
<b>VI. Le diverse prospettive in materia di imposta di culto</b> .....	<b>59</b>
A. La giurisprudenza del Tribunale federale .....	59
B. La dottrina.....	60
<b>VII. Il Cantone Ticino e l'imposta di culto</b> .....	<b>61</b>
<b>VIII. Conclusioni</b> .....	<b>61</b>

L'art. 15 cpv. 2 Cost. riguarda il diritto dell'individuo di scegliere liberamente la propria religione, così come di formare le proprie convinzioni filosofiche e di professarle individualmente o in comunità. La norma costituzionale tutela, quindi, sia la libertà interiore di formarsi un convincimento religioso sia quella esteriore di professarlo e manifestarlo. È, pertanto, possibile affermare che la libertà religiosa rappresenta una garanzia speciale in rapporto alla libertà di opinione e di espressione[2].

Anche l'art. 9 CEDU, al pari dell'art. 18 Patto internazionale, garantisce ad ogni persona il diritto alla libertà di pensiero, di coscienza e di religione precisando che, tale diritto, implica la libertà di cambiare religione, così come di manifestarla individualmente o collettivamente, in pubblico o in privato, mediante il culto, l'insegnamento, le pratiche e i riti.

La libertà religiosa si esprime tanto in termini positivi quanto in termini negativi: accanto al diritto di ogni persona di scegliere la propria religione, modificarla e praticarla (cd. "libertà positiva"), vi è anche il diritto ad essere protetto (cd. "libertà negativa") contro ogni obbligo stabilito dallo Stato in materia religiosa. Con riferimento alla libertà negativa si è formata nell'ultimo secolo un'importante giurisprudenza da parte del Tribunale federale, la quale permette ad una persona fisica di evitare il pagamento di un'imposta di culto in favore di una comunità religiosa nella quale essa non si riconosce[3].

Il Consiglio federale, nel suo messaggio concernente la revisione della Costituzione federale, del 20 novembre 1996[4], commenta ampiamente la disposizione concernente la libertà di credo e di coscienza. L'espressione e l'estensione della libertà religiosa, a giudizio del Consiglio federale, è la seguente: "[i]l capoverso 2 concreta tale libertà sancendo il diritto, per tutte le persone, d'avere il proprio convincimento religioso, vale a dire di credere in Dio, di credere in più divinità o di non credere in alcun Dio, di professare un credo particolare, di esprimersi (con la parola, lo scritto, l'immagine, la musica, il film o con qualsiasi altro modo di espressione), di compiere, solo o in comunità, atti di culto e di formare liberamente associazioni religiose. La religione va intesa in questo contesto in senso molto vasto e copre tutte le relazioni dell'uomo con la divinità o il trascendente. Sono quindi protette tutte le religioni e tutte le sette, indipendentemente dall'importanza numerica in Svizzera, sempre che abbiano un certo significato essenziale e filosofico e corrispondano a una visione globale del mondo. Per atti di culto individuali si intendono in generale la preghiera, la confessione, la meditazione, il digiuno o le abluzioni rituali. Per atti di culto comunitari si intendono in particolare il servizio religioso, la predicazione, la messa, le danze rituali, le processioni, l'amministrazione dei sacramenti, il battesimo, il matrimonio, i canti religiosi,

*il suono delle campane della chiesa o la preghiera del venerdì del musulmano. In virtù del capoverso 2, lo Stato può essere obbligato ad agire per preservare la libertà di ogni persona di manifestare la propria religione o le proprie convinzioni. La stessa disposizione può anche fondare il diritto a una prestazione positiva dello Stato (ad es. i prigionieri musulmani hanno il diritto che sia organizzata per loro la preghiera comune del venerdì)"[5].*

Il Consiglio federale rileva anche che nessun individuo deve soggiacere a delle costrizioni di ordine religioso e, in particolare, osserva in relazione al cpv. 4 che: "[l]a libertà di credo e di coscienza spetta a tutte le persone fisiche e giuridiche che perseguono scopi religiosi o ecclesiastici"[6].

### B. I rapporti tra Stato e Chiesa e la competenza dei Cantoni

L'art. 72 cpv. 1 Cost. stabilisce che "il disciplinamento dei rapporti tra Stato e Chiesa compete ai Cantoni". Tale disposizione è probabilmente pleonastica poiché la competenza dei Cantoni avrebbe, comunque, trovato il proprio fondamento nel principio della sussidiarietà che consente loro di legiferare in tutte le materie che non sono di competenza esclusiva della Confederazione sulla base del principio del federalismo stabilito all'art. 3 Cost. È, quindi, in base agli artt. 3 e 72 cpv. 1 Cost., che i Cantoni sono liberi di legiferare per quanto riguarda i rapporti tra Stato e Chiesa.

Tale competenza è stata riconosciuta dal Consiglio federale, nel suo citato messaggio concernente la revisione della Costituzione federale, ponendo in evidenza che i Cantoni possono "attribuire a determinate comunità religiose uno statuto di diritto pubblico e negarlo ad altre"[7].

### III. La Costituzione ticinese

I principi che regolano la libertà religiosa e conferiscono contestualmente la personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana e alla Chiesa evangelica riformata sono stabiliti dagli artt. 8 e 24 Cost.-TI.

L'art. 8 cpv. 2 lett. b Cost.-TI, che garantisce la libertà di coscienza e religione, si pone, secondo quanto affermato dal Consiglio di Stato nel proprio messaggio del 20 dicembre 1994, in linea con le disposizioni di cui agli artt. 9 CEDU e 18 Patto internazionale sui diritti civili e politici.

Nella Costituzione ticinese è, altresì, riconosciuta la possibilità di conferire la personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana e alla Chiesa evangelica riformata, oltre che la loro facoltà di organizzarsi liberamente (art. 24 cpv. 1 Cost.-TI)[8].

[2] PASCAL MAHON, Droit constitutionnel II, II<sup>e</sup> ed., Neuchâtel 2010, p. 82.

[3] In particolare, si veda DTF 97 I 116, consid. 3a; Informazioni fiscali edite dalla Conferenza svizzera delle imposte (CSI), L'impôt ecclésiastique, Berna 2009, p. 16, in: <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem/dossier-steuerinformationen.html> (consultato il 07.02.2019) (cit. Informazioni fiscali sull'imposta di culto).

[4] Messaggio concernente la revisione della Costituzione federale del 20 novembre 1996, n. 96.091, in: FF 1997 I 1 (cit. Messaggio sulla Costituzione).

[5] Messaggio sulla Costituzione (nota 4), pp. 145-147.

[6] Messaggio sulla Costituzione (nota 4), p. 147.

[7] Messaggio sulla Costituzione (nota 4), p. 269.

[8] Messaggio concernente la revisione totale della costituzione cantonale del 20 dicembre 1994, n. 4341, in: [https://www4.ti.ch/index.php?id=83064&r=1&user\\_gcparlamento\\_pi8\[attid\]=83951&user\\_gcparlamento\\_pi8\[tatid\]=100](https://www4.ti.ch/index.php?id=83064&r=1&user_gcparlamento_pi8[attid]=83951&user_gcparlamento_pi8[tatid]=100) (consultato il 07.02.2019).

Il rapporto commissionale sul messaggio del Consiglio di Stato concernente il progetto di revisione totale della Costituzione ticinese ribadisce che il riconoscimento della personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana e alla Chiesa evangelica riformata viene ripreso integralmente dall'art. 24 cpv. 1 Cost.-TI, introdotto nel 1975 e confermato in una successiva votazione popolare del 1977. La Commissione decise tuttavia di stralciare dal progetto del Consiglio di Stato l'art. 25 che prevedeva una disposizione concernente il finanziamento pubblico delle Chiese. Il silenzio della Costituzione ticinese su questo principio non deve, però, essere considerato un rifiuto. Infatti, il legislatore ritenne che il finanziamento delle Chiese avrebbe potuto essere meglio disciplinato nell'ambito della legge. Questo risulta chiaramente da un passaggio del rapporto commissionale a commento dell'art. 25 del disegno di legge del Consiglio di Stato: "3. *Con queste precisazioni, il riconoscimento delle comunità religiose viene quindi mantenuto nella Costituzione senza ulteriori aggiunte o modifiche rispetto all'attuale tenore. In particolare la Commissione ha deciso di stralciare qualsiasi riferimento al finanziamento delle comunità religiose, sottolineando che il silenzio del testo costituzionale non può essere interpretato né quale opposizione pregiudiziale né quale delega al legislatore. La mancata menzione del finanziamento delle comunità religiose, significa puramente e semplicemente che il Costituente ritiene che la materia non debba essere affrontata a livello costituzionale*"<sup>[9]</sup>.

