

Antonio Guarino

EDIFICI DI CULTO E CONTRIBUTI CONSORTILI DI BONIFICA*

SOMMARIO: 1. Un problema nuovo. – 2. L'esenzione dalla contribuzione consortile conseguente all'irrelevanza fiscale dei fabbricati destinati all'esercizio dei culti nella legislazione catastale. – 3. La recente (contestata) prassi di attribuzione della rendita catastale agli edifici di culto... – 4. ... e le prime richieste di contribuzione consortile a carico di immobili destinati al culto. – 5. Lo speciale statuto tributario dell'edificio di culto.

1. *Un problema nuovo*

A tutt'oggi non risulta alcuna trattazione specifica, né nel diritto ecclesiastico né nella produzione scientifica in altri settori del diritto, avente a oggetto il tema di cui in epigrafe. Il motivo di questa assenza è riconducibile a un duplice ordine di ragioni: l'estrema peculiarità del tema e, ancor più, la mancata notizia o, molto più probabilmente, l'assenza, almeno fino ad alcuni anni or sono, di qualsivoglia controversia giudiziaria al riguardo.

È ben vero che, più in generale, tutto il ventesimo secolo è caratterizzato da un sostanziale disinteresse della dottrina verso il diritto ecclesiastico tributario. Già Gaetano Catalano, a metà del secolo scorso, lamentava che il diritto ecclesiastico tributario fosse «alquanto trascurato dalla dottrina»¹. Ed, effettivamente, nella prima metà del Novecento, nel settore, erano state pubblicate solo due monografie di carattere scien-

* Contributo sottoposto a valutazione.

¹ Cfr. G. CATALANO, *Sulla equiparazione agli effetti tributari del "fine di culto o di religione" con i fini di "beneficenza e istruzione"*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1952, I, p. 340 s.

tifico². Bisogna attendere il terzo millennio perché si vada sviluppando un più diffuso interesse per lo studio del regime tributario dei beni e degli enti ecclesiastici³, non fosse altro che per le pesanti ricadute della poderosa regolamentazione fiscale del terzo settore.

Invece, il problema più specifico della sottoposizione o meno degli edifici di culto a contribuzione di bonifica è rimasto nell'ombra più fitta.

Un buio, prima di tutto, normativo. Manca, infatti, una espressa e apposita disposizione al riguardo sia nella legislazione statale sia nella normativa di rango regionale. Anche negli statuti dei singoli consorzi di bonifica manca qualsiasi specifica statuizione in materia.

Sta di fatto che non si ha notizia di richieste di pagamento di contributi di bonifica a carico di edifici di culto, con la sola eccezione di qualche isolato caso nell'ultimo lustro, che è anche stato all'origine di qualche interessante pronuncia giurisprudenziale⁴.

Visto che la questione ha cominciato a porsi, e si può fondatamente ipotizzare che altri casi potrebbero presentarsi all'attenzione degli operatori del diritto, sembra utile cercare di definire i termini della complessa questione, che non è scevra di rilievi che trascendono ampiamente il mero interesse pratico.

² Si tratta dei volumi di F. RUFFINI, *La quota di concorso. Studio di diritto finanziario-ecclesiastico*, Milano, 1904; e di G. ZINGALI, *I rapporti finanziari fra Stato e Chiesa e il trattamento fiscale agli enti di culto*, Milano, 1943.

³ Con riferimento alle sole opere monografiche, cfr. A. GUARINO, *Diritto ecclesiastico tributario e articolo 20 della Costituzione*, Napoli, 2001; G. RIVETTI, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, Milano, 2002; A. FIORILLI, *La fiscalità degli enti religiosi*, Roma, 2009.

⁴ Vedi *infra*.

2. *L'esenzione dalla contribuzione consortile conseguente all'irrelevanza fiscale dei fabbricati destinati all'esercizio dei culti nella legislazione catastale*

Occorre prendere le mosse dal motivo per il quale solo di recente si è posto il problema della sottoponibilità o meno a contribuzione di bonifica per gli edifici di culto. Una questione che nasce in massima parte dalle modalità con le quali i consorzi di bonifica determinano la misura della contribuzione ad essi dovuta.

Questa è strettamente legata al sistema del catasto. La classificazione catastale degli immobili, nella disciplina in vigore, determina l'attribuzione ai singoli cespiti di una specifica rendita, che esprime l'attitudine dei beni a produrre reddito e, con l'applicazione di opportuni coefficienti, il loro valore patrimoniale. I consorzi di bonifica, sia pure con delle sfumature nei loro statuti, quantificano il contributo gravante su ogni immobile compreso nel comprensorio di bonifica moltiplicando la rendita catastale per un coefficiente, che traduce il grado di beneficio ricevuto dall'immobile⁵, cosicché il regime catastale dei singoli cespiti incide direttamente sulla sottoposizione o meno

