



# diritto & religioni

Semestrale  
Anno XI - n. 2-2016  
luglio-dicembre

ISSN 1970-5301

22



LUIGI  
PELLEGRINI  
EDITORE

# Diritto e Religioni

Semestrale  
Anno XI - n. 2-2016  
**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, R. Coppola, 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, R. Rolli  
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. 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. Chiara Ghedini - Prof. Federico Aznar Gil - Prof. Ivàn Ibàn - Prof. Pietro Lo Iacono - Prof. Dario Luongo - Prof. Agustin Motilla - Prof. Salvatore Prisco - Prof. Annamaria Salomone - Prof. Patrick Valdrini - Prof. Gian Battista Varnier - Prof. Carmela Ventrella - Prof. Marco Ventura.

# *Del regime tributario in materia di TAR SU applicabile all'Arciconfraternita di S. Bonaventura, in Napoli\**

FABIO VECCHI

## 1. *La vicenda. Un federalismo fiscale che non scioglie il rigore verso le associazioni con scopo di religione o culto*

Nel 2012 l'antica Arciconfraternita napoletana di San Bonaventura<sup>1</sup> ricorreva di fronte alla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, avverso un avviso di pagamento a titolo di «contributo per il giardinaggio, nettezza e decoro delle aree cimiteriali», inviatole dal Comune. La confraternita contestava, chiedendo l'annullamento del provvedimento impositivo, il denegato riconoscimento della natura di ente morale privo di fini di lucro e con un prevalente scopo di culto, che contemplava tra i compiti statutari costitutivi<sup>2</sup>, quello della sistemazione e conservazione delle salme dei confratelli defunti. A tale rilievo accedeva l'ulteriore contestazione sull'errata accezione

---

\* Nota a sentenza 11 marzo 2014, n.9357, Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, Sez.XX. pubblicata in questa *Rivista*, n. 19 (2015), pp. 576-581.

<sup>1</sup> Costituitasi nel 1607, con lo scopo di seguire il modello francescano, la Confraternita di San Bonaventura ottenne nella seconda metà del XVII secolo il diritto di patronato dai Carafa.

<sup>2</sup> Il Giudice tributario napoletano manifestava sostanziale indifferenza verso lo scopo statutario inteso alla cura delle esequie delle inumazioni. Né ha dato rilievo agli accorpamenti canonici di altre confraternite e relative aree cimiteriali da queste dipendenti. Secondo il CIC sono Arciconfraternite le associazioni laicali di fedeli munite per indulto apostolico (ex can.721, CIC 1917) del diritto di aggregarsi altre confraternite aventi medesimo titolo e fine. L'Arciconfraternita di S. Maria della Grazie – si evince dal testo di altra e diversa sentenza (11 marzo 2014, n.7766) pronunciata lo stesso giorno con medesimo esito e percorso logico argomentativo dalla Commissione Tributaria Provinciale di Napoli –, risulta infatti «accorpante l'Arciconfraternita dei SS. Pietro e Paolo dei Muratori». È, in proposito, utile apprendere dal decreto del Ministro dell'Interno del 19 maggio 2008, che a seguito dell'estinzione: «della Reale Confraternita del S. Maria della Vittoria e S. Giuseppe in Chiaia, con sede in Napoli. (...) Il patrimonio di cui è titolare l'ente soppresso è devoluto come segue: (...) i comprensori cimiteriali ubicati nel camposanto di Napoli sono attribuiti all'Arciconfraternita dei SS. Pietro e Paolo dei *Saxonibus*, con sede in Napoli (...)». Cfr. GIUSEPPE FERROGLIO, «*Confraternita*», in *Enc. Dir.*, VIII, Giuffrè, Milano, 1960, pp. 1037-1038.

adottata dal Comune in ordine a ciò che dovesse intendersi per «luogo di culto», e tale da escludere, in spregio degli artt. 2 e 16 della l. 20 maggio 1985, n. 222, la confraternita avente fine di culto.

L'ente contestava inoltre le erronee modalità di calcolo dell'importo dovuto, poggiante «sul numero delle sepolture in concessione», da cui si sarebbe desunta la natura illegittima del tributo locale richiesto (TARSU, oggi sostituito dalla TARI, Tassa Rifiuti) e dal quale si riteneva esente in base all'art.62 co.2, d. lg.vo 15 novembre 1993, n.507<sup>3</sup>.

Occorre sottolineare che solo su questo capo<sup>4</sup> il Giudice tributario è venuto incontro alle istanze formulate dall'Arciconfraternita, ravvisando nel provvedimento comunale uno scollamento dal criterio dell'art.65 d. lg.vo n.507/1993 che eleggeva a parametro esclusivo di calcolo la dimensione della superficie imponibile utile e non il numero delle nicchie o dei tumuli gestiti in concessione.

Questa soluzione assunta dalla sentenza a favore dell'ente associativo non deve far concludere in un cambio di passo in deroga al consolidato binario abbracciato dalla giurisprudenza fiscale in ordine a tasse locali sui rifiuti solidi urbani (TARSU) verso gli enti ecclesiastici, specialmente a carico di confraternite<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> L'art. 62 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n.507 è la norma principale che ne contiene la disciplina. Dal testo si trae l'intenzione del legislatore di raccogliere in essa il maggior numero di casi concreti, stante la difficile applicazione di tale tributo e della ricorrenza dei casi di esenzione.

<sup>4</sup>Le norma dispone, al primo comma, che la tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, situati nelle zone del territorio comunale. L'art. 62, co.2 descrive esenzioni per i locali e le aree che non possono produrre rifiuti nelle seguenti ipotesi: 1) per la loro natura; 2) per il particolare uso cui sono stabilmente destinati; 3) perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno.

<sup>4</sup> Qui il ragionamento del Giudice dei tributi ravvisa un'ulteriore indebita componente, nell'eventualità che l'imposizione comunale celi una «forma anomala di applicazione della TARSU (...) di una autonoma tassa» a titolo di contributo per giardinaggio ecc. (ex art.54 co.3, lett. d ed e RPCM Comune di Napoli): tassa che, anch'essa, andrebbe calcolata sulla base del medesimo criterio della dimensione fisica del luogo o manufatto imponibile.

<sup>5</sup> FRANCO BATISTONI-FERRARA, *Enti ecclesiastici (Diritto tributario)*, in *Noviss.Dig.It – Appendice III*, Torino, 1982, p.392; SETTIMIO CARMIGNANI CARIDI, *Il regime tributario dell'ente ecclesiastico*, in AA.Vv., *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato. Studi sull'Istruzione CEI in materia amministrativa* (a cura di J.I. Arrieta), Marcianum Press, Venezia, 2007; ANTONIO FIORILLI, *La fiscalità degli enti religiosi*, Roma, Telos, 2009; GIORGIO FELICIANI - ALBERTO ROCCELLA, *Il regime delle confraternite alla luce di un recente parere del Consiglio di Stato*, in *Archivio Giuridico*, 213 (1993), pp.199 ss.; ANTONIO GUARINO, *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Napoli, Jovene, 2001; GIUSEPPE RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici: profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Giuffré, Milano, 2008<sup>2</sup>; PIERLUIGI RONZANI, *Il regime tributario degli enti ecclesiastici*, Cedam, Padova, 2000, pp. 198-199; FERRUCCIO BOGETTI, *Diritto canonico tributario*, Torino, 2015; ANTONIO FUCCILLO, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti*, Jovene, Napoli, 1999; PAOLO PICOZZA, *Enti ecclesiastici nel diritto tributario*, in *Dig.Disc. Priv. – Sez. Comm.*, V, UTET, Torino, 1990, p. 252.

