



Rosa Geraci

(ricercatore di Diritto tributario nell'Università degli Studi di Palermo,
Dipartimento di Giurisprudenza)

**Enti ecclesiastici e Tassa comunale sui rifiuti
nella recente normativa e giurisprudenza nazionale ***

*The taxation of ecclesiastical bodies for waste tax
in the recent national law and jurisprudence **

ABSTRACT: L'eterogeneità delle attività che possono svolgersi negli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici pone questioni di notevole rilevanza sistemica e tributaria. Probabilmente ciò è legato all'incertezza che involge la nozione di ente ecclesiastico, tanto da occupare da sempre un posto di primo piano nelle riflessioni della dottrina ecclesiasticistica. Al riguardo preme precisare come la nozione di ente ecclesiastico indichi una categoria propria dell'ordinamento statale e non dell'ordinamento canonico talché, oltre ai diffusi enti cattolici, concerne anche quelli di culto diverso, sicché non si configura nessuna disparità di trattamento o indebito *favor* verso alcuna confessione particolare. Sotto il profilo fiscale, la categoria degli enti ecclesiastici non configura un sottoinsieme degli enti non commerciali ai sensi dell'art. 73, primo comma, lett. c, del TUIR, come si evince dall'esistenza di un articolato e complesso quadro normativo. In riferimento a questo aspetto si profila interessante esaminare la disciplina del regime fiscale ai fini TARI per gli enti ecclesiastici, alla luce della sua concreta applicazione.

ABSTRACT: The heterogeneity of activities that can take place in properties owned by ecclesiastical entities raises questions of considerable systemic and tax relevance. This is probably related to the uncertainty surrounding the notion of ecclesiastical bodies, so much so that it has always occupied a prominent place in the reflections of ecclesiastical doctrine. In this regard, it is important to point out how the notion of ecclesiastical bodies indicates a category proper to the state system and not to the canonical system such that, in addition to the widespread Catholic entities, it also concerns those of different cults, so that no disparity of treatment or undue favor towards any particular denomination is configured. From a tax-law perspective, the subjective category of ecclesiastical entities does not identify a monolithic legal species of the subjective category of non-commercial entities under Article 73, paragraph 1(c) of the TUIR, as evidenced by the existence of an articulated and complex regulatory framework. With reference to this aspect, it looms interesting to examine the discipline concerning the waste tax for the ecclesiastical bodies in the light of concrete application.

SOMMARIO: 1. Introduzione - 2. Brevi considerazioni sull'esordio e la natura giuridica della TARI - 3. La Convenzione tra Italia e Santa Sede in materia di scambio di informazioni fiscali - 4. Il percorso argomentativo seguito dalla

* Contributo sottoposto a valutazione - Peer reviewed paper.



giurisprudenza di Cassazione in tema di esenzione ai fini TARI per gli enti ecclesiastici - 5. Notazioni conclusive

1. Introduzione

L'eterogeneità che contrassegna le attività svolte negli immobili di proprietà degli enti ecclesiastici solleva questioni di indubbio rilievo fiscale, oltre che ecclesiasticistico. Per quel che concerne la natura giuridica di tali enti si registra una notevole diversità di vedute, come emerge dalla dottrina e dalla giurisprudenza tradizionali che hanno oscillato assimilandoli talvolta agli enti pubblici¹, talaltra agli enti privati² ovvero a enti di ambigua classificazione³.

L'assenza di un indirizzo condiviso si registra anche con riguardo ai criteri per l'individuazione della commercialità dei singoli organismi ecclesiastici. Al riguardo, la prima operazione da svolgere, al fine di stabilire se sussista o meno una preminenza dell'attività commerciale per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente, sarà la verifica dello Statuto, in alternativa, qualora l'ente non disponesse di uno Statuto ufficiale, dell'attività di fatto svolta dal medesimo⁴. Ove gli enti

¹ Vedasi **A. FUCCILLO**, *Giustizia e religione*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 83; **M. TEDESCHI**, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, 2010, p. 196; **S. BERLINGÒ**, *Enti e beni religiosi in Italia*, il Mulino, Bologna, 1992, p. 71-72.

² Così **M. FERRERO**, **M. ALLENA**, *Sulla (ir)riconciliabilità degli enti ecclesiastici al novero degli organismi di diritto pubblico*, in *Foro it.*, 5 2011, p. 1484 ss. In questi termini, vedi anche Cass., S.U., 2 aprile 2007, n. 8088, in *Dir. Giust.*, 1, 2007, p. 11; Cass., 9 giugno 2006, n. 13455, in *Dir. Giust.*, 1, 2006, p. 37 ss.; Cass., 8 ottobre 2002, n. 14382, in *Mass. Giust. Civ.*, II, 2002, p. 1778; Cons. Stato, 11 maggio 2000, n. 2681, in *Urb. e App.*, 1, 2000, p. 786; Cass., S.U., 22 novembre 1999, n. 812, in *Mass. Giust. Civ.*, I, 1999, p. 2314; Cass., 5 novembre 1990, n. 10607, in *Mass. Giust. Civ.*, I, 1990, p. 11; Cass., S.U., 11 gennaio 1990, nn. 61 e 62, in *Mass. Giust. Civ.*, I, 1990, p. 1; Cass., 17 ottobre 1985, n. 5118, in *Giust. Civ.*, I, 1986, p. 2502; Cass., 10 luglio 1984, n. 4040, in *Dir. Eccles.*, 2, 1985, p. 189 ss.

³ Questa teoria è sostenuta, tra gli altri, da **G. DOSSETTI**, *Le persone giuridiche ecclesiastiche ed il nuovo libro del codice civile*, in *Chiesa e Stato. Studi storici e giuridici per il decennale della conciliazione tra la Santa Sede e l'Italia*, Vita e Pensiero, Milano, 1939, p. 485. Vedasi, inoltre, **F. MARGIOTTA BROGLIO** (a cura di), «Grandezza e miseria» del diritto della Chiesa, il Mulino, Bologna, 1996, pp. 29-31.