⁵ Nell'attuale complesso quadro normativo sui consorzi di bonifica, la presunzione di questi ultimi si basa sulla presunta esistenza *iuris et de iure* di un beneficio per i singoli cespiti ricompresi nel perimetro consortile. Una presunzione spesso lontana dalla realtà dei fatti e che ormai viene smentita ripetutamente in giurisprudenza. Cfr., *ex plurimis*, Cass. civ., sez. un., 14 maggio 2010, n. 11722, consultabile in *www.dejure.it*, secondo cui «quando la cartella esattoriale emessa per la riscossione dei contributi di bonifica sia motivata con riferimento ad un “piano di classifica” approvato dalla competente autorità regionale, la contestazione di tale piano da parte di un consorziato, in sede di impugnazione della cartella, impedisce di ritenere assolto da parte del Consorzio il proprio onere probatorio ed il giudice di merito deve procedere, secondo la normale ripartizione dell'onere della prova, all'accertamento dell'esistenza di vantaggi fondiari derivanti dalle opere di bonifica per gli immobili di proprietà del consorziato stesso situati all'interno del perimetro di contribuzione, in quanto, se la (verificata) inclusione di uno “specifico” immobile nel perimetro di contribuzione può essere decisiva ai fini della determinazione dell'“an” del contributo, determinante ai fini del “quantum” è l'accertamento della legittimità e congruità del “piano di classifica” con la precisa identificazione degli immobili e dei relativi vantaggi diretti e immediati agli stessi derivanti dalle opere eseguite dal Consorzio».

della proprietà immobiliare alla contribuzione consortile e, in caso positivo, sulla quantificazione della stessa.

È risaputo che la formazione del nuovo catasto edilizio urbano venne regolamentata dal r.d.l. n. 652 del 13 aprile 1939. Ai fini dell'accertamento generale degli immobili urbani, l'art. 3 della legge prevedeva l'obbligo di presentazione della dichiarazione catastale per ogni singola unità immobiliare. L'art. 6, ultimo comma, lettera c, stabiliva che non fossero soggetti a dichiarazione «i fabbricati destinati all'esercizio dei culti». Nello stesso comma, l'esenzione dall'obbligo di dichiarazione veniva statuito anche per: «a) i fabbricati rurali già censiti nel catasto terreni; b) i fabbricati costituenti le fortificazioni e le loro dipendenze; [...] d) i cimiteri con le loro dipendenze; e) i fabbricati di proprietà della Santa Sede di cui agli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato Lateranense 11 febbraio 1929».

La *ratio* del comma è abbastanza evidente e nasce in sostanza dall'inutilità o dall'impossibilità di attribuzione della rendita catastale. Nello specifico, per quanto riguarda i fabbricati rurali di cui alla lettera a), si tratta di immobili la cui rendita è compresa nel reddito dominicale del terreno agricolo al quale sono annessi. Gli immobili della Santa Sede, di cui alla lettera e), sono esenti da ogni tassazione ai sensi del Trattato lateranense⁶, cosicché non avrebbe alcun senso determinarne la rendita catastale. Ugualmente, non avrebbe alcuna utilità determinare la rendita delle fortificazioni e dei cimiteri, trattandosi comunemente di immobili non produttivi di reddito.

Per quanto riguarda i fabbricati destinati all'esercizio del culto, gli stessi, all'epoca della promulgazione della legge sul catasto, erano oggetto in dottrina di un'aspra disputa circa la

⁶ Ai sensi dell'art. 16 del Trattato lateranense gli immobili in questione «saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente».

loro commerciabilità o meno⁷, e non mancava chi li assimilava a una specie di demanio ecclesiastico⁸.

Come è noto, di lì a poco, l'art. 831, secondo comma, del codice civile risolve definitivamente la *querelle* prevedendo la commerciabilità delle chiese aperte al culto pubblico cattolico, ma stabilendo che, per effetto dell'eventuale alienazione, il vincolo di destinazione al culto non venga meno, salvo che ciò non avvenga «in conformità delle leggi che li riguardano». In virtù di questa normativa è forte lo svuotamento dei diritti del proprietario, che vede drasticamente compresse le proprie prerogative dominicali in favore della funzione di culto pubblico dell'immobile, con l'ovvia conseguenza che non avrebbe avuto alcun senso stabilire una redditività presunta ai fini fiscali mediante la determinazione della rendita catastale.

Probabilmente anche per effetto di questa disposizione, nel d.p.r. n. 1142 del 1949, il regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano in attuazione del r.d.l. n. 652 del 1939, non si prevede più la categoria dei «fabbricati destinati all'esercizio dei culti», ma quella dei «fabbricati destinati all'esercizio pubblico del culto», per i quali viene costituita appositamente la categoria catastale E/7.

È evidente come l'esenzione dall'obbligo di dichiarazione catastale, già prevista nel r.d.l. n. 652 del 1939 per i fabbricati destinati all'esercizio dei culti, trovi nel d.p.r. n. 1142 del 1949 un'applicazione più circoscritta, ma con delle motivazioni, proprio per questo, ancora più stringenti. Infatti, l'esenzio-

⁷ La libera commerciabilità degli edifici di culto era sostenuta da L. MORTARA, *Sulla inalienabilità delle cose sacre nel diritto italiano*, in *Foro italiano*, 1888, I, c. 1189; G.P. CHIRONI, *Del carattere degli edifici destinati al culto*, in *Foro italiano*, 1889, I, p. 580; F. SCADUTO, *Diritto ecclesiastico vigente in Italia. Manuale*, II, Torino, 1894², p. 166 s. In senso contrario, cfr. C.F. GABBA, *Questioni di diritto civile*, I, Torino, 1887, p. 129 ss.; F. FRIEDBERG, F. RUFFINI, *Trattato di diritto ecclesiastico cattolico ed evangelico*, Torino, 1893, p. 749 ss.; G. GIORGI, *Della condizione giuridica degli edifici destinati al culto*, in *Foro italiano*, 1896, I, c. 912; F. FILOMUSI GUELFI, *Diritti reali*, Roma, 1910², p. 121 ss.; D. SCHIAPPOLI, *Manuale di diritto ecclesiastico*, Napoli, 1913, p. 500 ss.; A.C. JEMOLO, *L'amministrazione ecclesiastica*, Milano, 1916, p. 157 ss. Per una rapida, ma incisiva, disamina della dottrina in materia, cfr. M. PETRONCELLI, *Edifici di culto cattolico*, in *Enciclopedia del diritto*, XIV, Milano, 1965, p. 299 s.