L'imposta di culto nel Cantone Ticino, da quasi settant'anni, è oggetto periodicamente di controversie talvolta molto accese. Solo nel 1992 è stato accolto un decreto legislativo (DL-ICu) che consente alle due confessioni riconosciute dalla Costituzione ticinese di prelevare un'imposta di culto. Questo decreto, a oltre 25 anni di distanza, sembra, però, aver risolto solo limitatamente il finanziamento di queste due confessioni religiose.

Nei prossimi capitoli si esporrà il percorso storico della legislazione tributaria del Cantone Ticino in merito all'imposta di culto, il quale è stato irto di difficoltà, dovendo lo stesso affrontare un tema morale e, necessariamente, molto delicato e discusso. In particolare, sarà valutata la modalità di applicazione di tale tributo, con riferimento alla posizione delle persone giuridiche, le quali figurano tra i contribuenti potenzialmente obbligati al versamento dell'imposta di culto.

#### IV. Il percorso dell'imposta di culto nel Cantone Ticino

##### A. La Legge tributaria del 1950

La prima legge tributaria ticinese moderna, che recepiva quale imposta fondamentale quella sul reddito delle persone fisiche e sull'utile delle persone giuridiche, e quale imposta complementare quella sulla sostanza delle persone fisiche e sul capitale delle persone giuridiche, venne accolta in votazione popolare nel 1950 a conclusione di un'accesa polemica tra i partiti che durava ormai da una decina di anni. Il varo di questa legge fu molto travagliato anche perché preceduta

da due messaggi governativi, uno del 1940, che rimase fermo per 10 anni, e l'altro del 1948<sup>[10]</sup>.

Tra i punti controversi vi era anche quello riguardante l'imposta di culto. Fu possibile sciogliere questo nodo soltanto grazie ad un artificio che, se da una parte, consentì l'approvazione della legge nel suo complesso, dall'altra, non conferì una base legislativa adeguata all'imposta di culto.

La disposizione giuridica che regolava l'imposta di culto era stabilita dall'art. 74 della Legge tributaria del Cantone Ticino dell'11 aprile 1950 (LT-50), in base alla quale l'imposta sarebbe stata "prelevata secondo le norme, i tassi e le modalità della legge speciale" (cpv. 1).

Questa norma non solo era ambigua e non garantiva alcuna certezza giuridica, ma soprattutto violava il principio costituzionale della riserva di legge per quanto attiene il prelievo di un'imposta, che stabilisce che soggetto, oggetto, base di calcolo e aliquote devono essere previsti da una legge in senso formale.

L'ambiguità della disposizione cantonale (art. 74 LT-50) era evidente poiché si faceva riferimento ad una legge speciale che non solo non era mai nata, ma che sarebbe venuta alla luce soltanto quarant'anni dopo con il citato Decreto legislativo del 1992 (DL-ICu). L'incertezza giuridica, poi, derivava dall'indicazione riferita a "norme esistenti" che in realtà non esistevano affatto.

Per comprendere le ragioni di tale formulazione ci si deve riferire al clima politico particolarmente acceso che in quel tempo opponeva il Partito conservatore democratico ticinese (PCDT, oggi Partito popolare democratico [PPD]), al Partito liberale radicale ticinese (PLRT) e al Partito socialista (PS)<sup>[11]</sup>. Si anticipa che anche con la successiva Legge tributaria del Cantone Ticino del 28 settembre 1976 (LT-76), il clima politico non consentì di dare un contenuto giuridicamente accettabile a tale fattispecie. La contrapposizione era ancor più accentuata a fronte delle nuove tesi politiche emerse negli anni immediatamente successivi al 1968.

È interessante rilevare che già negli anni '50 era sorta una divergenza in merito all'imposta di culto. Sulla base di questa incompleta disposizione (i.e. art. 74 LT-50), alcune Parrocchie decisero comunque di prelevare un'imposta di culto senza incontrare particolari ostacoli poiché, di fatto, si trattava di un'imposta volontaria. Nei confronti di coloro che non davano seguito alle richieste di pagamento, le parrocchie rinunciarono a promuovere una procedura esecutiva<sup>[12]</sup>.

<sup>[10]</sup> Per un approfondimento sull'iter legislativo e sulle discussioni granconsigliari, si veda MARCO BERNASCONI, *Federalismo fiscale: l'esempio del Cantone Ticino dal 1950 al 1995*, Bellinzona 2008.

<sup>[11]</sup> Per un approfondimento si veda la Seduta XXVI° dell'11 aprile 1950, in: *Sessione ordinaria autunnale 1949*, p. 738 ss.

<sup>[12]</sup> L'imposta di culto, tra l'altro, era prelevata da un numero limitato di parrocchie, come risulta da uno studio dell'avvocato Marco Frigerio, dal quale si desume che nel 1991 le parrocchie che prelevavano un'imposta di culto erano 38: Airolo, Anzonico, Aquila, Arbedo, Arogno, Biasca, Bodio, Cadenazzo,

<sup>[9]</sup> Rapporto sul messaggio 20 dicembre 1994 concernente il progetto di revisione totale della Costituzione ticinese del 9 giugno 1997, n. 4341R, in: [https://www4.ti.ch/index.php?id=83064&r=1&user\\_gcparlamento\\_pi8\[attid\]=83951&user\\_gcparlamento\\_pi8\[tatid\]=100](https://www4.ti.ch/index.php?id=83064&r=1&user_gcparlamento_pi8[attid]=83951&user_gcparlamento_pi8[tatid]=100) (consultato il 07.02.2019).

### B. La Legge tributaria del 1976

La Legge tributaria del 1950 venne sostituita da quella emanata nel 1976 che adeguava il diritto tributario ticinese sia alle mutate condizioni sociali ed economiche del Cantone sia alle esigenze di costruire un modello di coerenza intercantonale<sup>[13]</sup>.

Il concetto dell'art. 74 LT-50, dedicato all'imposta di culto, venne integralmente ripreso dall'art. 273 LT-76. Anche questa disposizione non costituiva, però, una base giuridica sufficiente per il prelievo dell'imposta di culto, essendo – come esposto dal Rapporto di maggioranza della Commissione speciale in materia tributaria, del 30 agosto 1976, riferito al messaggio dell'11 settembre 1974 concernente il progetto di nuova Legge tributaria – in conflitto con il principio della riserva di legge<sup>[14]</sup>.

Si ritiene che questa disposizione, identica alla precedente, desse adito ad un'evidente contraddizione tra la definizione fatta propria più volte dal Tribunale federale sul principio della riserva di legge e la norma dell'art. 273 LT-76 che regolava l'imposta di culto. Questa norma rinviava, come la precedente, a "norme preesistenti" che risultavano sconosciute e, probabilmente, erano costituite soltanto da qualche vaga circolare dipartimentale<sup>[15]</sup> che certamente non costituivano una base legale sufficiente a rispettare i principi costituzionali richiesti.

### C. Gli atti parlamentari successivi al 1976

Il legislatore ticinese non aveva, quindi, saputo affrontare nemmeno con la Legge tributaria del 28 settembre 1976, forse nel timore di risollevar vecchi fantasmi e contrapposizioni tra laici e clericali, il tema cruciale dell'imposta di culto. Si era voluto, come con la Legge tributaria dell'11 marzo 1950, ricorrere ad un artificio giuridico che, tuttavia, era ben lontano dal risolvere il finanziamento delle chiese per le ragioni già indicate.