⁴ Al riguardo, si consultino **A. MANTINEO**, *Enti ecclesiastici ed enti non profit. Specificità e convergenze*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 14 ss.; **G. CASUSCELLI**, *Enti ecclesiastici*, in **AA. VV.**, *Commentario del Codice civile, Delle persone, Leggi collegate*, diretto da E. Gabrielli, a cura di A. BARBA, S. PAGLIANTINI, UTET giuridica, Torino, 2013, vol. III, pp. 291-439; **S. BERLINGÒ**, voce *Enti ecclesiastici*, in *Il diritto, enciclopedia giuridica de Il Sole 24 Ore*, 2008 (VI), p. 1 ss.; **AA. VV.**, *Enti di culto e finanziamento delle confessioni religiose, L'esperienza di un ventennio (1985-2005)*, il Mulino, Bologna, 2007, p. 29 ss.; **A. BETTETINI**, *Gli enti e i beni ecclesiastici. Art. 831*, in **P. SCHLESINGER** (diretto da), *Il Codice Civile. Commentario*, Giuffrè, Milano, 2005, p. 27 ss.; **M.C. FOLLIERO**, *Enti religiosi e non profit tra welfare State e welfare Community. La transizione*, Giappichelli, Torino, 2002, p. 32 ss.; **P. CLEMENTI**, **G.M. COLOMBO**, **C. REDAELLI**, *Gli enti religiosi*, Il Sole 24 Ore, Milano, 1999, p. 11 ss.; **A. FUCCILLO**, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzioni delle associazioni ecclesiastiche*, Jovene, Napoli, 1999, p. 15 ss.; **R. BENIGNI**, *L'ente ecclesiastico tra specialità e diritto comune. Affrancamento della disciplina giuridica dell'ente dal suo connotato teologico-soggettivo: conseguenze pratiche e profili di*



ecclesiastici non abbiano come oggetto esclusivo o prevalente lo svolgimento di attività commerciali, essi rientreranno nella categoria degli enti non commerciali, cui si riconosce, al ricorrere di determinate condizioni, un ampio spettro di agevolazioni fiscali.

Le questioni relative all'ampiezza e all'operatività dei meccanismi di esenzione fiscale, avendo riguardo ai vari tributi⁵, sia ordinari che straordinari, verso lo Stato italiano o qualsiasi ente in relazione a immobili, da parte dell'Istituto Biblico avente sede nello Stato della Città del Vaticano, ai sensi dell'art. 16 del Trattato lateranense, hanno costituito l'oggetto di un ampio dibattito che ha interessato gli enti ecclesiastici.

Avendo riguardo alla TARI, un segmento giurisprudenziale disconosce l'esenzione sulla base delle norme del Trattato lateranense, sottoscritto l'11 febbraio 1929 e reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810, cui è stata data attuazione con l'art. 6 della L. 7 luglio 2016, n. 137 (*Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale fatta nella Città del Vaticano il 1° aprile 2015, con relativo scambio di Note verbali del 20 luglio 2007*), muovendo dalla natura tributaria della TARI⁶.

Di diverso avviso l'opzione giurisprudenziale che, per converso, riconoscendo alla TARI la valenza specifica di corrispettivo del servizio di raccolta rifiuti e non di tributo, esclude dal relativo pagamento gli edifici destinati al culto, in quanto ritenuti incapaci di produrre rifiuti per natura, caratteristiche e uso a cui sono adibiti⁷.

Quest'ultimo filone merita un adeguato approfondimento critico perché sottende delicati profili interordinamentali. In particolare, la Corte di Cassazione ha riconosciuto l'assoggettabilità degli immobili

legittimità, in *Dir. Eccles.*, 3, 1998, pp. 599-634; **G. FELICIANI**, *Organizzazioni "non profit" ed enti confessionali*, in *Quad. Dir. e Pol. Eccles.*, 1, 1997, p. 13 ss.; **M. FERRANTE**, *Enti ecclesiastici e organizzazioni non lucrative d'utilità sociale - ONLUS*, in *Dir. Eccles.*, 1, 1997, p. 573 ss.; **P. FLORIS**, *L'ecclesiasticità degli enti. Standards normativi e modelli giurisprudenziali*, Giappichelli, Torino, 1997, p. 245 ss.; **S. BERLINGÒ**, *Enti e beni religiosi in Italia*, cit., p. 23 ss.; **P. SELICATO**, *Enti religiosi, profili civilistici e tributari*, Il Sole 24 ore, Milano, 1992, p. 31; **F. FINOCCHIARO**, voce *Enti ecclesiastici cattolici*, in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1988 (XII), p. 1 ss.; **T. MAURO**, voce *Enti ecclesiastici (dir. eccl.)*, in *Enc. Dir.*, Giuffrè, Milano, 1965 (XIV), p. 7 ss.

⁵ **M. RIVELLA**, *Enti e beni*, in *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, Rivista telematica (www.statoechiese.it), novembre 2010, relazione tenuta al Convegno di Studi sul tema "Diritto dell'Unione Europea e status delle confessioni religiose" (Roma, Istituto Sturzo, 8-9 ottobre 2010), pp. 1-9. Si veda anche **P. FLORIS**, *L'ecclesiasticità degli enti*, cit., p. 245; **M. PARISI**, *Gli enti religiosi nella trasformazione dello Stato sociale*, E.S.I., Napoli, 2004, p. 118 ss.; **M.C. FOLLIERO**, *Enti religiosi e non profit*, cit., p. 12 ss.; **A. GUARINO**, *La giungla delle agevolazioni fiscali "religiose". Una via per non perdersi*, in *Quad. Dir. e Pol. Eccles.*, 1, 1998, p. 125 ss.; **S. BERLINGÒ**, *Enti e beni religiosi in Italia*, cit., p. 91 ss.; **P. PICOZZA**, voce *Enti ecclesiastici nel diritto tributario*, in *Digesto delle discipline privatistiche*, vol. VI, UTET giuridica, Torino, 1990, p. 250.

⁶ Cass., Sez. V, 18 maggio 2021, ord. n. 13375, in italgiure.giustizia.it.

⁷ Cass., Sez. V, 23 maggio 2022, n. 16641, in https://i2.res.24o.it/pdf2010/Editrice/ILSOLE24ORE/QUOTIDIANI_VERTICALI/Online/_Oggetti_Embedded/Documenti/2022/05/24/16641.pdf; Cass., Sez. VI, 21 giugno 2017, ord. n. 15407, in italgiure.giustizia.it.



dello Stato della Città del Vaticano al prelievo comunale afferente al servizio di raccolta dei rifiuti, in assenza di una specifica norma di legge o regolamentare che ne stabilisca l'esonero, non ritenendo esaustiva ai fini dell'esenzione dalla tassa dei rifiuti la condizione soggettiva considerata nell'art. 16 del Trattato lateranense.

La norma di cui all'art. 6 della L. n. 137 del 2016 stabilisce che gli immobili nella stessa elencati e adibiti a sedi di istituti pontifici, non sono assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente, senza che sia necessaria l'adozione di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione. Lo Stato italiano ha regolamentato l'esenzione per i suddetti immobili dal versamento dell'imposta locale sui redditi, dall'ICI (D.lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, lett. e), ma non per quanto riguarda la tassa sui rifiuti⁸.