⁸ Cfr. F. FERRARA, *Trattato di diritto civile italiano*, I, Roma, 1921, p. 755.

ne dall'obbligo di dichiarazione ai fini catastali per gli immobili ascrivibili alla categoria E/7 appare ancora più strettamente connessa con la sostanziale irrilevanza reddituale e patrimoniale del cespite.

L'assenza di una rendita catastale riferibile agli edifici destinati al culto pubblico ha prodotto una consolidata prassi nel senso di una totale esenzione di questi immobili dal pagamento di contributi consortili. Infatti, la contribuzione consortile, a termini dell'art. 860 del codice civile, trova il suo presupposto giuridico nell'incremento del valore patrimoniale di un cespite, conseguente all'esecuzione delle opere di bonifica. Orbene, è evidente che, laddove il regime catastale di un immobile ne determini l'irrilevanza patrimoniale ai fini fiscali, viene a mancare il presupposto, al quale poter ancorare la pretesa contributiva da parte dei consorzi di bonifica.

3. *La recente (contestata) prassi di attribuzione della rendita catastale agli edifici di culto...*

La solidità della prassi, che vedeva gli edifici destinati al culto pubblico esonerati dalla contribuzione consortile, è recentemente inficiata dalle crepe apertesi nell'altrettanto consolidata prassi che vedeva gli edifici aperti al culto pubblico classificati in catasto senza attribuzione di rendita.

Il *vulnus* allo *status quo* è scaturito da una vicenda molto singolare collegata alla nuova procedura telematica di accatastamento, introdotta dall'art. 2, comma 1-*septies* del d.l. 23 gennaio 1993 n. 16, convertito con modificazioni nella legge n. 75 del 24 marzo 1993. L'informatizzazione della procedura, prevista originariamente come facoltativa, è stata resa obbligatoria dal 1° giugno 2015⁹.

Un elemento caratterizzante il funzionamento in concreto della procedura telematica di accatastamento è l'obbligatorietà, ai fini dell'accettazione della procedura da parte del si-

⁹ In virtù di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 35112 dell'11 marzo 2015.

stema, dell'indicazione di una rendita catastale da attribuire al cespite da censire in categoria E/7, nella forma di proposta da parte del dichiarante, soggetta ad eventuale accertamento in rettifica da parte dell'Agenzia del Territorio. Per tal via, i tecnici che presentano pratiche di accatastamento di edifici di culto dopo il 2015¹⁰ si trovano di fatto costretti ad attribuire una rendita all'edificio di culto da censire in catasto, con buona pace di quanto disposto nella legislazione catastale.

Questa impostazione del sistema informatico deriva da una pedissequa applicazione di quanto disposto dal d.m. n. 28 del 2 gennaio 1998, il quale, al secondo comma dell'art. 3, tra gli immobili che si possono iscrivere in catasto senza attribuzione di rendita, non ha menzionato gli edifici destinati al culto pubblico: invece, sono stati espressamente ricompresi «i seguenti immobili: a) fabbricati o loro porzioni in corso di costruzione o di definizione; b) costruzioni inidonee ad utilizzazioni produttive di reddito, a causa dell'accentuato livello di degrado; c) lastrici solari; d) aree urbane».

Si tratta di una traduzione operativa, da parte di chi ha predisposto il meccanismo informatico, che non appare fondata sotto il profilo giuridico. Infatti, da una lettura del citato d.m. n. 28 del 1998, l'elenco degli immobili di cui sopra non sembra escludere in via tassativa i fabbricati destinati al culto pubblico, ma sembrerebbe piuttosto indicare i cespiti da ricomprendere nella 'categoria F' (le cosiddette 'categorie fittizie'), mentre gli immobili destinati al culto pubblico sono classificati nella 'categoria E' (i cosiddetti 'immobili a destinazione particolare'). Peraltro, anche se il d.m. n. 28 del 1998 avesse espressamente sancito un obbligo di attribuzione della rendita catastale per gli edifici destinati al culto pubblico, trattandosi di fonte secondaria, non avrebbe avuto l'idoneità normativa a modificare la legge catastale del 1939, e, tutt'al più, avrebbe potuto considerarsi un discutibile intervento con finalità ermeneutica¹¹.

¹⁰ Prima di tale data la procedura telematica non era obbligatoria e, quindi, il problema nasceva solo se si intendesse utilizzarla comunque.

¹¹ In questo senso, suscita perplessità Comm. trib. II grado di Trento, sez. I, 12 maggio 2021 n. 48, nella sezione *Documentazione Economica e Finanzia-*

Questa situazione, inevitabilmente, ha generato un interessante, quanto sorprendente, contenzioso in sede tributaria.

Le varie pronunce hanno riguardato il problema della legittimità o meno dell'attribuzione della rendita catastale agli edifici destinati al culto pubblico. Va subito detto che sulla questione la giurisprudenza di merito si è divisa, mentre la Cassazione si è orientata nel senso di ritenere corretto l'operato degli uffici che hanno attribuito la rendita catastale agli immobili accatastati in categoria E/7. Tuttavia, quest'ultimo orientamento, sia quando è stato seguito dalle corti di merito sia quando è stato affermato dal supremo organo di nomofilia, è stato sostenuto con motivazioni estremamente variegata e che destano grandi perplessità.

