# Sentenza del 06/10/2022 n. 29156 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

## Testo

**Testo:**

La contribuente ha impugnato il sollecito di pagamento del 2 ottobre 2013 relativo alla Tarsu dell'anno 2011 pretesa dal Comune di (---) proponendo, tra l'altro eccezione di giudicato sulla inesistenza del credito in contestazione e la nullità dell'atto impugnato. Il ricorso è stato accolto in primo grado sul rilievo della sussistenza del giudicato esterno costituito dalla sentenza 323/2019 della Commissione tributaria provinciale di Napoli. La società di riscossione ha proposto appello che la Commissione tributaria regionale della Campania ha accolto affermando che l'efficacia del giudicato non si estende ad annualità diverse ma è limitata ad una singola annualità per cui a nulla rileva il passaggio in giudicato della sentenza 323 del 2010 relativa alla Tarsu del 2006; il giudice d'appello ritiene inoltre adeguatamente motivato l'atto impugnato e rileva che il sollecito di pagamento si fonda su ruoli Tarsu formati in base alla denunzia resa e mai negata dalla contribuente; richiama infine la sentenza n. 3711/2005 resa da questa Corte nella fattispecie, che esclude la possibilità di esentare da Tarsu le Arciconfraternite non essendo i cimiteri luoghi di culto.

Avverso la predetta sentenza ha proposto ricorso per cassazione l'Arciconfraternita affidandosi a sei motivi. Non si sono costituite le parti intimate. Il Procuratore generale ha concluso per il rigetto del ricorso. La ricorrente ha depositato memoria e note di trattazione scritta.

Motivi della decisione

1.- Con il primo motivo la ricorrente denuncia la violazione dell'art. 2909 c.c., nonchè degli artt. 112 e 324 c.p.c., avendo il giudice d'appello omesso di rilevare il giudicato esterno, formatosi in relazione ad annualità diverse da quelle per cui è causa. Deduce che nella fattispecie in esame il giudicato si è formato sulla sentenza n. 322/2010 emessa dalla Commissione tributaria provinciale di Napoli avente ad oggetto la Tarsu per l'anno 2006 nonchè sulla sentenza n. 5726/2014 della Commissione tributaria regionale di Napoli, relativa alla Tarsu per l'anno 2009 ed altre sentenze relative ad altre annualità, diverse da quella oggetto di causa. Con la memoria illustrativa deduce poi che si è formato, medio tempore, altro giudicato, relativo alla stessa annualità 2011 cui si riferisce il sollecito di pagamento oggi impugnato, in virtù della sentenza della Commissione Tributaria Regionale, n. 7620/2018, depositata il 07/9/18. Osserva che l'autorità di giudicato copre sia il dedotto che il deducibile, cioè non soltanto le ragioni giuridiche fatte espressamente valere nel medesimo giudizio ma anche tutte quelle altre che, se pur non specificamente dedotte o enunciate, costituiscono, tuttavia, premesse necessarie della pretesa dell'accertamento relativo, in quanto si pongono come antecedenti logici essenziali e indefettibili della decisione.

Il motivo è infondato.

In primo luogo deve osservarsi che della molteplicità delle sentenze depositate dalla parte possono venire in rilievo solo quelle in cui il giudicato si sia formato successivamente al giudizio di secondo grado, ovvero quelle per le quali è stata sollevata la relativa eccezione nel corso di esso, posto che qualora il giudicato esterno si sia formato nel corso del giudizio di secondo grado e la sua esistenza non sia stata eccepita nel corso dello stesso dalla parte interessata, la sentenza di appello che si sia pronunciata in difformità da tale giudicato è impugnabile con il ricorso per revocazione e non con quello per cassazione (v. Cass. sez. un. 21493 del 2010, Cass. n. 22506 del 2015; Cass. 12852/2021).