Già alcuni anni prima la Corte di Cassazione aveva riconosciuto la debenza del tributo per i rifiuti solidi urbani (TARSU) con riferimento alla Pontificia Università Lateranense⁹ e ad un edificio adibito a

⁸ Sul regime di esenzione degli enti ecclesiastici in tema di ICI (e IMU), si consultino, *ex multis*: **R. GERACI**, *La controversa questione del pagamento dell'IMU per gli edifici ecclesiastici affrontata e (non) risolta dai giudici europei*, in *Dir. Eccles.*, 3-4, 2016, pp. 491-513; **M. AULENTA**, *Tax expenditures negli enti territoriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 4, 2015, pp. 554 ss.; **F. PISTOLESI**, *Il ruolo delle agevolazioni fiscali nella gestione dei beni culturali in tempo di crisi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 11, 2014, p. 1211 ss.; **P. TARIGO**, *L'esenzione IMU-Tasi degli enti non commerciali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 10, 2014, p. 1093 ss.; **M. PISTILLI**, *Enti ecclesiastici ed esenzione dall'IMU*, in *Immobili e proprietà*, 2, 2012, p. 103 ss.; **M. ALLENA**, *Esenzione ICI per gli enti ecclesiastici che svolgono attività assistenziale in regime convenzionale tra carattere solidaristico e non commercialità*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 4, 2009, p. 717 ss.; **P. CLEMENTI**, *Esenzione ICI per gli immobili destinati ad attività socialmente rilevanti*, in *Enti non profit*, 2, 2009, p. 13 ss.; **F.M. GIULIANI**, *Attività di religione/culto e attività commerciale in una sentenza sull'esecuzione ICI per gli immobili ecclesiastici*, in *Contratto e impresa*, 2, 2006, p. 30; **P. CLEMENTI**, *Cassazione: esenzione ICI anche per l'episcopio*, in *Enti non profit*, 11, 2005, p. 56; **ID.**, *Confermata l'esenzione ICI per gli immobili utilizzati dagli enti ecclesiastici*, in *Enti non profit*, 10, 2005, p. 45 ss. **G.M. COLOMBO**, *Le esenzioni ICI a favore degli enti ecclesiastici*, in *Enti non profit*, 6, 2005, p. 78 ss.; **P. CLEMENTI**, *Enti ecclesiastici: contestata l'esenzione ICI se le attività esenti sono commerciali*, in *Enti non profit*, 6, 2004, p. 25 ss.; **F. PADOVANI**, *Problemi in tema di trattamento tributario degli enti non commerciali tra storia e prospettive di riforma*, in *Riv. Dir. Trib.*, 7-8, 2002, p. 765 ss. Si vedano anche: **F. TESAURO**, *Istituzioni di diritto tributario*, UTET giuridica, Torino, 2016, p. 334 ss.; **G.M. COLOMBO**, *Dall'ICI all'IMU: come cambia la disciplina per gli enti non commerciali*, in *Corr. Trib.*, 17, 2012, p. 1272; **L. CASTALDI**, *Riflessioni sparse sulla esenzione ICI di cui all'articolo 7, comma 1, lettera i), del D.Lgs. n. 504/1992 e la Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 3, 2009, p. 794 ss.; **E. DE MITA**, *Il regime tributario*, in **AA. VV.**, *Gli edifici di culto fra Stato e confessioni religiose*, a cura di D. PERSANO, Vita e Pensiero, Milano, 2008, p. 251 ss.; **V. UCKMAR**, *Chiesa e ICI, la verità della legge*, in *Avvenire*, 6 settembre 2007, p. 1 ss.; **S. LA ROSA**, *L'accertamento e i poteri di controllo nella disciplina dell'ICI*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 1998, p. 129 ss.; **P. SELICATO**, *Esclusioni ed agevolazioni tributarie nelle nuove forme dell'imposizione immobiliare*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1, 1994, p. 378; **T. MAURO**, *Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici*, in *Dir. Eccles.*, 1, 1987, p. 803 ss.; **G. ZINGALI**, *I rapporti finanziari tra Stato e chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, Vallardi, Milano, 1943, p. 32 ss.

⁹ Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4027, Pres. D'Alonzo, Est. Botta, P.M. Policastro



Seminario¹⁰, rilevando che l'art. 16 del Trattato Lateranense, quale norma programmatica, necessitasse di una specifica attuazione.

La questione, tutt'altro che sopita, è stata al centro di ulteriori numerose pronunce sia di merito che di legittimità succedutesi nel tempo.

Delineati i termini del dibattito, al fine di comprenderne la portata, è imprescindibile tracciare il quadro normativo tributario e ecclesiasticistico di riferimento¹¹.

La disciplina vigente in materia di TARI stabilisce:

- all'art. 1, comma 641°, della L. 27 dicembre 2013, n. 147 che "Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani";

- al successivo comma 642° che "La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani";

- al comma 659° un elenco di esenzioni e riduzioni facoltative che il Comune può prevedere con regolamento (tra le quali non sono contemplate esenzioni per i luoghi di culto)

- al comma 660° della stessa legge che

"il Comune può deliberare, con regolamento ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste alle lettere da a) ad e) del comma 659. La relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa che non possono eccedere il limite del 7 per cento del costo complessivo del servizio. In questo caso, la copertura deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune stesso".

A un'attenta analisi, la normativa che disciplina il tributo non contempla alcuna esenzione dal pagamento dello stesso né per i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto, né per i fabbricati di proprietà della Santa Sede indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato lateranense. Tuttavia, per quest'ultima categoria di immobili l'esenzione dal pagamento del tributo si trarrebbe, secondo

(Conforme), *Comune di Roma c. Pontificia Università Gregoriana ed altri*, edita in *Corr. Trib.*, 4, 2012, p. 1552, con nota di **L. LOVECCHIO**, *Non sono esenti da TARSU gli immobili della Santa Sede non adibiti al culto*, *ivi*, p. 1550; *Dir. Giust.*, 1, 2012, p. 207, con nota di **A. TERLIZZI**, *Anche l'Università pontificia la paga: i rifiuti sono legittimamente tassabili*. La pronuncia è stata poi annotata in senso critico da **N. SARTORI**, *Sull'esenzione fiscale degli immobili della Santa Sede*, in *Rass. Trib.*, 5, 2012, p. 1180 ss.

¹⁰ Cass., Sez. VI, 21 giugno 2017, ord. n. 15407, cit.

¹¹ Sull'argomento, si consulti **E. DE MITA**, *Il regime tributario*, cit., p. 245 ss. Vedasi anche **N. MARCHEI**, *Edifici ed edilizia di culto*, in *Nozioni di diritto ecclesiastico*, a cura di G. CASUSCELLI, 5ª ed., Giappichelli, Torino, 2015, p. 335 ss.; **R. SANTORO**, *Il regime giuridico degli edifici di culto nella società multi religiosa*, in **A. FUCCILLO**, *Giustizia e religione*, Giappichelli, Torino, 2011, p. 67 ss.; **M. TEDESCHI**, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Giappichelli, Torino, 2010, p. 278 ss.; **A. FUCCILLO**, *L'edificio di culto nella normativa catastale e nell'imposizione indiretta*, in *Rivista del Notariato*, 1991 (XLV), p. 680 ss.; **M. PETRONCELLI**, voce *Edifici di culto cattolico*, in *Enc. Dir.*, Giuffrè, Milano, 1965 (XIV), p. 296 ss.



parte della dottrina e della giurisprudenza, dal richiamo espresso contenuto nel Preambolo della Convenzione tra Italia e Santa Sede del 2015 e nell'art. 6, secondo comma, della L. n. 137 del 2016 alle disposizioni del Trattato lateranense.