Il tema, oggetto di svariate decisioni giurisprudenziali seguenti al variegato quadro di fattispecie tributarie non ben definite, è destinato per sua natura a generare dibattiti. Né il federalismo fiscale, con le competenze rimesse a livello di enti locali, ha contribuito a sciogliere nodi che si sono sovrapposti a quelli preesistenti<sup>6</sup>. Le esigenze di quadratura dei bilanci delle amministrazioni locali, spesso in condizioni critiche, e le emergenti logiche manageriali di risultato concorrono infatti a soluzioni polisense e a letture rigide dei propri regolamenti interni. Il tendenziale appiattimento su criteri contabili, rende ancor più sonoro il contrasto dei piani logici quando riferito alla dimensione dei luoghi del ricordo e alle forme societarie volte al culto del sepolcro.

## 2. *L'inquadramento fiscale ratione naturae ac voluntatis delle confraternite secondo la dottrina ecclesiastica e tributaria*

La sentenza tributaria qui annotata esamina una tipologia di ente ecclesiastico di complessa articolazione sotto il profilo canonico dell'associazionismo laicale<sup>7</sup>, ma i cui scopi sono, per altro verso, altrettanto definiti e chiari<sup>8</sup>.

<sup>6</sup> Ai Comuni, nei propri regolamenti in materia di TARSU e TARI, è concesso un significativo margine discrezionale inteso alla previsione di ulteriori esenzioni per locali o aree destinate al culto e per ulteriori ipotesi specifiche determinate dall'ente locale stesso.

Sul limite dei comuni, in materia di tributi, a stabilire aspetti procedurali, FABRIZIO AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2013<sup>2</sup>, p. 13; GIANFRANCO GAFFURI, *Diritto tributario. Parte generale e Parte speciale*, Cedam, Padova, 2012<sup>7</sup>, pp. 47 e 673; FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. II, Parte speciale*, UTET, Torino, 2012<sup>9</sup>, p. 326; LOREDANA CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), UTET, 2012<sup>4</sup>, pp. 185-186. Sul rapporto tra le fonti locali e la Costituzione (art. 119) e sul federalismo fiscale, GIUSEPPE TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2013<sup>4</sup>, p. 88; GIUSEPPE MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2013, pp. 149 ss.

<sup>7</sup> VENERANDO MARANO, *La personalità giuridica degli enti ecclesiastici e in particolare delle associazioni di fedeli*, in AA.VV., *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato* cit. pp.175 ss.; SERAFINO DE ANGELIS, *De fidelium associationibus*, 2 Voll., D'Auria, Napoli, 1959.

<sup>8</sup> In ordine allo scopo di culto perseguito dalle associazioni laicali note come confraternite, la bibliografia è vastissima ed antica e sostanzialmente concorde. Cfr. DOMENICO SCHIAPPOLI, «*Confraternite*», in *Nuovo Dig. It.*, III, UTET, Torino, 1938, pp. 817-818, secondo il quale trattasi di «società (...) che perseguono fini di culto, talvolta misti a beneficenza»; MARIO FERRABOSCHI, «*Corporazioni religiose*», in *Enc. Dir.*, X, Giuffrè, Milano, 1962, spec. pp. 699-700; PIO CIPROTTI – VITTORIO BARTOCCETTI, «*Confraternite*», in *Enc. Catt.*, IV, CdV, Roma, 1950, col. 257; ARTURO CARLO JEMOLO, *Elementi di diritto ecclesiastico*, Vallardi, Firenze, 1927, p. 121; WINFRIED SCHULZ, *Confraternite: persone giuridiche pubbliche o private?*, in *Raccolta di scritti in onore di Pio Fedele*, I, Perugia, 1984, pp. 397 ss. Identiche notazioni sono ravvisabili in FRANCESCO FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico* (a cura di A. Bettetini e G. Lo Castro), Zanichelli, Bologna, 2009<sup>10</sup>, p. 313; ANTONINO MANTINEO, *Le confraternite: una tipica forma di associazione laicale*, Giappichelli, Torino, 2008.

A confortare sulla natura degli scopi perseguiti dalle confraternite, intervengono a fare chiara luce

L'Arciconfraternita ricorrente è un ente di natura associativa, rispondente al carattere di soggetto morale senza fini di lucro e con prevalente scopo di culto, consistente nella pratica della pietosa sepoltura cristiana dei confratelli defunti: pratica in cui si palesa la *vocatio* caritativa della associazione dei fedeli<sup>9</sup>. L'elemento dell'attività statutaria unito alla composizione mista del fine di culto e di beneficenza solidale qualifica la natura ecclesiale<sup>10</sup>, culturale e religiosa dell'ente associativo.

La dottrina tributaria, da parte sua, riconosce agli enti associativi, in particolare a quelli religiosi, costituiti con speciali scopi di ordine extracommerciale, un regime di esenzione dalle comuni misure normative di pressione fiscale, qualora sussista una piena conformità tra attività svolta e norme statutarie<sup>11</sup>. Resta così centrale e discriminante l'individuazione della natura

---

le disposizioni statutarie che ne regolano vita, finalità e organizzazione interna. Per tutti, esemplarmente, ci basti lo Statuto Generale per le Confraternite dell'Archidiocesi di Genova (approvato dalla Curia il 10 agosto 1986), al cui art.2 §1 afferma: «Scopo generale delle Confraternite è l'incremento del culto pubblico negli ambiti e modi che le sono propri, e cioè: a) con il curare diligentemente la celebrazione delle Sacre Liturgie (...) anche in suffragio di defunti, nonché gli altri atti di culto e devozione». Sul primato degli scopi di culto pubblico nelle confraternite, appare esemplare il Regolamento (8 novembre 1994) dell'antica Arciconfraternita del Ss. Crocifisso di Sessa Aurunca che, all'art. 2, lett. b, c, e, dispone tra le altre finalità: «assicurare celebrazioni eucaristiche in suffragio dei propri defunti (...); provvedere (...) a dare pia e decorosa sepoltura a quelli poveri; partecipare alle funzioni (...) per la commemorazione dei defunti», e all'art. 8 prevede: «(...) Se la famiglia del confratello defunto versa in situazione di grave indigenza, l'Arciconfraternita potrà partecipare alle spese dei funerali (...)».

Per una prospettiva canonistica del fenomeno associativo di fedeli: JESÚS BOGARÍN DIAZ, «*Cofradía*», in *Diccionario General de Derecho Canonico*, II, Universidad de Navarra, Thomas Reuters Aranzadi, (in seguito, DGDC), 2012, pp. 197 ss.; ID., «*Pía Unión*» in DGDC, VI, pp. 215-217; ID., «*Sodalicio*» in DGDC, II, pp. 386-388; H. DURAND, «*Confrérie*», in *Dictionnaire Droit Canonique*, IV, Letuzey et Ané, Paris, 1935, pp. 128-176; LUIS NAVARRO, «*Asociación de fieles*» in DGDC, I, pp. 519-526; GIUSEPPE SPINELLI, *Le Confraternite e il nuovo Codice di Diritto Canonico*, in *Iubilaeum Internationale Confraternitatum*, Acta, 1984, p. 49; LUÍS MARTÍNEZ SISTACH, *Las asociaciones de fieles*, Facultat de Teologia de Catalunya, Barcelona, 1994, p. 33.