Il Procuratore generale osserva che a nessuna delle sentenze prodotte può essere attribuito valore di giudicato capace di condurre alla definizione della controversia in esame, in quanto riguardano annualità d'imposta diverse da quelle oggetto del presente giudizio, molte sono esclusivamente formali, alcune sono riferite a controversie tra parti diverse da quelle contrapposte nella presente controversia, nessuna contiene accertamenti di questioni di fatto a carattere tendenzialmente permanente che possano ritenersi elementi costitutivi della fattispecie in esame.

Il Collegio condivide questi rilievi, posto che è giurisprudenza costante di questa Corte l'affermazione che il giudicato in materia tributaria fa stato solo in relazione a quei fatti che, per legge, hanno efficacia tendenzialmente permanente o pluriennale, producendo effetti per un arco di tempo che comprende più periodi d'imposta (Cass. civ. sez. V, n. 32254/2018; Cass.n. 7417 del 15/03/2019; Cass. n. 25516 del 10/10/2019). Con la necessaria precisazione che il giudicato fa stato entro i limiti oggettivi dati dei suoi elementi costitutivi ovvero dalla causa petendi intesa come titolo dell'azione proposta e del bene della vita che ne forma l'oggetto; solo entro tali limiti il giudicato copre il dedotto e il deducibile (Cass. 5925/2004; 15222 del 19/07/2005; n. 9043 del 20/04/2011) e soltanto l'accertamento su un punto di fatto o di diritto costituente la premessa necessaria della decisione divenuta definitiva, quando sia comune ad una causa introdotta posteriormente, preclude il riesame della questione (Cass. 9685/2003). Inoltre, quando la qualificazione giuridica dei fatti costituisce esclusivamente una premessa logica della decisione di merito e non una questione formante oggetto di una specifica ed autonoma controversia, l'oggetto della pronuncia del giudice è costituito esclusivamente dall'attribuzione del bene della vita conteso (Cass. 7620/2006). Con la ulteriore precisazione, quanto ai limiti dati dalla causa petendi, che in materia tributaria vi è una sensibile differenza tra l'atto che esprime la pretesa impositiva ed avverso il quale si possono muovere eccezioni dirette a contestarne la legittimità, e l'atto di riscossione meramente esecutivo, impugnabile per vizi propri o per far valere la estinzione della obbligazione.

Nelle sentenze di cui si invoca la autorità di giudicato mancano i requisiti sopra precisati. In particolare, per quanto attiene alla sentenza 323/2006, oggetto di esame anche nella sentenza impugnata, si osserva che il processo riguarda altra annualità di imposta, ma soprattutto che si tratta dell'annullamento di una cartella in quanto non preceduta dalla notificazione di atti prodromici, o meglio poichè l'ente non ha dato prova di detta notifica; il che significa che il decisum non soltanto non si estende ad altre annualità d'imposta, ma anche che non ha

incidenza sulla astratta legittimità della pretesa impositiva per l'anno 2006 (si veda in arg. Cass. 12906/2021).

Nè può attribuirsi rilievo decisivo alla sentenza numero 7620 del 2018 citata nella memoria ex art. 378 c.p.c. (giudicato formatosi successivamente alla proposizione del ricorso) relativa alla annualità di imposta 2011. In primo luogo si deve osservare che con detta sentenza non viene annullato un atto prodromico al sollecito di pagamento oggi in esame, ma viene annullato un atto ad esso successivo e cioè l'ingiunzione di pagamento del 16/01/2015. Inoltre, si tratta di un motivo di annullamento meramente formale e privo di contenuto accertativo. In detta sentenza si invoca l'autorità di altri giudicati in quanto costituirebbero giudicato più recente, destinato quindi a prevalere sugli altri, senza precisare - se non genericamente parlando di soggezione all'obbligo Tarsu- quale sia l'accertamento in punto di fatto ed ipotesi idoneo, e per quale ragione, ad estendere i suoi effetti anche ad annualità diverse, nè l'effetto di detto (presunto) accertamento sulla definizione di un giudizio di opposizione ad un atto della riscossione, preceduto da un sollecito di pagamento ove si era già introdotta, tra le altre, la questione della insussistenza della legittimazione passiva, esaminata e respinta dal giudice d'appello. Pertanto il provvedimento -ancorchè passato in giudicato- non può ritenersi vincolante poichè da esso non è dato ricavare le ragioni della decisione ed i principi di diritto che ne costituiscono il fondamento (Cass. n. 12111/ 2020; Cass. n. 23918/2010; Cass. 12852/2021). Questo deficit non è neppure superato dal generico richiamo, operato alla parte nella memoria, al principio che il giudicato copre il dedotto ed il deducibile, posto che, come sopra si è precisato, il giudicato tributario per le imposte periodiche ha una sua specifica configurazione.