Ciononostante, la giurisprudenza prevalente è salda nell'escludere che dalle disposizioni testé richiamate discenda un automatismo nell'operatività del meccanismo di esenzione ai fini della TARI; ciò non toglie che il Comune possa comunque deliberare, con regolamento ex articolo 52 del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste alle lettere da a) ad e) del ricordato comma 659°.

2. Brevi considerazioni sull'esordio e la natura giuridica della TARI

Sotto un profilo ricostruttivo, la TARI, insieme all'Imposta Municipale Unica (IMU) e alla tassa per i servizi indivisibili (TASI), identifica una delle imposte che compongono l'imposta unica comunale (IUC), istituita dalla legge di stabilità per l'anno 2014¹². Essa ha sostituito a decorrere dal 1° gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti al Comune da cittadini, enti e aziende quale pagamento corrispettivo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, noti con l'acronimo di TARSU, e successivamente di TIA e di TARES.

La Legge di Bilancio per il 2020 (L. 27 dicembre 2019, n. 160) ha successivamente abolito, con decorrenza dall'anno 2020, la IUC e la TASI, lasciando in vigore l'IMU¹³ e la TARI, le cui disposizioni sono contenute nella L. n. 147 del 2013, al cui art. 1, comma 668°, si riconosce ai comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico la facoltà di applicare, in luogo della TARI, che ha natura giuridica tributaria, una tariffa avente natura di corrispettivo¹⁴.

La disciplina della Tassa sui rifiuti introduce un importante elemento di novità rispetto alle normative precedenti in materia di smaltimento rifiuti, prevedendo la possibilità per il Comune di applicare il tributo, osservando il principio «chi inquina paga», di cui all'art. 14

¹² Art. 1, commi 639° e ss., L. 27 dicembre 2013, n. 147.

¹³ Come ridefinita dalla ricordata L. 22 dicembre 2019, n. 160.

¹⁴ Soggetto passivo del tributo è chiunque, a qualsiasi titolo, occupa o conduce locali, indipendentemente dall'uso a cui questi sono adibiti, mentre è escluso il versamento per le aree scoperte pertinenziali o accessorie non operative e le parti comuni dell'edificio non detenute o occupate in via esclusiva. Nel determinare la superficie assoggettabile alla TARI, non si considerano quelle porzioni di immobili ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono obbligati a provvedere i relativi produttori. La riduzione della TARI, tenendo conto delle quantità di rifiuti speciali assimilati avviati al riciclo da parte del produttore, direttamente o per il tramite di soggetti autorizzati, è rimessa a una determinazione del Comune con apposito regolamento. Per quel che concerne la determinazione della base imponibile, la TARI è corrisposta in base alla tariffa commisurata ad anno solare, come avveniva per i precedenti tributi sui rifiuti.



della Dir. CE 2008/98. Ne scaturisce un sistema che consente di rinviare a criteri di graduazione delle tariffe alternativi rispetto a quelli tradizionali che sono legati alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie e a coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti per ogni categoria o sottocategoria omogenea. Ciononostante, l'Ente impositore sarà tenuto a suffragare la propria scelta dando prova della razionalità dei criteri preferiti in relazione alla situazione locale della produzione di rifiuti per le diverse categorie, dei costi e della gestione del servizio.

Il secondo comma del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 estende, per la TARI, i medesimi benefici riconosciuti ai fruitori del *bonus* energia, gas e acqua, e stabilisce che: «Al fine di promuovere la tutela ambientale in un quadro di sostenibilità sociale, l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente assicura agli utenti domestici del servizio di gestione integrato dei rifiuti urbani e assimilati in condizioni economico-sociali disagiate l'accesso alla fornitura del servizio a condizioni tariffarie agevolate».

La TARI, che parte della dottrina annovera tra le entrate tributarie pubbliche, qualificandola una "tassa di scopo" (finalizzata a fronteggiare una spesa generalizzata)¹⁵, si configura come obbligazione periodica o di durata, con una *causa debendi* di tipo continuativo, poiché l'utente, nonostante l'autonomia dei periodi d'imposta, è di regola tenuto al suo pagamento in funzione del protrarsi dell'erogazione della prestazione da parte dall'ente impositore, senza che risulti necessario, per ogni periodo contributivo, scandagliare la sussistenza dei presupposti impositivi¹⁶.

A prescindere dal suo *nomen iuris*, può riconoscersi alla Tassa rifiuti natura *ibrida* (di tassa e di imposta)¹⁷, come emerge dall'autonomia dell'obbligazione rispetto alla domanda di servizio e alla effettiva erogazione di questo. Nella TARI gli elementi qualificanti dell'imposta coesistono con una marcata connotazione patrimoniale, caratterizzata dalla commisurazione del prelievo alla consistenza (estensione) di determinati beni¹⁸. Presupposto della Tassa rifiuti è, a norma dell'art. 1, comma 641°, della L. n. 147 del 2013,

“il possesso o la detenzione a qualsiasi uso di locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani”.

Pertanto, “non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non

¹⁵ C. PENNAROLA, *Il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani: dalla tassa alla tariffa tra esenzioni e riduzioni*, in *Rivista Giuridica dell'Edilizia*, 5, 2017, p. 1189 ss.

¹⁶ Cass., Sez. Trib., 23 febbraio 2010, n. 4283, in *Giust. Civ. Mass.*, 2, 2010, p. 255.

¹⁷ E. RIGHI, *Tasse sui rifiuti solidi urbani: condizioni e portata delle riduzioni disposte per mancato o irregolare servizio di raccolta*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 23, 2017, pp. 1780-1781, rileva difatti che la Tari «ha, sì, per presupposto un servizio da rendere al cittadino che produce rifiuti, ma che svolge anche la funzione, di pubblico interesse, di realizzare e conservare il decoro degli abitati e del territorio attraverso servizi e spese non attribuibili a singoli utenti». Cfr. altresì G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta ed il trattamento dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1, 1977, p. 590.

¹⁸ G. BERNABEI, *Tari e natura giuridica*, in *I Tributi locali e regionali*, 2, 2016, pp. 40-45.



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" (art. 62, secondo comma, D.lgs. n. 507 del 1993).

La gestione dei rifiuti urbani costituisce un servizio pubblico locale essenziale, universale e divisibile, a presidio della salute umana e dell'ambiente da erogarsi con continuità, ai cittadini su tutto il territorio nazionale in relazione alle unità idonee a produrre rifiuti.

Larga parte della giurisprudenza nazionale esclude la natura tributaria della TARI, muovendo dalla considerazione dell'assenza di una quantificazione esatta dei rifiuti conferiti.

