



diritto & religioni

Semestrale
Anno X - n. 1-2015
gennaio-giugno

ISSN 1970-5301

19



LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE

Diritto e Religioni

Semestrale
Anno X - n. 1-2015
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttore
Mario Tedeschi

Segretaria di redazione
Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

F. Aznar Gil, A. Autiero, R. Balbi, G. Barberini, A. Bettetini, F. Bolognini, P. A. Bonnet, P. Colella, O. Condorelli, P. Consorti, G. Dammacco, P. Di Marzio, F. Falchi, M. C. Folliero, A. Fuccillo, M. Jasonni, G. J. Kaczyński, G. Leziroli, S. Lariccia, G. Lo Castro, M. F. Maternini, C. Mirabelli, M. Minicuci, L. Musselli (†), R. Navarro Valls, P. Pellegrino, F. Petroncelli Hübler, S. Prisco, A. M. Punzi Nicolò, M. Ricca, A. Talamanca, P. Valdrini, M. Ventura, A. Zanotti, F. Zanchini di Castiglionchio

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale
Diritto canonico
Diritti confessionali

Diritto ecclesiastico
Sociologia delle religioni e teologia
Storia delle istituzioni religiose

DIRETTORI SCIENTIFICI

M. Minicuci
A. Bettetini, G. Lo Castro
M. d'Arienzo, V. Fronzoni,
A. Vincenzo
M. Jasonni, L. Musselli (†)
G.J. Kaczyński, M. Pascali
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

Giurisprudenza e legislazione amministrativa
Giurisprudenza e legislazione canonica
Giurisprudenza e legislazione civile

*Giurisprudenza e legislazione costituzionale
e comunitaria*

Giurisprudenza e legislazione internazionale
Giurisprudenza e legislazione penale
Giurisprudenza e legislazione tributaria

RESPONSABILI

G. Bianco
P. Stefani
L. Barbieri, Raffaele Santoro,
Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali
S. Testa Bappenheim
V. Maiello
A. Guarino

Parte III

SETTORI

*Lettere, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche*

RESPONSABILI

M. Tedeschi

Comitato dei referees

Prof. Andrea Bettetini - Prof.ssa Geraldina Boni - Prof. Salvatore Bordonali - Prof. Orazio Condorelli - Prof. Pierluigi Consorti - Prof. Raffaele Coppola - Prof. Pasquale De Sena - Prof. Saverio Di Bella - Prof. Francesco Di Donato - Prof. Olivier Echappè - Prof. Nicola Fiorita - Prof. Antonio Fuccillo - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Ivàn Ibàn - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura.

Direzione:

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

Napoli 80133- Piazza Municipio, 4
Tel. 081 5510187 - 80133 Napoli
E-mail: martedes@unina.it

Redazione:

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

Napoli 80134 - Facoltà di Giurisprudenza
I Cattedra di diritto ecclesiastico
Via Porta di Massa, 32
Tel. 081 2534216/18
E-mail: mariadarioenzo@libero.it

Abbonamento annuo 2 numeri:

per l'Italia, € 75,00

per l'estero, € 120,00

un fascicolo costa € 40,00

i fascicoli delle annate arretrate costano € 50,00

È possibile acquistare singoli articoli in formato pdf al costo di € 8,00 al seguente link: www.pellegrinieditore.com/node/360

Per abbonarsi o per acquistare fascicoli arretrati rivolgersi a:

Luigi Pellegrini Editore

Via De Rada, 67/c - 87100 Cosenza

Tel. 0984 795065 - Fax 0984 792672

E-mail: info@pellegrinieditore.it

Gli abbonamenti possono essere sottoscritti tramite:

- versamento su conto corrente postale n. 11747870
- bonifico bancario Iban IT 88R010308880000000381403 Monte dei Paschi di Siena
- assegno bancario non trasferibile intestato a Luigi Pellegrini Editore.
- carta di credito sul sito www.pellegrinieditore.com/node/361

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

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

Tutti i diritti di riproduzione e traduzione sono riservati.

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

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

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

Autorizzazione presso il Tribunale di Cosenza.

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

ISSN 1970-5301

Presentazione

In questa rassegna della giurisprudenza tributaria pertinente al diritto ecclesiastico spicca la presenza di due decisioni, che vertono sulla rilevanza in ambito fiscale della qualifica di onlus da parte di un ente ecclesiastico.

La Commissione tributaria regionale del Lazio si è occupata dell'esatta interpretazione dell'art. 10, n. 9, del d.lgs. n. 460/97, che consente il godimento delle agevolazioni fiscali, previste per le onlus, a favore degli enti ecclesiastici, a condizione che per le attività considerate di utilità sociale siano tenute separatamente le scritture contabili.

