

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. CHINDEMI Domenico - Presidente

Dott. CAPRIOLI Maura - Consigliere

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere

Dott. LO SARDO Giuseppe - rel. Consigliere

Dott. NAPOLITANO Angelo - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 5772/2016 R.G., proposto da:

Comune di Bologna, in persona del Sindaco pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avv. (OMISSIS), con studio in Modena, elettivamente domiciliato presso l'Avv. (OMISSIS) e l'Avv. (OMISSIS), con studio in Roma, giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

- ricorrente -

contro

il " (OMISSIS)", con sede in Bologna, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dal Prof. Avv. (OMISSIS), con studio in Vicenza, e dall'Avv. (OMISSIS), con studio in Roma, ove elettivamente domiciliato, giusta procura in margine al controricorso di costituzione nel presente procedimento;

- controricorrente -

Avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Bologna il 2 ottobre 2015 n. 1972/12/2015, non notificata;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 22 gennaio 2020 dal Dott. Lo Sardo Giuseppe;

udito per il ricorrente l'Avv. (OMISSIS), che ha chiesto l'accoglimento;

udito per il controricorrente l'Avv. (OMISSIS), che ha chiesto il rigetto;

udito il P.M., nella persona del Sostituto Procuratore Generale, Dott. Giacalone Giovanni, che ha concluso per l'accoglimento.

## FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza depositata il 2 ottobre 2015 n. 1972/12/2015, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale di Bologna accoglieva l'appello proposto dal " (OMISSIS)" avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Bologna il 22 settembre 2014 n. 1234/2/2014, con compensazione delle spese giudiziali. Il giudice di appello rilevava che: a) il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento con il quale il Comune di Bologna aveva preteso dal " (OMISSIS)" il versamento della T.A.R.S.U. per l'anno 2012 nella misura complessiva di Euro 11.30,00, a titolo di imposta e relativi accessori; b) la Commissione Tributaria Provinciale aveva rigettato il ricorso del contribuente sul presupposto che l'impugnazione riguardava l'avviso di liquidazione della tassa, mentre l'avviso di accertamento non era stato impugnato. La Commissione Tributaria Regionale riformava la decisione di primo grado, rilevando che gli edifici adibiti al culto ed i locali strettamente connessi all'attivita' di culto erano stati esentati da tassazione ai sensi dell'articolo 5 del regolamento comunale in vigore con decorrenza dall'anno 2012.
2. Avverso la sentenza di appello, il Comune di Bologna proponeva ricorso per cassazione, consegnato per la notifica il 3 marzo 2016 ed affidato a tre motivi; il " (OMISSIS)" si costituiva con controricorso. Le parti depositavano memorie ex articolo 378 c.p.c..

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo, il Comune di Bologna denuncia violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articoli 62 e 68, del regolamento comunale per l'applicazione della T.A.R.S.U., articolo 5, comma 2, lettera h, del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 7, comma 5, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per aver erroneamente riconosciuto l'esenzione prevista per gli edifici adibiti al culto ed i locali strettamente connessi all'attivita' di culto in relazione all'intero fabbricato ove il " (OMISSIS)" e' ubicato.
2. Con il secondo motivo, il Comune di Bologna denuncia violazione o falsa applicazione del Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articoli 64, 70, 71, 72 e 76 in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, per non aver erroneamente tenuto conto dell'adesione (recte: acquiescenza) da parte del " (OMISSIS)" all'avviso di accertamento relativo alla T.A.R.S.U. per l'anno 2011 (con riguardo all'incremento della superficie tassabile da mq. 440 a mq. 3.870) e dell'omessa presentazione da parte del " (OMISSIS)" di una denuncia di variazione relativa alla T.A.R.S.U. per l'anno 2012.
3. Con il terzo motivo, il Comune di Bologna deduce nullita' della sentenza impugnata per violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per aver omesso di pronunciarsi sull'eccezione proposta con riguardo all'efficacia decisiva in ordine alla spettanza della T.A.R.S.U. per l'anno 2012 dell'adesione (recte: acquiescenza) da parte del " (OMISSIS)" all'avviso di accertamento relativo alla T.A.R.S.U. per l'anno 2011 (con riguardo all'incremento della superficie tassabile da mq. 440 a mq. 3.870) e dell'omessa presentazione da parte del " (OMISSIS)" di una denuncia di variazione relativa alla T.A.R.S.U. per l'anno 2012.
4. Il primo motivo e' fondato.
  - 4.1 Delineando l'ambito di esclusione dalla soggezione alla T.A.R.S.U., il Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 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 perche' risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilita' 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".