A livello europeo¹⁹, in linea col principio "Chi inquina paga", si è ritenuto, invece, che la connaturata inesattezza legata all'adozione di un sistema di misurazione presuntiva dei rifiuti, non inficia la credibilità del risultato. Tuttavia, è sempre crescente la predilezione di sistemi di quantificazione dei rifiuti ancorati a una rilevazione in concreto, anche nell'ottica di armonizzare i sistemi nazionali di tassazione degli scarti in applicazione del principio "pay as you throw" in luogo del principio, oggi prevalente negli ordinamenti nazionali, così detto "user pays"²⁰.

3 - La Convenzione tra Italia e Santa Sede in materia di scambio di informazioni fiscali

Da parecchi anni il legislatore nazionale ha ravvisato la necessità di creare nel settore finanziario un sistema trasparente. Questa esigenza si rinviene già nel D.lgs. 21 novembre 2007, n. 231, e nel D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, per esplicitarsi ulteriormente nella L. 15 dicembre 2014, n. 186, e nel D.L. 28 gennaio 2014, n. 4, le cui previsioni si pongono in armonia con i principi cardine dell'economia internazionale²¹. A distanza di pochi mesi, in attuazione della Direttiva 2011/16/UE, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore legale, è stata emanata il D.lgs.

¹⁹ Vedasi C.G.C.E. 18 dicembre 2014, *causa C-551/13, Setar*: «47. [...] in assenza di disposizioni del diritto dell'Unione che impongano agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo della gestione dei rifiuti, detto finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere indifferentemente assicurato mediante una tassa, un canone o qualsiasi altra modalità e che una normativa nazionale la quale preveda, ai fini del finanziamento della gestione di un tale sistema, ad esempio, una tassa calcolata in base ad una stima del volume dei rifiuti generato e non al quantitativo di rifiuti effettivamente prodotto e conferito non può essere considerata contraria alla direttiva 2008/98».

²⁰ A. TROPEA, *L'armonizzazione europea della tassa rifiuti. L'applicazione del principio pay as you throw*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 3, 2019, pp. 703-720.

²¹ Interessanti le riflessioni svolte sul tema da F. VECCHI, *Sperimentazioni in materia di compliance finanziaria e voluntary disclosure nella Convenzione fiscale italo-vaticana 1° aprile 2015*, in *Anuario de derecho canónico*, 2017 (VI), pp. 49-87.



4 marzo 2014, n. 29, incentrato sullo scambio di informazioni “prevedibilmente rilevanti” in materia di imposte tra specifiche autorità competenti. Questo scambio, che si traduce in una condivisione informativa, mira a elidere, o quantomeno a ridimensionare, il fenomeno dell’evasione fiscale. Sempre a tal fine è stato stipulato a Roma l’Accordo FATCA-IGA (*Foreign Account Tax Compliance Act-Intergovernmental Agreement*) del 10 gennaio 2014, la cui flessibilità ne identifica il tratto caratterizzante.

In quest’ottica è stata stipulata anche la Convenzione in materia fiscale Italo-Vaticana del 1° aprile 2015, avente a oggetto “l’affermazione a livello globale della trasparenza nel campo delle relazioni finanziarie”. Si tratta, nello specifico, di un accordo a effetti unilaterali in cui risalta il vantaggio per lo Stato italiano di usufruire di un compendio di strumenti di contrasto all’elusione fiscale da adoperare nei confronti dei cittadini che non rispettano le previsioni fiscali. Detto Accordo si caratterizza per la compressione del dogma del segreto bancario che scaturisce dall’art. 1.1. dello stesso, laddove è ancora la trasparenza a uno scambio di informazioni “verosimilmente rilevanti” “tra le competenti autorità delle parti contraenti”²², in un contesto in cui

“l’accresciuta mobilità ha fatto aumentare anche il rischio di crisi finanziarie. Lo sviluppo della finanza, le cui transazioni hanno superato di gran lunga, in volume, quelle reali, rischia di seguire una logica sempre più autoreferenziale, senza collegamento con la base reale dell’economia”²³.

Si consideri, inoltre, che “la pace purtroppo, ai nostri tempi, in una società sempre più globalizzata, è minacciata da diverse cause, fra le quali quella di un uso improprio del mercato e dell’economia [...] causando instabilità sociale”²⁴.

Del resto, a fronte di una

“inarrestabile crescita dell’interdipendenza mondiale aumenta l’urgenza di riformare l’architettura economica e finanziaria internazionale; appare necessario proprio in vista di un ordinamento che incrementi ed orienti la collaborazione internazionale verso lo sviluppo solidale di tutti i popoli, per il

²² Al riguardo, la norma stabilisce che l’ottenibilità dell’informazione non è subordinata al fatto che questa sia utile ai fini fiscali e che la parte contraente nei cui confronti la richiesta venga formulata, non si può “rifiutare di fornire le informazioni solo perché la stessa non ne ha un interesse ai propri fini fiscali”, non sussistendo ostacoli all’obbligo di fornire le informazioni neppure nel caso in cui “[...] queste sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario o ente che svolge professionalmente un’attività di natura finanziaria, da un mandatario o persona che opera in qualità di agente o fiduciario oppure perché dette informazioni si riferiscono a diritti sul capitale di rischio o di debito di un’entità” (art. 1.5.).

²³ Pontificio Consiglio della Giustizia e della Pace, *Compendio della dottrina sociale della Chiesa*, Città del Vaticano 2005, p. 361.

²⁴ Benedetto XVI, Lett. Ap. in forma di *Motu Proprio La Sede Apostolica*, per la prevenzione e il contrasto delle attività illegali in campo finanziario e monetario, 30 dicembre 2010, in *AAS*, 103, 2011, p. 7.



governo dell'economia mondiale"²⁵.

La Convenzione del 2015 si prefigge l'obiettivo di agevolare le attività di riscossione delle autorità fiscali italiane e tutte quelle persone (fisiche e giuridiche) residenti in Italia che per motivi di natura ecclesiale detengono attività finanziarie nel territorio vaticano.

Per quel che concerne l'ambito di operatività della summenzionata Convenzione, preme evidenziare che se l'art. 2.1 della stessa ne restringe l'ambito soggettivo di operatività, limitandolo solo a "[...] soggetti fiscalmente residenti in Italia [...]" e "[...] titolari di attività finanziaria presso enti che svolgono professionalmente un'attività di natura finanziaria nello Stato della Città del Vaticano", il successivo art. 2.3 contempla la possibilità di ampliarla anche a soggetti non previsti dall'accordo, tramite il rinvio alle "corrispondenti definizioni previste nelle legislazioni di ciascuna delle parti contraenti"²⁶.