2.- Con il secondo motivo del ricorso si lamenta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., n. 3 la violazione dell'art. 111, comma 6, Cost. e degli art. 112,115 116 e 132 c.p.c. avendo il giudice di merito erroneamente valutato gli elementi istruttori allegati dalle parti. Secondo la ricorrente il giudice di secondo grado avrebbe reso un'argomentazione apodittica ritenendo che l'imposta sia stata applicata sulla base di una denunzia resa dal contribuente che e l'Arciconfraternita; questa motivazione non trova riscontro negli atti di giudizio ed è fondata non su acquisizioni probatorie ma su congetture; la parte deduce che è falsa l'affermazione che l'Arciconfraternita abbia presentato una denuncia per la Tarsu.

Il motivo è inammissibile.

Sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, si mira, in realtà, ad una inammissibile rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito (Cass. S.U. 27/12/2019, n. 34476).

3.- Con il terzo motivo si lamenta la violazione del L. N. 212 del 27 luglio 2000, art. 7, comma 1, del L.n. 241 del 7 agosto 1990, art. 3 non avendo il giudice d'appello pronunciato sull'eccezione di violazione del diritto alla partecipazione al procedimento della contribuente, in relazione agli avvisi di accertamento impugnati, la parte deduce che l'atto impositivo è nullo per eccesso di potere, istruttoria incongrua e insufficiente non essendo stata consentita alcuna forma di partecipazione della ricorrente al procedimento amministrativo la cui apertura non è mai stata comunicata; in tal modo sono rimasti oscuri i criteri seguiti per la determinazione delle superfici, l'individuazione della categoria e l'applicazione dei coefficienti.

Il motivo è infondato.

Il giudice d'appello ha rilevato che il Comune si è fondato su una denuncia presentata dalla stessa contribuente, come peraltro prevede la normativa in materia di Tarsu; si tratta quindi di una forma di partecipazione al procedimento amministrativo assicurata dall'impulso che vi ha dato lo stesso contribuente tramite la sua dichiarazione.

4.- Con il quarto motivo si lamenta la violazione degli artt. 112, 189, 277 e 359 c.p.c., nonchè dell'art. 62 del D.Lgs. n. 15 novembre 1993, n. 507, avendo il giudice d'appello omesso di pronunciare sull'eccezione di carenza di legittimazione passiva della contribuente, in quanto i loculi sono dati in concessione ai confrati e pertanto ne viene meno la disponibilità in capo alla Confraternita, in relazione al sorgere del diritto al sepolcro.

5. Con il quinto motivo si lamenta la violazione degli artt. 112, 189, 277 e 359 c.p.c., dell'art. 2, comma 1, della L. 20 maggio 1985, n. 222, dell'art. 7 della L. 25 marzo 1985, n. 121, avendo il giudice d'appello omesso di pronunciare sull'eccezione concernente carenza di legittimazione passiva della contribuente, per essere i cimiteri luoghi di culto.

I motivi possono esaminarsi congiuntamente e sono infondati.

In primo luogo va precisato - si tratta di fatto notorio- che la salma occupa l'interno del loculo, ed è con riferimento a questo Spa zio che può parlarsi di concessione ai confrati, mentre le attività di sepoltura (ed eventuali estumulazioni) nonchè gli atti di pietas verso i defunti richiedono l'utilizzazione degli Spa zi esterni e sono questi i luoghi idonei alla produzione dei rifiuti, sicchè è irrilevante, ai fini che qui interessano, affermare che il loculo è occupato dalla salma e che sussiste rispetto ad esso lo ius sepulchri.

