

41533/21



**LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**  
**SEZIONE SESTA CIVILE - T**

riunita in camera di consiglio nella seguente composizione:

Dott. Antonio Greco	Presidente
Dott. Mauro Mocci	Consigliere
Dott. Michele Cataldi	Consigliere
Dott. Cosmo Crolla	Consigliere
Dott. Giuseppe Lo Sardo	Consigliere relatore

ha pronunciato la seguente

Oggetto

SANZIONI TRIBUTI

Ud. 6/10/2021 CC

R.G.N. 22140/2020

Rep.

*Pom 41533*

**ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 22140/2020 R.G., proposto

**DA**

(omissis) , con sede in (omissis) , in persona del padre rettore *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avv.

(omissis) , con studio in (omissis) , ove elettivamente domiciliato, giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente procedimento;

**RICORRENTE**

**CONTRO**

l'^(omissis) *S.p.A.*", con sede in (omissis) , in persona dell'amministratore unico *pro tempore*, rappresentato e difeso dall'Avv. (omissis) e dall'Avv. (omissis) , entrambi con studio in (omissis) , ove elettivamente domiciliata, giusta procura in calce al ricorso introduttivo del presente giudizio;

**CONTRORICORRENTE**

**E**

l'Agenzia delle Entrate - Riscossione, con sede in Roma, in persona del Direttore Generale *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, con sede in Roma, ove per legge domiciliata;

*Lu*

*8696*  
*21*

## **CONTRORICORRENTE**

### **AVVERSO**

la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il 20 dicembre 2019 n. 7201/07/2019;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata del 6 ottobre 2021 dal Dott. Giuseppe Lo Sardo;

#### **RILEVATO CHE:**

Il (omissis) ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale del Lazio il 20 dicembre 2019 n. 7201/07/2019, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di cartelle di pagamento per la TARI relativa agli anni 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012, in relazione all'immobile adibito a propria sede in Roma, ha rigettato l'appello proposto dal medesimo nei confronti dell'^(omissis) S.p.A." e dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 12 aprile 2018 n. 8135/30/2018, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali. La Commissione Tributaria Regionale ha confermato la decisione di prime cure, sul presupposto che l'immobile appartenente all'ente ecclesiastico non fosse esonerato dal pagamento della TARI. L'^(omissis) S.p.A." e l'Agenzia delle Entrate - Riscossione si sono costituite con separati controricorsi. Ritenuta la sussistenza delle condizioni per definire il ricorso ai sensi dell'art. 380-*bis* cod. proc. civ., la proposta formulata dal relatore è stata notificata ai difensori delle parti con il decreto di fissazione dell'adunanza della Corte. Il ricorrente ha depositato memoria.

#### **CONSIDERATO CHE:**

**1.** Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 7 della Legge 7 luglio 2016 n. 137, a conferma dell'Accordo tra il Governo della Repubblica Italiana e la Santa Sede di cui al processo verbale della riunione svoltasi il 20 aprile 2006, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che la notifica degli inviti di pagamento e delle cartelle di pagamento per la TARI fosse esclusa dall'osservanza della Convenzione tra il Governo della Repubblica Italiana e la Santa Sede in materia fiscale dell'1 aprile 2015.

**2.** Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 16 del Trattato Lateranense, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che l'immobile appartenente al (omissis) fosse soggetto al pagamento della TARI.

**RITENUTO CHE:**

**1.** Il primo motivo è infondato.

**1.1** La censura involge il tema delle modalità con le quali si deve effettuare la notifica degli atti in materia tributaria ad enti soggetti allo Stato della Città del (omissis), ma ubicati nell'ambito territoriale dello Stato Italiano, nel caso di specie al (omissis).

In proposito, l'art. 7 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale, fatta nella Città del Vaticano il 1° aprile 2015 [con l'espresso richiamo al Processo Verbale della riunione sulla questione delle modalità di notifica degli atti tributari, svoltasi il 20 aprile 2006, con relativi allegati, già oggetto dello scambio di Note Verbali del 20 luglio 2007 tra la Segreteria di Stato, Sezione per i Rapporti con gli Stati (Nota Verbale n.

4886/07/RS), e l'Ambasciata d'Italia presso la Santa Sede (Nota Verbale n. 2797), in cui si sancisce il principio per cui la notifica degli atti tributari italiani ad una serie di enti della Santa Sede, ivi compreso il (omissis) (parte III<sup>^</sup>, lett. Q, n. 104 dell'annesso elenco), deve avvenire per via diplomatica, salvo il "buon fine" delle notifiche già effettuate] e resa esecutiva con la Legge 7 luglio 2016 n. 137, è destinato ad entrare in vigore, dopo la ratifica secondo le rispettive legislazioni, *«il giorno successivo alla data in cui le Parti Contraenti si siano notificate il completamento delle rispettive procedure necessarie all'entrata in vigore della (...) Convenzione»* (art. 13 della Convenzione medesima).

Tanto è stato espressamente sancito da questa Corte, la quale, nell'escludere l'applicazione - per la notifica degli atti tributari - della Convenzione stipulata tra l'Italia e la Santa Sede il 6 settembre 1932 per la notifica degli atti civili e commerciali, resa esecutiva con la Legge 13 aprile 1933 n. 379, ha ritenuto che la Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale non possa retroagire ad epoca anteriore alla sua attuazione con la Legge 7 luglio 2016 n. 137, desumendone che: *«Alla luce del quadro normativo fin qui tracciato, deve quindi ritenersi che, con riguardo all'epoca di notifica degli atti per cui è causa, non era prevista una procedura notificatoria specifica per gli atti tributari, che invece è stata introdotta solo successivamente con la citata legge n. 137 del 2016, e che, pertanto, la disciplina di riferimento era quella ordinaria, dettata dal codice di procedura civile»* (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 20 ottobre 2020, n. 22709).

Senza contare, peraltro, la dubbia configurabilità in astratto di un'ipotesi di inesistenza (e non di nullità) di un'eventuale notifica eseguita nel territorio italiano con le modalità ordinarie

in luogo delle modalità diplomatiche, alla luce del consolidato orientamento per cui tale vizio è configurabile, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile quell'atto, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Come è noto, tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, *ex lege*, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, sì da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa (Cass., Sez. Un., 20 luglio 2016, nn. 14916 e 14917; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 settembre 2017, n. 21273 e 21274; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 3 aprile 2018, n. 8126; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 20 dicembre 2019, nn. 34209 e 34210; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 28 settembre 2020, nn. 20404 e 20405; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 17 novembre 2020, n. 26086; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 novembre 2020, n. 26333; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 maggio 2021, nn. 12829 e 12830; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 11 giugno 2021, n. 16517; Cass., Sez. 6<sup>^-5</sup>, 21 settembre 2021, n. 25585; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 22 settembre 2021, n. 25627).

**1.2** Con la memoria depositata ex art. 380-*bis* cod. proc. civ., il ricorrente ha insistito sulla particolare formulazione del punto 3 ("*Buon fine dei casi progressi*") del Processo Verbale in questione, secondo il quale: «*La Santa Sede ha accettato il*

*principio del "buon fine" delle notifiche già effettuate. In merito ai seguiti operativi in relazione al recesso dai contenziosi in atto (da parte vaticana è stato evidenziato che i casi contenziosi dovrebbero essere limitati, probabilmente nell'ordine di uno o due), si è convenuto di procedere ad una verifica di tali casi ed eventualmente ad un ulteriore incontro tecnico per valutarne le migliori modalità di chiusura».*

*A suo dire, «laddove si aderisse all'interpretazione esegetica delle norme citate offerta dalla CTR e sostenuta dalla controparte (e dal Relatore) l'art. 2 appena sopra richiamato risulterebbe come disposizione inutiliter data, priva di senso logico ovvero come un accordo ai quali gli stessi Stati hanno abdicato nello stipulare la successiva Convenzione».*

L'assunto non può essere condiviso. Difatti, il tenore testuale dell'intesa *in parte qua* non allude all'applicazione *ex tunc* della notifica per via diplomatica degli atti tributari agli enti della Santa Sede, bensì al riconoscimento della validità della notifica per via ordinaria dei medesimi in relazione alle controversie ancora pendenti dinanzi agli organi del contenzioso tributario, per le quali si è programmato di addivenire ad una definizione transattiva all'esito di un monitoraggio dei singoli casi.

**1.3** Peraltro, tale pattuizione è coerente con l'art. 28 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati del 23 maggio 1969, resa esecutiva con la Legge 12 febbraio 1974 n. 112, il quale sancisce il principio generale di irretroattività dei trattati tra gli Stati contraenti (*«Salvo che una diversa intenzione non risulti dal trattato o non sia altrimenti accertata, le disposizioni di un trattato non vincolano una parte per quanto riguarda un atto o un fatto anteriore alla data di entrata in vigore del trattato stesso nei confronti di tale parte o una situazione che avesse cessato di esistere a tale data»*).