La Convenzione sullo scambio d'informazioni, nel richiamare espressamente le disposizioni del Trattato lateranense, di fatto, salvaguarda le prerogative riconosciute agli enti centrali della Chiesa che hanno sede negli ambiti di cui agli artt. 13, 14 e 15 del Trattato. Questi enti, infatti, vengono esclusi dall'applicazione delle disposizioni concernenti lo scambio di informazioni e il pagamento delle imposte sulle rendite finanziarie, quasi a volere compensare in questo modo le limitazioni derivanti dalla restrizione del territorio vaticano entro le "mura leonine"²⁷. Nel rinviare all'art 16 del Trattato si recepisce, per gli immobili ivi indicati²⁸, la previsione del riconoscimento di un'esenzione a carattere generale e indiscriminato verso qualsivoglia tributo, sia erariale che locale. Purtuttavia, solo l'art. 6 della L. n. 137 del 2016 stabilisce un automatismo che rende superflua l'adozione di ulteriori e specifiche disposizioni di legge.

Ciononostante, la varietà delle attività che possono svolgersi negli immobili di proprietà della Santa Sede ha dato, e continua a dare, adito a questioni che coinvolgono una molteplicità di aspetti.

Al riguardo, può essere utile evidenziare che la giurisprudenza è

²⁵ Benedetto XVI, Lett. enc., *Caritas in veritate*, in https://www.vatican.va/content/benedict-xvi/it/encyclicals/documents/hf_ben-xvi_enc_20090629_caritas-in-veritate.html.

²⁶ G. RIVETTI, F. MORONI, *La Convenzione tra la Santa Sede e l'Italia in materia di scambio di informazioni tributarie. Forme di "collaborazione e distinzione" al tempo della globalizzazione economica*, in *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 2016 (XXXII), pp. 947-968.

²⁷ G. RIVETTI, *La Convenzione tra la Santa Sede e l'Italia in materia di scambio di informazioni tributarie. Il richiamo (non casuale) al Trattato Lateranense sulla corretta applicazione delle esenzioni tributarie*, in AA. VV., *Il diritto come "scienza di mezzo"*. Studi in onore di Mario Tedeschi, a cura di M. D'ARIENZO, Pellegrini, Cosenza, 2017, vol. IV, pp. 2097-2111. Vedi anche G. RIVETTI, F. MORONI, *Nuove forme di collaborazione nella distinzione tra Santa Sede e Italia. La Convenzione in materia di scambio di informazioni tributarie*, in *Dir. Eccles.*, 2019 (CXX), pp. 121-138.

²⁸ Università Gregoriana, Istituto Biblico, Orientale, Archeologico, Seminario Russo, Collegio Lombardo, i due palazzi di Sant'Apollinare e la Casa degli esercizi per il Clero di San Giovanni e Paolo.



orientata nel senso di riconoscere alle disposizioni del Trattato che concernono un'esenzione generalizzata dai tributi, tra cui il richiamato art. 16, valore meramente programmatico e, quindi, privo di immediata applicabilità. Sul piano pratico ne deriva che difettando una specifica norma di legge o regolamentare che costituisca attuazione delle suddette disposizioni, la condizione soggettiva indicata nel Trattato lateranense si rivela insufficiente a fondare l'esenzione.

Al netto delle considerazioni circa l'opinabilità del citato orientamento e delle possibili obiezioni che potrebbero muoversi allo stesso, ciò che preme rilevare in questa sede è l'evidenza di una carenza normativa che la Cassazione ha messo in luce censurando l'inerzia dello Stato e della Chiesa cattolica nel trasporre le disposizioni del Trattato in specifiche norme di esenzione all'interno delle disposizioni che regolamentano determinati tributi locali.

Dunque, se è vero che la Convenzione interviene con una norma, l'art. 6.1, che ribadisce per i predetti immobili l'esenzione dei tributi, ma stavolta senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione, è pur vero che le criticità legate a un automatismo nel meccanismo di esenzione non mancano. Per superarle, potrebbe essere d'ausilio l'intervento di un organismo composto da esperti tributaristi, cui venga affidata la gestione delle questioni fiscali che afferiscono alle relazioni tra Stato e Chiesa cattolica.

4 - Il percorso argomentativo seguito dalla giurisprudenza di Cassazione in tema di esenzione ai fini TARI per gli enti ecclesiastici

Individuata la normativa di riferimento in materia di TARI e di esenzione dal pagamento della stessa, è d'uopo un breve *excursus* dell'evoluzione giurisprudenziale al riguardo.

Oltre un decennio fa, con la sentenza n. 4027 del 2012, la Corte di Cassazione, cassando la sentenza della CTR del Lazio n. 339 del 2009 affermava, avendo riguardo alla Pontificia Università Gregoriana (PUG), che questa, malgrado la norma dell'art. 13 del Trattato Lateranense, fosse tenuta al pagamento della TARSU²⁹. Questa pronuncia è indubbiamente interessante, anche perché nell'affermazione di principio della natura programmatica dell'art. 16 del Trattato si scorge il tentativo di evitare situazioni di squilibrio, che una diversa interpretazione della norma avrebbe originato, tra il servizio di smaltimento dei rifiuti di cui fruisce

²⁹ Cass., Sez. Trib., 14 marzo 2012, n. 4027, cit. Vedasi anche N. SARTORI, *Sull'esenzione fiscale degli immobili della Santa Sede*, in *Rass. Trib.*, 5, 2012, p. 1180 ss., il quale, oltre a negare la natura "programmatica" dell'art. 16 del Trattato lateranense, ne ricostruisce la funzione risarcitoria. Si consulti anche Cass., Sez. VI, 19 dicembre 2018, ord. n. 32789 (in <https://www.rivistadirittotributario.it/wp-content/uploads/2019/03/Cass.-32789.18-Copia.pdf>).



la PUG tramite il Comune di Roma, da un lato, e la sua mancata contribuzione ai relativi costi, dall'altro³⁰.

A conclusioni analoghe giunge la sentenza n. 15407 del 2017 con cui la Cassazione ha osservato che l'esenzione specificamente disposta in tema di ICI per gli enti ecclesiastici in relazione al possesso di fabbricati destinati all'esercizio delle "attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222", è il frutto di un'espressa previsione di norma agevolativa, che difetta per la TARSU. Invero, la giurisprudenza è costante nel ritenere le norme che disciplinano agevolazioni o esenzioni di stretta interpretazione e, come tali, non suscettibili d'integrazione analogica in virtù di dati extratestuali. Ne deriva l'insufficienza dell'art. 16 del Trattato Lateranense a configurare il diritto all'esenzione dalla TARSU dell'immobile adibito a sede della PUG, nella parte in cui stabilisce per gli immobili ivi indicati un'esenzione generalizzata dal versamento dei tributi, trattandosi di una norma programmatica, che necessita di una specifica attuazione (come avvenuto in tema di ICI, a opera dell'art. 7, primo comma, lett. e, del D.lg. n. 504 del 1992)³¹, attuazione tanto più necessaria in relazione alla natura della TARSU, da sempre intesa con valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo.