Non deve, quindi, stupire che questa situazione governata dall'incertezza giuridica e dalla violazione del principio della riserva di legge, avrebbe originato nuove discussioni e contrapposizioni.

In effetti, nel mese di febbraio del 1988 vennero presentate, a pochi giorni di distanza, da parte dell'on. Flavio Riva per il PLRT

---

Camorino, Castione, Cavagnago, Chiasso, Dongio, Faido, Gerra Gambarogno, Ghirone, Giornico, Giubiasco, Gnosca, Gordevio, Gudo, Intragna, Lodrino, Losone, Lugano, Lumino, Malvaglia, Mendrisio, Molare, Muralto, Novaggio, Olivone, Osogna, Personico, Prosito, Quinto, Rossura e Sobrio. Nella stessa pubblicazione si indica che le aliquote erano comprese da un minimo del 2% ad un massimo del 10% (cfr. MARCO FRIGERIO, L'imposta di culto nel Cantone Ticino, in: RDAT I-1995, p. 286).

<sup>[13]</sup> Per ulteriori approfondimenti si veda BERNASCONI (nota 10), p. 227 ss.

<sup>[14]</sup> Si veda la Seduta XXXVI° del 28 settembre 1976, in: Sessione ordinaria autunnale 1976, p. 1577: "[i]n ossequio al principio della legalità dell'amministrazione, qualsiasi imposta deve avere una chiara base legale, cioè fondarsi su una legge in senso ristretto, almeno per quanto attiene ai suoi elementi essenziali come la definizione del soggetto, dell'oggetto, del modo di calcolo e dell'entità dell'onere [...] L'esigenza di una chiara base legale non lascia infine spazio alla consuetudine come fonte di diritto e la esclude in tutti i casi nella misura che dovesse portare alla creazione di nuovi oneri a carico del contribuente".

<sup>[15]</sup> Circolari del Dipartimento dell'interno del 18 gennaio 1952 e del 30 gennaio 1953.

e da parte dell'on. Renzo Ambrosetti del PS, due iniziative parlamentari che proponevano di escludere l'assoggettamento delle persone giuridiche dall'imposta di culto attraverso l'introduzione di un nuovo cpv. 3 all'art. 273 LT-76<sup>[16]</sup>.

La matrice comune a queste due iniziative era costituita da una sentenza della Pretura Nord di Mendrisio, la quale aveva assoggettato all'imposta di culto due persone giuridiche. La decisione in esame dev'essere letta in combinato disposto con la confusa e inconcludente disposizione dell'art. 273 LT-76, che era fonte di incertezza giuridica. Il Pretore aveva motivato la propria decisione facendo riferimento alla costante giurisprudenza del Tribunale federale sulla libertà religiosa prevista dalla Costituzione federale, che non riconosceva alle persone giuridiche, contrariamente da quanto avveniva, invece, per le persone fisiche, la facoltà di esimersi dal pagamento dell'imposta di culto<sup>[17]</sup>.

Dal profilo politico queste due iniziative parlamentari risolvevano vecchi rancori mai sopiti tra clericali e anticlericali. L'imposizione o meno delle persone giuridiche costituiva un buon motivo per rinvigorire questa contrapposizione che aveva radici storiche molto antiche.

Il 5 luglio 1990, il Consiglio di Stato trasmise al Gran Consiglio un rapporto sulle due iniziative parlamentari, concludendo che le stesse si limitavano ad affrontare soltanto un aspetto del vasto e complesso tema dell'imposta di culto. Il Rapporto esprimeva un'analisi soltanto parziale, riferita: (i) al quadro federale e cantonale, con particolare riferimento all'attribuzione della personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana; (ii) alla personalità giuridica delle Parrocchie e alla difficoltà di accertare se queste avessero o meno una sovranità in materia fiscale; (iii) ai materiali legislativi dell'art. 74 LT-50<sup>[18]</sup>.

Il Consiglio di Stato lasciava invece aperta la questione riferita al rispetto del principio della riserva di legge concernente il prelievo dell'imposta di culto. Secondo il parere di molti giuristi, come poi risultò chiaramente da una successiva presa di posizione dello stesso esecutivo cantonale, il principio della riserva di legge non era affatto rispettato.

In conclusione, il Governo reputava che, oltre alla verifica relativa all'applicazione (o meno) dell'art. 273 LT-76 alle persone giuridiche, si dovesse finalmente iniziare il lavoro necessario per la preparazione di una legge speciale che stabilisse i presupposti principali per l'assoggettamento all'imposta di culto.

---

<sup>[16]</sup> Si veda la Seduta XVIII° dell'8 febbraio 1988, in: Sessione ordinaria autunnale 1987, p. 892 ss.; Seduta XVIII° del 10 febbraio 1988, in: Sessione ordinaria autunnale 1987, p. 1075 ss.

<sup>[17]</sup> Si veda la Seduta XVIII° del 10 febbraio 1988, in: Sessione ordinaria autunnale 1987, p. 1075 ss.

<sup>[18]</sup> Rapporto del Consiglio di Stato sulle iniziative parlamentari presentate nella forma elaborate l'8 gennaio 1988 dall'on. F. Riva per il gruppo PRLT e il 10 gennaio 1988 dagli on. R. Ambrosetti e cofirmatari per il gruppo PST concernenti la modificazione dell'art. 273 della legge tributaria (imposta di culto), del 5 luglio 1990, n. 3653, Seduta XVII° del 25 febbraio 1992, in: Sessione ordinaria autunnale 1992, p. 1455 ss.



Così come nel 1950, anche nel 1976, il Governo non assumeva una posizione chiara relativamente all'assoggettamento delle persone giuridiche all'imposta di culto, rinviando ancora una volta ogni prospettiva di soluzione giuridica.

Il 17 novembre 1990, l'on. Franco Ballabio e cofirmatari presentavano un'interpellanza per verificare, per la prima volta, se la Parrocchia di Lugano avesse o meno la competenza giuridica di prelevare l'imposta di culto<sup>[19]</sup>. Il Consiglio di Stato rispose il 19 novembre 1990, in quanto autorità giurisdizionale competente per tali reclami. In dettaglio, il Governo ammise che l'art. 273 LT-76 non rispettava il principio della riserva di legge, per cui l'assoggettamento all'imposta di culto delle persone fisiche e giuridiche fu ritenuto giuridicamente fragile. Si riconobbe così la situazione di incertezza giuridica che derivava dall'art. 74 LT-50 e dal successivo art. 273 LT-76. Il Consiglio di Stato evidenziò, quindi, che:

- la base legale per l'imposta di culto era inesistente;
- le imposte prelevate precedentemente restavano dovute;
- non era più possibile intimare nuove imposte sulla base dell'art. 273 LT-76;
- era indispensabile elaborare una legge speciale o una riformulazione dell'art. 273 LT-76 per risolvere questa questione.

Restava evidentemente aperta la possibilità di ricorrere contro la decisione del Consiglio di Stato. Tuttavia, questo non venne mai interposto poiché nel frattempo iniziò concretamente il lavoro parlamentare per giungere ad un'adeguata soluzione legislativa. Ne scaturì un acceso dibattito, carico di tensione tra le forze politiche. Di conseguenza, diventò indispensabile trovare con sollecitudine una soluzione giuridicamente accettabile.

Il Consiglio di Stato diede una risposta concreta promulgando il cd. "Decreto Ponte" e il Decreto legislativo concernente l'imposta di culto delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata.

