

# TARSU, precisazioni sulle aree cimiteriali

## Corte di Cassazione Sentenza n. 13740 del 31 maggio 2017

*Tributi - TARSU - Area cimiteriale in concessione gestito da ente ecclesiastico civilmente riconosciuto*

### **Fatti di causa**

La controversia riguarda l'impugnazione di un avviso di accertamento ai fini TARSU relativamente ad un immobile costituito da un'area cimiteriale in concessione rispetto alla quale l'ente riteneva di non doversi applicare l'imposta trattandosi (sotto il profilo oggettivo) di un luogo destinato all'esercizio di funzioni di culto, gestito (sotto il profilo soggettivo) da un ente ecclesiastico civilmente riconosciuto.

L'ente opponeva il difetto di motivazione dell'atto impositivo, il difetto di istruttoria, la propria carenza di legittimazione passiva (che sarebbe in realtà spettata alle persone fisiche cui erano concesse le cappelle funerarie) e in via subordinata, eccepiva il difetto dei presupposti impositivi e, in via graduata, chiedeva la riduzione dell'importo addebitato.

La Commissione adita rigettava il ricorso e la decisione era confermata in appello, con la sentenza in epigrafe, avverso la quale l'ente propone ricorso per cassazione con quattro motivi, illustrato anche con memoria.

In tale memoria, la parte ricorrente, oltre a ribadire le posizioni difensive espresse nel ricorso, solleva una eccezione di giudicato esterno che si sarebbe formato tra la proposizione del ricorso e la fissazione dell'udienza di discussione, con riferimento ad una serie di sentenze della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli e della Commissione Tributaria Regionale della Campania relative ad annualità diverse del medesimo tributo, sentenze che vengono depositate in atti ai sensi dell'art. 372 cod. proc. civ.

Il Comune resiste con controricorso, illustrato anche con memoria.

### Ragioni della decisione

1. Preliminarmente va rilevata l'infondatezza dell'eccezione di giudicato esterno sollevata in memoria dalla parte ricorrente.

2. Alle sentenze depositate in giudizio, che dovrebbero costituirne la base documentale, non può essere attribuito valore di giudicato capace di condurre alla definizione della controversia in esame, in quanto tutte riguardano annualità d'imposta successive a quelle oggetto del presente giudizio, molte sono esclusivamente formali in quanto riguardanti annullamento di cartelle per omessa notifica degli atti presupposti, alcune sono riferite a controversie tra parti diverse da quelle contrapposte nella presente controversia (Arciconfraternita ed esattore), nessuna contiene accertamenti di questioni di fatto a carattere tendenzialmente permanente che possano ritenersi elementi costitutivi della fattispecie in esame.

3. Con il primo motivo l'ente religioso lamenta la violazione degli artt. 7 e 8, legge n. 241 del 1990, 23 e 53 Cost., 12, comma 7, legge 212 del 2000 affermando che l'ente, sia con il ricorso di primo grado, sia con l'appello, aveva eccepito la nullità dell'atto impositivo per eccesso di potere ed istruttoria incongrua e insufficiente, non essendo stata consentita all'ente medesimo alcuna forma di partecipazione al procedimento amministrativo, del quale non è stata mai comunicata l'apertura.

4. La censura è inammissibile per difetto di autosufficienza non essendo riportato alcun passo dei citati atti difensivi idonei a palesare al giudice di legittimità che si tratta di questioni già discusse nel giudizio nei termini cui alle stesse si fa riferimento e non si tratti, invece, di questioni nuove, dedotte solo nella presente fase del giudizio.

5. La censura è inoltre inammissibile in quanto con essa vengono dedotti supposti vizi dell'atto impositivo e non carenze imputabili (sotto quale aspetto: omesso esame? omessa pronuncia?) alla sentenza impugnata.