Si è, così, sostenuto che la disposizione, di cui all'art. 6 della legge catastale del 1939, contenesse un'agevolazione per gli edifici di culto che «si inserisce in un contesto storico e politico dominato dal principio normativo secondo cui la religione cattolica era la religione di Stato»¹².

Orbene, in primo luogo, va considerato che la citata statuizione della legge catastale del 1939 prevede l'esenzione dall'obbligo di dichiarazione dei 'fabbricati destinati all'esercizio dei culti' e, quindi, non contempla alcuna diversità di trattamento tra le diverse confessioni religiose, ragione per la quale risulta difficile sostenere che fosse espressione del principio della 'religione di Stato'.

Bisogna, inoltre, ricordare che già il legislatore dello Stato liberale ottocentesco, che certamente non poteva essere tacciato di confessionismo soprattutto quando si occupava di enti

ria del sito *web* del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.mef.gov.it, nella parte in cui afferma che il d.m. n. 28 del 1998 abbia integrato la normativa catastale del 1939.

¹² Cfr. Comm. trib. reg. Friuli Venezia Giulia, sez. I, 27 settembre 2021 n. 140, la cui massima è in *Diritto e religioni*, 2021, 2, p. 846, mentre il testo completo si può leggere nella sezione *Documentazione Economica e Finanziaria* del sito *web* del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.mef.gov.it, la quale continua affermando che ciò «costituisce promanazione diretta dei patti lateranensi, [...] ed è comprensibile che l'agevolazione [...] fosse frutto di quel "clima" politico ed istituzionale».

e beni ecclesiastici, prevedeva esenzioni tributarie generalizzate per gli edifici di culto¹³.

Pertanto, la norma agevolativa, di cui alla legge catastale del 1939, trova la sua ragione più plausibile nella sostanziale irrilevanza fiscale degli edifici destinati al culto sia sotto il profilo reddituale che patrimoniale¹⁴.

Peraltro, la citata sentenza si spinge ad affermare che l'esenzione dall'obbligo di dichiarazione al catasto non implica assenza di attribuzione della rendita catastale, poiché in tal caso il legislatore avrebbe dovuto statuire «con diversa formulazione lessicale – che gli immobili in questione sarebbero stati oggetto di un accatastamento senza attribuzione di rendita»; un'affermazione, da parte dei giudici tributari regionali friulani, assai sorprendente, poiché risulta difficile comprendere come gli uffici tributari potrebbero attribuire una rendita catastale a un cespite che non sia oggetto di dichiarazione in catasto¹⁵!

Tuttavia, l'argomento centrale, diffuso nella parte della giurisprudenza di merito e, soprattutto, di legittimità che so-

¹³ L'art. 10 della legge 14 luglio 1864 n. 1831 esentava dall'imposta fondiaria «i fabbricati destinati all'esercizio dei culti ammessi nello Stato»; l'art. 2 della legge 26 gennaio 1865 n. 2136 esentava i medesimi immobili dall'imposta fabbricati. Si trattava di norme che si ponevano nella scia di quanto stabilito nello Stato sabauda dall'art. 4 della legge 31 marzo 1851 n. 1160, che, a sua volta, riproduceva l'art. 3, secondo comma, dell'editto 14 dicembre 1818.

¹⁴ La dottrina ha sempre ritenuto che l'esonerazione dall'obbligo di denuncia degli edifici destinati all'esercizio dei culti al catasto «era fondato sull'esenzione di questi beni dalle principali imposizioni tributarie»; cfr. V. Tozzi, *Gli edifici di culto nel sistema giuridico italiano*, Salerno, 1990, p. 89. Nello stesso senso, A. Fuccillo, *L'edificio di culto nella normativa catastale e nell'imposizione indiretta*, in *Rivista del notariato*, 1991, p. 690.

¹⁵ Va segnalata la motivazione stupefacente, per non dir altro, con la quale l'organo giudicante giustifica l'assenza del problema, oggetto di causa, nel lunghissimo periodo antecedente all'introduzione della procedura informatica di accatastamento degli immobili. Secondo i giudici friulani ciò sarebbe ascrivibile al fatto che «gli immobili oggetto di denuncia catastale “giacevano” in attesa che l'ufficio procedesse all'accatastamento con l'indicazione della categoria, della classe e della consistenza, oltre che all'attribuzione della rendita catastale» (sic!): un'affermazione discutibile (e anche di estrema gravità sotto vari profili!) e che, comunque, deve necessariamente fare i conti con la durata di questa presunta inerzia degli uffici, che durerebbe dal 1939, anno di promulgazione del r.d.l. n. 652, che contiene la disciplina catastale!

stiene corretto attribuire la rendita catastale agli edifici destinati al culto, è quello che scinde l'attribuzione della rendita catastale a un immobile dalla sua sottoponibilità a imposizione fiscale. Una recente pronuncia della Corte di Cassazione¹⁶ afferma esplicitamente che «non sussiste alcuna relazione tra rendita catastale attribuita ed esenzione dall'imposizione riconosciuta ad un edificio per la sua specifica destinazione d'uso, in quanto [...] la rendita catastale non costituisce un'imposta né un presupposto d'imposta»¹⁷: un orientamento che rappresenta un passaggio obbligato nel momento in cui la decisione conclude nel senso della legittimità dell'attribuzione della rendita catastale a un edificio di culto, laddove per quest'ultimo, invece, la legislazione dispone una generalizzata esenzione da imposizioni tributarie.