Numerose le pronunce di legittimità³² che hanno rimarcato la natura programmatica della disposizione pattizia, specificando sul punto che:

- l'articolo 16 del Trattato del Laterano stabilisce garanzie specifiche in favore di alcuni edifici, tassativamente indicati negli articoli da 13 a 16 dello stesso Trattato e situati (quasi tutti, a eccezione di quelli indicati nello stesso articolo 16, primo comma) nelle zone cosiddette extraterritoriali, ovvero beneficiarie "delle immunità riconosciute dal diritto internazionale alle sedi degli agenti diplomatici di Stati esteri" (ex art. 15, primo comma, del Trattato del Laterano);

- l'art. 15 del Trattato Lateranense si riferisce a immobili che godono delle immunità riconosciute dal diritto internazionale alle sedi

³⁰ Sul punto, L. LOVECCHIO, *Non sono esenti da TARSU*, cit., p. 1550.

³¹ Cass., Sez. VI, 21 giugno 2017, ord. n. 15407, cit. Sul tema, vedasi anche Cass., 8 marzo 2004, n. 4645, in *Giust. Civ.*, I, 2004, p. 1212. In dottrina, G. D'ANGELO, *Il favor fiscale dell'ente ecclesiastico-religioso "imprenditore sociale" nella prospettiva del divieto europeo di aiuti di Stato: conferme problematiche dalla recente giurisprudenza UE in tema di esenzione ICI/IMU*, in *Quad. Dir. e Pol. Eccles.*, 3, 2016, p. 661 ss.; S. MARTUCCI, *ICI ed IMU: un'emancipazione religiosa secondo diritto comune*, in *Quad. Dir. e Pol. Eccles.*, 2, 2013, p. 450 ss.; P. COLELLA, *La Chiesa ed il pagamento dell'ICI-IMU*, in *Diritto e religioni*, 13, 2012, p. 27 ss.; M. ALLENA, *ICI e immobili degli enti non commerciali: a proposito della circolare n. 2/DF 26 gennaio 2009 del Ministero dell'Economia e delle Finanze*, in *Quad. Dir. e Pol. Eccles.*, 2, 2009, p. 415 ss.; P. MONETA, *Solidarietà sociale e religione: organizzazioni di utilità sociale ed enti ecclesiastici*, in AA. VV., *Studi in onore di Francesco Finocchiaro*, CEDAM, Padova, 2000, p. 1315 ss.; A. FUCILLO, *Le nuove frontiere dell'ecclesiasticità degli enti. Struttura e funzione delle associazioni ecclesiastiche*, Jovene, Napoli, 1999, p. 115 ss.; S. BERLINGÒ, *Enti e beni religiosi in Italia*, cit., p. 84 ss.

³² *Ex multis*, Cass., Sez. V, 13 marzo 2019 n. 7153 (in <https://www.italgiure.giustizia.it/sncass/>); Cass., Sez. V, 21 giugno 2017 n. 15407, cit.



degli agenti diplomatici di Stati esteri, non alle parrocchie né ai locali di proprietà delle stesse;

- l'art. 6 della L. n. 137 del 2016, che dà attuazione all'art. 16 del Trattato lateranense, non si riferisce *tout court* ai luoghi di culto e alle loro pertinenze, ma riguarda esclusivamente gli immobili elencati agli artt. 13, 14, 15 e 16 del medesimo Trattato. Né, tantomeno, il legislatore avrebbe potuto introdurre (con la citata disposizione) l'esenzione dai tributi soltanto per i luoghi di culto "cattolici" (ulteriori rispetto a quelli individuati nello stesso Trattato - che appunto hanno valore pattizio), pena la violazione degli artt. 3, 8, 19 e 20 della Costituzione.

Sul tema è recentemente tornata la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 13375 del 2021, ove si afferma il principio secondo cui il Trattato lateranense all'art. 16 stabilisce che gli immobili ivi elencati e adibiti a sedi di istituti pontifici, non saranno mai assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente. Osserva la Corte:

"Si tratta di una norma programmatica che impegna lo Stato a darvi attuazione. [...] Lo Stato ha provveduto, ad es., per quanto riguarda l'imposta sui redditi (D.P.R. n. 601 del 1973, art. 2, che dichiara gli immobili in questione esenti dall'imposta locale sui redditi e dall'imposta sui redditi e i relativi incrementi di valore esenti dall'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili), la dichiarazione e l'accertamento catastale (R.D.L. n. 652 del 1939, art. 6 e D.P.R. n. 1142 del 1949, art. 38,) e l'ICI (D.lgs. n. 504 del 1992, art. 7, lett. e), non per quanto riguarda la tassa sui rifiuti, con ciò convalidando l'ipotesi che l'esenzione di cui trattasi concerna, ed è ragionevole che concerna, esclusivamente le imposte che gravano sui redditi degli immobili in questione".

Alquanto concisa si rivela l'argomentazione posta a fondamento di quest'ultima affermazione; sembra quasi che la Corte giunga a questa conclusione tramite il riferimento all'esistenza di norme tributarie nelle quali la disposizione del Trattato lateranense risulta trasposta.

Effettivamente, la qualificazione di norma programmatica ha trovato sporadico utilizzo nella giurisprudenza della Corte di Cassazione e non mancano le voci contrarie di chi ritiene che l'art. 16 del Trattato lateranense detti una regola cogente piuttosto che un principio la cui realizzazione viene eminentemente rimessa alla discrezionalità del legislatore; notevoli le perplessità sulla natura programmatica delle



disposizioni del Trattato sollevate dalla dottrina costituzionalistica³³ e internazionalistica³⁴.

La giurisprudenza prevalente è concorde nel riscontrare la valenza specifica di corrispettivo del servizio rifiuti della TARI per cui neppure l'Istituto pontificio

“è esente dal relativo pagamento secondo le previsioni dei patti lateranensi, art. 16, che sul punto a differenza di quanto avvenuto per IMU e TASI non sono stati attuati e restano norma programmatica essendo le norme di esenzione di stretta previsione ed interpretazione”.

Ben potendo le strutture oggettivamente “incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti” essere esentate tramite regolamento comunale, considerato che è la produzione e il conferimento dei rifiuti a costituire la *ratio* dell'imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni

I giudici della Suprema Corte, applicando in materia di TARI l'orientamento giurisprudenziale consolidatosi per la TARSU e la TIA, hanno ritenuto (seguendo il filone tracciato da Cass. n. 4027 del 2012 e Cass. n. 15407 del 2017) che la tassa per i rifiuti fosse nella specie dovuta in base all'art. 16 della L. n. 810 del 1929 (Trattato lateranense), dovendosi escludere il richiamo analogico all'art. 7, primo comma, lett. I) del D.lgs. n. 504 del 1992, in quanto norma agevolativa di stretta interpretazione dettata in materia di ICI³⁵, etichettando l'art. 16 del Trattato lateranense