Il dubbio interpretativo riguardava la necessità per gli enti ecclesiastici, che per legge possono essere considerati onlus, di iscriversi o meno all'anagrafe delle onlus, così come richiesto in via generale per le onlus dall'art. 11 del d.lgs. n. 460/97, quale presupposto per la fruizione delle agevolazioni. Nella sentenza in questione questa iscrizione si reputa non necessaria, in virtù di un'ermeneutica fondata sul tenore letterale delle disposizioni, ma che, tuttavia, suscita qualche perplessità, soprattutto sotto il profilo "applicativo".

Infatti, l'iscrizione all'anagrafe delle onlus consente all'amministrazione finanziaria di poter esercitare in ogni momento il controllo per la verifica della sussistenza dei requisiti indispensabili per essere classificati come onlus. Se per gli enti ecclesiastici questo onere di iscrizione non sussiste, ne consegue che l'amministrazione finanziaria potrebbe effettuare i suoi controlli unicamente in occasione della richiesta di fruizione di un beneficio fiscale, non potendosi diversamente immaginare una potestà di controllo generale sugli enti ecclesiastici, circa la loro osservanza della disciplina prevista per le onlus!

In un'altra sentenza, invece, la Cassazione ha ritenuto la qualifica di onlus, goduta da un ente ecclesiastico, ininfluyente ai fini dell'esenzione dall'Ici di un immobile di proprietà dell'ente medesimo e utilizzato per attività sanitarie.

Ancora in materia di Ici, si riportano altre due massime della Cassazione, che subordinano l'esenzione alla prova rigorosa dello svolgimento di attività senza scopo di lucro.

La rassegna si chiude con una interessante pronuncia della Commissione tributaria provinciale di Napoli, che si è occupata della legittimità o meno di una disposizione regolamentare del Comune di Napoli, la quale prevede un "contributo per giardinaggio, nettezza e decoro", che, nella questione oggetto di causa, era stato richiesto a carico di una confraternita avente in gestione cappelle cimiteriali.

La Commissione tributaria ha ritenuto la *ratio* del contributo in questione assimilabile a quella della Tarsu, con la conseguenza che simili dovevano essere i criteri di quantificazione del tributo. Così non era nel caso in esame. Infatti, mentre la Tarsu viene commisurata alla dimensione dell'immobile soggetto a tassazione, il contributo introdotto dal regolamento del Comune di Napoli era rapportato al numero di sepolture: di qui la statuita illegittimità del criterio di calcolo del contributo comunale.

Cassazione civile, Sez. V, sentenza 4 marzo 2015, n. 4342

Ici – Enti ecclesiastici – Svolgimento di attività sanitarie – Esenzione – Non compete

L'esenzione dall'Ici, ai sensi dell'art. 7, lett. i, del d.lgs. n. 504 del 1992, spetta solo in caso di destinazione esclusiva dell'immobile di ente ecclesiastico a fini di religione o di culto. Tra questi fini non rientra l'attività sanitaria, e, pertanto, in questo caso, l'immobile non gode dell'esenzione dall'Ici.

Cassazione civile, Sez. V, sentenza 13 marzo 2015, n. 5062

Ici – Immobili di enti ecclesiastici – Natura non commerciale dell'ente proprietario – Mancata prova in concreto della natura non commerciale dell'attività svolta – Esenzione – Non compete

Ai fini dell'esenzione dall'Ici, di cui all'art. 7, comma primo, lett. i, del d.lgs. n. 504 del 1992, non è sufficiente che l'ente ecclesiastico proprietario abbia natura non commerciale, ma occorre la prova in concreto che l'attività svolta sia senza fine di lucro.

Cassazione civile, Sez. V, sentenza 29 aprile 2015, n. 8649

Ici – Ente ecclesiastico qualificato onlus – Immobile destinato ad attività sanitaria – Esenzione – Non compete

Ai fini dell'esenzione dall'Ici, di cui all'art. 7, comma primo, lett. i, del d.lgs. n. 504 del 1992, non è sufficiente la qualifica soggettiva di onlus. Pertanto, un immobile di proprietà di un ente ecclesiastico, qualificato come onlus, per godere dell'esenzione dall'Ici, ha l'onere, comunque, di provare in concreto che l'attività svolta nell'immobile abbia natura non commerciale.

Commissione tributaria regionale del Lazio, Sez. IX, 3 novembre 2014, n. 6536

Imposta di Registro – Agevolazioni fiscali - Enti ecclesiastici qualificabili onlus - Iscrizione all'anagrafe onlus - Non necessaria

L'agevolazione fiscale dell'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa non è subordinata, per gli enti ecclesiastici all'iscrizione all'anagrafe delle onlus, essendo sufficiente la separatezza delle scritture contabili di cui all'art. 20-bis del D.P.R. 600/1973.

