

TARSU

Edifici del culto: la tassa non si paga se non si producono rifiuti

di Federico Gavioli - Dottore commercialista, revisore legale e giornalista pubblicista

Gli immobili del culto anche se l'esclusione è prevista dal regolamento comunale possono essere esentati dal pagamento della tassa sullo smaltimento dei rifiuti solo se risultano improduttivi di rifiuti e non in quanto destinate al culto.

La Corte di Cassazione con la sentenza 23 aprile 2020, n. 8087, ha sostanzialmente accolto la tesi del Comune: per i giudici di legittimità ai fini della TARSU non vi è una norma che preveda l'esenzione per gli immobili del culto a differenza dell'ICI e, di conseguenza, le superfici di questi immobili non possono essere escluse ai fini della determinazione del tributo locale.

Il contenzioso

Nell'ottobre del 2015 la Commissione Tributaria Regionale accoglieva l'appello proposto da un contribuente avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale; il giudice di appello rilevava che il contenzioso aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento con il quale il Comune aveva preteso il versamento della TARSU, per l'anno 2012, a titolo di imposta e relativi accessori in riferimento ad un fabbricato adibito a monastero. La Commissione Tributaria Regionale nella sentenza emessa sosteneva che gli edifici adibiti al culto ed i locali strettamente connessi all'attività di culto, erano stati esentati da tassazione ai sensi dell'art. 5, del regolamento comunale, in vigore con decorrenza dall'anno 2012.

Avverso la sentenza di appello, il Comune proponeva ricorso per cassazione.

Un orientamento della Cassazione sulla TARSU e gli immobili della Santa Sede

Sull'argomento oggetto del presente commento la Cassazione, in passato, si è pronunciata diverse volte. I giudici di legittimità con la sentenza 14

marzo 2012 (7 febbraio 2012), n. 4027, hanno affermato che gli immobili della Santa Sede, menzionati nel Trattato lateranense dell'11 febbraio 1929, non sono esenti da TARSU, poiché l'art. 16 del medesimo Trattato, riferibile essenzialmente all'imposizione diretta, non ha trovato alcuna attuazione nell'ambito del suddetto prelievo locale.

Nel caso in esame osservano infatti i giudici di legittimità come per le imposte sui redditi si sia provveduto attraverso l'art. 2, D.P.R. n. 601/1973, mentre per l'ICI è stata emanata la disposizione di esenzione di cui all'art. 7, lett. e), D.Lgs. n. 504/1992. Nell'ambito della TARSU, al contrario, manca del tutto una norma di riferimento.

La TARSU, così come tutti i prelievi obbligatori sui rifiuti, trova "la propria giustificazione nell'obbligo dell'istituzione del servizio di gestione dei rifiuti in privativa di legge da parte del Comune competente. Ne deriva che, seppure è innegabile che la tassa non è mai corrispettiva di un servizio, è però altrettanto indubbio che la TARSU ha come vincolo di destinazione il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti urbani e che la relativa obbligazione sorge se il contribuente è nelle condizioni di fruire del servizio stesso. Ed allora delle due l'una:

a) o si afferma il principio secondo cui gli immobili oggetto del Trattato lateranense non rientrano nella privativa comunale, di tal che è lo stesso Stato del Vaticano a dover provvedere alla gestione dei rifiuti ivi formati, ed allora l'esonero dalla TARSU non abbisogna di una previsione specifica, derivando esso direttamente dalla norma di cui all'art. 62, comma 5, D.Lgs. n. 507/1993;

b) oppure l'assoggettamento al prelievo è inevitabile, anche alla luce della lettura sistematica del Trattato, volto al rispetto delle competenze istituzionali delle due parti contraenti, non ravvisandosi peraltro alcuna ragione logica per scaricare sulla collettività italiana l'onere della gestione dei rifiuti prodotti negli edifici del Vaticano" (1).

La sentenza della Cassazione afferma che vi è la piena applicabilità della TARSU, anche in considerazione della circostanza che gli edifici universitari, come nel caso in esame utilizzati non possono essere equiparati a quelli destinati al culto poiché solo questi erano esentati dal regolamento del Comune di (...) (2).

Un recente orientamento della Cassazione

Anche l'ordinanza n. 15407, del 21 giugno 2017, della Corte di Cassazione in materia di TARSU si è pronunciata sulla problematica oggetto del presente commento.

La vicenda era relativa al rigetto da parte della Commissione tributaria regionale dell'appello proposto dalla concessionaria del servizio di accertamento e riscossione dei tributi di un Comune calabrese nei confronti del Seminario arcivescovile, contro la sentenza di primo grado, che aveva accolto il ricorso proposto dall'ente ecclesiastico avverso l'avviso di accertamento per TARSU relativo all'anno 2006.