**1.4** Né si potrebbe invocare in senso contrario l'art. 6, comma 2, della citata Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale [con la previsione della sua applicazione «(...) *anche ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato*»], la cui disciplina transitoria è espressamente delimitata dalla specialità della norma concordataria sul regime giuridico degli immobili appartenenti alla Santa Sede ed agli Istituti Pontifici.

Per cui, le notifiche degli atti tributari ai predetti enti che risalgono ad epoca antecedente all'entrata in vigore della disciplina speciale di fonte concordataria sono soggette al regime generale degli artt. 60 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 (richiamato dagli artt. 56, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, 52, comma 3, del D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131, 49, comma 1, del D.L.vo 31 ottobre 1990 n. 346), 1, commi 158 e 161, della Legge 27 dicembre 2006 n. 296, 26 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 e 14 della Legge 20 novembre 1980 n. 890.

**1.5** Ne deriva che le notifiche degli inviti di pagamento e delle cartelle di pagamento in contestazione devono considerarsi esenti da tale regola, essendosi incontrovertibilmente perfezionate ben prima dell'entrata in vigore della legge di ratifica (23 luglio 2016) e, a maggior ragione, dello scambio di notifiche tra il Governo della Repubblica Italiana e la Santa Sede (15 ottobre 2016).

**1.6** Nella specie, con motivazione articolata e dettagliata, il giudice di appello ha fatto buon governo del principio enunciato, ritenendo la regolarità *ratione temporis* delle notifiche degli inviti di pagamento e delle cartelle di pagamento per la TARI relativa agli anni 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 e 2012.

A tal proposito, secondo la sentenza impugnata, l'art. 13 della Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale, fatta nella Città del Vaticano il 1° aprile 2015, «(...) fissa l'entrata in vigore di tale Convenzione – e, quindi, anche dell'Accordo suddetto, che ne "costituisce parte integrante" (art. 7) – al "giorno successivo alla data in cui le Parti contraenti si siano notificate il completamento delle rispettive procedure necessarie all'entrata in vigore della presente Convenzione". Prima di tale adempimento, quindi, quell'accordo non era ancora in vigore, non essendo stato ratificato dall'Italia». «Pertanto, la notificazione delle cartelle di pagamento, siccome nella specie avvenuta prima della legge di esecuzione, è da ritenere valida ed efficace. D'altro canto, l'Accordo non si applica ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato, come quello di specie».

**2.** Anche il secondo motivo è infondato.

**2.1** L'art. 16 del Trattato Lateranense dell'11 febbraio 1929, reso esecutivo con la Legge 27 maggio 1929 n. 810, stabilisce che gli immobili nella stessa norma elencati e adibiti a sedi di Istituti Pontifici non saranno mai assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e saranno esenti da tributi sia ordinari che straordinari tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente.

Tale principio ha trovato esecuzione con l'art. 6 della citata Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale, a tenore del quale: «1. In attuazione dell'articolo 16, alinea primo, del Trattato del Laterano, sottoscritto l'11 febbraio 1929, gli immobili indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato stesso non possono essere assoggettati a vincoli o ad espropriazioni per causa di pubblica



*utilità, se non previo accordo con la Santa Sede, e sono esenti da tributi sia ordinari che straordinari, presenti e futuri, tanto verso lo Stato quanto verso qualsiasi altro ente, senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione. 2. La presente disposizione si applica anche ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato».*

**2.2** Secondo la consolidata giurisprudenza di questa Corte (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 14 marzo 2012, n. 4027; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 21 giugno 2017, n. 15407; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 marzo 2019, n. 7153; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 18 maggio 2021, n. 13375), l'art. 16 del Trattato Lateranense è una "*norma programmatica*" che impegna lo Stato a darvi attuazione. A tanto lo Stato ha provveduto, ad esempio, per quanto riguarda l'imposta sui redditi (art. 2 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 601, il quale stabilisce l'esenzione degli immobili in questione dall'imposta locale sui redditi e dall'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'esenzione dei relativi incrementi di valore dall'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili), la dichiarazione e l'accertamento catastale (artt. 6, comma 3, lett. e, del R.D.L. 13 aprile 1939 n. 652 e 38, comma 2, lett. b, del regolamento per la formazione del N.C.E.U. di cui al D.P.R. 1 aprile 1949 n. 1142, i quali stabiliscono l'esenzione degli immobili in questione dalla dichiarazione e dall'accertamento degli immobili urbani) e l'ICI (art. 7, comma 1, lett. e, del D.L.vo 30 dicembre 1992 n. 504, il quale stabilisce l'esenzione degli immobili in questione dall'imposta comunale sugli immobili), ma non per quanto riguarda la tassa sui rifiuti, con ciò convalidando l'ipotesi che l'esenzione di cui trattasi concerna, ed è ragionevole che concerna, esclusivamente le imposte che gravano sui redditi degli

immobili in questione (in termini: Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 18 maggio 2021, n. 13375, con riguardo al medesimo contribuente).