Svolgimento del processo

Con atto depositato in data 20 febbraio 2014, l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale III di Roma, propone appello avverso la Sentenza n. 323/LXXII/13 emessa dalla CTP di Roma in accoglimento del ricorso presentato dalla Congregazione Suore apostolato cattolico, in persona del legale rappresentate *pro tempore*, contro l'avviso di liquidazione dell'imposta e irrogazione delle sanzioni n. 2004001SC000000058/0/002, notificato il 16 maggio 2012, emesso dall'Ufficio a seguito della registrazione della sentenza civile emessa dal Tribunale di Velletri.

La ricorrente eccepiva l'erronea determinazione dei beni oggetto della citata sentenza del Tribunale di Velletri ed il difetto di presupposto impositivo, in quanto, rivestendo, nella specie, l'Ente in parola la qualificazione di ente ecclesiastico, esso aveva titolo a beneficiare della registrazione dell'imposta di registro a tassa fissa; l'Ente ricorrente, previa sospensione dell'esecutorietà dell'atto impugnato, chiedeva l'annullamento dell'avviso di liquidazione con condanna dell'Ufficio al rimborso dell'imposta di Euro 162.213,05, corrisposto in via prudenziale.

Il ricorso veniva dunque accolto sia in punto di determinazione dei beni oggetto della citata sentenza, sia in ordine alla sussistenza dei presupposti per beneficiare dell'imposta di registro a tassa fissa, ai sensi e per gli effetti di cui alla nota II-*quater* della tariffa parte prima, art. 1, allegata al T.U. 25 aprile 1986, n. 131; veniva, altresì, ordinato all'Ufficio di rimborsare all'ente l'importo di Euro 162.213,05.

L'Agenzia delle entrate, quanto alla legittimazione per l'Ente ecclesiastico Congregazione Suore apostolato cattolico delle agevolazioni fiscali in materia di imposta di registro, ravvisa nella specie il difetto di iscrizione dell'ente medesimo nell'anagrafe delle ONLUS, *ex art. 11, comma 2, D.lgs. n. 460/1997*; quanto al valore dei beni da assoggettare all'imposta di registro proporzionale, l'Agenzia fa rilevare che il primo giudice sarebbe incorso in errore poiché il tenore letterale della sentenza potrebbe indurre a ritenere usucapita l'intera particella 76. Sicché, in subordine, l'Agenzia ritiene che vi sarebbe spazio per un'interpretazione del dispositivo con l'espunzione del fabbricato di categoria B1 indicato come particella 76 dalla stima.

Resiste in giudizio la Congregazione religiosa facendo rilevare che, nella specie, si versa in un'ipotesi ente religioso senza fini di lucro, che esercita opere di religione e di culto secondo le proprie finalità e che l'Ente ha trovato riconoscimento ad opera

del Ministero dell'Interno; talché sarebbero presenti i presupposti per l'applicazione dei benefici per il pagamento dell'imposta di registro a tassa fissa.

Motivi della decisione

In via preliminare, così come suggerito dall'Agenzia delle entrate e senza che la parte appellante abbia, sul punto, formulato obiezioni, ad una lettura del dispositivo formulato dal primo giudice, deve ritenersi che, nella specie, oggetto dell'imposta di registro sono da considerarsi i solo beni usucapiti e non l'intera particella 76; e cioè deve farsi riferimento alla particella 76 per la parte trasferita, che assunse il n. 597, e non invece alla particella 76 che per la parte trasferita assunse il n. 597; dal che consegue l'espunzione dal fabbricato di categoria B1 indicato come particella 76 dalla stima.

In relazione al merito, l'appello dell'Ufficio risulta non fondato e deve essere rigettato; giova, al riguardo, considerare che l'art. 11, comma 1, del D.lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997, dispone che: "È istituita presso il Ministero delle finanze l'anagrafe unica delle ONLUS. Fatte salve le disposizioni contemplate nel regolamento di attuazione dell'art. 8 della l. 29 dicembre 1993 n. 580, in materia di istituzione del Registro delle imprese, approvato con D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581, i soggetti che intraprendono l'esercizio delle attività previste dall'art. 10, ne danno comunicazione, entro trenta giorni, alla direzione regionale delle entrate del Ministero delle Finanze, nel cui ambito territoriale si trova il loro domicilio fiscale, in conformità ad apposito modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze. La predetta comunicazione è effettuata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto da parte dei soggetti che, alla predetta data, svolgono le attività previste dall'art. 10. Alla medesima direzione deve essere, altresì, comunicata ogni successiva modifica che comporti la perdita della qualifica di ONLUS".