<sup>9</sup> GIUSEPPE DALLA TORRE, *Assistenza e beneficenza nel diritto ecclesiastico*, in *Digesto Disc. Pubbl.*, I, UTET, Torino, 1987, p. 439; JUAN DAMIÁN GANDÍA, «*Culto público*», in DGDC, II, pp. 843-846.

<sup>10</sup> LUIS NAVARRO, *Il carattere ecclesiale delle associazioni di fedeli. (A proposito della Nota pastorale della CEI "Le aggregazioni laicali nella Chiesa")*, in *Ius Ecclesiae*, 6 (1994), Giuffrè, Milano, pp. 281-303, spec. pp. 289 ss.

<sup>11</sup> La dottrina tributaria è orientata a non considerare come attività di natura commerciale quella svolta dagli enti di tipo associativo, qualora posta in essere in conformità alle attività istituzionali. Questa posizione che tiene in conto del regime particolare previsto per le associazioni religiose, attinge ad una scelta legislativa di lungo periodo (cfr. art. 3, co. 2, 3 e 4 legge delega legislativa per la riforma tributaria n.825/1971. NICOLA D'AMATI, *Istituzioni di diritto tributario*, Cacucci, Bari, 2005, pp. 234-235.

Sulla determinazione della base imponibile per gli enti non commerciali a struttura associativa, l'art.148, co.1 TUIR afferma l'esclusione della natura commerciale se l'attività «consista in una prestazione di servizio diverso da quelli indicati dall'art. 2195 cc.». Una specifica disciplina in deroga è prevista per le associazioni qualificate dallo scopo religioso, se dette attività sono «in diretta attua-

commerciale dell'attività perseguita dall'ente ecclesiastico<sup>12</sup>, in un quadro che, sulle agevolazioni tributarie, ha visto la giurisprudenza degli ultimi quarant'anni confermare un orientamento restrittivo<sup>13</sup>. Il contesto normativo è dunque diretto a chiarire l'effettiva capacità contributiva espressa dagli enti ecclesiastici<sup>14</sup>, anche in ossequio ai dettami legislativi introdotti nelle codificazioni di settore per Testo Unico, dove un regime favoritivo è esplicitamente ammesso per le associazioni religiose, nel rispetto di precise condizioni ex art. 148, co. 3 TUIR. Non sembra fuor di luogo, in proposito, rammentare che le norme fiscali prendono in considerazione il criterio del riconoscimento pattizio delle confessioni religiose e che tale parametro potrebbe ben armonizzarsi con la circostanza per la quale un ente associativo ad essa collegato godesse anche di un'antica tradizione statutaria, tale da illustrarne la valenza istituzionale<sup>15</sup>.

Nella sentenza commentata, invece, l'indagine sulla natura dell'attività dell'ente ecclesiastico viene eclissata mentre vorrebbe maggior attenzione la categoria delle «attività meritevoli» (di esenzione) individuata dalla dottrina tributaria in ordine a IMU e TASI<sup>16</sup>. Si tratta, insomma, di criteri intesi

---

zione degli scopi istituzionali». PASQUALE RUSSO, GUGLIELMO FRANSONI, LAURA CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2014, pp. 284 ss.

<sup>12</sup> Notazioni sul regime tributario adottato in tale contesto, sono in ANDREA BETTETINI, *L'attività commerciale di un ente ecclesiastico*, in AA.VV., *Enti ecclesiastici e controllo dello Stato* cit., spec. pp. 198-203.

<sup>13</sup> PIERLUIGI RONZANI, *Il regime tributario* cit., pp. 203-211.

<sup>14</sup> FRANCESCO FINOCCHIARO, *Diritto ecclesiastico* cit., pp. 437-438.

<sup>15</sup> La dottrina tributaria precisa che il *favor fisci* verso gli enti associativi, in specie le associazioni religiose, in quanto esercenti attività non commerciale (ex art. 148, co.3 TUIR), è ammesso purché l'attività esuli da possibili «strumentalizzazioni dello schema associativo»: ipotesi avvertibile in caso di attività svolte a favore di associati verso pagamento di specifici corrispettivi. Così, SALVATORE LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2012<sup>4</sup>, p. 110.

Un criterio di istituzionalità che predilige le associazioni collegate a confessioni religiose «concordatarie», ex art. 148, co. 6 per il quale «... non è considerata commerciale anche se [attività] effettuata da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese». Cfr. ELISABETTA D'ANGELO, *Enti di tipo associativo*, in *Commentario al T.U. delle Imposte sui Redditi* (a cura di G. Tinelli), CEDAM, Padova, 2009, pp. 1242 ss., spec. pp. 1267 ss.

<sup>16</sup> La nuova disciplina di esenzione IMU-TASI (art.9 co. 8, d.lgs. 14 marzo 2011, n.23) per immobili in cui sono svolte attività meritevoli (ad es. di religione o culto), introduce due condizioni conformi al diritto europeo e costituzionale: 1. lo svolgimento secondo criteri non commerciali; 2. in caso di attività mista, la spettanza dell'esenzione in base ad un criterio di proporzionalità. Detta disciplina non scioglie istantaneamente i problemi, perché pur distinguendo maggiori ambiti di attività svolta con modalità non commerciale, bisogna poi intendersi ad es., sul significato della formula «attività istituzionali prive di scopo di lucro». La dottrina tributaria individua qui importanti criteri solidaristici, in quanto si tratta di attività: «che, conformemente al diritto U.E., per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori di mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione del principio di solidarietà e di sussidiarietà». Per altro verso, il criterio della destinazione esclusiva a scopi ecclesiali resta il requisito soggettivo centrale nei Regolamenti comunali per

a diradare le incertezze su attività di dubbio inquadramento, sia secondo gli schemi noti alla dottrina nello svolgimento di attività principali e strumentali<sup>17</sup> volte perseguimento dei fini di religione e culto, sia rispetto alle coordinate normative esposte agli artt.2 e 16 della l. 22 maggio 1985 n. 222<sup>18</sup>.

Il Giudice tributario non attribuisce rilievo alla natura dell'attività svolta dalla confraternita e si allinea su un'interpretazione ripiegata sul dato normativo, sul presupposto che gli Accordi del 1984 non ne parlano, facendo esclusivo riferimento all'«esercizio del culto e alla cura delle anime». In ossequio al citato art. 2 della l. 222/85, ne viene negata «la qualità di ente ecclesiastico con scopo esclusivo o prevalente di culto», qualità che non le è propria «(...) conseguendo invece ad un accertamento di natura pubblicistica» (v. Cass. S.U., n.3127, 10 aprile 1997)<sup>19</sup>.

La vigente normativa concordataria e legislativa traccia ai fini fiscali una polarità tra attività commerciali e non commerciali perseguite dagli enti ecclesiastici. È legittimo domandarsi se, di fronte al dettato normativo, l'attività della confraternita il cui scopo principale è quello della sepoltura cristiana dei sodali, non sia immediatamente riconducibile alla natura di religione o culto, in quanto effettuata in un «luogo di culto» deputato a pratiche caritatevoli a vantaggio di una collettività.

Al netto di una valutazione civilistica del rito funebre, la pratica delle esequie esprime la virtù della pietà. Anche prescindendo dalla tradizione canonistica che, nella *Sessio XXII* del Concilio di Trento, c.8-10 eleva le liturgie funerarie a culto<sup>20</sup>, la dottrina giusecclesiastica intravede la valenza

---

l'esenzione IMU e TASI in caso di «immobili posseduti ed utilizzati da enti pubblici e privati non commerciali residenti nel territorio dello Stato (...) destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, della attività assistenziali, previdenziali (...) nonché delle attività ecclesiali». Cfr. PAOLA TARIGO, *L'esenzione IMU-TASI degli enti non commerciali*, in *Riv. Dir. Tributario*, 24 (2014), Giuffrè, Milano, pp. 1093-1113.