Avverso la pronuncia della CTR la società concessionaria aveva proposto ricorso per cassazione, basandosi su due motivi.

Il Seminario aveva resistito allegando, altresì, il provvedimento del giugno 2016 di accoglimento da parte del Comune dell'istanza di riesame di atti in autotutela, con conseguente sgravio della cartella di pagamento emessa per TARSU, relativa all'anno 2012 e deliberazione di non farsi luogo all'emissione di cartella di pagamento, a seguito di emanazione di avviso di pagamento, per l'annualità 2013 dello stesso tributo.

L'ente controricorrente assumeva che detto provvedimento avesse valenza decisiva ai fini della soluzione della controversia nel senso prospettato dal contribuente di riconoscimento dell'esenzione dalla TARSU dell'immobile, adibito a sede del Seminario, in quanto destinato alla formazione del clero, attività equiparata a quella di culto religioso.

Per la Corte di Cassazione tale assunto non poteva essere condiviso.

La posizione assunta dall'ente impositore era frutto d'interpretazione delle norme di riferimento delle quali, a giudizio della Cassazione, legittimamente la società concessionaria ricorrente denunciava la contrarietà ai principi espressi in materia dalla giurisprudenza della Cassazione.

Con detto motivo la ricorrente denunciava, infatti, la violazione e falsa applicazione dell'art. 115 c.p.c., degli art. 62, commi 1 e 2 e 65, comma 1, del D.Lgs. n. 507/1993, dell'art. 16 della Legge n. 222/1985, dell'art. 10 del Regolamento TARSU del Comune di (...) e dell'art. 2697 Cod. civ.

La pronuncia impugnata aveva, infatti, ritenuto che l'esenzione del Seminario dal pagamento della TARSU trovasse fondamento nel disposto dell'art. 10, comma 1, lett. b) del regolamento comunale in relazione all'art. 16, della Legge 20 maggio 1985, n. 222, che equiparava la formazione del clero ad attività di culto e religione.

Il Seminario controricorrente impostava la sua difesa, richiamando la giurisprudenza in tema di esenzione ICI di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/1992.

Così facendo, ometteva peraltro di considerare che l'esenzione specificamente disposta in tema di ICI per gli enti ecclesiastici in relazione al possesso di fabbricati destinati, per quanto rilevava, all'esercizio delle "attività di cui all'art. 16, lettera a), della Legge 20 maggio 1985, n. 222", è frutto dell'espressa previsione di norma agevolativa, che difetta in tema di TARSU; d'altronde è noto, osservava la Cassazione, che la costante giurisprudenza di legittimità ritiene le norme che disciplinano agevolazioni o esenzioni di stretta interpretazione e, come tali, non suscettibili d'integrazione analogica in virtù di dati extratestuali.

In tema di TARSU, quindi, specificamente la Cassazione (cfr. Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4027) ha ritenuto che non fosse sufficiente a configurare il diritto all'esenzione dalla TARSU, l'art. 16 del Trattato Lateranense, dell'immobile adibito "a sede della P.U.G., nella parte in cui la norma citata stabilisce che gli immobili ivi indicati siano esenti da tributi ordinari e straordinari, quale norma programmatica, che necessita di una specifica attuazione (tale, ad esempio, configurandosi, in tema di ICI, il disposto dell'art. 7, comma 1, lett. e del D.Lgs. n. 504/1992); norma tanto più necessaria in relazione alla natura della TARSU, che è sempre stata intesa come avente

(1) Cfr. L. Lovecchio, "Non sono esenti da TARSU gli immobili della santa sede non adibiti al culto", in *Corriere Tributario*, n. 20/2012.

(2) *Idem*.

valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo, sicché la produzione ed il conferimento di rifiuti costituiscono la *ratio* dell'imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni" (cfr., anche, nel senso che la definizione di edifici destinati al culto debba essere intesa in senso restrittivo quali luoghi dedicati alla venerazione della divinità, la sentenza della Cass. 23 febbraio 2005, n. 3715).

La causa, secondo la Cassazione è da rimettere per nuovo esame alla CTR, in diversa composizione, che, sulla base del principio di diritto sopra enunciato, verificherà se nell'avviso di accertamento oggetto d'impugnazione da parte del Seminario, con riferimento all'annualità TARSU 2006, risultavano già scomutate, ai fini della quantificazione del tributo, le superfici dell'immobile effettivamente adibite da attività di culto (cappella), restando assoggettate all'imposizione quelle destinate alle ordinarie esigenze (alloggi, mensa, servizi) dei convittori del Seminario.

L'analisi della Cassazione

Con riferimento alla sentenza oggetto del presente commento i giudici di legittimità osservano, preliminarmente, che in riferimento alla TARSU, il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2, dispone che: "2. Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione".