6. La censura è, infine, infondata dato che le norme richiamate non si applicano nella fattispecie: quanto agli artt. 7 e 8, legge n. 241 del 1990 per espressa disposizione dell'art. 13 della stessa legge che ne esclude l'applicabilità nei procedimenti tributari, e quanto all'art. 12, comma 7, legge n. 212 del 2000, poiché tale norma, secondo l'orientamento delle Sezioni Unite di questa Corte, concerne solo i tributi armonizzati (e non certo quindi i tributi locali, come è nel caso di specie) nelle ipotesi di accesso degli ufficiali verbalizzanti presso l'azienda del contribuente (v. Cass. S.U. nn. 18184 del 2013 e 24823 del 2015).

7. Con il secondo motivo di ricorso l'ente religioso denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 7, comma 1, legge n. 212 del 2000, 3, legge n. 241 del 1990, nonché vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione, lamentando la carenza di motivazione dell'atto impositivo.
8. La censura è ancora una volta inammissibile per difetto di autosufficienza non essendo riportato nel ricorso il contenuto dell'atto impositivo in modo che il giudice di legittimità possa valutare la lamentata carenza di motivazione con cognizione diretta e immediata.
9. La censura è, inoltre, inammissibile in quanto diretta a criticare l'atto impositivo e non la sentenza impugnata, risolvendosi tale censura in mere enunciazioni di violazioni di legge o di vizi di motivazione, che non consentono di individuare il collegamento di tali enunciazioni con la sentenza impugnata e le argomentazioni che la sostengono, né quindi di cogliere le ragioni per le quali se ne chieda l'annullamento (v. Cass. n. 187 del 2014).
10. La censura è, infine, inammissibile in quanto prospetta «una pluralità di questioni precedute unitariamente dalla elencazione delle norme che si assumono violate, e dalla deduzione del vizio di motivazione» e richiede quindi «un inesigibile intervento integrativo della Corte che, per giungere alla compiuta formulazione del motivo, dovrebbe individuare per ciascuna delle doglianze lo specifico vizio di violazione di legge o del vizio di motivazione» (v. Cass. n. 21611 del 2013).
11. Peraltro, con riferimento al vizio di motivazione, la censura può dirsi "perplesso", in quanto indistintamente e inammissibilmente cumula vizi diversi attribuiti alla sentenza impugnata: invero l'omessa motivazione, richiede l'assenza di motivazione su un punto decisivo della causa rilevabile d'ufficio; l'insufficienza della motivazione, richiede la puntuale e analitica indicazione della sede processuale nella quale il giudice d'appello sarebbe stato sollecitato a pronunciarsi; la contraddittorietà della motivazione, richiede la precisa identificazione delle affermazioni, contenute nella sentenza impugnata, che si porrebbero in contraddizione tra loro (V. Cass. n. 19443 del 2011).
12. Con il terzo motivo di ricorso, l'ente religioso denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 2, comma 1 e 16, legge n. 222 del 1985, 7, legge n. 121 del 1985 e 62, comma 5, d.lgs. n. 507 del 1993, per aver il giudice di merito erroneamente ritenuto che la TARSU fosse esclusa dalle esenzioni spettanti agli enti ecclesiastici a norma degli Accordi tra Stato e Chiesa.
13. Il motivo non è fondato. Questa Corte, in altra occasione che riguardava una controversia nella quale era in discussione una pretesa esenzione dalla TARSU fondata sulle regole enunciate dall'art. 16 del Trattato lateranense, ha avuto modo di rilevare che «la "tassa sui rifiuti" - nonostante le alterne vicende che l'hanno vista passare da tributo a tariffa e da tariffa a tributo nell'evoluzione normativa che ne ha caratterizzato la disciplina dal d.P.R. n. 507 del 1993, al d.lgs. n. 22 del 1997, al d.lgs. n. 152 del 2006 e, infine, al d.l. n. 201 del 2011, art. 15 (c.d. decreto "Salva-Italia", convertito dalla legge n. 214 del 2011) - ha avuto sempre, e in particolare a partire dalla disciplina dettata con il c.d. "decreto Ronchi", una valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo, articolandosi in una "quota fissa", commisurata alle necessità pubbliche di erogazione del servizio, ed in una "quota variabile", commisurata ai rifiuti prodotti. Sicché è la produzione e il conferimento di rifiuti la ratio dell'imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni» (Cass. n. 4027 del 2012).
14. Nel caso di specie non viene allegata alcuna condizione oggettiva di esclusione dell'immobile in questione dal conferimento dei rifiuti che produce, che sono costituiti dai c.d. "rifiuti cimiteriali", classificati tra i rifiuti urbani o a questi assimilati, a seconda che si tratti (caso dei rifiuti vegetali o da spazzamento) o meno di rifiuti provenienti da "esumazioni" ed "estumulazioni", dal d.P.R. n. 254 del 2003 e dal d.lgs. n. 152 del 2006.
15. L'unico elemento di giustificazione che viene addotto è costituito dalla supposta destinazione dell'immobile all'esercizio del culto: ma un precedente specifico di questa Corte che riguarda la stessa Arciconfraternita parte ricorrente nel presente giudizio, ha escluso (e il Collegio condivide) che sia possibile pensare ad una equivalenza tra edifici destinati ed aperti al culto ed immobili adibiti nel caso di specie a funzioni cimiteriali (v. Cass. n. 3711 del 2005): peraltro, come questa Corte ha già avuto modo di osservare, le norme regolamentari (e una di queste è il "Regolamento comunale di Roma n. 24 del 2003 sulla applicazione sperimentale della Tariffa per la Gestione dei Rifiuti Urbani") che escludono gli edifici di culto dal calcolo delle superfici per la determinazione della TARSU, lo fanno sempre perché ritenuti "incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti", non in quanto la destinazione al culto, in assenza di specifica previsione normativa, possa di per sé giustificare l'esenzione dalla tassa (v. Cass. n. 4027 del 2012).