Il successivo comma 2 dell'art. 11 prescrive poi che "l'effettuazione delle comunicazioni di cui al comma 1 è condizione necessaria per beneficiare delle agevolazioni previste dal presente decreto".

Quanto agli Enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese e le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli Enti di cui all'art. 3, comma 6, lettera e) della l. 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, l'art. 10 del medesimo D.lgs. n. 460 del 1997 prescrive che essi siano "considerati ONLUS limitatamente all'esercizio delle attività elencate alla lettera a) del comma 1".

Lo stesso comma 9 aggiunge poi che "fatta eccezione per la prescrizione di cui alla lettera c) del comma 1, agli stessi enti e associazioni si applicano le disposizioni anche agevolative del presente decreto, a condizione che, per tali attività, siano tenute separatamente le scritture contabili, previste dall'art. 20-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall'art. 25, comma 1".

Con tale previsione, il legislatore ha chiaramente inteso configurare una speciale disciplina per gli Enti ecclesiastici, che possono essere qualificati ONLUS, con il beneficio delle disposizioni agevolative, alla sola condizione indicata nella stessa disposizione, e cioè la separativa delle scritture contabili. Orbene, nel caso all'esame non è in discussione né la corretta tenuta delle scritture contabili né il riconoscimento delle finalità assistenziali svolte dall'Ente ecclesiastico di specie stante, anche per questo profilo, il riconoscimento del Ministero dell'Interno.

Tanto premesso, non ha pregio l'argomento portato dall'Amministrazione finan-

ziaria secondo la quale l'iscrizione nell'anagrafe unica delle ONLUS costituirebbe, anche per gli Enti ecclesiastici, condizione per beneficiare delle agevolazioni fiscali in questione, proprio perché la disciplina nella specie applicabile, si trova racchiusa nel citato comma 9 dell'art. 10 D.lgs. n. 460 del 1997, senza l'ulteriore condizione individuata dall'Ufficio, consistente nell'iscrizione nell'anagrafe delle ONLUS, proprio perché, nel caso in esame, si versa nell'ipotesi di Ente ecclesiastico al quale sono estesi benefici fiscali con le condizioni stabilite nella norma citata di cui al comma 9, art. 10 D.lgs. n. 460 del 1997.

In considerazione della complessità della fattispecie, segnatamente di ordine interpretativo, sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione respinge l'appello dell'Ufficio e ritiene le spese compensate.

Commissione tributaria provinciale di Napoli, Sez. XX, 11 marzo 2014, n. 9357

TARSU – Cappelle cimiteriali gestite da una confraternita – Imposizione commisurata alle sepolture e non alla dimensione dell'immobile – Illegittimità

Il “contributo per giardinaggio, nettezza e decoro”, imposto dal Comune di Napoli a carico di una confraternita con finalità di gestione di cappelle cimiteriali, sia se considerato come tributo assimilabile alla TARSU, sia se considerato quale fattispecie impositiva autonoma, deve essere commisurato alla dimensione dell'immobile soggetto a tassazione e non al numero di sepolture in concessione.

Svolgimento del processo

Con ricorso depositato in data 8.2.2012 ed iscritto al n. 1958/12 RGR, l'Arciconfraternita di San Bonaventura, rappresentata e difesa dall'Avv. Gianluca Actis, impugnava gli avvisi di pagamento n° 57/2011 (importo Euro 4.023,00), 143/2011 (importo Euro 3.888,00) e 144/2011 (importo Euro 19.791,00), attinenti al pagamento del “contributo per giardinaggio, nettezza e decoro (art. 54, comma 3, lett. d) ed e) del RPCM)” delle aree cimiteriali, e relativo ad “acconto” per gli anni 2009, 2010 e 2011, emessi dal Comune di Napoli. La ricorrente espone innanzitutto di essere un ente morale privo di fini di lucro cui è stato regolarmente e formalmente riconosciuto il prevalente scopo di culto, e di avere tra i suoi compiti istituzionali quello di provvedere alla sistemazione e conservazione delle salme dei confratelli e dei loro familiari. Dispone pertanto di due Cappelle sepolcrali edificate su area demaniale e gestite in concessione municipale all'interno del Cimitero Monumentale di Poggioreale in Napoli, in area del Cimitero Nuovo ed area del Cimitero Nuovissimo. Specifica quindi che dall'avviso di pagamento emerge che l'importo richiesto con l'avviso di pagamento è stato calcolato in ragione del “numero delle sepolture in concessione”. Prospetta la ricorrente che il Comune abbia attivato un tributo che si risolve in una duplicazione della TARSU, da ritenersi “non applicabile alle aree cimiteriali”, con la conseguenza che l'Ente impositore avrebbe operato un aggiramento della normativa vigente.

A sostegno della propria tesi della non assoggettabilità delle aree cimiteriali al pagamento di un tributo per la raccolta dei rifiuti, l'opponente invoca la disposizione di cui all'art. 62, comma 2, D.L.vo 507/94 che, nell'elencare i casi di esenzione dal tributo, prevede l'ipotesi di aree che per loro natura non siano suscettibili di produrre rifiuti domestici, e tra queste rientrerebbero le aree cimiteriali secondo quanto ritenuto dalle sentenze nn. 305/11 e 536/11 della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli che la ricorrente allega in copia. L'opponente opera anche riferimento alla Circolare Min. Finanze n. 95/E del 22.6.94 che ricomprende tra le aree non suscettibili di tassazione per la raccolta di rifiuti quelle in cui la presenza dell'uomo è sporadica, e cita infine giurisprudenza della Suprema Corte e del Consiglio di Stato.

Contesta ancora la ricorrente che il Comune di Napoli, avendo approvato il Re-

golamento di cui all'art. 68 del D.L.vo 507/93 con delibera 27.6.1994, ed avendo ivi previsto all'art. 4, comma 1, che non sono soggetti alla tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani i "locali adibiti al culto religioso con esclusione di eventuali annessi locali adibiti ad abitazione ed usi diversi da quello del culto in senso stretto", ha poi violato lo spirito della disposizione dallo stesso Ente pubblico territoriale introdotta. L'opponente ritiene in proposito che la "corretta accezione di 'luogo di culto'" può trarsi dal combinato disposto "degli artt. 2 e 16 della L. 20.5.1985 n. 222 (Concordato tra lo Stato Italiano e la Chiesa Cattolica)", da cui potrebbe desumersi "che tutti i luoghi e locali delle Confraternite aventi finalità di culto vanno senz'altro ricompresi nell'accezione di luoghi di culto". Ne discenderebbe che gli ambienti cimiteriali gestiti dalla ricorrente Confraternita dovrebbero considerarsi esenti dalla TARSU perché "adibiti al culto religioso, nonché di esiguo utilizzo temporale, in via del tutto occasionale, con attività limitata a pochissime ore"; e ad opinare diversamente si violerebbero gli "artt. 2 e 16 del Nuovo Concordato fra Stato Italiano e Chiesa cattolica".

Tanto premesso, e richiesto l'annullamento dell'avviso di pagamento opposto per le ragioni precedentemente riassunte, la ricorrente contesta anche gli "erronei criteri adottati ai fini della determinazione del tributo ... rapportato alle 'sepulture in concessione' e cioè, a quanto è dato di comprendere, al numero delle nicchie o tumuli esistenti nei locali, senza invece riferirsi alle superfici utili dei locali stessi".

La ricorrente contesta pure che la normativa sulla TARSU vigente, dettata agli artt. 62 e 63 del D.L.vo 507/93, individua quali soggetti tenuti al pagamento del tributo coloro che occupano o detengono i locali oggetto della tassazione. Pertanto non la Confraternita avrebbe potuto essere assoggettata al pagamento del tributo, bensì gli occupanti dei locali posti a fondamento del calcolo dell'entità del tributo dovuto, "non è quindi, secondo il Legislatore, la titolarità di un diritto ma la detenzione di un locale ad ingenerare l'attitudine alla produzione di un rifiuto e quindi l'obbligo della contribuzione". Infine la ricorrente contesta che l'avviso di pagamento risulta emesso dal Comune di Napoli in violazione dell'art. 6, Dl 55/83 (conv. con L. 131/83) il quale ha previsto, al comma III, che si provvedesse all'individuazione delle categorie dei "servizi pubblici a domanda individuale". Detta individuazione è avvenuta con D.M. 31.12.1983, che non prevede nelle 19 categorie indicate alcun riferimento ai servizi di "contributi per giardinaggio, nettezza e decoro delle aree cimiteriali".

Conclude pertanto l'opponente domandando la sospensione dell'atto impugnato e comunque l'annullamento del provvedimento contestato "in considerazione dell'illegittimità dell'imposizione, in quanto non dovuta". In via subordinata domanda annullarsi l'avviso di pagamento per essere stato utilizzato, "ai fini della determinazione del tributo ... un criterio in violazione della normativa vigente". In via ancor più gradata domanda annullarsi l'atto di imposizione perché rivolto a soggetto che "non potrebbe in alcun caso essere destinatario del tributo", e comunque perché imposizione tributaria che non trova fondamento in alcuna "autorizzazione normativa di previsione".

Il Comune di Napoli, pur evocato in giudizio, non si costituiva.

Con memoria integrativa depositata in sede di udienza il ricorrente conferma le proprie ragioni di opposizione. Insiste nella propria interpretazione secondo cui il Comune di Napoli avrebbe infruttuosamente tentato "di vedere riconosciuta indirettamente la distinzione tra il contributo richiesto e la TARSU". Conferma che le cappelle cimiteriali in questione non potrebbero essere assoggettate alla TARSU in quanto "luoghi di culto ... ogni Confraternita comprende una Chiesa ed in ogni Cappella cimiteriale sussistono Altari consacrati per le celebrazioni liturgiche". Ancora, ribadisce l'affermazione che la tassa per la raccolta dei rifiuti, comunque denominata,

“è dovuta non già dal proprietario, ma da colui che occupa o detiene i locali oggetto del tributo ... soggetto passivo del tributo è il conduttore e non il locatore”. Infine conferma le proprie ragioni di opposizione in merito al *“quantum ed al criterio di calcolo autonomamente operato dal Comune di Napoli ... sono stati motivatamente e dettagliatamente additati come del tutto erronei i criteri adottati dal Comune di Napoli ai fini della determinazione del tributo”*. Conclude insistendo per l'accoglimento del ricorso e l'annullamento dell'avviso di pagamento.

Motivi della decisione

La Commissione deve innanzitutto rilevare che il riconoscimento in favore della Confraternita impugnante di avere scopo, esclusivo o comunque prevalente, di culto, non appare dimostrata. Sembra preferibile evitare in questa sede di ripercorrere le vicende delle Confraternite nel diritto canonico ed in quello italiano, anche attraverso l'analisi delle modifiche normative succedutesi con la legislazione eversiva, il Concordato lateranense e l'Accordo di Villa Madama (c.d. Nuovo Concordato). Basti osservare che non per il solo fatto di essere una Confraternita la indicata qualità di avere scopo esclusivo o prevalente di culto deve ritenersi propria dell'ente, conseguendo invece l'attribuzione della qualifica ad un accertamento di natura pubblicistica. In ogni caso la vicenda in questione è stata condivisibilmente ricostruita con dovizia di precisazioni dal Giudice di legittimità, con analitica pronuncia cui appare pertanto opportuno operare espresso richiamo: Cass. SS.UU., sent. 10.4.1997 n. 3127.

Occorre tuttavia ugualmente evidenziare, innanzitutto, che le disposizioni normative invocate per affermare la propria natura di ente avente finalità di religione o di culto dalla opponente Confraternita, pertanto gli artt. 2 e 16 della L. 222/85, diversamente da quanto si legge in ricorso non sono parte del c.d. Nuovo Concordato, cui è stata assicurata ratifica ed esecuzione con legge 25.3.1985, n. 121. Le disposizioni invocate sono comunque parte di legislazione di derivazione pattizia, espressamente prevista dall'art. 7 del Nuovo Concordato. Tanto premesso l'invocato art. 16 della L. n. 222 del 1985 effettivamente individua le *“attività di religione o di culto”* riconosciute *“agli effetti delle leggi civili”*, ed elenca: *“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”*. Occorre allora sottolineare che in nessuna delle ricordate attività sembra possa correttamente ricomprendersi la gestione di una cappella cimiteriale. L'attuale regime di imposizione fiscale delle attività svolte dagli enti ecclesiastici risulta allora fondata sulla natura della specifica attività in concreto esercitata. Se essa rientra tra le attività che lo Stato ha inteso riconoscere quali attività di religione o di culto, l'imposizione tributaria di questa attività godrà del regime fiscale di favore, se invece essa non è ricompresa tra le attività di religione o di culto, sebbene sia svolta da un ente avente finalità di religione o di culto, detta attività sarà ugualmente assoggettata all'ordinario regime di imposizione. In relazione al fatto, poi, che le cappelle cimiteriali possano essere considerate luoghi di culto l'affermazione non appare fondata, neppure in base alla costatazione che le cappelle delle Confraternite sono dotate di altare. L'altare è presente anche nella gran parte delle cappelle cimiteriali assegnate in concessione ai privati, che rimangono però anch'esse strutture per la sepoltura e custodia dei defunti, e non divengono per ciò solo luoghi di culto. La valutazione operata dal Collegio si ritiene peraltro essere in sintonia con l'orientamento interpretativo proposto anche dalla Suprema Corte

con la decisione assunta da Cass. sez. V, sent. 17.12.2004-23.2.2005, n. 3711, su cui occorrerà tornare da qui a poco.

Deve quindi rilevarsi che non risulta condivisibile la tesi di parte ricorrente neppure nella parte in cui ritiene senz'altro inapplicabile il tributo costituito dalla TARSU in relazione alle aree cimiteriali; ed altrettanto deve rilevarsi in relazione all'affermazione secondo cui nelle aree cimiteriali non possono prodursi rifiuti urbani (invocando il disposto di cui all'art. 62 del D.L.vo 507/93), sebbene tanto si legga affermato in una delle sentenze pronunciate da Commissione Tributaria Provinciale di Napoli prodotte in copia da parte ricorrente. Anzi, l'opinione contraria del Collegio trova il conforto anche della giurisprudenza della Suprema Corte che, proprio in giudizio relativo alla debenza della TARSU da parte di una Confraternita per la raccolta dei rifiuti in ambito cimiteriale, ed in riferimento ad una sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania, ha proposto alcune valutazioni che si ritiene di poter condividere. La Suprema Corte ha reputato infatti fondata l'opinione del Giudice impugnato, secondo cui nelle aree cimiteriali sono *“prodotti rifiuti a tutti gli effetti urbani derivanti ‘dalle frequentazioni umane, residui vegetali delle aiuole, dei transiti e delle offerte votive dei fiori’*. Tale *inattaccabile ‘ratio decidendi’ rende irrilevante anche la questione concernente l'art. 25 del regolamento che esenta dalla TARSU i luoghi destinati al culto”*. Occorre in proposito rilevare che l'art. 25 del Regolamento sulla gestione delle aree cimiteriali adottato dal Comune di Ercolano con delibera 926/94 aveva esentato dal pagamento della TARSU i luoghi di culto ma, efficacemente, la Cassazione replica che il Regolamento, *“facendo specifico riferimento agli edifici destinati ed aperti al culto, non sembra possa legittimamente estendersi a quelli che, come nella verificata ipotesi, siano adibiti a funzioni cimiteriali ... luoghi di culto propriamente detti sono quelli destinati alla venerazione della divinità in genere e specificamente, nell'accezione teologico-cattolica, della Trinità, dei Santi e della Madonna”*, Cass. sez. V, sent. 17.12.2004-23.2.2005, n. 3711. Oltre a ciò non deve trascurarsi il disposto di cui all'art. 7, comma 1, D.L.vo 22/1997 che, in generale, espressamente ricomprende i rifiuti cimiteriali nell'elenco dei rifiuti urbani.

Neppure merita condivisione l'affermazione dell'opponente secondo cui, richiamando normativa secondaria (Circ. Min. Finanze n. 95/E del 22.6.1994), la non suscettibilità dell'assoggettamento a tassazione delle aree cimiteriali dipenderebbe dalla presenza sporadica dell'uomo all'interno delle stesse che, a quanto è dato capire, comporterebbe la produzione di quantitativi irrilevanti di rifiuti che per questo sarebbero stati esclusi dalla imposizione. In realtà appartiene al notorio che le cappelle funerarie sono frequentemente oggetto di visita da parte di parenti ed amici, che anzi recano assai spesso con sé offerte votive destinate a divenire un rifiuto, urbano e non (fiori, lumini consumati, etc. Cfr. ancora, per la riconducibilità dei rifiuti cimiteriali ai rifiuti solidi urbani l'art. 7, comma 1, D.L.vo 22/1997). Non solo, la giurisprudenza del Consiglio di Stato e della Suprema Corte citata a sostegno delle proprie tesi dall'opponente appare aspecifica, ed anzi, ad una attenta lettura di quanto deciso dal Giudice di legittimità con la sentenza 27.11.2002, n. 16785, invocata dall'opponente, la Corte afferma in proposito cose diverse e condivisibili, assai restringendo l'ipotesi di esenzione dal pagamento della TARSU in relazione a locali non abitabili. Il ricorrente ritiene di interpretare la pronuncia nel senso che *“un qualsiasi locale, residenziale o commerciale, non abitato e non abitabile, in quanto sprovvisto di arredi e di servizi essenziali, non è soggetto alla tassa in questione”*. Trattasi di lettura della decisione che il Collegio stima essere parziale. Infatti, la stessa massima ufficiale della decisione afferma che *“in materia di tassa per lo smaltimento*

dei rifiuti solidi urbani, l'art. 62, secondo comma, D.L.vo n. 507/93, nello stabilire che non sono soggetti alla stessa i locali e le aree che 'risultino in obbiettive condizioni di non utilizzabilità', sottrae all'imposizione gli immobili oggettivamente inutilizzabili, e non già quelli lasciati in concreto inutilizzati, per qualsiasi ragione, dai titolari della relativa disponibilità (nella fattispecie la S.C. ha escluso l'obbiettiva inutilizzabilità di un alloggio non abitato e non arredato, ma allacciato ai 'servizi' di rete elettrico, idrico, etc.)" (Cass. sez. V, sent. 27.11.2002, n. 16785, RV 558769). Pertanto la Suprema Corte afferma che un locale pur non utilizzato, ma utilizzabile e regolarmente collegato ai servizi di rete, risulta comunque assoggettato al pagamento del tributo. Resta solo da evidenziare come nessuno abbia contestato che le cappelle funerarie gestite dalla Confraternita opponente siano utilizzate per il servizio per il quale sono state edificate e risultino collegate ai servizi di rete.