Secondo l'assunto del ricorrente, la sopravvenienza dell'art. 6 della citata Convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale - con la peculiare precisazione «*senza necessità di ulteriori e specifiche disposizioni di esenzione*» - avrebbe escluso la necessità per lo Stato di adottare una specifica norma di favore per ciascun tributo. Per cui, l'eventuale carenza di una espressa disposizione di attuazione non sarebbe più di ostacolo al riconoscimento dell'esenzione dalla TARI per gli immobili degli enti della Santa Sede.

Tuttavia, come è stato già osservato da questa Corte, a prescindere dalla natura meramente programmatica dell'art. 16 del Trattato Lateranense, l'art. 6 della citata convenzione tra il Governo della Repubblica italiana e la Santa Sede in materia fiscale non è applicabile al caso di specie, attesa la natura della tassa sui rifiuti, che non colpisce l'immobile, ma ha la 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 (in termini: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 marzo 2019, n. 7153 - nel medesimo senso, con riguardo alla natura della tassa sui rifiuti: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 14 marzo 2012, n. 4027; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 21 giugno 2017, n. 15407; Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 18 maggio 2021, n. 13375).

Difatti, 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. 15 novembre 1993 n. 507, al D.L.vo 5 febbraio 1997

n. 22, al D.L.vo 3 aprile 2006 n. 152 e, infine, al D.L. 6 dicembre 2011 n. 201, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 dicembre 2011 n. 214 - ha avuto sempre, e in particolare a partire dalla disciplina dettata con il c.d. "*decreto Ronchi*" (D.L.vo 5 febbraio 1997 n. 22), 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 (in termini: Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 14 marzo 2012, n. 4027; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 31 maggio 2017, n. 13740; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 21 giugno 2017, n. 15407; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 13 marzo 2019, n. 7153; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 23 aprile 2020, n. 8087; Cass., Sez. 6<sup>^-</sup>5, 18 maggio 2021, n. 13375).

**2.3** Aggiungasi che l'edificio in questione, essendo adibito a sede di «*un centro di alti studi della Sacra scrittura nella città di Roma per promuovere il più efficacemente possibile la dottrina biblica e tutti gli studi connessi secondo lo spirito della Chiesa cattolica*» (secondo la definizione della lettera apostolica *Vinea Electa* di Papa Pio X del 7 maggio 1909, che è stata testualmente riportata in ricorso), non è un edificio destinato al culto (edifici che l'art. 10, comma 3, del "*Regolamento per la applicazione sperimentale della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani del Comune di Roma*", approvato con deliberazione adottata dal Consiglio Comunale il 3 marzo 2003 n. 24, esclude dal calcolo delle superfici, ma sempre perché ritenuti «*incapaci di produrre rifiuti, per loro natura e caratteristiche o per il particolare uso cui sono adibiti*») e, in assenza di una specifica norma di legge o regolamentare, non è sufficiente ai fini dell'esenzione dalla tassa dei rifiuti la condizione soggettiva considerata nella richiamata (e sotto

questo profilo inattuata) norma del Trattato Lateranense (in termini: Cass., Sez. 6<sup>^</sup>-5, 18 maggio 2021, n. 13375, con riguardo al medesimo contribuente).

**2.4** Nella specie, il giudice di appello si è uniformato al principio enunciato, avendo ritenuto, con motivazione coerente e convincente, l'inapplicabilità dell'esenzione prevista dall'art. 16 del Trattato Lateranense sul presupposto che la tassa sui rifiuti non potesse considerarsi un tributo gravante sugli immobili.

**3.** Alla stregua delle suesposte argomentazioni, dunque, il ricorso deve essere rigettato.

**4.** La peculiarità della vicenda esaminata e la novità delle questioni dibattute giustificano la compensazione delle spese giudiziali.

**5.** Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002 n. 115, si dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma del comma 1-*bis* dello stesso art. 13, se dovuto.

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

La Corte rigetta il ricorso; compensa le spese giudiziali; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, se dovuto.

Così deciso a Roma nell'adunanza camerale effettuata da remoto il 6 ottobre 2021.

IL PRESIDENTE

Dott. Antonio Greco

**Depositata in Cancelleria**

Oggi 24/10/2021

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO

*Renata Valtè*

*A Greco*