Inoltre, la giurisprudenza di questa Corte sul punto, formatasi anche in controversie tra le stesse parti, è in senso contrario alla tesi della ricorrente. Si è infatti affermato che in materia di tassa sui rifiuti solidi urbani, non è esentato dall'imposizione l'immobile costituito da un'area cimiteriale in concessione gestita da un ente ecclesiastico, atteso il conferimento dei rifiuti che lo stesso produce (cd. rifiuti cimiteriali), classificati tra quelli urbani o ad essi assimilati, nemmeno potendosi sostenere l'equiparazione di un siffatto cespite con gli edifici di culto (v. Cass. 11679/2019; Cass. n. 13740/2017; Cass. n. 3711/2005).

In tal senso peraltro, anche il codice di diritto canonico distingue il cimitero cattolico dai luoghi di culto, poichè esso è definito luogo sacro, ma non luogo di culto. Il canone 1205 prevede infatti che "Sono luoghi sacri quelli che vengono destinati al culto divino o alla sepoltura dei fedeli mediante la dedicazione o la benedizione, a ciò prescritte dai libri liturgici".

Nè può affermarsi che gli edifici destinati al culto (cattolico o acattolico) sono sottratti, per regola generale ed in quanto tali, alla imposizione in materia di tassa sullo smaltimento dei rifiuti.

L'esenzione, in tali casi, non è correlata alla sacralità del culto, ma alla circostanza, in armonia con il principio comunitario "chi inquina paga" e con gli D.Lgs. n. 507 del 1993 artt. 62 e 70, che il Comune riconosca, anche con apposita previsione nel Regolamento, che si tratta di aree non idonee alla produzione dei rifiuti per il particolare uso cui sono destinate; occorre, però, che gli

edifici in questione siano effettivamente destinati al culto e ciò costituisce un accertamento che si deve compiere in concreto, poichè nel nostro ordinamento non esiste una specifica definizione normativa della nozione di culto; ed inoltre è necessario che essi siano indicati come tali nella denuncia o nella successiva variazione, non essendo sufficiente la mera classificazione catastale, nè, se il contribuente non assolve all'onere di preventiva informazione tramite denuncia, la circostanza della destinazione a culto può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo (in arg. v. Cass. n. 16645 del 23/05/2022).

6. Con il sesto motivo del ricorso si lamenta il vizio di motivazione ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5), avendo omesso la sentenza impugnata di pronunciare su ulteriori eccezioni di merito sollevate dalla contribuente: vale a dire il difetto di motivazione dell'atto impositivo che non motiva la fondatezza e la origine dell'ammontare del credito vantato dalla pubblica amministrazione, la corrispondenza delle somme richieste con quelle del regolamento comunale, la superficie presa in considerazione, nonchè la non idoneità dei luoghi a produrre rifiuti e l'esonero dal tributo dei luoghi di culto.

Il morivo è inammissibile.

Come rileva il Procuratore generale non si tratta di denuncia di omesso esame di fatto decisivo ma semmai omessa pronuncia; in ogni caso, si deve osservare, a parte le argomentazioni che costituiscono reiterazioni delle questioni già sottoposte nei motivi precedenti, che la motivazione resa dalla Commissione regionale è assorbente rispetto a tutte queste eccezioni in quanto fa riferimento alla denuncia presentata dalla stessa parte e ai dati forniti dal contribuente. Quanto al resto, si tratta di censure in punto di fatto che non possono trovare ingresso in questa sede.

Ne consegue il rigetto del ricorso.

Nulla sulle spese in difetto di costituzione delle parti intimate.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, 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 principale, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis, dello stesso art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 5 luglio 2022.

Depositato in Cancelleria il 6 ottobre 2022

## Documenti citati

## Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza