



diritto & religioni

Semestrale
Anno XIII - n. 2-2018
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

26



LUIGI
PELLEGRINI
EDITORE

Diritto e Religioni
Semestrale
Anno XIII – n. 2-2018
Gruppo Periodici Pellegrini

Direttore responsabile
Walter Pellegrini

Direttori
Mario Tedeschi – Maria d'Arienzo

Comitato scientifico

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

Struttura della rivista:

Parte I

SEZIONI

Antropologia culturale
Diritto canonico
Diritti confessionali

Diritto ecclesiastico
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,
M. Pascali
R. Balbi, O. Condorelli

Parte II

SETTORI

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

Giurisprudenza e legislazione costituzionale e comunitaria

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

RESPONSABILI

G. Bianco, R. Rolli
M. Ferrante, P. Stefani
L. Barbieri, Raffaele Santoro,
Roberta Santoro

G. Chiara, R. Pascali, C.M. Pettinato
S. Testa Bappenheim
V. Maiello
A. Guarino, F. Vecchi

Parte III

SETTORI

Lecture, recensioni, schede,
segnalazioni bibliografiche

RESPONSABILI

M. Tedeschi

Comitato dei referees

Prof. Angelo Abignente – Prof. Andrea Bettetini – Prof.ssa Geraldina Boni – Prof. Salvatore Bordonali – Prof. Mario Caterini – Prof. Antonio Giuseppe Maria Chizzoniti – Prof. Orazio Condorelli – Prof. Pierluigi Consorti – Prof. Raffaele Coppola – Prof. Giuseppe D’Angelo – Prof. Pasquale De Sena – Prof. Saverio Di Bella – Prof. Francesco Di Donato – Prof. Olivier Echappè – Prof. Nicola Fiorita – Prof. Antonio Fuccillo – Prof.ssa Chiara Ghedini – Prof. Federico Aznar Gil – Prof. Ivàn Ibàn – Prof. Pietro Lo Iacono – Prof. Carlo Longobardo – Prof. Dario Luongo – Prof. Ferdinando Menga – Prof.ssa Chiara Minelli – Prof. Agustín Motilla – Prof. Vincenzo Pacillo – Prof. Salvatore Prisco – Prof. Federico Maria Putaturo Donati – Prof. Francesco Rossi – Prof.ssa Annamaria Salomone – Prof. Pier Francesco Savona – Prof. Lorenzo Sinisi – Prof. Patrick Valdrini – Prof. Gian Battista Varnier – Prof.ssa Carmela Ventrella – Prof. Marco Ventura – Prof. Ilaria Zuanazzi.

Cassazione civile, Sez. VI, 19 dicembre 2018, ordinanza n. 32789

Tarsu – Enti ecclesiastici – Immobile adibito a sede di seminario – Esenzione – Non spetta.

In tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di un seminario, atteso che l'art. 16 della l. n. 222 del 1985 (cd. Trattato lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella di culto e religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta.

(Omissis...)

Ragioni della decisione

La Corte, costituito il contraddittorio camerale ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., come integralmente sostituito dal comma 1, lett. e), dell'art. 1 – *bis* del di. n. 168/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 197/2016, osserva quanto segue: con sentenza n. 20/2/2017, depositata il 20 gennaio 2017, notificata il 28 febbraio 2017, la Commissione tributaria regionale della Calabria rigettò l'appello proposto dalla concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dei tributi comunali (di seguito società) nei confronti del Seminario Arcivescovile (Seminario) avverso la sentenza di primo grado resa tra le parti dalla CTP di Cosenza, che aveva accolto il ricorso proposto dall'ente ecclesiastico avverso avviso di accertamento per Tarsu relativo agli anni dal 2007 al 2011.

Avverso la pronuncia della CTR la società ha proposto ricorso per cassazione, affidato a tre motivi. Il Seminario resiste con controricorso.

1. – Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione degli art. 62, commi 1 e 2 e 65, comma 1, del D.lgs. n. 507/1993, dell'art. 16 della L. n. 222/1985, dell'art. 10 del Regolamento Tarsu del Comune, nonché dell'art. 324 c.p.c. e dell'art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c.

La ricorrente lamenta la violazione e/o falsa applicazione delle succitate norme di diritto, avendo la pronuncia impugnata ritenuto che l'esenzione del Seminario dal pagamento della Tarsu dovesse essere affermata per gli anni 2010 e 2011, così come la stessa CTR della Calabria, con sentenza n. 873/1/2015, peraltro oggetto di ricorso per cassazione, l'aveva riconosciuta in relazione all'anno 2006, sulla base del disposto dell'art. 10, comma 1, lett. b) del regolamento comunale in relazione all'art. 16 della l. 20 maggio 1985, n. 222, che equipara la formazione del clero ad attività di culto e religione. Né il fatto che lo stesso ente impositore, con provvedimento in data 28 giugno 2016 in sede di riesame di atti in autotutela, aveva disposto lo sgravio della cartella di pagamento emessa per Tarsu relativa all'anno 2012, assicurando lo sgravio anche per gli anni successivi e la cancellazione dei ruoli con decorrenza dal primo gennaio 2016, poteva intendersi come rinuncia far valere la propria pretesa impositiva per le annualità in oggetto.

2. – Con il secondo motivo la ricorrente denuncia nullità della sentenza e/o del procedimento per violazione dell'art. 111 Cost., degli art. 112 e 115 c.p.c. e dell'art. 36 del d. lgs. n. 546/1992, degli art. 62, commi 1 e 2 e 65, comma 1, del d. lgs. n. 507/1993, dell'art. 16 della l. n. 222/1985, dell'art. 10 del Regolamento Tarsu del Comune, nonché dell'art. 324 c.p.c. e dell'art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., per avere la pronuncia impugnata omesso di pronunciare in ordine alla tassabilità degli immobili di cui all'avviso di accertamento impugnato, con riferimento alle annualità 2007, 2008 e 2009, anch'esse oggetto di contestazione con l'atto impositivo impugnato.

3. – Con il terzo motivo, infine, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., 65, commi 1 e 2 e 70 del d. lgs. n. 507/1993, dell'art. 16 della l. n. 222/1985, nonché dell'art. 10 del Regolamento Tarsu del Comune e dell'art. 324 c.p.c., degli art. 2697 e dell'art. 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto giustificata l'esenzione per gli anni 2010 e 2011 in relazione alla succitata pronuncia della CTR della Calabria n. 873/1/2015 riferita ad altra annualità e non passata in giudicato ed in forza del succitato provvedimento di sgravio del Comune riferito pure a diversa annualità, omettendo di rilevare che l'atto impositivo aveva determinato le superfici tassabili distinguendo tra aree effettivamente destinate al culto e superfici destinati agli ordinari servizi per i convittori.

4. – Il primo ed il terzo motivo, tra loro strettamente connessi, possono essere esaminati congiuntamente.

4.1. – Essi sono manifestamente fondati. Questa Corte (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 21 giugno 2017, n. 15407) ha cassato la succitata sentenza della CTR della Calabria n. 873/1/2015, alla quale, in pendenza del ricorso per cassazione, non poteva certo essere riconosciuta autorità ed efficacia di giudicato esterno riguardo alle annualità oggetto di contestazione nel presente giudizio.

Fermo restando che, peraltro, il provvedimento di sgravio del Comune al quale ha fatto riferimento la sentenza in questa sede impugnata è riferito a diversa annualità, non può qui che ribadirsi quanto già osservato nella succitata ordinanza n. 15407/17 resa *inter partes* riguardo al fatto che «L'interpretazione, fatta propria dalla CTR, che ipotizza quale sostrato normativo idoneo a giustificare l'esenzione la norma regolamentare Tarsu del Comune (10, comma 1, lett. b), che decreta l'esenzione da Tarsu dei locali destinati al culto, quale attuazione in materia dell'art. 16 della l. n. 222/1985, compie dunque un vero e proprio salto logico nell'estendere al possesso di un fabbricato idoneo a produrre rifiuti, giusta il generale principio posto dall'art. 62, comma 2, del D.lgs. n. 507/1993, l'esenzione indiscriminata dal tributo sulla base di un'equiparazione, da parte del menzionato art. 16 della l. n. 222/1985, ai soli effetti delle leggi civili, alle "attività" di religione e di culto, di quelle, per quanto qui interessa, dirette alla formazione del clero».

5. – Ugualmente è fondato il secondo motivo. Sussiste, infatti, il denunciato vizio di omessa pronuncia, riguardo al quale la Corte è giudice del fatto del dedotto vizio di attività del giudice (cfr., tra le molte, Cass. sez. 1, 30 luglio 2015, n. 16164; Cass. sez. lav. 21 aprile 2016, n. 8069), atteso che indipendentemente dalla sufficienza e/o logicità della motivazione adottata al riguardo, la CTR ha del tutto omesso di pronunciare sulla debenza o meno del tributo in relazione a tre (anni 2007, 2008 e 2009) delle cinque annualità oggetto di accertamento.

6. – Il ricorso va pertanto accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio alla CTR della Calabria in diversa composizione, che si uniformerà al principio di diritto

secondo cui “In tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di un seminario, atteso che l'art. 16 della l. n. 222 del 1985 (cd. Trattato lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella di culto e religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta”.

6.1. – Il giudice di merito in sede di rinvio dovrà quindi distinguere tra le aree specificamente destinate al culto, esenti da tassazione, e quelle destinate ad alloggi e servizi per i seminaristi, soggetti a tassazione.

7. – Il giudice di rinvio provvederà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Calabria in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Tributi locali e Trattato del Laterano. Il valore programmatico delle esenzioni tributarie.

GIUSEPPE RIVETTI

1. Premessa

L'eterogeneità delle attività svolte negli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici solleva questioni di grande rilevanza sistematica, in quanto sottende delicati profili interordinamentali. Non a caso le corrispondenti applicazioni giuridiche oscillano tra assoggettamento al diritto comune e riconoscimento di aree di specialità, in rapporto alla originaria appartenenza confessionale¹.

In tale contesto, appare opportuno inquadrare la recente questione in vaglio della Corte di Cassazione² che ha accolto il ricorso di una società concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dei tributi, per violazione e falsa applicazione del regime delle esenzioni in materia di Tarsu, di unità immobiliari di proprietà di un ente ecclesiastico, destinate allo svolgimento di attività seminariali (Cass. sez. 6,

¹ Nell'attuale sistema di rapporti tributari tra Stato e Chiesa cattolica, le soluzioni giuridiche si fondano sul corretto e coerente coordinamento della normativa di riferimento degli enti in esame (di derivazione concordataria) con specifiche disposizioni statuali. Sulle tematiche economiche, ADRIANO DI PIETRO, *Profili finanziari e tributari del nuovo Concordato*, in AA.VV., *Il Codice di Diritto canonico e il nuovo Concordato vent'anni dopo*, Minerva edizioni, Bologna, 2006, vol. I, 215-228. Tra i primi interventi sistematici, successivi l'Accordo del 1984, v. PAOLO PICOZZA, *L'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*, Giuffrè, Milano, 1992; PIETRO SELICATO, *Enti religiosi. Profili civilistici e tributari*, ed. Pirola, Milano, 1992.

² Per un corretto inquadramento delle differenti questioni giuridiche, appare utile evidenziare come la complessa e articolata problematica origini dal rigetto dell'appello (sentenza n. 20/2/2017, depositata il 20 gennaio 2017) della sentenza di primo grado della CTP che aveva accolto il ricorso proposto dall'ente ecclesiastico avverso l'avviso di accertamento (*Tarsu*) relativo agli anni dal 2007 al 2011, proposto da una concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dei tributi, nei confronti di un Seminario Arcivescovile.

³ Nel giudizio che ha dato origine alla pronuncia in esame era stata dedotta la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 62 e 65 del D.lgs. n. 507/1993 e D.lgs. n. 507, 15 novembre 1993, recante Revisione ed armonizzazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni, della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei comuni e delle province nonché della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani a norma dell'articolo 4 della legge 23 ottobre 1992, n. 421, concernente il riordino della finanza territoriale, in combinato disposto con l'art. 10 del corrispondente Regolamento comunale in materia Tarsu e con l'art.16 della legge 20 maggio 1985, n. 222, *Disposizioni sugli Enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi*. V. *infra*, par. 3.

ord. n. 32789, 19 dicembre 2018)³.

In proposito, i giudici di legittimità hanno espresso il principio di diritto secondo cui: *“in tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di un Seminario, atteso che l'art. 16 della l. n. 222 del 1985 (cd. Trattato lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella di culto e religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta”*⁴.

Il collegamento, poi, tra fatto e diritto ha condotto la Corte a ritenere come la CTR abbia realizzato un vero e proprio «salto logico» nell'estendere al possesso di un fabbricato idoneo a produrre rifiuti l'esenzione indiscriminata dal tributo, sulla base di una diretta equiparazione alle attività di religione e di culto.

2. Enti ecclesiastici ed esenzioni tributarie alla luce della recente pronuncia della Cassazione

Per risolvere la complessa questione la Corte ha, quindi, ricondotto le disposizioni concordatarie di esenzione nell'ambito della categoria delle «norme programmatiche» che, come noto, non sono di immediata applicazione⁵.

Si tratta, infatti, di disposizioni che per loro natura indicano obiettivi o principi generali, riservando alla successiva attività del legislatore la completa determinazione dell'ambito applicativo.

Con riferimento all'imposta in esame, i giudici rilevano come tale attuazione, sul piano giuridico, non sia stata realizzata⁶. Pertanto, in assenza di una specifica legge

³ Nello specifico, si fa riferimento ai seguenti disposti normativi: art. 115 c.p.c.; art. 65, commi 1 e 2 e art. 70, D.lgs. n. 507/1993; art. 16, legge n. 222/1985; art. 10, Regolamento Tarsu del Comune; infine, agli artt. 24 c.p.c., 2697 c.c. e 2909 c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, nn. 3 e 4, c.p.c.), in quanto la sentenza di secondo grado stabiliva l'esenzione, a favore dell'ente ecclesiastico, dal pagamento della Tarsu per gli anni 2010 e 2011. Sul tema, GIUSEPPE RIVETTI, *Enti ecclesiastici e regime delle esenzioni tributarie nell'evoluzione della recente giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in Riv. Dir. Trib., 2019, 1-8.

⁴ Cfr. Cass., sez. 6, 19 dicembre 2018, ord. n. 32789.

⁵ Nell'ordinanza si sovrappone l'art. 16 della citata legge n. 222 del 1985 con l'art. 16 del Trattato del Laterano. Evidente la volontà dei giudici di richiamarsi al precedente e più articolato orientamento giurisprudenziale (Cass. sent. n. 4027 del 14 marzo 2012), seppur non espressamente citato.

⁶ Al riguardo, la Corte di Cassazione ha accolto il ricorso proposto dal Comune di Roma, sulla base di una non corretta applicazione degli artt. 62, 68 e 73, D.lgs. n. 507 del 1993, in combinato disposto con gli artt. 3 e 4, comma 4, del corrispondente Regolamento comunale (adottato con delibera n. 143 del 2001). In particolare, per non aver il giudice di merito correttamente interpretato l'art. 16 del Trattato lateranense, facendone derivare, *tout court*, una esenzione in materia di Tarsu, non prevista nel nostro ordinamento giuridico.

⁶ Cfr. Cass. n. 4027/2012, cit. *“...convalidando l'ipotesi che l'esenzione di cui trattasi concerne, ed è ragionevole che concerna, esclusivamente le imposte che gravano sui redditi degli immobili”* per le quali, invece, sul piano normativo, sono stati realizzati specifici interventi: *imposta sui redditi* (art. 2, D.P.R. n. 601 del 1973); *dichiarazione e accertamento catastale* (art. 38, D.P.R. n. 1142 del 1949) e *imposta comunale sugli immobili* (D.lgs. n. 504 del 1992 e succ. mod.) In materia di agevolazioni tributarie (Ici), v. Cass., 20 luglio 2016, n. 14912; Cass., 8 luglio 2015, n. 14225; Cass., 8 luglio 2015,

statale, non può essere sufficiente ai fini dell'esenzione dalla «tassa dei rifiuti», la condizione soggettiva considerata nella richiamata (e sotto questo profilo inattuata) norma del Trattato lateranense⁷. Per altro verso, è stata rilevata una carenza riconducibile all'inerzia bilaterale di Stato e Chiesa cattolica che avrebbero dovuto trasferire le disposizioni del Trattato⁸ in puntuali norme di esenzione⁹.

Appare evidente come tutto non sia così semplice, perché bisogna tener presente da una parte, il legittimo affidamento della Chiesa cattolica rispetto a una disposizione di rango internazionale come il Trattato¹⁰; dall'altra, l'attività del legislatore statale obbligato a predisporre normative non in contrasto con principi di effettività e non discriminazione, nell'ambito di uno *scenario giuridico che non è più quello degli anni Trenta, ma per certi versi più confuso*.

3. Carenza dei requisiti soggettivi e oggettivi per il riconoscimento dell'esenzione Tarsu

Lo sviluppo della problematica induce i giudici a sottolineare come “l'interpretazione, fatta propria dalla CTR (...) compie un vero e proprio salto logico nell'estendere al possesso di un fabbricato idoneo a produrre rifiuti, l'esenzione indiscriminata dal tributo sulla base di un'equiparazione, da parte del menzionato art. 16 della l. n. 222/1985, ai soli effetti delle leggi civili, alle attività di religione e di culto, di quelle dirette alla formazione del clero”¹¹.

n. 14226; Cass., 29 aprile 2015, n. 8649; Cass., 13 febbraio 2013, n. 3591; Cass., 12 febbraio 2013, n. 3360; Cass., 21 marzo 2012, n. 4502; Cass., 9 novembre 2011, n. 23314; Cass., 29 febbraio 2008, n. 5485; Cass., 26 ottobre 2005, n. 20776.

⁷ Cfr. art. 16 del Trattato lateranense tra la Santa Sede e l'Italia sottoscritto in data 11 febbraio 1929 (pubblicato negli *Acta Apostolicae Sedis* n. 6 del 7 giugno 1929); legge 27 maggio 1929, n. 810 – esecuzione del Trattato, dei quattro allegati annessi e del Concordato.

⁸ Cfr. Legge 7 luglio 2016, n. 137, Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale, Città del Vaticano 1° aprile 2015, con relativo Scambio di Note verbali del 20 luglio 2007.

La Convenzione stabilisce l'esenzione dai tributi, senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni, con estensione anche alle questioni ancora pendenti e non definite con sentenza passata in giudicato (art. 6.1, Convenzione, cit.).

Si richiamano espressamente nel Preambolo (e nel successivo art. 6, norma cit.) le disposizioni del Trattato lateranense, come formula di salvaguardia e di conferma delle prerogative riconosciute in favore degli Enti centrali della Chiesa. In particolare, le richiamate disposizioni si riferiscono agli immobili indicati nel Trattato, i quali non possono essere assoggettati a vincoli oppure a espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede e sono esenti da tributi sia ordinari che straordinari, presenti e futuri, tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente, senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione. V. sub nota 7.

⁹ Norme da trasferire nei Regolamenti applicativi e istitutivi dell'imposta in esame, come per gli edifici di culto. V. sub. nota 6.

¹⁰ Difatti, pur comprendendo le ragioni alla base della decisione, si potrebbe obiettare che con l'adozione del Trattato lateranense le Parti volessero «produrre diritto», vale a dire vere e proprie norme giuridiche dotate di efficacia precettiva e non semplici documenti cui attribuire un mero valore programmatico (nel caso in esame giuridicamente inutili).

¹¹ La CTR, con sentenza n. 873/1/2015, peraltro oggetto di ricorso per Cassazione, aveva riconosciuto

D'altronde, la produzione e il conferimento di rifiuti¹² rappresentano la *ratio* dell'imposizione e delle relative agevolazioni¹³. In linea, quindi, con precedenti orientamenti giurisprudenziali¹⁴, l'esclusione degli immobili destinati al culto viene prevista solo perché sono considerati «incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti»¹⁵.

Nel caso di specie, non viene rappresentata alcuna condizione oggettiva di esenzione dell'immobile. Lo stesso, infatti, produce rifiuti come gli altri edifici alla stessa funzione destinati.

Inoltre, non si può trascurare come circostanza rilevante che l'atto impositivo avesse con precisione determinato le superfici tassabili, distinguendo tra aree effettivamente destinate al culto e quelle destinate agli ordinari servizi per i convittori¹⁶.

Peraltro, la stessa normativa concordataria prevede come principio generale di riferimento che gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti¹⁷ possano svolgere at-

l'esenzione anche in relazione all'anno 2006, sempre sulla base del disposto dell'art. 10, comma 1, lett. b) del Regolamento comunale in relazione all'art. 16 della l. 20 maggio 1985, n. 222, cit.: «Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana; b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro».

¹² In ordine alla natura giuridica del tributo, precisa la Corte di Cassazione che la tassa sui rifiuti – nonostante le alterne vicende per effetto delle quali è passata da tributo a tariffa e da tariffa a tributo nell'evoluzione normativa della disciplina (D.P.R. n. 507 del 1993; D.lgs. n. 22 del 1997; D.lgs. n. 152 del 2006; art. 15 del D.l. n. 201 del 2011, convertito con L. n. 214 del 2011) – ha avuto sempre, e in particolare a partire dalla disciplina dettata con il c.d. “decreto Ronchi”, una valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo. In tal modo, articolandosi in una “quota fissa”, commisurata alle necessità pubbliche di erogazione del servizio ed in una “quota variabile”, commisurata ai rifiuti prodotti (Cass., n. 4027/2012, cit.).

¹⁶ giurisprudenza, Cass. 13 giugno 2012, n. 9631; Cass. 14 gennaio 2011 n. 775; Cass. 9 novembre 2011, n. 23314; Cass. 11 novembre 2011, n. 23584; Cass. 12 maggio 2010, n. 11437; Cass. 11 marzo 2010, n. 5929; Cass. 5 marzo 2009, n. 5297; Cass. 5 marzo 2009, n. 5298; Cass. 5 marzo 2009, n. 5299; Cass. 27 febbraio 2009, n. 4766; Cass. 29 luglio 2009, n. 17601; Cass. 12 giugno 2009, n. 13711; Cass. 29 febbraio 2008, n. 5485; Cass. 10 ottobre 2008, n. 24922; Cass. 9 agosto 2007, n. 17526; Cass. 15 febbraio 2006, n. 3274; Cass. 23 ottobre 2006, n. 22804; Cass. 17 ottobre 2005, n. 20033; Cass. 5 marzo 2004, n. 4573; Cass. 23 marzo 2005, n. 6316; Cass. 8 marzo 2003, n. 4645; Cass. 17 novembre 2003, n. 17356.

¹³ Cfr. art. 62, comma 2, del D.lgs. n. 507/1993, cit. Si richiama il generale principio secondo cui non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.

¹⁴ Cfr. Cass., n. 4027/2012, cit.

¹⁵ *Ibidem*.

¹⁶ Con il terzo motivo, la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione delle richiamate disposizioni di legge nella parte in cui la sentenza impugnata ha ritenuto giustificata l'esenzione per gli anni 2010 e 2011 “...omettendo di rilevare che l'atto impositivo aveva determinato le superfici tassabili distinguendo tra aree effettivamente destinate al culto e superfici destinati agli ordinari servizi per i convittori”.

¹⁷ La qualifica di ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, come noto, indica una categoria propria dell'ordinamento statale e non dell'ordinamento canonico. Sul tema, FAUSTINO DE GREGORIO, *Brevi*

tività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'art. 7, n. 3, secondo comma, dell'Accordo del 18 febbraio 1984, in relazione al quale le richiamate attività diverse sono soggette¹⁸ alle leggi dello Stato concernenti il regime tributario previsto per le medesime attività¹⁹.

Su tali presupposti funzionali, la Corte ritiene fondati i motivi di ricorso proposti dalla società, ravvisando vizio di omessa pronuncia della CTR in riferimento alla legittimità dell'applicazione del tributo in relazione alle annualità oggetto di accertamento. Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR competente in diversa composizione²⁰.

Di conseguenza, il giudice di merito in sede di rinvio avrà l'onere di operare una specifica distinzione tra le porzioni di immobile destinate al culto, esenti da tassazione e quelle destinate ad alloggi e servizi per i seminaristi, soggetti invece a tassazione.

4. Rapporti tra attività commerciale e non commerciale. Nuove (e preoccupanti) prospettive

Strettamente collegate con la tematica in esame risultano le recenti innovazioni²¹

note in materia di esenzioni Imu per gli istituti religiosi. Attualità e orientamenti interpretativi, in *Dir. Prat. Trib.*, 4, 2017, p. 1713 ss.; SETTIMIO CARMIGNANI CARIDI, *Il regime tributario dell'ente ecclesiastico*, in JUAN IGNACIO ARRIETA (a cura di), *L'attività degli enti ecclesiastici e il controllo dello Stato*, Marcianum Press, Venezia, 2007, pp. 211-240; PAOLO PICOZZA, *Gli enti ecclesiastici: dinamiche concordatarie tra innovazioni normative e disarmonie di sistema*, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2004, 1, p. 173; RAFFAELE BOTTA, *Enti centrali della Chiesa e immunità dalla giurisdizione dello Stato: ambiguità pattizie e ripensamenti della Cassazione*, in *Corr. giur.*, 2003, 10, p. 1293 ss.; PAOLO CAVANA, *Enti ecclesiastici e controlli confessionali*, Torino, 2002; ANTONIO FUCCILLO, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti*, Napoli, 1999; MARIO TEDESCHI, *Associazioni ecclesiastiche e autonomia negoziale*, in ANTONIO FUCCILLO (a cura di), *Fenomeno associativo e attività notarile*, Jovene, Napoli, 1995, p. 84 ss.

¹⁸ Tali attività devono essere, comunque, svolte nel rispetto della struttura e delle finalità di tali enti. In dottrina, MARIA D'ARIENZO, *Chiesa ed economia*, in questa *Rivista*, 8, 2, 2009, pp. 214-224.

¹⁹ Cfr. art. 15, L. n. 222/1985, cit. Con riferimento ai principi costituzionali, v. ANDREA BETTETINI, *Art. 20*, in *Commentario alla Costituzione*, Torino, 2006, vol. I, p. 445 ss.; PAOLO DI MARZIO, *L'art. 20 della Costituzione. Interpretazione analitica e sistematica*, Torino, 1999; MARIO RICCA, *Morte della "manomorta"? Abrogazione dell'autorizzazione agli acquisti delle persone giuridiche e rilevanza costituzionale della normativa concordataria*, in *Il Diritto Ecclesiastico*, 1997, vol. I, p. 1066 ss.

²⁰ La CTR si uniformerà al principio di diritto espresso in tema di tassa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu). V. *sub par.* 1.

²¹ In realtà il problema si era già posto con lo schema di Regolamento ministeriale predisposto al fine di risolvere i problemi di equilibrio (virtuoso) tra attività *no profit* e *for profit*. V. Consiglio di Stato, Sezione Consultiva per gli Atti Normativi – Adunanza di Sezione del 27 settembre 2012, Schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, recante *Regolamento avente ad oggetto la determinazione delle modalità e delle procedure per stabilire il rapporto proporzionale tra le attività svolte con modalità commerciali e le attività complessivamente svolte dagli enti non commerciali di cui all'art. 73, comma 1, lettera c), del Tuir*.

²¹ L'interno del citato Regolamento, l'Amministrazione ha compiuto alcune scelte applicative che non solo esulano dall'oggetto del potere regolamentare attribuito, ma sono state effettuate in assenza di criteri o altre indicazione normative atte a specificare la natura non commerciale di una attività.

in ordine al corretto rapporto tra le attività commerciali e quelle complessivamente svolte dagli enti non commerciali (compresi gli enti ecclesiastici). Per tali enti, infatti, la collocazione formale non può che essere all'interno della categoria degli enti non commerciali/di Terzo settore²² dei quali ne costituiscono un sottoinsieme, risultando legati da un rapporto di *species a genus*²³.

Sul punto, il legislatore interviene con una disciplina di dettaglio il cui obiettivo è quello di allinearsi alla corrispondente normativa dell'Unione europea²⁴. In

²² Con riferimento al tema delle attività degli enti non commerciali, v. FABRIZIO AMATUCCI, *La identificazione degli enti non commerciali ai fini fiscali tra requisiti formali e sostanziali nel panorama europeo*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2012, II, pp. 77, 89; MARIDA ANSELMO, *Le attività commerciali nella disciplina fiscale del terzo settore*, in GIUSEPPE ZIZZO (a cura di), *La fiscalità del terzo settore*, Giuffrè, Milano, 2011, 203-300; GIUSEPPE ZIZZO, *I tratti caratterizzanti dell'IRES*, in AA.VV., *Lezioni di diritto tributario sostanziale e processuale*, Ed. Boll. Trib., Milano, 2009, pp. 149-155; THOMAS TASSANI, *Il regime fiscale degli enti non commerciali e delle Onlus: questioni attuali*, CNN Studio, 80, 2009; GIAN MARIO COLOMBO, *Associazioni: enti commerciali o enti non commerciali?*, in *Corr. Trib.*, 2009, 28, p. 2265; MAURO BEGHIN (a cura di), *Saggi sulla riforma dell'IRES*, Giuffrè, Milano, 2008; LAURA CASTALDI, *Enti non commerciali (Dir. trib.)*, in *Enciclopedia giuridica*, Milano, 2008, 547 ss.; ANGELA MARIA PROTO, *La fiscalità degli enti non societari*, Giappichelli, Torino, 2003, 242; MICHELE CANTILLO, *Enti non lucrativi (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del diritto*, IV agg., Milano, 2000, 531 ss.; GIOVANNI BIANCHI, *I paradossi della commercialità: le conseguenze dell'attribuzione all'ente non lucrativo della qualifica di "ente commerciale"*, in *Il Fisco*, 2000, p. 13418; GIULIANO TABET, *Nuova disciplina tributaria degli enti non profit*, in *Boll. Trib.*, 1999, 2, pp. 103-107; VALERIO FICARI, *La disciplina fiscale degli enti non commerciali nel D.lgs. 4 dicembre 1997 n. 460*, in MARCO MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Cedam, Padova, 1999, p. 685; ID., *Strumentalità dell'attività commerciale e fine non lucrativo nella tassazione delle associazioni*, in ANDREA FEDELE (a cura di), *Il regime fiscale delle associazioni*, Cedam, Padova, 1998, p. 5; LORIS TOSI, *Gli enti di tipo associativo*, in *Giurisprudenza sistematica di Diritto tributario*, Torino, 1996, p. 261; FRANCESCO TUNDO, *L'esercizio di attività commerciali da parte degli enti di tipo associativo nella disciplina dell'imposizione diretta*, in ROBERTO ARTONI (a cura di), *Gli enti non profit. Aspetti tributari*, Cedam, Padova, 1996, pp. 239-262; GIUSEPPE MELIS, *La riforma della disciplina degli enti non commerciali*, in AA.VV., *L'opera di Franco Gallo come Ministro delle Finanze*, Quasar, Roma, 1995, pp. 99-107; ENRICO NUZZO, *Questioni in tema di tassazione di enti non economici*, in *Rass. Trib.*, 1995, I, p. 107; CLAUDIO SACCHETTO, *L'imposizione degli enti non commerciali nel Testo Unico*, in *Le circolari del Corriere Tributario*, 1988, p. 8.

²³ Gli enti ecclesiastici non hanno, infatti, per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale. Inoltre, il collegamento con la categoria generale degli enti non profit è dato dalla mancanza di lucro soggettivo. Agli effetti tributari gli enti aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione.

²⁴ In un contesto inteso a valorizzare il concetto di attività economica in senso comunitario, va ricordato che il diritto dell'Unione europea ha da tempo affrontato la questione dei presupposti necessari per escludere la natura commerciale di una attività, non tanto facendo riferimento al concetto dell'assenza dello scopo di lucro, ritenuto non determinante (Cfr. *Corte Giust. UE*, 1 luglio 2008, C-49/07, punti 27 e 28, con riferimento alla nozione di impresa), ma piuttosto richiamando il carattere non economico che deve qualificare l'attività non commerciale.

²⁵ Costituisce principio ormai pacifico, quello secondo cui la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che eserciti una attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento, in tal senso v. *Corte Giust. UE*, 23 aprile 1991, C-41/90, Hofner; 17 febbraio 1993, C-159-160/91. Principi ribaditi anche da *Corte Giust.*, 3 marzo 2011, C-437/09 e 12 luglio 2012, C-138/11. Per chiarire la distinzione tra attività economiche e non economiche, la giurisprudenza ha costantemente affermato che qualsiasi attività, consistente nell'offrire beni e servizi in un ambito commerciale, realizza una attività economica. Cfr. *Corte Giust. UE*, 27 giugno 2017, n.

particolare, l'art. 79 del D.lgs. n. 117/2017²⁵ riconosce la natura non commerciale esclusivamente alle attività “svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi effettivi”²⁶.

Di conseguenza, la disposizione seppur finalizzata a contrastare fenomeni elusivi, suscita non poche perplessità. Attribuire soltanto alla “gratuità” oppure alla “quasi gratuità” del servizio una rilevanza prevalente ai fini della determinazione della qualifica di ente non commerciale, ci porta (*paradossalmente*) a considerare che solo gli enti in perdita o destinati a gestioni fallimentari, potranno continuare a rivestire la qualifica tributaria di enti non commerciali/di Terzo settore²⁷.

In conclusione, le criticità e le incertezze evidenziate non sono, comunque, riconducibili a un ripensamento delle disposizioni di sistema, le quali riflettono anche un valore giuridico della storia (dei rapporti tra Stato e Chiesa cattolica) che non può essere messo in discussione da questioni economiche.

Tuttavia, nelle modalità di applicazione qualcosa deve essere rivisto. Non credo si possa continuare di sentenzia in sentenzia a definire problematiche così importanti

C-74/16; 26 marzo 2009, causa C-113/07; 11 luglio 2006, C-205/03; 16 giugno 1987, C-118/85; 18 giugno 1998, C-35/96; 12 settembre 2000, C-180-184/98.

Per riferimenti sistematici, PIETRO BORJA, *European Tax Law*, Giuffrè, Milano, 2014; FABRIZIO AMATUCCI, *L'influenza della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sulla individuazione dei soggetti passivi Ires*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, LXXXIV, 5, 1079-1093; FRANCESCO D'AYALA VALVA, *Il giudice tributario Europeo (Atti del convegno di studio – Palazzo di Giustizia, 14 ottobre 2005)*, in *Magistratura Tributaria*, numero unico, 2006.

²⁵ Con riferimento all'evoluzione normativa, v. Linee guida per una Riforma del Terzo Settore, 12 maggio 2014; L. 6 giugno 2016, n. 106, Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

^v, inoltre, i decreti attuativi della citata legge delega: D.lgs. n. 6 marzo 2017, n. 40, Istituzione e disciplina del servizio civile universale, a norma dell'articolo 8 della legge 6 giugno 2016, n. 106; D.lgs. 3 luglio 2017, n. 111, Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106; D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, a norma dell'articolo 2, comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106; D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.

^{si} segnalano, inoltre, i decreti correttivi: D.lgs. 20 luglio 2018, n. 95, Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, recante revisione della disciplina in materia di impresa sociale, ai sensi dell'articolo 1, comma 7, della legge 6 giugno 2016, n. 106; D.lgs. 03 agosto 2018, n. 105, Disposizioni integrative e correttive al decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, recante: «Codice del Terzo settore, a norma dell'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106».

²⁶ Cfr. art. 79, comma 2, norma cit. In riferimento all'inquadramento dell'ente ecclesiastico nella recente riforma del Terzo settore, v. FRANCESCA MORONI, *Enti religiosi e riforma del Terzo settore. Profili tributari*, Aracne, Roma, 2019.

²⁷ La «non commercialità» e «assenza di scopo di lucro» sono concetti differenti, spesso confusi, rispetto ai quali non risulta agevole, sul piano giuridico, individuare un corretto punto di equilibrio. L'utile di gestione costituisce non il fine dell'associazione, ma il mezzo per il conseguimento delle finalità istituzionali dell'ente, complessivamente considerato. La presenza di utili evidenzia una variabile economica e non commerciale (*no-distribution constraint*), rappresentativa del buon andamento gestionale dell'ente. A differenza del comune imprenditore, il quale è libero di destinare i profitti della sua attività economica a propria discrezione, l'ente non lucrativo risulta obbligato ad impiegare tali «profitti» gestionali alla realizzazione delle finalità istituzionali.

e legate alle attività degli enti in esame.

A tal fine potrebbe essere utile l'istituzione di una Commissione bilaterale²⁸, come accaduto in passato per altre controversie, nella prospettiva di ricercare soluzioni sistematiche, affrontando la questione tributaria dei rapporti tra Stato e Chiesa in termini chiari, complessivi e concordati.

In tal modo sarebbe possibile evitare che i rappresentanti legali degli enti ecclesiastici interessati, si trovino a sostenere responsabilità economico-patrimoniali (e non solo), rispetto a opere realizzate nell'ambito di quelle legittime attività diverse, necessarie per il funzionamento degli stessi enti religiosi.

²⁸ Ai sensi dell'art. 14, del citato Accordo tra la Repubblica italiana e la Santa Sede (1984).