³³ Si veda, per tutti, **R. BIN, G. PITRUZZELLA**, *Diritto costituzionale*, Giappichelli, Torino, 2008, p. 123: «Nei primi anni di applicazione della Costituzione, prima che entrasse in funzione la Corte costituzionale (1956), la gran parte dei giudici e la Cassazione ritennero che la maggior parte delle norme costituzionali non potessero essere applicate direttamente nei tribunali, essendo necessario l'intervento del legislatore ordinario. Esse quindi venivano ricostruite come “norme programmatiche”, che non sarebbero direttamente applicabili dai giudici ma si indirizzerebbero al legislatore, indicandogli le cose da fare: al massimo al giudice servirebbero come guida per l'interpretazione. Poche dunque sarebbero state le norme costituzionali “precettive”: per es., quelle che istituivano i nuovi organi costituzionali o quelle che erano sufficientemente precise e incondizionate (sono i termini che vengono impiegati per spiegare gli “effetti diretti” delle norme comunitarie), come per es. la disposizione che fissa in 48 ore la convalida dell'arresto (art. 13 Cost.). La Corte costituzionale, già nella sua prima sentenza (1/1956) ha contestato questa distinzione e ha trattato le disposizioni costituzionali tutte come fonte di regole direttamente applicabili. Per es., è vero che il “diritto alla salute” dell'art. 32 è rivolto principalmente al legislatore, cui spetta organizzare l'assistenza sanitaria, ma è anche vero che esso riconosce un diritto che ha una carica precettiva immediata, tale per cui possono essere dichiarate illegittime le leggi che negassero o restringessero eccessivamente il ricorso all'assistenza pubblica per cure necessarie alla sopravvivenza delle persone».

³⁴ **B. CONFORTI**, *Diritto internazionale*, 6^a ed., E.S.I., Napoli, 2002, pp. 89-90.

³⁵ Non è ovviamente possibile in questo ambito dare conto dell'ampia e variegata dottrina costituzionalistica sulle “norme programmatiche”, mi limito pertanto a citare **A. D'ATENA**, *Lezioni di diritto costituzionale*, 3^a ed., Giappichelli, Torino, 2012, pp. 24-25. L'A. sottolinea che: «Si tratta, anzitutto, delle disposizioni programmatiche in senso stretto (le c.d. *Staatszielbestimmungen*), mediante le quali si prefigurano le linee di sviluppo dell'ordinamento. Alla categoria appartengono - ad esempio - le disposizioni che impongono allo stato la promozione delle autonomie locali (art. 5 Cost.), la



come norma programmatica che impegna lo Stato a darvi attuazione. Né a conclusioni diverse si può pervenire muovendo dalla considerazione per cui l'inciso "senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni" contenuto all'art. 6 della Convenzione tra Italia e Santa Sede ha eliso la necessità per lo Stato di adottare per ciascun tributo una specifica norma di favore al fine di fruire dell'esenzione dal versamento.

Invero, l'art. 6 della L. n. 137 del 2016 non è applicabile alla tassa sui rifiuti che, lungi dal colpire l'immobile, ha la valenza di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo che, al contempo, identificano la *ratio* dell'imposizione fiscale.

5 - Notazioni conclusive

Alla luce della normativa di settore e del tessuto giurisprudenziale più recente in materia di Tassa sui rifiuti sembra potersi affermare che l'attuale regime delle agevolazioni subordini l'esenzione dal prelievo sui rifiuti per i fabbricati e le loro pertinenze destinate al culto, e per le istituzioni dipendenti dalla Santa Sede, all'adozione di un'espressa previsione che sia contenuta nel Regolamento Comunale.

Più complicato si rivela individuare la portata e l'operatività della condizione soggettiva considerata nell'art. 16 del Trattato lateranense, nella misura in cui subordina per gli immobili ivi elencati e adibiti a sedi di istituti pontifici l'assoggettamento a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità alla condizione della presenza di un previo accordo con la Santa Sede, e stabilisce per quegli stessi immobili l'esenzione dal pagamento di qualsivoglia tributo verso qualsiasi ente.

A questo riguardo, la Corte di Cassazione ha ricondotto le disposizioni concordatarie di esenzione nell'alveo delle norme programmatiche, come noto, non di immediata applicazione, ritenendo che si tratti di disposizioni che per loro natura indicano obiettivi o principi generali, riservando alla successiva attività del legislatore la completa determinazione dell'ambito applicativo. Ne deriva che, in assenza di una normativa specifica, al fine di fruire dell'esenzione dalla tassa sui rifiuti, è insufficiente la mera condizione soggettiva considerata nella ricordata normativa del Trattato lateranense rimasta inattuata.

Ciononostante, la problematica può dirsi tutt'altro che sopita, come dimostra il fatto che in palese contrasto con la summenzionata giurisprudenza si pone un emendamento al D.L. 21 ottobre 2021 n. 146

protezione della gioventù, della maternità e dell'infanzia (art. 31, comma 2, Cost.), la tutela del risparmio (art. 47 Cost.), lo sviluppo dell'artigianato (art. 45, comma 2) [...]. Alla medesima categoria possono essere, inoltre, ricondotte le disposizioni mediante le quali il costituzionalismo liberale ha risposto alla critica delle c.d. libertà borghesi [...]. In tutte le disposizioni passate in rassegna, l'impronta assiologia presenta un carattere - se così ci si può esprimere - strutturale. Poiché esse, prefigurando degli sviluppi dell'ordinamento, sono rivolte soprattutto al futuro».



(recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili) firmato dal presidente della commissione Finanze del Senato Luciano D'Alfonso (Pd), approvato il 17 dicembre 2021 (Atto Camera 3395) e trasposto nell'art. 5, commi 2 *bis* e 2 *ter*, per cui le basiliche di San Giovanni in Laterano, di Santa Maria Maggiore e di San Paolo, Castel Gandolfo, la Basilica dei Santi XII Apostoli, le chiese di S. Andrea della Valle e di San Carlo ai Catinari, l'Università Gregoriana, l'Istituto Biblico, l'Istituto Orientale e Archeologico, il Seminario Russo, il Collegio Lombardo, i due palazzi di Sant'Apollinare e la Casa degli esercizi per il Clero di San Giovanni e Paolo, sono tutti esentati dal pagamento della TARI³⁶.

A ben vedere, la disposizione di cui all'art. 5, commi secondo *bis* e *ter*, non si applica ai periodi d'imposta diversi da quelli per i quali non è decorso il termine di accertamento del tributo né ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato, permanendo dunque lo *status quo ante* al venir meno delle condizioni contemplate dalla norma³⁷.



³⁶ Si legge testualmente all'art. 5 del D.L. n. 146 del 2021 a oggi vigente "2-bis. La tassa sui rifiuti di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, non è dovuta per gli immobili indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato fra la Santa Sede e l'Italia dell'11 febbraio 1929, reso esecutivo dalla legge 27 maggio 1929, n. 810. 2-ter. La disposizione di cui al comma 2-bis si applica per i periodi di imposta per i quali non è decorso il termine di accertamento del tributo nonché ai rapporti pendenti e con sentenza passata in giudicato".

³⁷ A ben vedere, ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato si riferisce anche la disposizione contenuta al primo comma dell'art. 6 della L. n. 137 del 2016.