### D. Dalla modifica dell'art. 273 LT-76 al Decreto legislativo sull'imposta di culto

#### 1. La necessità di un cambiamento legislativo

Il messaggio n. 3770 del Consiglio di Stato, del 20 marzo 1991, sulla modifica dell'art. 273 della Legge tributaria (dedicato all'imposta di culto)<sup>[20]</sup> è estremamente conciso e, quindi, inversamente proporzionale all'importanza del tema trattato. Il Governo cantonale, in via preliminare, ricordò la decisione adottata in veste di autorità giudicante sui ricorsi contro la decisione del Consiglio parrocchiale di Lugano. Gli stessi vennero respinti poiché l'art. 273 LT-76 non costituiva una base legale sufficiente per prelevare l'imposta di culto.

Secondo le considerazioni emerse dal dibattito granconsigliare era, quindi, indispensabile individuare un nuovo ordinamento che fungesse da base legale legittimante il prelievo dell'imposta di culto e, questo, tenendo anche in considerazione la norma costituzionale cantonale che conferisce la personalità di diritto pubblico alla Chiesa cattolica apostolica romana e alla Chiesa evangelica riformata.

Il Governo cantonale propose, quindi, con il citato messaggio, le seguenti misure:

- l'istituzione di una legge speciale che avrebbe dovuto essere studiata e redatta da un'apposita commissione;
- una modifica contingente dell'art. 273 LT-76 che avrebbe dovuto consentire per gli anni 1993/94 il prelievo di un'imposta di culto, secondo le norme previste per l'imposta comunale, per la Chiesa apostolica cattolica romana e per la Chiesa evangelica riformata<sup>[21]</sup>.

Il Governo era comunque consapevole che stava presentando una soluzione "circoscritta e transitoria". Seguirono, quindi, una serie di atti parlamentari (iniziative elaborate ed interpellanza), di rapporti commissionali, di messaggi del Consiglio di Stato e di dibattiti granconsigliari, i quali costituirono la matrice necessaria per la promulgazione della "legge speciale" sull'imposta di culto alla quale già si riferivano le disposizioni di cui agli artt. 74 LT-50 e 273 LT-76. A poco più di 40 anni di distanza e, più precisamente, il 9 luglio 1992, il Consiglio di Stato presentò un disegno di legge, accompagnato da un brevissimo messaggio che, oltre al commento ai singoli articoli della legge, si limitava, per quanto attiene gli aspetti generali, a richiamare i precedenti dibattiti e gli atti parlamentari<sup>[22]</sup>.

#### 2. Commento alle disposizioni previste dal Decreto legislativo

Il Decreto legislativo concernente l'imposta di culto delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata del 10 novembre 1992 (DL-ICu) conferisce all'art. 1 (il quale, a propria volta, trova fondamento nell'art. 24 Cost.-TI) la sovranità fiscale per l'imposta di culto alle Parrocchie della Chiesa cattolica apostolica romana e alle Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata.

Il commento del Consiglio di Stato esclude la facoltà di prelevare le imposte da parte della Diocesi. Siccome l'art. 24 Cost.-TI statuisce quali confessioni hanno la personalità di diritto pubblico (cpv. 1) e attribuisce la competenza al Gran Consiglio di conferire la personalità di diritto pubblico anche ad altre Comunità religiose (cpv. 2), il Consiglio di Stato ha correttamente indicato che l'imposta di culto potrebbe essere prelevata anche da altre confessioni religiose, a condizione che la legge conferisca loro la personalità di diritto pubblico.

[19] Si veda la Seduta VII° del 17 dicembre 1990, in: Sessione ordinaria autunnale 1990, p. 858 s.

[20] Si veda la Seduta XVII° del 25 febbraio 1992, in: Sessione ordinaria autunnale 1991, p. 1517 ss.

[21] Modifica denominata anche "Decreto Ponte" per consentire alle parrocchie che avevano prelevato in passato un'imposta di culto di continuare a farlo nel rispetto del principio della riserva di legge.

[22] Messaggio concernente il decreto legislativo sull'imposta di culto, del 9 luglio 1992, n. 3967, in: <http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/odg-mes/3967.htm> (consultato il 07.02.2019).

In ottemperanza a tale norma costituzionale sono state approvate due leggi: l'una riferita alla Chiesa cattolica apostolica romana (Legge sulla Chiesa cattolica del 16 dicembre 2002 [LCC; RL 191.100]) e l'altra riferita alla Chiesa evangelica riformata (Legge sulla Chiesa evangelica riformata nel Cantone Ticino [RL 192.100]). Questi due ordinamenti legislativi sono stati completati con lo Statuto diocesano (Statuto diocesano dell'11 dicembre 2004 [RL 191.115]) e con lo Statuto della Chiesa evangelica riformata (Statuto della Chiesa evangelica riformata nel Ticino del 15 giugno 2016 [RL 192.115]).

Il Governo cantonale, nel commento all'art. 1 DL-ICu, ritiene che non vi sia una violazione della libertà di credo e di coscienza garantita dall'art. 15 cpv. 4 Cost. Questo perché le persone fisiche e quelle giuridiche possono dichiarare, in conformità dell'art. 8 DL-ICu – che dà concreta applicazione al principio costituzionale della libertà di credo e coscienza – la loro non appartenenza ad una delle due confessioni alle quali è stata riconosciuta la personalità di diritto pubblico. Per quanto riguarda la possibilità delle persone fisiche di far capo all'art. 8 DL-ICu, le considerazioni del Governo cantonale sono certamente fondate e sono conformi alla citata giurisprudenza del Tribunale federale riguardante l'art. 15 cpv. 4 Cost. Vi è perlomeno un dubbio, invece, riferito alla compatibilità con la giurisprudenza del Tribunale federale per quanto concerne la possibilità delle persone giuridiche di invocare l'esenzione dall'imposta di culto prevista dall'art. 8 DL-ICu.

Il DL-ICu contiene una serie di norme sostanziali, in ossequio al principio della riserva di legge (cfr. art. 2 DL-ICu), oltre che le modalità di calcolo sulla base del quale l'imposta di culto è prelevata in una percentuale dell'imposta cantonale del medesimo anno (art. 3 DL-ICu). L'aliquota è stabilita in base al fabbisogno delle Parrocchie, che risulta dal bilancio preventivo, strumento di guida e di controllo di una corretta gestione finanziaria. Il disavanzo della gestione può essere finanziato con l'imposta di culto. Infatti, dall'art. 24 Cost.-TI discende che la Chiesa cattolica apostolica romana e la Chiesa evangelica riformata, non solo hanno una personalità di diritto pubblico, ma si organizzano liberamente (cpv. 1).

Per quanto riguarda la Chiesa Cattolica, il Consiglio di Stato, nel proprio messaggio, esclude che la Diocesi possa prelevare l'imposta di culto. L'art. 6 cpv. 1 lett. d LCC stabilisce che la Diocesi provvede al proprio finanziamento anche con le quote di partecipazione delle Parrocchie. La Diocesi, potrebbe, quindi, avere la possibilità di finanziarsi attraverso l'imposta di culto, almeno indirettamente e nei limiti di quanto si evince dal rapporto della Commissione della legislazione sul messaggio del Consiglio di Stato riferito alla LCC del 6 novembre 1992[23].

La procedura da seguire per il calcolo dell'imposta, per la modalità di prelievo, per la procedura e per i rimedi giuridici è quella prevista dalla Legge tributaria per l'imposta comunale.

[23] Rapporto della Commissione della legislazione sul messaggio del Consiglio di Stato riferito alla LCC, del 6 novembre 1992, dal quale si rileva che "le quote delle Parrocchie saranno stabilite in base al numero dei Cattolici e alla forza finanziaria della Parrocchia stessa".

Tale disposizione è necessaria al fine di garantire il rispetto del principio della riserva di legge[24].

Soggetti dell'imposta di culto sono tutte le persone, fisiche e giuridiche, iscritte all'inizio civile nel catalogo tributario della Parrocchia o della Comunità evangelica regionale. Il Consiglio di Stato attribuisce una grande importanza al catalogo tributario poiché costituisce la premessa indispensabile per l'assoggettamento sia delle persone fisiche sia di quelle giuridiche all'imposta di culto[25].