Per converso, la giurisprudenza che sostiene la non sottoponibilità degli edifici destinati all'esercizio dei culti all'attribuzione della rendita catastale si basa proprio sulla sostanziale irrilevanza fiscale degli immobili *de quibus*, ritenendo che, in sede di accatastamento, ora vada iscritta una rendita pari a zero, ora non vada indicata alcuna rendita¹⁸.

¹⁶ Cfr. Corte di Cassazione, sez. V, ordinanza 19 novembre 2024 n. 29823, il cui testo è rinvenibile nella sezione *Documentazione Economica e Finanziaria* del sito *web* del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.mef.gov.it.

¹⁷ Cfr. punto 4.7 della citata sentenza.

¹⁸ Cfr. Comm. Trib. Reg. Umbria, sez. II, 17 febbraio 2020 n. 55, nella sezione *Documentazione Economica e Finanziaria* del sito *web* del Ministero dell'Economia e delle Finanze www.mef.gov.it, nella parte in cui afferma che «il legislatore, per gli immobili destinati al culto e non locati, ha previsto una assoluta incapacità di produrre reddito, in sintonia con quanto esplicitamente affermato dall'art. 36, comma terzo, del d.p.r. n. 917 del 1986, e quindi tali fabbricati non sono obbligati alla iscrizione catastale se non in via volontaria e senza attribuzione di rendita, qualora il proprietario lo ritenga opportuno o necessario (ad esempio, per il rilascio del certificato di agibilità ex art. 25, lett. a), del d.p.r. n. 380 del 2001)». Invero, in dottrina anche la manualistica più recente da per scontato che gli edifici di culto siano privi di rendita catastale: cfr. A. FUCILLO, *Diritto, religioni, culture. Il fattore religioso nell'esperienza giuridica*, Torino, 2025⁵, p. 167.

4. *... e le prime richieste di contribuzione consortile a carico di immobili destinati al culto*

La recente prassi di qualche consorzio di bonifica smentisce nettamente il menzionato orientamento giurisprudenziale, che esclude qualsiasi collegamento tra attribuzione della rendita catastale e sottoposizione a imposizioni fiscali e arriva, addirittura, ad affermare che l'attribuzione della rendita catastale agli edifici adibiti al culto pubblico avverrebbe «a soli fini statistico-inventariali»¹⁹!

Ed, invero, la fattispecie relativa ai contributi richiesti dai consorzi di bonifica si prestava pienamente a fungere da cartina di tornasole, per verificare la congruità dei percorsi ermeneutici alla base delle pronunce giurisprudenziali sul regime catastale degli immobili destinati al culto. E non poteva essere altrimenti, visto che è la presenza della rendita catastale a rendere possibile la determinazione dei valori reddituale e patrimoniale di un cespite ai fini tributari, e, di conseguenza, la mancata attribuzione della rendita fa venire meno in concreto il presupposto dell'imposizione contributiva consorziale.

Si comprende, così, perché, solo nel momento in cui la prassi ha cominciato a produrre accatastamenti di edifici di culto con attribuzione di rendita, è stata avanzata qualche prima isolata pretesa di contribuzione consortile a carico di questa tipologia di immobili, e, inevitabilmente, è sorta anche qualche controversia giudiziaria.

La funzione di apripista è stata svolta dalla giurisprudenza campana con due pronunce di contenuto pressoché identico e che brillano per argomentazioni scarse, ma estremamente chiare ed efficaci. Le stesse si possono riassumere nelle seguenti testuali proposizioni: a) «il Consorzio ancora la determinazione del contributo richiesto alla rendita catastale di un fabbricato»; b) «la chiesa parrocchiale, accatastata in E/7 [...] in virtù dell'art. 6, comma terzo, del r.d.l. n. 652 del 1939, è esonerata dalla dichiarazione catastale e non è suscettibile di

¹⁹ Cfr. punto 4.9 della sopracitata ordinanza della Corte di cassazione, sez. V, 19 novembre 2024 n. 29823.

attribuzione di rendita, in quanto fabbricato destinato all'esercizio di culto»²⁰.

Le implicazioni insite nelle citate massime esplicitamente enunciate da questa giurisprudenza sono varie e rilevanti.

In primo luogo, si dimostra in modo lapalissiano come non sia fondatamente sostenibile che l'attribuzione della rendita catastale a un fabbricato destinato all'esercizio del culto avvenga a soli fini statistico-inventariali e, quindi, non costituisca un presupposto d'imposta. I giudici campani hanno chiaramente affermato che è proprio l'assenza della rendita catastale che rende priva di fondamento la pretesa contributiva dei consorzi di bonifica a carico degli immobili destinati all'esercizio del culto.

Tuttavia, vi è un aspetto di queste pronunce, che appare molto più rilevante e che scaturisce dalla peculiarità della fattispecie tributaria coinvolta. Infatti, i contributi consortili di bonifica, a prima vista, sembrerebbero classificabili tra le tasse, cioè tra quei tributi i quali rappresentano corrispettivi di un servizio del quale si è usufruito. Senonché, la ragione e il parametro di misura del contributo in questione sono rappresentati dall'incremento di valore patrimoniale e delle connesse potenzialità reddituali per gli immobili che si avvantaggino delle opere di bonifica.

Per tal via, il contributo consortile, pur nascendo come tassa, finisce per condividere diversi profili caratteristici dell'imposta²¹, nella misura in cui incide sulla accresciuta capacità contributiva scaturita dall'incremento di valore dell'immobile²².