Ancora, il Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 68, commi 1 e 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 potenzialita' di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria; b) le modalita' di applicazione dei parametri di cui all'articolo 65; c) la graduazione delle tariffe ridotte per particolari condizioni di uso di cui all'articolo 66, commi 3 e 4; d) la individuazione delle fattispecie agevolative, delle relative condizioni e modalita' di richiesta documentata e delle cause di decadenza. 2. L'articolazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie e' effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto, in via di massima, dei seguenti gruppi di attivita' o di utilizzazione: a) locali ed aree adibiti a musei, archivi, biblioteche, ad attivita' 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;(...)".

In attuazione di tale criterio, il regolamento comunale per l'applicazione della T.A.R.S.U. (in vigore dall'11 luglio 1994), articolo 5, commi 1 e 2, lettera h, 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 perche' risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilita'. 2. Presentano tali caratteristiche, a titolo esemplificativo: (...) h) edifici o loro parti adibiti al culto nonche' i locali strettamente connessi all'attivita' del culto stesso".

4.2 La norma regolamentare in parola deve essere coordinata con la norma legislativa che enuncia e delimita la nozione generale dell'"attivita' di culto". Invero, a norma della L. 12 giugno 1984, n. 222, articolo 16, "agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attivita' 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) attivita' diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educazione e cultura e, in ogni caso, le attivita' commerciali o a scopo di lucro".

Ora, l'esenzione che era stata specificamente disposta in tema di I.C.I. per gli enti ecclesiastici in relazione al possesso di fabbricati destinati, per quanto qui rileva, all'esercizio delle "attivita' di cui alla L. 20 maggio 1985, n. 222, articolo 16, lettera a)", era frutto dell'espressa previsione di norma agevolativa, che difetta in tema di T.A.R.S.U..

D'altronde, e' noto che la costante giurisprudenza di questa Corte ritiene le norme che disciplinano agevolazioni o esenzioni di stretta interpretazione e, come tali, non suscettibili d'integrazione analogica in virtu' di dati extratestuali (Cass., Sez. 5", 4 marzo 2016, n. 4333).

4.3 In tema di T.A.R.S.U., quindi, specificamente questa Corte (Cass., Sez. 5, 14 marzo 2012, n. 4027) ha ritenuto che non fosse sufficiente a configurare il diritto all'esenzione da tassazione l'articolo 16 del Trattato Lateranense, dell'immobile adibito a sede della Pontificia Universita' 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 I.C.I., il disposto del Decreto Legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, articolo 7, comma 1, lettera e); norma tanto piu' necessaria in relazione alla natura della T.A.R.S.U., che e' sempre stata intesa come avente valenza specifica di corrispettivo di un servizio legato alla qualita' e quantita' dei rifiuti prodotti dal soggetto passivo, sicche' la produzione ed il conferimento di rifiuti costituiscono la ratio dell'imposizione e, al tempo stesso, delle relative agevolazioni.

Peraltro, la definizione di edifici destinati al culto deve essere intesa in senso restrittivo quali luoghi dedicati alla venerazione della divinita' in genere e specificamente, nell'accezione teologica - cattolica, della Trinita', dei Santi e della Madonna (Cass., Sez. 5, 23 febbraio 2005, n. 3715).

4.4 L'interpretazione, fatta propria dal giudice di appello, che ipotizza quale sostrato normativo

idoneo a giustificare l'esenzione la norma regolamentare in materia di T.A.R.S.U. del Comune di Bologna (regolamento comunale per la T.A.R.S.U., articolo 5, comma 2, lettera h), che decreta l'esenzione da T.A.R.S.U. degli "edifici o loro parti adibiti al culto" e dei "locali strettamente connessi all'attività del culto stesso", quale attuazione in materia della L. 12 giugno 1984, n. 222, articolo 16, compie, dunque, un vero e proprio salto logico nell'estendere la portata dell'esenzione al possesso di un fabbricato idoneo (almeno per una parte rilevante della sua consistenza) a produrre rifiuti, giusta il generale principio posto dal Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 62, comma 2.