Particolare rilevanza dev'essere attribuita alle disposizioni sull'assoggettamento, ovvero all'art. 5 DL-ICu, da esaminarsi in connessione con l'art. 8 DL-ICu. L'esame limitato dell'art. 5 DL-ICu potrebbe, infatti, lasciare intendere che le persone fisiche e quelle giuridiche iscritte all'inizio dell'anno nel catalogo tributario siano assoggettate all'imposta di culto. Questo non è però esatto poiché l'art. 8 DL-ICu prevede che sia le persone fisiche sia quelle giuridiche possano richiedere l'esenzione dall'imposta di culto[26].

L'adeguamento al principio della riserva di legge dell'imposta di culto è da ritenersi soddisfatto poiché i soggetti (art. 5 DL-ICu), l'oggetto (art. 2 DL-ICu), l'aliquota (art. 3 DL-ICu), la procedura (art. 4 DL-ICu) e la sovranità fiscale (art. 1 DL-ICu), sono chiaramente enunciati dal Decreto legislativo.

Oltre alle persone fisiche che non hanno dichiarato l'esenzione oppure che hanno dichiarato la volontà di assoggettarsi all'imposta, sono assoggettate anche le persone giuridiche se non hanno dichiarato la propria esenzione. Il Consiglio di Stato osserva che le persone fisiche possono richiedere: (i) di non essere assoggettate se appartenenti per battesimo alla Chiesa cattolica o se hanno aderito alla Chiesa evangelica riformata; oppure (ii) di essere assoggettate se non appartenenti per battesimo alla Chiesa cattolica o per adesione alla Chiesa evangelica riformata.

Il regime giuridico, iniziato con l'art. 74 LT-50 e proseguito con l'art. 273 LT-76, che disciplinava in modo confuso l'imposta di culto viene, quindi, finalmente a cadere.

[24] Nel 1992, quando venne emanato il DL-ICu, la Legge tributaria vigente era quella del 1976. Siccome il DL-ICu indica genericamente la Legge tributaria, senza precisarne la data, deve considerarsi ora applicabile la nuova Legge tributaria, entrata in vigore il 1° gennaio 1995 (LT-94; RL 10.2.1.1).

[25] La volontà del legislatore è chiara e non può essere disattesa da una norma di regolamento che prevede di indicare l'appartenenza religiosa solo "se disponibile" per le persone fisiche. Il Regolamento non è pertanto conforme alla legge. A mio modo di vedere, in conformità dell'art. 6 DL-ICu, l'autorità comunale deve farsi parte diligente affinché sia possibile accertare l'appartenenza religiosa delle persone fisiche. Questo obbligo non può più oggi essere disatteso. Questo poiché il 2 dicembre 2009 è stato promulgato il Regolamento della legge di applicazione della Legge federale sull'armonizzazione dei registri e concernente il controllo degli abitanti e la banca dati movimento della popolazione (Regl. LAR; RL 144.110). Gli artt. 6 e 7 Regl. LAR impongono l'obbligo ai Comuni, tra l'altro, di "individuare l'appartenenza a una comunità religiosa riconosciuta dal diritto pubblico o riconosciuta in altro modo dal Cantone" (cfr. cifra 18 del cpv. 1 dell'art. 7 Regl. LAR). Di conseguenza, dall'art. 4 Regl. DL-ICu la locuzione "se disponibile" non dovrebbe più avere effetto.

[26] Tale diritto dev'essere fatto valere nella forma scritta.

Per ragioni di completezza si riportano anche alcune considerazioni consegnate nel rapporto della Commissione speciale tributaria del 27 ottobre 1992[27]. Nella parte introduttiva vengono formulate alcune osservazioni che, a 25 anni dall'entrata in vigore della legge, assumono una certa rilevanza politica.

In primo luogo, viene chiaramente messo in evidenza che la soluzione proposta con il Decreto legislativo è parziale, incompleta e costituisce il prodotto di una mediazione tra le forze politiche. Nel suo rapporto, la Commissione osserva che viene risolto soltanto il problema delle Parrocchie e delle Comunità regionali della Chiesa evangelica, lasciando insolute le questioni inerenti al finanziamento in generale delle chiese riconosciute.

Sono osservazioni importanti poiché, a distanza di 25 anni, il Decreto legislativo non ha subito alcuna modificazione, nonostante le carenze indicate, che da più parti a suo tempo sono state sollevate.

Ciò nonostante, la Commissione esprime la propria soddisfazione per aver finalmente disciplinato l'imposta di culto in una norma (l'art. 273 LT-76) rispettosa del principio della riserva di legge. Tuttavia, le carenze evidenziate nel dibattito grand-consigliare di cui al Decreto legislativo del 1992 permangono.

Per questa ragione sembrerebbe che oggi possano essere finalmente maturi i tempi per una revisione di questo ordinamento legislativo, in quanto lo stesso non ha trovato applicazione concreta da parte delle Comunità regionali della Chiesa evangelica e un'applicazione solo parziale da parte delle Parrocchie[28]. Da un profilo concreto bisogna, però, tener conto delle difficoltà di ordine politico che, nel Cantone Ticino, da sempre sono connesse al finanziamento delle confessioni religiose. Insoluto rimane anche il finanziamento della Diocesi di Lugano[29].

Anche nel dibattito parlamentare (on. Pelli per il PLRT, on. Maspoli per la Lega dei Ticinesi e il consigliere di Stato, on. Pedrazzini) si rilevava che questo ordinamento era solo un primo passo nella giusta direzione.

---

[27] Commissione speciale in materia tributaria, Rapporto sul messaggio 9 luglio 1992 concernente il decreto legislativo sull'imposta di culto, del 27 ottobre, n. 3967R, in: <http://www.ti.ch/CAN/SegGC/comunicazioni/GC/odg-mes/rapporti/3967-R.HTM> (consultato il 07.02.2019).

[28] Si rileva che solo una cinquantina di Parrocchie su 250 circa, prelevano nel Cantone Ticino un'imposta di culto (Informazioni fiscali sull'imposta di culto [nota 3], p. 4, nota a piè di pagina n. 2). Secondo un altro studio, delle 256 Parrocchie del Cantone Ticino, solo 32, sulla base delle informazioni assunte presso la Diocesi di Lugano, prelevano le imposte di culto (RAYMOND SÜESS/CHRISTIAN R. TAPPENBECK/RENÉ PAHUD DE MORTANGES, Die Kirchensteuern juristischer Personen in der Schweiz, Zurigo 2013, p. 7).

[29] Per quanto riguarda il commento ai singoli articoli del DL-ICu, la Commissione ha, di regola, fatto proprie le considerazioni del Consiglio di Stato, rendendo, comunque, più esplicite le interpretazioni di alcune questioni formali.

## V. Analisi giuridica dell'imposta di culto e della sua applicazione

### A. L'imposta di culto nella Costituzione federale

I rapporti tra Stato e Chiesa sono affidati alla competenza dei Cantoni sulla base dell'art. 72 cpv. 1 Cost. nel rispetto dei principi di libertà di credo e di coscienza, statuiti dall'art. 15 Cost. Pertanto, i Cantoni, sulla base del combinato disposto degli artt. 3 e 72 cpv. 1 Cost. possono prelevare un'imposta di culto, se questo loro diritto non è vietato dalla Confederazione.

Di conseguenza, i Cantoni possono potenzialmente assoggettare all'imposta di culto sia le persone fisiche sia quelle giuridiche. Quest'ultime, però, devono essere, a loro volta, suddivise in due categorie, come si evince dall'interpretazione data dal Consiglio federale in relazione all'art. 15 cpv. 4[30], laddove viene riconosciuta la titolarità delle libertà di credo e religiosa a persone fisiche e persone giuridiche che perseguono scopi ecclesiastici o religiosi[31]. Ne consegue che la titolarità di tali libertà è esclusa per le persone giuridiche diverse da quelle citate, che possiamo definire "commerciali".