²⁰ Cfr. Corte giust. trib. II grado della Campania, sez. II, 28 giugno 2023 n. 4076. Nello stesso senso, cfr. anche Corte giust. trib. I grado di Salerno, sez. VIII, 19 giugno 2024 n. 2690. Entrambe le sentenze sono inedite.

²¹ Con riferimento alla figura giuridica del contributo, G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984⁷, p. 28, afferma che «lo schema giuridico è quello dell'imposta».

²² Sotto questo profilo, la contribuzione di bonifica, nella sua natura e nel suo funzionamento, sembra accostabile alla fattispecie tributaria del contributo di miglioria, che solitamente viene classificato come imposta.

Per questa sua natura ibrida, una parte della dottrina ha sostenuto che il contributo di bonifica si collocherebbe in una posizione intermedia tra le fatti-

Le massime, sopra citate, delle corti campane, allora, collegano nel segno quando collegano l'esenzione tributaria degli edifici di culto alla mancata attribuzione della rendita catastale, soprattutto perché così lasciano intravedere il motivo più profondo dell'esenzione e, cioè, l'irrilevanza reddituale e patrimoniale dell'edificio di culto sotto il profilo fiscale.

5. Lo speciale statuto tributario dell'edificio di culto

La questione relativa alla sottoponibilità o meno degli edifici di culto alla contribuzione consortile, così come risolta dalla giurisprudenza che se ne è occupata per prima, presenta un ulteriore risvolto degno di nota. Infatti, l'esenzione riconosciuta per i fabbricati destinati al culto non è espressamente e testualmente prevista da alcuna disposizione: una considerazione inidonea a mettere in discussione il riconoscimento dell'agevolazione tributaria in esame, ma che, tuttavia, non merita di passare inosservata.

Il godimento di agevolazioni tributarie in favore degli edifici di culto, pur in assenza di specifiche disposizioni fiscali che le prevedessero, si è già verificato più volte.

Tra i casi più noti, si può ricordare la tassa di manomorta, di cui alla legge 13 settembre 1874 n. 2078, che non contemplava alcuna esenzione specifica per gli edifici di culto, i quali, però, non furono mai oggetto di richieste di pagamento della suddetta tassa²³.

specie della tassa e dell'imposta: cfr. G. INGROSSO, *I contributi nel sistema tributario italiano*, Napoli, 1964.

Deve essere segnalato anche l'orientamento di chi ritiene che la nozione tributaria di contributo non sia configurabile per la sua evanescenza: Cfr. R. LUPI, *Lezioni di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 1992, p. 49.

²³ In realtà, nel caso della tassa di manomorta l'esenzione era da ritenersi sostanzialmente scontata. Infatti, l'art. 16 della legge statuiva la sottrazione al tributo per le «case o porzioni di case che servono alle abitazioni dei parroci, vice-parroci o coadiutori, ovvero dei ministri di qualunque culto». Sarebbe stato, sotto il profilo ermeneutico, veramente difficile sostenere la vigenza dell'esenzione per locali funzionalmente accessori all'edificio di culto e non per quest'ultimo!

Un altro caso, meno noto, ma forse più clamoroso, è quello dell'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali impiegati per la costruzione di determinate opere destinate a fini di religione o di culto²⁴: un'agevolazione non prevista da alcuna legge, ma riconosciuta espressamente in virtù di varie circolari susseguitesesi nel tempo²⁵, che sembrano esprimere il disagio dell'amministrazione finanziaria nel gravare con l'imposta di consumo materiali destinati a soddisfare le esigenze religiose della popolazione²⁶.

Una vicenda simile si ripropone attualmente per quanto concerne la sottoposizione o meno degli edifici di culto alla tassa sui rifiuti (TARI ex TARSU), e sulla quale si è più volte pronunciata, di recente, la giurisprudenza di legittimità.

L'esenzione degli edifici di culto dalla TARI non è prevista da alcuna legge, né specificamente è rinvenibile qualche riferimento a questa tipologia di immobili nei commi 659 e 660 della legge n. 147 del 27 dicembre 2013, che disciplinano le ipotesi di riduzione ed esenzione dal tributo. In particolare, il comma 659 elenca le ipotesi di riduzione ed esenzione dalla tassa. Invece, il comma successivo dispone che il comune possa deliberare ulteriori riduzioni ed esenzioni, a condizione che ne preveda la copertura finanziaria.

Si deve, inoltre, tener presente che a tutta questa materia sovraintende il noto principio eurocomunitario 'chi inquina pa-

²⁴ In materia, cfr. M. MAFFUCCINI, È dovuta l'imposta di consumo sui materiali da costruzione di chiese, seminari e case parrocchiali?, in *Foro tributario*, 1933, p. 583 ss.; D. VIALE, L'esenzione dall'imposta di consumo degli enti di carità, beneficenza, di culto e di religione, in *Rivista amministrativa del Regno*, 1933, p. 33 ss.; G. ZINGALI, *I rapporti finanziari...*, cit., p. 340 ss.; G. CATALANO, *In tema di imposta di consumo sui materiali da costruzione*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1953, p. 482 ss.; Id., *Esenzione dall'imposta di consumo dei materiali impiegati per gli edifici destinati a scopo di culto e religione*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1957, 2, p. 3 ss.

²⁵ Cfr. le circolari del Ministero delle finanze 9 giugno 1933 n. 5522 e 11 giugno 1941 n. 7735. L'esenzione *de qua* veniva confermata da Cass. civ., sez. un., 22 aprile 1941, nn. 1125/1136, in *Il diritto ecclesiastico*, 1941, p. 166 ss.