16. Con il quarto motivo di ricorso, l'ente religioso lamenta vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione relativamente alla dedotta carenza di legittimazione passiva dell'Arciconfraternita, in quanto «i loculi ove sono custodite le salme sono oggetto di concessione ai confratelli».

17. La censura è inammissibile per le ragioni già spiegate in precedenza sulla natura "perplessa" della censura stessa che cumula vizi diversi tutti unitariamente attribuiti alla sentenza impugnata senza che sia specificato in cosa sia consistita l'omissione, in cosa l'insufficienza o in cosa la contraddittorietà, concetti tra loro radicalmente differenti (v. Cass. n. 19443 del 2011).

18. La censura è, inoltre, inammissibile in quanto pur formulata nelle forme del vizio di motivazione, in realtà con la stessa si deduce l'omesso esame da parte del giudice di merito di un motivo di gravame e l'omessa pronuncia sullo stesso che andava dedotta come violazione dell'art. 112 cod. proc. civ.

18.1. In proposito questa Corte ha avuto modo di stabilire che: «L'omessa pronuncia da parte del giudice di merito integra un difetto di attività che deve essere fatto valere dinanzi alla Corte di cassazione attraverso la deduzione del relativo error in procedendo e della violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., non già con la denuncia della violazione di una norma di diritto sostanziale o del vizio di motivazione ex art. 360, n. 5, c.p.c., giacché queste ultime censure O presuppongono che il giudice del merito abbia preso in esame la questione oggetto di doglianza e l'abbia risolta in modo giuridicamente scorretto ovvero senza giustificare o non giustificando adeguatamente la decisione resa» (Cass. n. 329 del 2016).

19. La censura, infine, è inammissibile per difetto di autosufficienza in quanto non è riportato nei suoi precisi termini quale fosse e come fosse formulato il motivo di gravame di cui si lamenta l'omesso esame, né sono specificamente indicati i documenti che avrebbero dovuto comprovare quanto dedotto (né dei predetti documenti è riportato nel ricorso il contenuto nei suoi passi significativi), come sarebbe stato necessario perché il giudice di legittimità potesse esprimere la propria valutazione.

20. Il ricorso, pertanto, deve essere rigettato. La peculiarità della fattispecie giustifica la compensazione delle spese della presente fase del giudizio.

#### **P.Q.M.**

Rigetta il ricorso. Compensa le spese.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1-quater del d.P.R. n. 115 del 2002, inserito dall'art. 1, comma 17 della l. n. 228 del 2012, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 - bis, dello stesso articolo.