<sup>17</sup> PIO CIPROTTI-VITTORIO BARTOCCETTI, «*Confraternita*» cit., col. 258.

<sup>18</sup> A fronte del rigore dell'art. 2 della l.222/85, che impone un *numerus clausus* di soggetti riconoscibili, sta l'apertura concettuale dell'art. 16 che considera come «attività di religione o culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime (...) all'educazione cristiana».

<sup>19</sup> Appare ridondante il rinvio a tale procedura di accertamento, quando diretta verso un ente di antica fondazione storica, come nel caso dell'Arciconfraternita qui ricorrente ed in possesso del riconoscimento legale dello scopo. Salvo «trasformazioni» prodotte *medio tempore*, infatti, l'autorità amministrativa accerta la «sussistenza genetica» del fine di religione o culto dell'ente. Cfr. GIUSEPPE DALLA TORRE, *Assistenza* cit., p. 439.

<sup>20</sup> BRUNO FABIO PIGHIN, *Configurazione e gestione dei luoghi di culto*, in AA.VV., *Enti ecclesiastici e controllo* cit., pp. 118 ss., secondo il quale A. «luogo sacro» e «luogo di culto» non sono concetti sovrapponibili, in quanto un luogo è sacro in virtù di due elementi non disgiunti: la destinazione del rito al culto o alla sepoltura per intervento dell'autorità; la dedicazione o benedizione del luogo. Cfr. MATTEO CONTE A CORONATA, *De locis et temporibus sacris*, Marietti, Torino, 1922; UMBERTO PRANZATARO, *Il diritto al sepolcro nella sua evoluzione storica e nelle speciali attinenze col diritto*

altamente simbolica, e la sua collocazione tra le attività senza scopo di lucro<sup>21</sup>. Resta aperto, in altri termini, il tema della ritualità e della devozione espressa in un luogo che, deputato alla sepoltura è, nel contempo, cimitero ossia «*locus sacer et religiosus*»<sup>22</sup>, spazio di preghiera e pietà<sup>23</sup> e di aggregazione laicale di fedeli legati da penetranti regole di partecipazione liturgica<sup>24</sup>.

Seguendo l'orientamento consolidato nella giurisprudenza maggiore (Cass. Civ., Sez.V., n.3711/2005)<sup>25</sup> il Giudice tributario afferma, invece, che neppure «la dotazione di un altare attribuisce alla cappella cimiteriale la qualità di luogo di culto». Sfuma così la possibilità di agganciare l'esenzione della TARSU al riconoscimento della natura specifica dell'attività statutaria svolta dall'Arciconfraternita.

Una posizione più temperata è anche abbracciata dal giurista dei tributi che, specialmente nel caso di attività di enti ecclesiastici deputate all'esercizio di pratiche pie e caritatevoli aventi a teatro le aree cimiteriali e le relative cappelle ammette, pur con riserva, l'eventualità di esenzioni<sup>26</sup>, ravvisando nella disciplina di favore i segni di un'anomalia di sistema<sup>27</sup>.

A rimarcare le vistose divaricazioni tra la giurisprudenza civile e le posizioni espresse dalla Chiesa, appaiono degni di nota due documenti della CEI

---

moderno, UTET, Torino, 1895.

<sup>21</sup> ANTONIO VITALE, *Corso di diritto ecclesiastico*, Giuffrè, Milano, 1993<sup>7</sup>, pp. 225 e 228.

<sup>22</sup> IGINO TAROCCHI, *Cimitero*, in *Dizionario Teol. Morale*, Studium, Roma, 1961, p. 267 ss.; ALEJANDRO GONZÁLEZ-VARAS, «*Cementerios*», in *DGDC*, II, pp. 39 ss.; ZBIGNIEW SUCHECKI, «*Sepultura eclesiástica*», in *DGDC*, VII, pp. 291-295; MARIO MARCHESI, *Gli altri atti del culto divino*, in AA.Vv., *Il diritto nel mistero della Chiesa*, III, Roma, 1992, pp. 307 ss.

<sup>23</sup> FRANCESCO FINOCCHIARO, «*Enti ecclesiastici. II*», in *Enc. Giur.*, XIV, Treccani, Roma, 1989, p. 10.

<sup>24</sup> GUIDO SARACENI, «*Fedeli (Associazione di)*», in *Enc. Dir.*, XVII, Giuffrè, Milano, 1977, p. 150; ARNALDO BERTOLA, «*Associazione laicale*», in *Noviss. Dig. It.*, I, t.2, UTET, Torino, 1958, pp. 1424 ss., spec. pp. 1428-1429.

<sup>25</sup> La sentenza di Cass. Civ. 23 febbraio 2005, n. 3711 ha rigettato il ricorso di un'Arciconfraternita che, adducendo le previsioni del regolamento comunale che includeva il cimitero tra i luoghi destinati al culto, aveva eccepito l'esenzione dalla TARSU.

<sup>26</sup> «Esiste un'abbondante casistica di fattispecie soggette a regole peculiari, (...) sono esenti le occupazioni effettuate dallo Stato ... da enti religiosi per finalità di culto, le aree cimiteriali». Così, PIETRO BORIA, *Il sistema dei tributi locali*, in PASQUALE RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Giuffrè, Milano, 2009<sup>2</sup>, p. 465.

<sup>27</sup> L'art.111, co. 3 e 4 TUIR, circa il regime impositivo legato alle finalità dell'ente (associazione religiosa), introduce una disciplina di favore per dette associazioni, in ragione della rilevanza sociale degli scopi perseguiti, negando nel contempo rilevanza al criterio della corrispettività (ex art. 111, co.2 TUIR). Si tratterebbe di una disciplina «in qualche modo anomala nella normativa tributaria, di solito tendente a colpire le effettive manifestazioni di capacità contributiva». In tal senso, LORIS TOSI, *Gli enti di tipo associativo*, in AA.Vv., *Imposta sul reddito delle persone giuridiche. Imposta locale sui redditi*, UTET, 1996, pp. 267 ss.; ANDREA FEDELE, *Il regime fiscale delle associazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, Pacini, Pisa, 1995, I, pp. 327 ss.

distanti poco più di un decennio tra loro: la Nota pastorale «*Le aggregazioni laicali*» (1993), che sottolinea l'importanza del carisma legato ai fenomeni aggregativi e il rapporto tra carisma ed istituzione<sup>28</sup>, e l'Istruzione in Materia Amministrativa (2005), che esplicitamente include nelle tipologie dei luoghi di culto le forme associative, così sciogliendo il dubbio normativo lasciato dalla formulazione aperta del CIC<sup>29</sup>.

### *3. L'inflessibile giurisprudenza che non fa distinzioni e sancisce il primato dell'imposizione assoluta sulla sacertà dei luoghi e sugli scopi culturali*

Che la giurisprudenza degli ultimi venti anni, rileggendo gli Accordi di Revisione del 1984, abbia inteso ridisegnare la mappa della normativa fiscale agevolativa verso gli enti ecclesiastici, è un fatto. Il dato più emblematico, data l'incidenza su una fonte di rango primario qual è una norma espunta da un Trattato internazionale – con buona pace del principio di *stare pactis* – è nella reinterpretazione dell'art. 16 del Trattato Lateranense del 1929, in ordine alla capacità contributiva in materia di rifiuti pienamente addebitabile alla Pontificia Università Gregoriana, così come si evince dalla nota sent. 4027/2012<sup>30</sup>.