²⁶ Il dato formale dell'inidoneità di una circolare, in assenza di una specifica disposizione di legge, a prevedere l'esenzione *de qua* viene rimarcata da G. ZINGALI, *I rapporti finanziari...*, cit., p. 343 ss.; G. CATALANO, *In tema di imposta di consumo...*, cit., p. 484.

ga', espresso dall'art. 15 della direttiva 2006/12/CE e dall'art. 14 della direttiva 2008/98/CE, secondo il quale chi produce rifiuti deve sostenere il costo del relativo smaltimento²⁷.

Corrispondentemente, la giurisprudenza, dal canto suo, è granitica nel circoscrivere l'unica ragione di esenzione dalla TARI alla oggettiva inidoneità di un immobile alla produzione di rifiuti. Così, riconosce l'esenzione dalla TARI per gli immobili destinati al culto; ma, richiamando le direttive comunitarie sopra citate, chiarisce che l'esenzione non discende dalla destinazione al culto in sé, ma dal fatto che l'edificio di culto sarebbe oggettivamente improduttivo di rifiuti²⁸.

Questa presunzione di improduttività di rifiuti nell'uso di edifici a fini di culto, tuttavia, almeno per la forma assolutamente apodittica con la quale viene assunta, appare solo in parte frutto di una ponderata valutazione oggettiva, sembrando, piuttosto, condizionata dalla considerazione dell'elevato valore sociale dell'immobile destinato all'esercizio del culto²⁹.

²⁷ Un principio presente anche nel cosiddetto 'Codice dell'ambiente', di cui al d.lgs. 3 aprile 2006 n. 152.

²⁸ Cfr. Cass. civ., sez. V, sentenza 23 aprile 2020, n. 8087, in *Diritto e religioni*, 2020, 1, p. 627 ss. In forma ancora più netta, Cass. civ., sez. V, sentenza 6 giugno 2022, n. 18137, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2022, 3, p. 683 ss., al punto 5 della motivazione, con riferimento a immobili destinati al culto, stabilisce che «non potrebbe trovare spazio una norma regolamentare che esenti dal pagamento della Tarsu locali che sono invece idonei alla produzione di rifiuti», e, pertanto, nel caso esaminato dalla Corte, si deve accertare che l'immobile, oggetto di causa, sia adibito solo a fini di culto, ritenuti improduttivi di rifiuti, e non contemporaneamente ad altre attività.

²⁹ Le incertezze in questa materia si riflettono anche in qualche orientamento recentissimo della prassi amministrativa. Nella risoluzione del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/DF del 15 settembre 2025 sostanzialmente si rimette alla potestà regolamentare dei comuni di stabilire esenzioni per gli edifici di culto, ma, comunque, sempre sul presupposto della loro inidoneità a produrre rifiuti, con la conseguenza piuttosto singolare che l'edificio di culto in un comune godrà dell'esenzione perché ritenuto inidoneo alla produzione di rifiuti, in un altro sarà soggetto alla tassa sui rifiuti perché ritenuto capace di produrli!

Potrebbe tornare utile ricordare l'avvertimento, formulato parecchi anni or sono, da G. CASUSCELLI, *Edifici ed edilizia di culto. Problemi generali*, Milano, 1979, p. 3, il quale osservava quanto fosse pericoloso lasciare la regolamentazione degli edifici di culto «in balia della pura discrezionalità dell'amministrazione».

Come si può facilmente arguire, l'edificio di culto ripetutamente finisce per essere beneficiario di agevolazioni fiscali anche in mancanza di disposizioni tributarie che le prevedano espressamente³⁰.

Il caso dell'esenzione dell'edificio di culto dalla contribuzione consortile di bonifica, se da una parte trova solido fondamento nell'irrilevanza reddituale e patrimoniale riflessa anche dalla relativa disciplina catastale, dall'altra evidenza, più che in ogni altra fattispecie, la specialità dell'immobile destinato al culto in ambito fiscale, facendone addirittura un *unicum*³¹. Infatti, la legislazione sui contributi da corrispondere ai consorzi di bonifica e la corrispondente prassi applicativa presentano connotati impositivi tanto generali da non prevedere esclusioni sostanzialmente per alcuna tipologia di immobili, prescindendo finanche dalla proprietà pubblica o privata degli stessi.

Pertanto, gli unici immobili che, al momento, in base alla giurisprudenza che finora si è pronunciata, risultino sot-

³⁰ Non si può considerare un'ipotesi di agevolazione tributaria in assenza di disposizioni esplicite anche l'esenzione, di cui godono gli edifici di culto, relativamente al pagamento del contributo per il rilascio del permesso di costruire, il cui gettito è finalizzato all'esecuzione delle opere di urbanizzazione. La norma invocata, per godere dell'esenzione, è l'art. 17, comma terzo, lett. c), del d.p.r. 6 giugno 2001 n. 380, il quale statuisce che il contributo di costruzione non è dovuto «per gli impianti, le attrezzature, le opere pubbliche o di interesse generale realizzate dagli enti istituzionalmente competenti nonché per le opere di urbanizzazione, eseguite anche da privati, in attuazione di strumenti urbanistici». L'art. 16, comma ottavo, del citato d.p.r. n. 380 del 2001 espressamente include tra le opere di urbanizzazione secondaria le «chiese e altri edifici religiosi», che, quindi, senza dubbio possono rientrare nell'esenzione prevista all'articolo successivo.

Pertanto, la contribuzione per le opere di urbanizzazione e quella per le opere di bonifica presentano varie affinità: entrambe, sotto il profilo tributario, appartengono alla controversa categoria dei 'contributi', e, sotto il profilo civilistico, sono classificabili come oneri reali. Perciò, non sembra azzardato intravedere nella *ratio*, che sorregge l'esenzione espressa degli edifici di culto dal contributo di costruzione, elementi della *ratio*, che giustifica l'esenzione, non sancita esplicitamente, dei medesimi immobili dalla contribuzione di bonifica.

³¹ Più in generale, sulla disciplina fiscale degli edifici di culto, sia permesso rinviare a A. GUARINO, *Il regime tributario degli edifici di culto. Spunti per una ricostruzione*, in *Il diritto ecclesiastico*, 1994, I, p. 267 ss.

tratti all'imposizione consortile sono quelli destinati all'esercizio del culto, a riprova di una specialità o, meglio di un'unicità³² dei medesimi nell'ordinamento tributario, che è di antica tradizione e che va progressivamente accentuandosi, in concomitanza con la crescente tutela a livello internazionale³³ e con il riconoscimento, anche attraverso diverse pronunce della Corte costituzionale, che gli stessi costituiscono «estrinsecazione del diritto fondamentale ed inviolabile della libertà religiosa»³⁴. Prendere consapevolezza di questo peculiare statuto fiscale degli edifici di culto³⁵ e, forse, sancirlo in modo più chiaro farebbe risparmiare alla giurisprudenza e alla prassi amministrativa l'ingrato compito di dover supplire, in relazione a varie fattispecie impositive, ai silenzi della normativa.

³² I profili di unicità della disciplina degli edifici di culto nell'ordinamento giuridico, sia pure con riferimento solamente alle chiese cattoliche, sono particolarmente approfonditi da A. TOMER, 'Aedes sacrae' e 'edifici destinati all'esercizio pubblico del culto cattolico'. *La condizione giuridica delle chiese tra ordinamento canonico e ordinamento italiano*, Bologna, 2022.

³³ Per una panoramica dei più recenti interventi in materia nel diritto internazionale, cfr. L. DECIMO, *Templa moderna: i luoghi di Dio. La disciplina giuridica degli edifici di culto*, Napoli, 2021, p. 39 ss.

³⁴ Cfr. Corte cost. 27 aprile 1993, n. 195, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 1993, 3, p. 693 ss., punto 3 del *Considerato in diritto*. Nello stesso senso, cfr. Corte cost. 24 marzo 2016, n. 63, in *Quaderni di diritto e politica ecclesiastica*, 2016, 3, p. 644 ss.; nonché Corte cost. 5 dicembre 2019, n. 254, *ivi*, 2019, 3, p. 697 ss.

³⁵ Uno speciale statuto che prescinde perfino dalla classificazione catastale o urbanistica dell'immobile, essendo sufficiente, al fine del godimento delle agevolazioni tributarie, anche la semplice destinazione di fatto al culto. Al riguardo, cfr. L. DECIMO, *Edifici di culto e imposte reali: l'effettiva destinazione libera dal peso fiscale*, in *Diritto e religioni*, 2022, 2, p. 607 ss.

ANTONIO GUARINO, Edifici di culto e contributi consortili di bonifica

La sottoposizione degli edifici di culto al pagamento dei contributi consortili di bonifica è una questione completamente nuova. Il problema si è posto solo di recente perché la determinazione dell'importo del contributo di bonifica è collegato alla rendita catastale dell'immobile. Tradizionalmente, gli edifici di culto sono privi di rendita catastale, ma da alcuni lustri questo postulato è stato posto in discussione sia a livello amministrativo che giudiziario, aprendo la strada alle pretese di qualche consorzio di bonifica sugli edifici di culto. Le prime pronunce della giurisdizione tributaria hanno ritenuto illegittime le richieste dei consorzi di bonifica in riferimento agli edifici di culto, in ragione della loro irrilevanza reddituale e patrimoniale, desumibile dalla normativa del 1939 istitutiva del nuovo catasto edilizio urbano, che li esclude dall'obbligo di dichiarazione. Invero, l'esenzione degli edifici di culto dalla contribuzione consortile prescinde da una disposizione di legge che la preveda espressamente; tuttavia, nel tempo, più volte è accaduto che gli edifici di culto beneficiassero di agevolazioni fiscali in mancanza di una specifica previsione legislativa, e ciò suggerisce il riconoscimento, per questa tipologia di immobili, di uno speciale statuto tributario.

Parole chiave: edifici di culto, agevolazioni tributarie, consorzi di bonifica, catasto.

ANTONIO GUARINO, Worship Buildings and Consortium Contributions for Land Reclamation

The requirement for worship buildings to pay consortium reclamation fees is a completely new issue. The problem has only arisen recently because the amount of the reclamation contribution is linked to the cadastral income of the property. Traditionally, worship buildings have no cadastral income, but for some decades now this assumption has been challenged at both administrative and judicial level, paving the way for claims by some reclamation consortia on worship buildings. The first rulings by the tax courts deemed the claims of the land reclamation consortia with regard to worship buildings to be unlawful, on the grounds of their irrelevance in terms of income and assets, as can be inferred from the 1939 legislation establishing the new urban building register, which excludes them from

Abstract

the obligation to declare. In fact, the exemption of worship buildings from consortium contributions does not depend on a specific provision of law; however, over time, worship buildings have repeatedly benefited from tax breaks in the absence of specific legislation, suggesting that this type of property should be granted special tax *status*.

Key words: worship buildings, tax breaks, reclamation consortium, land register.