A maggior rigore, dev'essere citata l'interpretazione data dal Consiglio federale, sempre nel messaggio che accompagna il progetto di revisione della Costituzione federale, laddove si esplicita come il cpv. 4 dell'art. 15 non si limiti al riconoscimento delle predette libertà circoscrivendole alle persone fisiche e giuridiche che perseguono scopi religiosi o ecclesiastici, ma protegge dalle "costrizioni di ordine religioso".

In quest'espressione è possibile ravvedere una costrizione in senso ampio, con ciò dovendosi intendere tutti gli obblighi che possono essere imposti ad un soggetto che si pongano in relazione con il convincimento religioso o spirituale. Sembra ragionevole, pertanto, presumere che ricada nella descrizione di "costrizioni di ordine religioso" anche l'onere del versamento di un'imposta come quella di culto, istituita al fine di contribuire ad una confessione e/o comunità religiosa, quando non ci si riconosca nella stessa. Tale contributo finanziario rappresenta senz'altro una modalità di appartenenza ad una comunità religiosa, che implica una partecipazione del soggetto che vi contribuisce finanziariamente.

Se per le persone fisiche è espressamente riconosciuta la titolarità della libertà morale, corollario della quale sono la libertà di credo e di coscienza, concedendo alle stesse il diritto di professarla o meno (art. 15 cpv. 4 Cost.), ne consegue che le stesse persone fisiche potenzialmente assoggettate all'imposta di culto, possono richiedere l'esenzione e non versarla, nel rispetto del proprio convincimento religioso. Diverso è, invece, il trattamento riservato alle persone giuridiche.

Come si è indicato in precedenza, per quanto riguarda soltanto ed esclusivamente le persone giuridiche che perseguono scopi religiosi o ecclesiastici, queste sono equiparate dal Consiglio federale, nella predetta interpretazione dell'art. 15 cpv. 4, alle

---

[30] Messaggio sulla Costituzione (nota 4), p. 145 s.

[31] Cfr. anche DTF 95 I 350.

persone fisiche. Si applica, pertanto, la medesima disciplina. Tali persone giuridiche, cui è riconosciuta la libertà di credo e di coscienza, non possono essere obbligate al versamento di un'imposta di culto destinata ad una confessione nella quale non si riconoscono.

Le altre persone giuridiche, che ho definito "commerciali", invece, non sono menzionate né dalla norma costituzionale né dal commento del Consiglio federale. Dal silenzio della legge, quindi, è possibile desumere che queste non siano titolari della libertà di credo e di coscienza.

### B. L'imposta di culto nei Cantoni e il riferimento alla libertà di credo e di coscienza

La potestà dei Cantoni di applicare e riscuotere l'imposta di culto deriva, come si è già indicato precedentemente, dal combinato disposto degli artt. 3 e 72 cpv. 1 Cost., sicché occorre comprendere come i singoli Cantoni abbiano concretamente disciplinato l'imposta di culto, nella specie, assoggettando (se ed in che modo) le persone fisiche e quelle giuridiche.

Nella Confederazione, l'imposta di culto viene prelevata nei confronti delle persone fisiche in quasi tutti i Cantoni. Fa eccezione il Canton Vaud che finanzia le spese di culto direttamente con il gettito fiscale delle imposte dirette<sup>[32]</sup>.

L'assoggettamento all'imposta di culto riferita alle persone giuridiche non è previsto dai Cantoni Argovia, Appenzello Esterno, Basilea Città, Sciaffusa e Vaud. Il Canton Neuchâtel prevede un'imposizione volontaria sulla base di un concordato tra il Cantone, da una parte, e la Chiesa evangelica riformata, la Chiesa cattolica romana e la Chiesa cattolica cristiana, dall'altra.

Il Cantone Ticino preleva un'imposta nei confronti delle persone giuridiche consentendo tuttavia loro di dissociarsi, con una dichiarazione scritta entro 30 giorni dall'iscrizione nel catalogo tributario dell'imposta di culto<sup>[33]</sup>, ossia il registro tenuto dal Consiglio parrocchiale, risp. dal Consiglio di Chiesa, in cui tutti tutte le persone, sia fisiche sia giuridiche, devono essere indicate.

Tutti gli altri Cantoni stabiliscono un assoggettamento obbligatorio delle persone giuridiche all'imposta di culto.

Il Cantone Ticino prevede, sempre in applicazione dell'art. 72 cpv. 1 Cost., un sistema definito "ibrido"<sup>[34]</sup>, che costituisce un *unicum* nel contesto intercantonale svizzero. Da una parte, agli artt. 2, 5 e 6 DL-ICu si prevede l'assoggettamento delle persone giuridiche, dall'altra, all'art. 8 DL-ICu, viene consentito loro la facoltà di richiedere l'esenzione dall'imposta di culto.

Nei Cantoni in cui non è previsto l'assoggettamento all'imposta di culto delle persone giuridiche, le stesse non devono

corrispondere alcun tributo in relazione al culto. Siccome questi Cantoni non hanno stabilito delle norme impositive sulla base dell'art. 72 cpv. 1 Cost. per le persone giuridiche, non si pone infatti alcun interrogativo sull'applicazione concreta dell'art. 15 cpv. 4 Cost.

Nel Cantone Ticino, per contro, si prevede un assoggettamento delle persone giuridiche, sulla base dei citati articoli del DL-ICu, per cui le stesse, non potendo invocare la libertà di credo e di coscienza di cui all'art. 15 cpv. 4 Cost., dovrebbero essere assoggettate all'imposta di culto. L'art. 8 DL-ICu riconosce, tuttavia, implicitamente alle persone giuridiche, consentendo loro di manifestare per iscritto la propria opposizione al pagamento dell'imposta, una "sorta" di libertà di credo e di coscienza. L'art. 8 DL-ICu potrebbe, al limite, confliggere con quanto stabilito dalla costante giurisprudenza del Tribunale federale in applicazione dell'art. 15 cpv. 4 Cost., che non riconosce alle persone giuridiche la libertà di credo e di coscienza. Il legislatore ticinese ha pertanto previsto una disposizione (art. 8 DL-ICu) che, a mio avviso, potrebbe essere, almeno a livello teorico, contraria all'interpretazione di una norma costituzionale (art. 15 cpv. 4 Cost.), di rango gerarchicamente superiore.

## VI. Le diverse prospettive in materia di imposta di culto

### A. La giurisprudenza del Tribunale federale

L'applicazione dell'imposta di culto è stata oggetto di importanti pronunce da parte del Tribunale federale, il quale presenta un orientamento ormai consolidato da 150 anni.

Il 22 settembre 2010, il Tribunale federale si è espresso in una sentenza che riguardava un ricorso presentato da una persona giuridica assoggettata all'imposta di culto nel Canton Svitto.

Nel caso in esame, il ricorrente sosteneva, in primo luogo, che la persona giuridica in quanto tale non avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta stante l'assenza in capo a questa della libertà di credo e di coscienza e, in secondo luogo, adducendo il proprio ateismo, in qualità di azionista e collaboratore unico.

Il Tribunale federale, tuttavia, aveva ribadito la propria giurisprudenza<sup>[35]</sup>, concludendo che l'imposizione delle persone giuridiche non è contraria all'art. 15 cpv. 4 Cost. e che, le stesse, non possono valersi di tale disposizione in quanto non sono titolari della libertà di credo e di coscienza<sup>[36]</sup>. L'Alta Corte aveva riconosciuto una certa importanza alla critica secondo la quale, dietro la persona giuridica, si trovano delle persone fisiche la cui libertà di credo e di coscienza può essere, almeno indirettamente, messa in discussione attraverso il prelievo obbligatorio di un'imposta di culto. I giudici avevano, però, sottolineato che coloro che decidono di separare giuridicamente una parte del loro patrimonio, al fine di renderlo indipendente, in una persona giuridica, non

[32] Informazioni fiscali sull'imposta di culto (nota 3), p. 12; SÜESS/TAPPENBECK/PAHUD DE MORTANGES (nota 28).