Tanto premesso una diversa considerazione merita, secondo l'opinione del Collegio, la contestazione subordinata proposta dall'opponente secondo cui il Comune, nell'esercitare la propria pretesa impositiva, ha errato nell'adottare un criterio di calcolo dell'importo del tributo dovuto non solo irrazionale ma pure in violazione delle disposizioni normative disciplinanti la materia.

In effetti, qualora si ritenga di poter condividere l'opinione di parte ricorrente secondo cui in realtà il Comune di Napoli ha inteso richiedere alla Confraternita odierna opponente il pagamento della TARSU, occorre tener conto delle norme disciplinatrici della materia, e ricordare che l'Ente impositore ha calcolato l'ammontare del tributo dovuto in considerazione del numero delle sepolture presenti in ciascuna delle cappelle date in concessione alla Confraternita. La tesi proposta dalla ricorrente è che i soggetti passivi del tributo dovrebbero allora considerarsi coloro che occupano i loculi presenti nella cappella, stante il disposto di cui all'art. 63, comma 1, D.L.vo 507/93 liddove la norma detta: "*La tassa è dovuta da coloro che occupano o detengono i locali o le aree ... con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse*". A questa prospettazione potrebbe però replicarsi ricordando il disposto di cui al comma 3 dello stesso articolo 63, secondo cui "*nel caso di locali in multiproprietà ... il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della tassa*".

Quello che induce però a rinvenire un possibile fondamento nella tesi sostenuta da parte ricorrente è il disposto di cui all'art. 65, D.L.vo n. 507/93, secondo cui: "*La tassa è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, nonché al costo dello smaltimento*", ed il criterio di calcolo in base alla dimensione della superficie imponibile appare riprodotto anche al comma 2 dello stesso art. 65. Pertanto il criterio di calcolo dell'importo del tributo adottato dal Comune di Napoli effettivamente appare non solo irrazionale, ma pure in contrasto con la normativa vigente.

Rimane invero da valutare un'altra ipotesi, e cioè che l'atto impositivo emanato dal Comune non corrisponda ad una forma anomala di applicazione della TARSU, bensì alla richiesta del pagamento di un'autonoma tassa, richiesta quale "*contributo per giardinaggio, nettezza e decoro*", come sembra possa correttamente opinarsi stante il richiamo al RPCM adottato dal Comune di Napoli (art. 54, comma 3, lett. d) ed e) operato dall'Ente impositore nello stesso avviso di pagamento. L'art. 54 citato prevede che nell'ambito dei servizi cimiteriali alcuni di essi siano forniti gratuitamente (es.: visita necroscopica, recupero e trasporto delle salme accidentate, etc.), mentre altri servizi, indicati al comma 3, si prevede effettivamente che siano prestati a pagamento.

Tra questi ultimi sono indicati i servizi di “*giardinaggio e nettezza delle aree cimiteriali*”, lett. d), ed il “*corrispettivo per gli oneri di manutenzione degli spazi e delle infrastrutture cimiteriali*”, di cui alla lettera e). Tuttavia, anche l’art. 55 (Determinazione delle tariffe) dello stesso RPCM prevede che “*la contribuzione alle spese di mantenimento degli spazi e delle infrastrutture cimiteriali sarà articolata in rapporto alla dimensione ed alla tipologia di suolo o di manufatto in uso o in concessione*”.

Pure in base alla stessa normativa secondaria invocata nell’atto impositivo, pertanto, l’Ente impositore avrebbe dovuto commisurare il tributo richiesto in rapporto alla dimensione dell’immobile assoggettato a tributo, mentre ha invece adottato un provvedimento in contrasto con la normativa vigente, oltre che irrazionale.

Non resta pertanto alla Commissione che accogliere il ricorso proposto dalla opponente Confraternita per tali ultime ragioni. Gli ulteriori motivi restano assorbiti.

Sussistono giusti motivi per dichiarare interamente compensate tra le parti le spese di lite, tenuto conto dell’accoglimento solo parziale delle contestazioni proposte dal ricorrente, e della oggettiva complessità della materia trattata, che ha già visto verificarsi contrasti giurisprudenziali.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso proposto dalla Arciconfraternita di San Bonaventura, ed annulla gli avvisi di pagamento nn° 57/2011, 143/2011 e 144/2011, emessi dal Comune di Napoli. Dichiaro interamente compensate tra le parti le spese di lite.