Il successivo art. 68, commi 2, stabilisce che: "1. Per l'applicazione della tassa i comuni sono tenuti ad adottare apposito regolamento che deve contenere: a) la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria; b) le modalità di applicazione dei parametri di cui all'art. 65; c) la graduazione delle tariffe ridotte per particolari condizioni di uso di cui all'art. 66, commi 3 e 4; d) la individuazione delle fattispecie agevolative, delle relative condizioni e modalità di richiesta documentata e delle cause di decadenza.

L'articolazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie è effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto, in via di

massima, dei seguenti gruppi di attività o di utilizzazione:

a) locali ed aree adibiti a musei, archivi, biblioteche, ad attività di istituzioni culturali, politiche e religiose, sale teatrali e cinematografiche, scuole pubbliche e private, palestre, autonomi depositi di stoccaggio e depositi di macchine e materiale militari;(...)".

Nel caso in esame, sulla base di tale disposizione, il regolamento sulla TARSU del Comune ha disposto che:

"1. Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità.

2. Presentano tali caratteristiche, a titolo esemplificativo:

(...) h) edifici o loro parti adibiti al culto nonché i locali strettamente connessi all'attività del culto stesso".

Per i giudici di legittimità la disposizione va coordinata con la norma legislativa che dichiara e delimita la nozione generale dell'"attività di culto".

A norma della Legge 12 giugno 1984, n. 222, art. 16, "agli effetti delle leggi civili si considerano comunque:

a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formazione del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educazione cristiana;

b) attività diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attività commerciali o a scopo di lucro".

I giudici di legittimità osservano che l'esenzione che era disposta in materia di ICI per gli enti ecclesiastici in relazione al possesso di fabbricati destinati, all'esercizio delle "attività di cui alla Legge 20 maggio 1985, n. 222, art. 16, lettera a)", era frutto dell'espressa previsione di norma agevolativa, che difetta in tema di TARSU.

La Cassazione ricorda che in materia di TARSU (cfr. la suindicata sentenza Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4027) si è ritenuto che non fosse sufficiente a configurare il diritto all'esenzione da tassazione l'art. 16 del Trattato Lateranense, dell'immobile adibito a "sede della Pontificia Università Gregoriana, nella parte in cui la norma citata stabilisce che gli immobili ivi indicati siano esenti da tributi ordinari e

straordinari, quale norma programmatica, che necessita di una specifica attuazione (tale, ad esempio, configurandosi, in tema di ICI, il disposto del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, art. 7, comma 1, lettera e); norma tanto più necessaria in relazione alla natura della TARSU, che è sempre stata intesa come avente valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualità e quantità dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo, sicché la produzione ed il conferimento di rifiuti costituiscono la *ratio* dell'imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni".

Le conclusioni

La Corte di Cassazione nell'accogliere il ricorso dell'Ente locale intende dare continuità ad un consolidato orientamento secondo il quale se le norme regolamentari escludono gli edifici del culto dal calcolo delle superfici per la determinazione della TARSU, lo fanno "perché li ritengono incapaci di produrre rifiuti, per la loro natura e caratteristiche e per il particolare uso cui sono adibiti, non in quanto per la loro destinazione al culto, in assenza di specifica previsione normativa, possa di per sé giustificare l'esenzione dalla tassa".

E-BOOK

COLLANA: Azienditalia - Le monografie

L'accertamento catastale dei fabbricati

di Massimo Bellin



Il lavoro approfondisce, nell'ambito dell'accertamento fiscale, l'aspetto riguardante la materia catastale.

L'Autore si sofferma sugli obblighi del privato, sulle sanzioni pecuniarie conseguenti al mancato accatastamento, sugli effetti del mancato aggiornamento del catasto, sull'accertamento eventualmente periodico per gli immobili non dichiarati, sull'accertamento straordinario per gli immobili rurali, sulle modalità di recupero dei fenomeni di elusione ed evasione fiscale, sulla partecipazione attiva delle Amministrazioni comunali, prevista dalla legge, all'accertamento catastale, in virtù non solo della facoltà loro attribuita di segnalare all'Amministrazione finanziaria le irregolarità eventualmente individuate, ma anche del potere di queste di intima-

re al privato di provvedere all'aggiornamento catastale omesso.

Chiaro quanto all'esposizione, agevole nella consultazione, corredato da un'essenziale, ma significativa raccolta della prassi, l'e-book costituisce una delle poche esposizioni complete della materia attualmente disponibili e si presta ad un utilizzo mirato alla gestione delle attività professionali ad essa inerenti.

Wolters Kluwer, marzo 2019

pagg. 92, Euro 14,90

Codice e-book: 00237409

ISBN (ebook): 978-88-217-7025-8

Per informazioni e acquisti• **On line www.shopwkl.it**