[33] Informazioni fiscali sull'imposta di culto (nota 3), p. 15.

[34] Informazioni fiscali sull'imposta di culto (nota 3), p. 15.

[35] DTF 102 Ia 468.

[36] Sentenza TF n. 2C\_71/2010 del 22 settembre 2010.



possono beneficiare soltanto dei vantaggi derivanti da tale struttura, ma devono eventualmente subire anche i relativi svantaggi[37].

Il Tribunale federale ha sempre rifiutato di prendere in considerazione, ai fini dell'imposizione delle persone giuridiche, le convinzioni religiose o filosofiche delle persone fisiche che si posizionano dietro ad esse. Adottare una visione di trasparenza in simile ipotesi contraddirebbe il fatto che le persone giuridiche costituiscono dei soggetti fiscali indipendenti che si distinguono dalle persone fisiche che vi partecipano[38].

Dall'analisi della giurisprudenza del Tribunale federale emerge come i giudici si siano pronunciati affermando, in linea con quanto previsto dall'art. 15 cpv. 4 Cost., che le persone giuridiche non sono titolari della libertà di credo e di coscienza, con la conseguenza che nel caso in cui i Cantoni ne stabiliscano l'imponibilità per l'imposta di culto, le persone giuridiche non possono esimersi dal pagamento.

Giova segnalare come un ricorso presentato da una persona giuridica in tema di obbligatorietà dell'imposta di culto alla Commissione europea dei diritti dell'uomo sia stato dichiarato irricevibile sulla base del fatto che le persone giuridiche che perseguono uno scopo economico ("commerciali") non possono avvalersi di quanto previsto dall'art. 9 CEDU, sulla "libertà di pensiero, coscienza e religione"[39].

Si osserva che il contenuto dell'art. 9 CEDU risulta essere pressoché identico a quanto stabilito dall'art. 15 cpv. 4 Cost. laddove non riconosce la titolarità della libertà religiosa e di credo alle persone giuridiche "commerciali". La giurisprudenza del Tribunale federale che non riconosce la possibilità di esenzione dall'imposta di culto alle persone giuridiche commerciali, improntata sull'art. 15 cpv. 4 Cost., sembrerebbe dunque conforme alla decisione della Commissione europea dei diritti dell'uomo.

Infatti, la libertà di credo e di coscienza è garantita dall'art. 9 CEDU esplicitamente solo alle persone fisiche. La Commissione europea dei diritti dell'uomo, quindi, in applicazione di tale principio ha deciso che le persone giuridiche con scopo lucrativo non sono titolari della libertà di pensiero, di coscienza e di religione e non possono, quindi, né usufruire né prevalersi di questo diritto[40].

In una seconda sentenza del 15 aprile 1996[41], la Commissione ribadisce che ogni persona giuridica con scopo lucrativo non può beneficiare né prevalersi dei diritti garantiti dall'art. 9 CEDU. Nel caso di specie, una società a garanzia limitata,

tenuta a pagare le imposte relative a delle attività ecclesiali non può beneficiare di tali diritti, quale che sia il suo scopo sociale. Rileva, inoltre, che la società a garanzia limitata e il suo direttore non possono invocare la violazione dell'art. 9 CEDU[42].

Il Tribunale federale riconosce che la dottrina, quasi unanimemente, è contraria a questa sua giurisprudenza che costituisce ancora oggi il fondamento per l'imposizione delle persone giuridiche. Tuttavia, lo stesso Tribunale federale osserva che un cambiamento della sua giurisprudenza avrebbe delle conseguenze sull'esistenza futura delle Chiese e delle Comunità religiose, le quali non potrebbero infatti più contare su un'importante fonte di finanziamento[43].

### B. La dottrina

A questa giurisprudenza del Tribunale federale si oppone quasi all'unanimità la dottrina. Questa avanza dei dubbi sulla possibile contraddittorietà dell'applicazione dell'imposta di culto a persone giuridiche che sono di per sé prive di credo e di coscienza[44].

Si ritiene opportuno, in particolare, riportare quanto affermato dal prof. AUBERT, il quale ricorda che la giurisprudenza del Tribunale federale ha sostenuto l'incapacità di una persona giuridica di pensare, di avere un credo e una coscienza. Motivo per il quale, questa non può invocare l'art. 15 cpv. 4 Cost. L'impossibilità di invocare tale disposto, però, rende le persone giuridiche necessariamente assoggettate all'imposta di culto, anche se sono incapaci di pensare, di avere un credo e una coscienza[45].

Il prof. AUBERT ribadisce, però, come la questione sia difficile da dirimere. La situazione attuale risulta certamente "conveniente", ma legittimamente discutibile[46].

---

[42] Commissione europea dei diritti dell'uomo (nota 39): "[l]a Commission rappelle qu'en vertu du deuxième segment du paragraphe 1 de l'article 9, le droit général à la liberté de religion implique, notamment, la liberté de manifester une religion ou «conviction» individuellement ou «collectivement», en public ou en privé. La Commission ne saurait donc exclure que l'association requérante est capable en théorie de posséder et d'exercer les droits garantis par l'article 9 par. 1. Toutefois, le grief dont elle est saisie ne porte que sur l'obligation de la société requérante d'acquitter un impôt affecté à des activités ecclésiastiques. Sans doute la forme de la société a-t-elle été choisie délibérément par l'association requérante et ses sections pour la mise en œuvre d'une partie des activités des libres penseurs. Néanmoins, en droit interne, elle a été enregistrée en tant que personne morale à responsabilité limitée. En tant que telle, en vertu du droit interne, elle est assujettie à l'impôt, comme toute autre personne morale, quel que soit son objet social, considérant ses liens avec l'association requérante et ses sections, et quel que soit le bénéficiaire des impôts qu'elle a payés. Enfin, il n'a pas été démontré que l'association requérante n'aurait pas pu mettre en œuvre les activités commerciales de la société en son propre nom. Pourtant, la Commission conclut que, dans les circonstances de l'espèce, la société requérante ne saurait se prévaloir des droits mentionnés à l'article 9 par. 1. Il s'ensuit que ce grief, pour autant qu'il a été introduit par la société requérante et qu'il porte sur les impôts acquittés par celle-ci pour les années 1990, 1993 et 1994 qui ont été directement ou indirectement affectés à des activités ecclésiastiques, doit être rejeté comme étant manifestement mal fondé, en application de l'article 27 par. 2 de la Convention".

[43] VORPE (nota 37), p. 21.

[44] AUER/MALINVERNI/HOTTELIER (nota 1), p. 242; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, IV<sup>e</sup> ed., Basilea 2013, p. 51; MARKUS REICH, Steuerrecht, II<sup>e</sup> ed., Zuri-go/Basilea/Ginevra 2012, p. 64 s.

[45] JEAN-FRANÇOIS AUBERT, Traité de droit constitutionnel suisse, vol. II<sup>e</sup>, Neuchâtel 1967, n. 2016, p. 713.

[46] AUBERT (nota 45), p. 715.

---

[37] SAMUELE VORPE, Le persone giuridiche possono richiedere l'esenzione dall'imposta di culto?, in: NF 5/2012, Manno, p. 19.

[38] VORPE (nota 37), p. 21.

[39] Commissione europea dei diritti dell'uomo, Decisione del 27 febbraio 1979, in: GAAC 47/1983 N190, p. 579 ss.

[40] Commissione europea dei diritti dell'uomo (nota 39).

[41] Commissione europea dei diritti dell'uomo, sentenza del 15 aprile 1996, D.R. 85-A, 20471/92, p. 29 ss.

### VII. Il Cantone Ticino e l'imposta di culto

Al giorno d'oggi appare opportuno interrogarsi sulla situazione in cui viene a trovarsi il Cantone Ticino con riferimento al provento finanziario derivante dall'imposta di culto per la Chiesa cattolica apostolica romana e per la Chiesa evangelica riformata.