Invero, secondo la sentenza impugnata, "una ponderata riflessione ed interpretazione della norma regolamentare suddetta, porta in re ipsa a ritenere del tutto esclusa dalla tassa di che trattasi l'edificio di culto, oggetto dell'appello", giacché "sia tutta l'architettura monastica, che la specificità del culto esercitato dalle suore (appartenenti ad un Ordine di clausura) fanno sì che tutte le parti strutturali del Monastero siano destinate al culto: la cappella, il coro, il chiostro, lo stesso refettorio sono luogo di preghiera e meditazione claustrale". Per cui, "tutto il monastero di clausura è architettato e strumentale alla attività costante, giornaliera e diffusa al proprio interno di preghiera e meditazione".

A ben vedere, tale modo di argomentare non è coerente con il limite generale sancito dal Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 62, comma 2, per la tipizzazione regolamentare delle esenzioni, secondo cui "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", per cui l'unico elemento rilevante al fine di escludere la tassazione è costituito dalla oggettiva inidoneità degli immobili alla produzione di rifiuti. Onde, la peculiare destinazione dei fabbricati può assumere valenza per giustificare l'esenzione dalla T.A.R.S.U. soltanto se si tratti di una modalità di utilizzo che - a prescindere dalla sua conformità alle caratteristiche intrinseche della costruzione non comporta la capacità di generare spazzatura.

4.5 Per cui, va data continuità all'indirizzo di questa Corte, secondo cui le norme regolamentari che escludono gli edifici di culto dal calcolo delle superfici per la determinazione della T.A.R.S.U., 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 (ex plurimis: Cass., Sez. 5, 14 marzo 2012, n. 4027; Cass., Sez. 5, 31 maggio 2017, n. 13740; Cass., Sez. 6", 19 dicembre 2018, n. 32789; Cass., Sez. 5", 13 marzo 2019, n. 7153; Cass., Sez. 5", 3 maggio 2019, n. 11679; Cass., Sez. 5, 1 agosto 2019, n. 20752).

Aggiungasi che, nella specie, risultano già scomutate, ai fini della quantificazione del tributo, le superfici del monastero effettivamente adibite ad attività di culto (come le cappelle e le sagrestie), restando assoggettate all'imposizione quelle destinate alle quotidiane esigenze e alle ordinarie incombenze delle religiose ospitate in regime di clausura (alloggi, guardaroba, cucine, refettorio, dispense, lavanderia, stireria, parlatorio, laboratorio, uffici ed altri servizi). Ne è stata allegata - e neppure dimostrata - dal contribuente alcuna condizione oggettiva di esclusione dal conferimento di rifiuti solidi urbani per i locali non destinati a culto i quali, ancorché siti nel complesso immobiliare del monastero, producono rifiuti come qualsiasi altro edificio.

5. Tale esito comporta altresì l'assorbimento dei restanti motivi, il cui esame viene a risultare superfluo ed ultroneo.

6. In conclusione, fondato il primo motivo ed assorbiti i restanti motivi, il ricorso deve essere accolto e la sentenza impugnata deve essere cassata; non occorrendo ulteriori accertamenti in fatto, la causa può essere decisa nel merito, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., comma 1, u.p., con pronuncia di rigetto del ricorso originario del contribuente.

7. Possono essere interamente compensate tra le parti le spese del doppio grado del giudizio del merito, tenuto conto dell'andamento del medesimo e della progressiva consolidazione della giurisprudenza di questa Corte sulle questioni trattate, mentre le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo, dichiara assorbiti i restanti motivi, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, rigetta il ricorso originario del contribuente; compensa le spese dei giudizi di merito; condanna il contribuente alla rifusione delle spese del giudizio di legittimità in favore dell'amministrazione, liquidandole nella misura complessiva di Euro 2.200,00, oltre spese forfettarie e altri accessori di legge.