La materia tributaria descrive abiti mentali e atteggiamenti culturali diffusi, con il pregio di mettere a nudo la prevenzione che il cittadino-contribuente (singolo, enti e collettività) ha del potere dell'esercizio erariale pubblico. Anche in ordine a questo rilievo, apparentemente secondario, non

---

<sup>28</sup> Nota pastorale «*Le aggregazioni laicali*» (29 aprile 1993) CEI – Commissione Pastorale per il laicato. Sul punto VENERANDO MARANO, *La personalità giuridica degli enti ecclesiastici* cit., p. 181.

<sup>29</sup> Circa i luoghi di culto, il CIC si limita a descrivere quelli principali: Chiese, oratori, cappelle private, altari. Il n.121 dell'Istruzione in Materia Amministrativa approvata dalla CEI nella 54<sup>o</sup> Assemblea Generale del maggio 2005 e promulgata con decr. 1 settembre 2005, accoglie una catalogazione estensiva che comprende anche le chiese «annesse ad una associazione o confraternita». BRUNO FABIO PIGHIN, *Configurazione e gestione dei luoghi di culto* cit., pp. 126-130.

<sup>30</sup> In disaccordo con la tesi espressa da Cass.Civ., Sez.V, sent. n. 4027/2012, aderisce all'orientamento della Commiss. Trib. Regione Lazio, Sez. XIV, sent. 29 maggio 2014, n. 3587 (secondo cui «l'art. 16 T.L. non è norma programmatica, ma norma direttamente applicabile (*self-executing*) ed avente ad oggetto anche la tassa rifiuti, in quanto fissa precise disposizioni, indicando espressamente le esenzioni, non solo di natura tributaria ... nonché elencando uno per uno gli immobili esenti») NICOLA SARTORI, *L'esenzione della tariffa rifiuti degli immobili della Santa Sede indicati nel Trattato Lateranense, in Diritto e Pratica tributaria*, Cedam, Padova, 85 (2014), II, pp. 899-905. L'esenzione prevista da norma di rango costituzionale (art.16 T.L.) non può essere derogata da un regolamento comunale e dalla relativa legge ordinaria che ad esso rinvia. Contra, LUIGI LOVECCHIO, *Non sono esenti da TARSU gli immobili della Santa Sede non adibiti al culto*, in *Corriere Tributario*, IPSOA, 20, (2012), pp. 1550 ss. Vedasi anche GIUSEPPE VEGAS, *Spesa pubblica e confessioni religiose*, Cedam, Padova, 1990, pp. 335 ss.

può essere trascurata l'esortazione ad un maggiore attenzione da parte del legislatore verso le attività degli enti, aspetti fiscali compresi, nel senso di una più precisa terminologia di riferimento<sup>31</sup>.

A medesimi fini di armonizzazione equitativa e comprensione dell'azione tributaria come attività di esercizio del potere impositivo statale, aveva già risposto il principio di equiparazione (del fine di religione e di culto con quello di assistenza e beneficenza), ex art. 29, lett. h Concordato 1929. Su tale impianto la più accorta dottrina ecclesiastica ravvisava «il cardine fondamentale del vigente diritto ecclesiastico-tributario»<sup>32</sup> in grado di conservare, ancora in età post-concordataria, «tutta la sua importanza» anche in ordine alla determinazione delle norme attraverso le quali è dato determinare «quali confraternite abbiano scopo esclusivo o prevalente di culto»<sup>33</sup>. Ed è attraverso la trazione cui il principio di equiparazione è stato sottoposto nello spazio intercorrente tra i due Concordati, che si coglie lo stemperarsi del regime agevolativo verso gli enti ecclesiastici associativi, in una progressiva evanescenza. Se, infatti, è accettabile l'osservazione che il legislatore concordatario ha confidato nel *favor legis* legato al principio di equiparazione, detto principio ha subito un ridimensionamento attraverso la concezione selettiva e restrittiva che il legislatore, non meno che la giurisprudenza, ha dato delle attività da intendere come connotate dal «fine di religione o di culto».

Ciò, nonostante il timbro di oggettività con il quale quella stessa normativa ha inteso qualificare le attività, nel loro insieme considerate, degli enti ecclesiastici<sup>34</sup>, e nonostante l'intenzione, ampiamente condivisa dalla giurisprudenza tributaria coeva e seguente al Concordato rattiano, di accorpate ed assimilare al criterio basilico (delle attività con fine di religione o di culto), anche attività funzionali ad esse, ossia strumentali<sup>35</sup>. Rinnovate tensioni si colgono nell'era del Concordato wojtyliano: gli Accordi del 1984 ereditano dal precedente il sigillo estensivo delle attività con fine di religione

---

<sup>31</sup> Chiaramente auspicava che «... le autorità statuali si munissero di una concettualità molto più sofisticata anche dal punto di vista culturale e sociologico», MARIO RICCA, *Art. 20 della Costituzione e enti religiosi: anamnesi e prognosi di una norma "non inutile"*, in *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, II, Cedam, Padova, 2000, p. 1556.

<sup>32</sup> GAETANO CATALANO, *Sulla equiparazione agli effetti tributari del "fine di culto o di religione" con i fini di "beneficenza e istruzione"*, in *Scritti minori*. II (a cura di M. Tedeschi), Rubbettino, Soveria Mannelli, 2003, p. 733.

<sup>33</sup> GAETANO CATALANO, *Sulla equiparazione* cit., p. 785; ANTONIO VITALE, *Corso di diritto ecclesiastico* cit., pp. 255 ss.

<sup>34</sup> GAETANO DAMMACCO, *Sistema concordatario e patrimonio ecclesiastico*, Cacucci, Bari, 1996, pp. 184-185.

<sup>35</sup> GAETANO CATALANO, *Sulla equiparazione* cit., pp. 786-787.

o di culto, in cui primeggia la valenza dell'interesse sociale che tali attività sono in grado di promuovere a favore dei laici legati da vincoli aggregativi. Ma se la rigenerata spinta finalistica che esalta l'attività dell'ente nel nuovo Accordo si colora di un «valore più penetrante», sono ora i regolamenti locali a irrigidire il regime tributario di favore verso gli enti associativi, annullando la logica estensiva propria dell'equiparazione.

L'inflessibile giurisprudenza trasforma così l'area deputata a cimitero da *locus sacer* ad anonima entità produttiva di rifiuti, titolare, tutt'al più di mere «funzioni» di procedura mortuaria: una posizione deformante che sancisce le divergenti prospettive tra diritto canonico e legge civile a proposito della percezione della sacralità del rito delle esequie e del luogo sepolcrale in cui si compie una perenne liturgia del ricordo. Secondo la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli (che richiama anche l'art.7, co.1 d. lg.vo n.22/1997 sulla «ricomprensione dei rifiuti cimiteriali tra quelli urbani»)³⁶, una «inattaccabile *ratio decidendi*» pianifica le aree cimiteriali, in quanto, ad avviso della richiamata Cass. Civ., sent n.3711/2005, trattasi di luoghi in cui sono «prodotti rifiuti a tutti gli effetti urbani derivanti dalle frequentazioni umane, residui vegetali delle aiuole, dei transiti e delle offerte votive dei fiori».

La Suprema Corte poneva paletti insuperabili al criterio della estensibilità dell'esenzione dei tributi, sulla base del principio di stretta destinazione del luogo di culto alla pratica della venerazione del Divino, e da cui sarebbero da escludere i «luoghi adibiti a funzioni cimiteriali»³⁷.

In conclusione, il giudice statale accoglie una nozione restrittiva di «luogo di culto», assai distante dalla categoria aperta descritta dal CIC (cann.1205-1213)³⁸. Nel confrontare i due criteri, inoltre, la Cassazione attribuisce un primato all'attitudine oggettiva del luogo a produrre rifiuti, unita

---

³⁶ L'art. 7 del D. Lgs. n. 22 del 1997 (il c.d. decreto Ronchi) ha introdotto una nuova classificazione dei rifiuti che contempla sia i rifiuti vegetali provenienti da aree verdi, quali giardini parchi ed aree cimiteriali, sia i rifiuti provenienti da esumazioni ed estumulazioni, nonché «*gli altri rifiuti provenienti da attività cimiteriali diversi da quelli di cui alle lettere b), c) ed e)*» e precedentemente equiparati dalla legge (art.85 del D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285) ai rifiuti speciali.

³⁷ «... 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. Civ., sent n. 3711/2005).

³⁸ Il CIC considera come «luoghi sacri» nei quali si pratica il culto, tra gli altri: gli oratori (can.1223); i cimiteri (can.1208 e 1240 ss.); le cappelle private, per le quali espressamente allude ad un «luogo destinato, con la licenza dell'Ordinario del luogo, al culto divino a vantaggio di una o più persone fisiche» (can. 1266). Cfr. LUIGI CHIAPPETTA, *Il Codice di Diritto Canonico*, II, Ed. Dehoniane, Napoli, 1988, pp. 324 ss.

al criterio della abitabilità-fruibilità degli spazi<sup>39</sup>, ignorando l'attività in esso svolta e la natura ecclesiale dell'associazione. Cede così il fondamento del regime tributario favoritivo che giustifica una esenzione poggiante sul riconoscimento di un «bisogno popolare» e del «carattere umanitario» degno di tutela<sup>40</sup>.

4. *I ricorrenti abortiti tentativi di riforma della legislazione tributaria e l'ambiguità della natura giuridica della TAR SU, per la difficile armonizzazione ai contenuti dell'art. 20 Cost.*

La decisione in oggetto è pronunciata nel guado di un perenne riformismo del sistema normativo tributario: un riformismo tanto inconcludente<sup>41</sup>, da risultare un connotato stabile dell'ordinamento fiscale italiano<sup>42</sup>. Ma i tentennamenti del legislatore non sono decisivi sulle valutazioni adottate dalla Commissione Tributaria napoletana qui esaminata.

Quel Giudice ancora le motivazioni di rigetto dell'impugnativa della ricorrente Arciconfraternita su orientamenti della giurisprudenza maggiore (Cass. S.U., sent. 10 aprile 1997, n.3127 e Cass. Sez. V, sent. 23 febbraio 2005, n.3711) e, conformemente al disposto dell'art.7, co.1 d. lg.vo n.22/1997, tende a ricondurre anche i cimiteri<sup>43</sup>, nonostante la sporadica presenza umana e l'esiguo volume di rifiuti prodotti, tra i luoghi soggetti a tassazione<sup>44</sup>.

---

<sup>39</sup> Diversa è, invece, l'obiettivo inutilizzabilità dell'immobile (ex art. 62 d.lg.vo n. 507/1993).

<sup>40</sup> GIUSEPPE VEGAS, *Spesa pubblica* cit., pp. 310 e 312.

<sup>41</sup> «La proroga al 31 dicembre 2015 dell'attuale sistema di riscossione dei tributi locali, sancita ex Decr. enti locali D.L. n.78/2015 ha sostanzialmente consumato anche l'ultima possibilità rimasta in campo di riformare il settore, subordinata all'attuazione della delega fiscale (l.23/2014): restano le incertezze normative sulla riscossione dei tributi fondamentali di fiscalità locale: IMU, TARI, TASI». Cfr. ARGENTINO D'AURO, *Lo stallo della riscossione dei tributi locali dopo le ultime proroghe*, in *Il fisco*, 46 (2015), Wolters Kluwer, pp.4439 ss.

<sup>42</sup> ROBERTA GIOVANARDI, *La riforma tributaria e gli enti ecclesiastici*, in *Dir.Eccl.*, I, Giuffrè, Milano, 87 (1976), pp. 276 ss.; SARA DOMIANELLO, *Ancora in tema di riforma tributaria ed enti ecclesiastici*, in *Dir.Eccl.*, II, Giuffrè, Milano, 92 (1981), pp. 426 ss.; ERRICA E. GRIMALDI MARCELLI, *A proposito del regime tributario degli enti ecclesiastici*, in *Studi di diritto ecclesiastico e canonico*, Jovene, Napoli, 1978, pp. 95 ss..

<sup>43</sup> Art. 7 D. Lg.vo 5 febbraio 1997, n. 22 (Attuazione delle direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio): «1. Ai fini dell'attuazione del presente decreto (...) 2. Sono rifiuti urbani: (...) e) i rifiuti vegetali provenienti da aree verdi, quali giardini, parchi e aree cimiteriali; f) i rifiuti provenienti da esumazioni ed estumulazioni, nonché gli altri rifiuti provenienti da attività cimiteriale diversi da quelli di cui alle lettere b), c) ed e)».

<sup>44</sup> A fronte dell'oscillazione della giurisprudenza di merito, la ricorrente puntualizzava come, nel passato, il Ministero delle Finanze avesse escluso la produzione di rifiuti non solo quando la presenza dell'uomo mancasse del tutto ma anche quando potesse ritenersi sporadica (Min. Fin., circolare 22

Effetto diretto della decisione, alla fine in controtendenza rispetto all'orientamento giurisprudenziale in voga è, tuttavia, nell'erroneo criterio regolamentare del Comune di Napoli, volto a commisurare il *quantum* impositivo, per cui il criterio di calcolo del tributo diviene il puntello su cui impostare il rovesciamento dell'esito della sentenza, pur nel rispetto delle decisioni consolidate in sede di Cassazione<sup>45</sup>.

Dalla valutazione del Giudice dei tributi, che appare decisiva nel criterio di calcolo dell'imposizione e che la conduce a considerare il provvedimento del Comune «in contrasto con la normativa vigente, oltre che irrazionale», emerge, tuttavia, l'incertezza legislativa che, nel contesto di un incessante riformismo, non sembra in grado di progettare norme esaurienti. La non esaustività della norma ex art.65 del D. Lg.vo 507/1993, nella previsione dell'imposizione della TARSU agli enti ecclesiastici e dei casi di esenzione della tassa, sarebbe palesata dall'intervento integrativo della giurisprudenza<sup>46</sup>.

L'attenzione va indirizzata al censurato criterio di calcolo, che motiva le argomentazioni a favore della confraternita ricorrente. Riaffiora qui evidente l'incertezza del legislatore che, in materia di tributi locali, non sembra in grado di sciogliere il dilemma tra natura tributaria e tariffaria della tassazione sui rifiuti solidi urbani<sup>47</sup>. L'ambiguità del sistema si ripercuote non solo

---

giugno 1994, n. 95/E). In una successiva risoluzione n. 45/E del 19 marzo 1999, il Ministero si era espresso nel senso di ritenere generalmente tassabili questi locali, ma con una presunzione relativa, suscettibile di prova contraria, quando la presenza umana e l'utilizzo delle superfici fossero sicuri indici di produzione di rifiuti. Degna di nota, l'ammissibilità dell'esenzione del caso di superfici che producessero rifiuti in quantità limitata, tale da rendere ingiustificata l'applicazione della tassa.

<sup>45</sup> L'ente impositore Comune di Napoli calcolava «l'ammontare del tributo dovuto in considerazione del numero di sepolture presenti nella Cappella data in concessione alla Confraternita» mentre il Giudice tributario, accogliendo le ragioni della ricorrente, ha opinato che il criterio di calcolo dovesse fondarsi sulla dimensione della superficie imponibile (ex art. 65 D. Lg.vo n. 507/1993).

<sup>46</sup> Art. 65 D. Lg.vo 15 novembre 1993, n. 507: «1. 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. 2. Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune, secondo il rapporto di copertura del costo prescelto entro i limiti di legge, moltiplicando il costo di smaltimento per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti».

<sup>47</sup> La dottrina tributaria, nella maggioranza, ritiene che, nonostante gli sforzi di aggiornamento, la disciplina in materia di tassazione locale sui rifiuti solidi urbani non sia pervenuta ad un agile -e più equo- sistema tariffario, restando incagliata nel modello rigido dei tributi, sotto le fattezze formali di un sistema impositivo misto. Cfr. RAFFAELLO LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*, Giuffrè, Milano, 2007<sup>9</sup>, p. 331, che parla di un «difficile superamento della natura tributaria dell'istituto» (di cui è segno il fallito tentativo fatto con D. Lg.vo 5 febbraio 1997, n. 22) data la difficoltà di correlare la prestazione con la quantità di rifiuti prodotta. Parla di un «modello tributario misto, di finanza locale e statale», GIUSEPPE TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario* cit., pp. 88-89. Sull'ambigua natura

sui parametri di imposizione fiscale, ma concorre inevitabilmente anche ad aumentare le incertezze interpretative sull'individuazione, che sconta i limiti del ragionamento presuntivo, dei soggetti tenuti ad assolvere il tributo in ragione del vincolo di titolarità giuridica con il bene immobile tassabile, in cui vengono in essere, con profili paradossali, i criteri della dimensione o della destinazione o del numero degli occupanti dell'immobile<sup>48</sup>; i prodigi dei parametri presuntivi richiamano anche i defunti al rispetto fiscale.

La sentenza induce così ad una riflessione sull'armonizzazione realmente raggiunta tra regolamentazione locale in materia di tasse e dettato ex art. 20 Cost.<sup>49</sup> perché, pur introducendo la norma costituzionale un principio di

---

della tassazione, ravvisabile già nell'art. 58 D.Lg.vo 15 novembre 1993, n.507, GASPARE FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2012<sup>4</sup>, pp. 628-630, avverte che «i Comuni devono istituire e disciplinare con regolamento, fissandone la tariffa, una tassa annuale, il cui gettito non può superare il costo globale del servizio» e che «il carattere commutativo del tributo è piuttosto labile, in quanto i criteri di ripartizione di tale costo tra i singoli utenti non sono riferiti al concreto uso del servizio da parte di ciascuno, bensì all'occupazione dell'immobile, considerato per la quantità e qualità media ordinaria di rifiuti che in essi possono essere prodotti (v. art.65 D.Lg. vo 507/1993)»; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Cedam, Padova 2012<sup>8</sup>, p. 1042: «il carattere commutativo del tributo TARSU è piuttosto labile, in quanto i criteri di utilizzo del servizio si legano alla funzione potenziale desunta da indici presuntivi». Ed ancora, pur trasformata in tariffa, la TARSU manifesta «natura ibrida, ma pur sempre di tributo (...) infatti la natura coattiva dei suoi elementi esclude il nesso sinallagmatico tipico delle entrate privatistiche», pp. 1044-1046. Parla di «natura ancipite» in quanto avente tutti i requisiti tipici della tassa e nel contempo, di un'imposta il cui gettito si commisura alle prestazioni indistintamente rese alla comunità, GIANFRANCO GAFFURI, *Diritto tributario* cit., p. 677, a proposito della nuova tariffa per la gestione dei rifiuti solidi urbani istituita dall'art. 238 del d.l. n. 152/2006 (contenute il T.U. della normativa sulla tutela ambientale) e successivamente sostituita da un tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (ex art.1\4 d.l. n. 201/2011). Per la tesi del sistema tariffario sono, invece, (come prospettiva futuribile) FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario* cit., p. 328, per il quale A., qualora i Comuni abbiano realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, «possono, con regolamento prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo». Per la trasformazione del sistema da tributario in tariffario, con particolare attenzione per la natura commutativa dell'imposizione, si segnala PIETRO BORIA, *Il sistema dei tributi locali* cit., pp. 441 e 465 ss.

<sup>48</sup> L'attuale normativa, attraverso l'ammissibilità della prova contraria, ha compreso la presunzione assoluta, che la giurisprudenza maggiore aveva affermato, pur temperandola con alcune condizioni. La Corte di Cassazione, infatti, aveva già espresso anzitempo la sua posizione con sentenza del 4 febbraio 1987, n. 995 nella quale affermava che «la tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani per i rifiuti cosiddetti interni è dovuta quando sussistono due presupposti, costituiti, l'uno, dalla istituzione del servizio da parte del Comune, e l'altro, dalla possibilità dell'utente di usufruirne (...) a prescindere dall'effettivo uso del medesimo da parte del singolo o dall'utilità concreta che questa ne tragga, sussistendo una presunzione assoluta di formazione dei rifiuti ordinari». Non è mutato, invece, il principio dell'obbligo del pagamento della TARSU, qualora il servizio sia svolto regolarmente dal Comune.

<sup>49</sup> A proposito dell'art. 20 Cost., PAOLO DI MARZIO, *L'art.20 della Costituzione. Interpretazione analitica e sistematica*, Giappichelli, Torino, 1999; MARIO RICCA, *Art. 20 della Costituzione* cit., p. 1537; GAETANO CATALANO, *Osservazioni sull'art. 20 della Costituzione*, in *Scritti minori*. II, (a cura di M. Tedeschi) Rubbettino, Soveria Mannelli, 2003, pp. 871-890; ANTONIO GUARINO, *Diritto ecclesiastico*

neutralità di trattamento, o meglio, di garanzia da parte dei pubblici poteri di astensione da ogni strumento di tipo vessatorio fiscale verso il contribuente associativo confessionale, lì si arresta, in una sorta di sospensione<sup>50</sup>.

Non c'è dubbio che l'art.20 Cost. abbia sostenuto indici di *favor iuris* collegabili all'allargamento concettuale delle forme aggregative di natura religiosa, siano esse istituzioni o associazioni ecclesiali delle quali sia evidente il primato dei fini di religione e di culto<sup>51</sup>. L'ampiezza del principio espresso nella norma, tuttavia, non sembra aver prodotto nella legislazione ordinaria alcun contatto con il profilo culturale e, soprattutto, antropologico, su cui dovrebbe poggiare la porzione più rilevante del parametro di riconoscimento degli enti religiosi associativi e della disciplina fiscale ad essi imponibile<sup>52</sup>.

La sentenza qui esaminata indica così due prospettive antitetiche: da un lato la lettura estensiva ex art.20 Cost., abbracciante con l'espressione «ogni forma di attività» una scala assai ampia e ricca di sfumature di attività e scopi di culto perseguiti da un altrettanto ampio segmento di soggetti confessionali riconducibili alla locuzione di «associazioni ecclesiastiche»<sup>53</sup>, dall'altro, le resistenze a ricomprendere tra i fini di religione o culto sotto il profilo tributario le attività in vario modo classificate come pie, caritatevoli, con funzione sociale, se non addirittura igienico-sanitaria e con valenza simbolica e carismatica<sup>54</sup>: attività in cui l'espressione pienamente autonoma del fenomeno aggregativo dei *fideles*, si svolge in modo compiuto al di fuori di ogni logica lucrativa, ma nel rispetto dei dettami statuari.

Sotto questo aspetto appare difficile far combaciare la decisione *de quo* con la legislazione agevolativa diretta alle associazioni religiose, ex art.5 d.Lg.vo 460/1997<sup>55</sup> e con i parametri accolti nelle selettive condizioni enunciate nel TUIR, art. 168<sup>56</sup>.

---

*tributario cit.*, spec. pp. 87 ss. e pp. 117 ss.; FRANCESCO FINOCCHIARO, *Art. 20*, in *Commentario alla Costituzione* (a cura di Branca), Bologna-Roma, 1977, p. 302; GIUSEPPE VEGAS, *Spesa pubblica cit.*, pp. 272 ss.; GIAN ANTONIO MICHELI, *L'art. 20 della Costituzione e il potere di imposizione*, in *Riv. Dir. Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1975, I, pp. 75 ss.

<sup>50</sup> GIUSEPPE VEGAS, *Spesa pubblica cit.*, p. 273.

<sup>51</sup> ANGELA VALLETTA, *Profili tributari e fiscali delle confessioni religiose prive di intesa in prospettiva interculturale*, in *AA.VV., Esercizi di laicità interculturale e pluralismo religioso* (a cura di A.Fuccillo), Giappichelli, Torino, 2014, p. 123.

<sup>52</sup> MARIO RICCA, *Art. 20 della Costituzione cit.*, p. 1557.

<sup>53</sup> ANTONIO FUCCILLO, *Le nuove frontiere cit.*, p. 24.

<sup>54</sup> ANNA FAVERGIOTTI, *In merito alla determinazione del concetto di attività "religiosa" sotto il profilo del diritto tributario*, in *Dir.Eccl.*, II, Giuffrè, Milano, 101 (1990), p. 333.

<sup>55</sup> ANGELA VALLETTA, *Profili tributari cit.*, p.131; GIUSEPPE VEGAS, *Spesa pubblica cit.*, pp. 269 ss.

<sup>56</sup> La disciplina agevolativa è giustificata dalla particolare meritevolezza degli scopi perseguiti, ma è anche circondata da una serie di cautele, per cui non c'è agevolazione se sotto il profilo soggettivo

## 5. Conclusioni

Nell'attuale stato di costante revisione della normativa tributaria che si affianca alla potestà regolamentare dei Comuni sul governo della tassazione locale<sup>57</sup>, l'analisi della decisione *de quo* permette di fissare alcune conclusioni.

Il Giudice tributario napoletano conferma l'orientamento della Suprema Corte:

- le confraternite, in base al primato della presuntiva attitudine dei luoghi (ancorché concessionarie di aree cimiteriali provviste di cappelle ed altari che potrebbero far presumere la *deputatio ad cultum*) a produrre rifiuti, in ragione di un preciso indicatore, la presenza dell'uomo, sulla natura soggettiva di enti ecclesiastici, sono soggetti imponibili e non godono di esenzione dal pagamento della TARSU;
- la giurisprudenza conferma l'accoglimento di una valenza restrittiva della locuzione «attività di religione o di culto», che si esaurisce esclusivamente nella relazione intima e spirituale intercorrente tra il fedele e l'entità superna. In ogni caso, anche ricorrendo le condizioni favorevoli alla più ampia affermazione dell'attività svolta come «di religione o culto», essa non sembra più godere di quella centralità che l'aveva elevata a criterio centrale della riforma della legislazione ecclesiastica<sup>58</sup>;
- pur non defezionando dall'orientamento della giurisprudenza maggiore, la Commissione Tributaria napoletana ha apportato, ribadendola reiteratamente, un'importante correzione: essa sottolinea il necessario rigore nell'adozione del criterio di calcolo del dovuto (la dimensione della superficie imponibile) e censura l'introduzione per atto regolamentare (ossia di una fonte che potrebbe anche prevedere una specifica esenzione favoritiva) del Comune di Napoli, di una illegittima e surrettizia tassazione, in forma di una anomala configurazione della TARSU.

In termini più generali la decisione in commento conferma la divaricazio-

---

dell'ente non ricorrono alcuni caratteri strutturali propri dell'ente associativo (ex art.168 co.8, TUIR) ossia: a) la ricorrenza di attività lucrativa; b) la non effettività del rapporto associativo; c) la scarsa democraticità e trasparenza dell'associazione. Cfr. PASQUALE RUSSO, GUGLIELMO FRANSONI, LAURA CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario* cit., pp. 288 ss.

<sup>57</sup> Sulle linee evolutive della tassazione locale, PASQUALE RUSSO, GUGLIELMO FRANSONI, LAURA CASTALDI, ult. loc. cit., pp. 451 ss.; SANTA DE MARCO, *Brevi considerazioni sul federalismo fiscale municipale nella legge di stabilità 2014*, in *Bollettino Tributario di Informazione*, 9 (2014), Milano, pp. 668-674. A proposito di un chiarimento normativo sui criteri di prelievo ex art. 14 d.lg.vo 201/2011, GASPARE FALSITTA, *Corso istituzionale* cit., pp. 1041 ss.; FRANCESCO TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario* cit., p. 326 ss.

<sup>58</sup> GIUSEPPE DALLA TORRE, *Assistenza* cit., p. 444.

ne concettuale tra diritto statale e canonico in ordine all'identificazione del fine culturale connotante una associazione pubblica o privata di fedeli, nel caso, di una Confraternita<sup>59</sup>. È significativo osservare come, anche in questa decisione, il principio di equiparazione (ex art.20 Cost.) posto a cardine del sistema tributario per gli enti ecclesiastici, denunci una progressiva erosione concettuale, stante la pressoché totale irrilevanza, nelle argomentazioni della Commissione Tributaria napoletana, della ricorrenza o meno del carattere di assistenza o beneficenza nonché dell'attività caritatevole espressa dall'Arciconfraternita ricorrente, della quale viene trascurato anche il requisito del riconoscimento civile.

---

<sup>59</sup> Cfr. Circolare n. 28 CEI «Comitato per gli enti e i beni ecclesiastici e per la previsione e il sostegno economico della Chiesa cattolica. Indirizzi per la definizione della condizione giuridica delle confraternite» (1 marzo 1999). Lett. B, punto 3 (Confraternite aventi fini di assistenza o beneficenza): «Sono riconosciute di natura privata quelle istituzioni (con) finalità nell'ambito dell'assistenza (...) delle quali sia alternativamente accertato: a) il carattere associativo; c) l'ispirazione religiosa». Inoltre: «Le Confraternite avendo (...) come fine anche l'incremento del culto pubblico (can. 707 §2, CIC 1917) (...) dovrebbero essere qualificate come associazioni pubbliche di fedeli (can.301). Qualora non possano essere considerate come tali (...) ed abbiano una propria chiesa (...) non potranno più gestire l'esercizio del culto e dovranno cedere l'uso della chiesa (...)».