Dai più recenti dati noti inerenti l'ammontare delle imposte di culto pagate dalle persone giuridiche risulta che nei Cantoni nei quali le persone giuridiche sono assoggettate ad imposizione il provento complessivo a favore: (i) della Chiesa cattolica apostolica romana sia di 144,2 mio. di fr.; (ii) della Chiesa evangelica riformata di 120,3 mio. di fr. Complessivamente le due Chiese ricevono, quindi, un gettito di 264,5 mio. di fr.

Le analisi citate non considerano evidentemente i Cantoni dove non è previsto l'assoggettamento delle persone giuridiche (Argovia, Appenzello Esterno, Basilea Città, Sciaffusa e Vaud). Non vengono, inoltre, indicate – poiché sconosciute – le imposte pagate da Appenzello Interno, Ticino e Vallese.

Non esistono dati certi per quanto riguarda il gettito delle persone fisiche che, tuttavia, potrebbe verosimilmente essere sostanzialmente superiore all'importo pagato dalle persone giuridiche; complessivamente il gettito in Svizzera delle persone fisiche e giuridiche dovrebbe aggirarsi intorno a 1,25 mio. di fr.<sup>[47]</sup>.

Nei Cantoni in cui l'imposta di culto è obbligatoria per le persone giuridiche, il gettito è quantitativamente importante. Diversamente, nel Cantone Ticino l'ammontare delle imposte è sconosciuto, ma presumibilmente trascurabile.

Tra l'altro, nel Cantone Ticino, le Comunità regionali della Chiesa evangelica riformata sembra non abbiano mai prelevato alcuna imposta e che le Parrocchie ticinesi che prelevano le imposte – sulla base del DL-ICu – siano, secondo le indicazioni date dalla Diocesi, solo 31.

Per quanto attiene la Chiesa evangelica riformata è opportuno, inoltre, citare quanto segue: "c) *L'attuale quadro giuridico non consente un efficace sostegno economico alla Chiesa evangelica riformata ticinese, la quale gode di pochissime sovvenzioni comunali e deve sostentarsi quasi esclusivamente attraverso l'imposta di culto*"<sup>[48]</sup>.

Nei Cantoni in cui l'imposta di culto è obbligatoria per le persone giuridiche, la legislazione cantonale non prevede alcuna esimente: in questi casi, trova applicazione la cristallizzata giurisprudenza del Tribunale federale che si basa sull'art. 15 cpv. 4 Cost., che nega alle persone giuridiche

"commerciali" la facoltà di invocare la libertà di credo e di coscienza, con il conseguente disconoscimento per questi soggetti di evitare il pagamento dell'imposta di culto.

Diversamente, invece, si osserva come nel Cantone Ticino sussista una situazione giuridicamente perlomeno controversa. In linea generale, il DL-ICu (art. 5) prevede l'assoggettamento all'imposta di culto delle persone giuridiche. Tuttavia, al tempo stesso, la normativa, all'art. 8, contempla la possibilità sempre per le persone giuridiche di richiedere l'esenzione dall'imposta medesima.

Nel contesto attuale del sistema ticinese, avuto riguardo alle problematiche esposte nell'introduzione, ci si interroga, quindi, sulla conformità delle modalità applicative dell'imposta di culto rispetto all'impianto normativo esaminato sopra e alla giurisprudenza del Tribunale federale.

Rilevando che, sulla base dei dati a nostra disposizione, sino ad oggi le imposte di culto nel Cantone Ticino non sono mai state riscosse in via obbligatoria a carico delle persone giuridiche e che, fino ad oggi, nessuno ha adito il Tribunale federale sottoponendo ai giudici la questione inerente la normativa cantonale ticinese attualmente vigente, ci si pone l'interrogativo a sapere se la giurisprudenza del Tribunale federale espressa in materia sia applicabile anche alle potenziali fattispecie ticinesi.

In altre parole, considerando l'opinione chiara del Tribunale federale riguardo la possibile invocazione da parte delle persone giuridiche dell'art. 15 cpv. 4 Cost., ci si interroga sull'ammissibilità, al fine di sottrarsi all'imposta di culto, di un'eventuale esimente accordata da una legge cantonale quale, per esempio, l'art. 8 DL-ICu.

L'interrogativo è giustificato perché la legislazione cantonale ticinese rappresenta un *unicum* svizzero, essendo la sola tra gli altri 17 Cantoni a concedere una tale esimente.

### VIII. Conclusioni

La volontà del legislatore ticinese, sulla base del combinato disposto degli artt. 5 e 8 DL-ICu è estremamente chiara nel consentire alle persone giuridiche di rifiutare l'assoggettamento all'imposta di culto. Così facendo, il legislatore ticinese ha, nei fatti, conferito alle persone giuridiche "commerciali" la libertà di credo e di coscienza che l'art. 15 cpv. 4 Cost. riconosce soltanto alle persone fisiche e alle persone giuridiche con scopi ecclesiastici o religiosi.

Il Tribunale federale, nonostante il giudizio contrario della dottrina, ha sempre negato alle persone giuridiche "commerciali" la titolarità della libertà di credo e di coscienza. Ci si interroga, quindi, su quale sarebbe l'esito di un eventuale ricorso al Tribunale federale in relazione alla legislazione cantonale ticinese, la quale concede "indirettamente" tale libertà, prevedendo, infatti, la possibilità per le persone giuridiche di esimersi dall'imposta di culto.

[47] SÜESS/TAPPENBECK/ PAHUD DE MORTANGES (nota 28); MICHAEL MARTI/ ELIANE KRAFT/FELIX WALTER, *Prestations, utilité et financement de communautés religieuses en Suisse*, Zurigo 2010.

[48] Considerazioni espresse sul sito internet [www.impotecclésiastique.ch](http://www.impotecclésiastique.ch), curato da un team di esperti. Ricercatore Direttore responsabile: Prof. Dr. Vincenzo Pacillo, Lugano; Comitato scientifico: Dr. Claudius Luterbacher, San Gallo; Supervisore esterno: Prof. Dr. Libero Gerosa, Direttore dell'Istituto DiReCom e Presidente della SBK "Chiesa e Stato in Svizzera" e Direttore di "Veritas et Jus – semestrale interdisciplinare di Lugano".

Far prevalere la giurisprudenza del Tribunale federale sulla legislazione ticinese andrebbe contro la volontà del legislatore cantonale, il quale ha esplicitamente sancito il diritto delle società commerciali di rifiutare il pagamento delle imposte di culto.

Il nostro Cantone sulla base degli artt. 3 e 72 cpv. 1 Cost., ha la facoltà di definire il proprio sistema relativo all'imposta di culto, in particolare, in riferimento alle persone giuridiche. Il legislatore ticinese ha previsto la destinazione dell'imposta di culto alle due confessioni religiose (cattolica ed evangelica riformata), le quali possono contare sul finanziamento derivante dal versamento del tributo da parte delle persone fisiche e delle persone giuridiche; tuttavia, anche a quest'ultime, ha consentito di invocare l'esimente di cui all'art. 8 DL-ICu.

Il Gran Consiglio ticinese ha così esteso, di fatto, la libertà di credo e di coscienza anche alle persone giuridiche "commerciali", contrariamente ai limiti imposti dall'art. 15 cpv. 4 Cost. Di conseguenza, in assenza di una sentenza dei giudici federali, la questione rimane insoluta.

Si prevedono tempi di attesa biblici poiché il DL-ICu, da quando è stato promulgato ad oggi, ha avuto – di fatto – un'applicazione estremamente limitata e, a quanto risulta, da parte soltanto di alcune Parrocchie della Chiesa Cattolica.

Questo dimostra che la legislazione vigente è inadeguata per conseguire gli scopi per i quali venne promulgata.

Al di là della questione riguardante l'imposizione delle persone giuridiche con finalità commerciale, è necessario chiedersi se questo Decreto legislativo risalente al 1992, che sinora ha avuto soltanto un'applicazione estremamente parziale, debba essere mantenuto in vigore, riformato o abrogato.