

NORME SULLA GESTIONE DEI CIMITERI

INDICE

1.	Demanialità del cimitero	pag.	n.	II	
1.1	<i>Nozioni generali</i>	"	n.	II	
1.2	<i>Beni demaniali e beni patrimoniali</i>	"	n.	III	
1.3	<i>Natura degli edifici costruiti su aree cimiteriali</i>	"	n.	III	
1.4	<i>Il paradosso contabile dei beni demaniali</i>	"	n.	III	
1.5	<i>La concessione di aree cimiteriali all'ente gestore</i>	"	n.	III	
2.	Tipologie cimiteriali. Sepolture	"	n.	IV	
2.1	<i>Il cimitero comunale</i>	"	n.	IV	
2.1.1	<i>Sepolture private</i>	"	n.	V	
2.1.1.1	<i>La concessione di aree cimiteriali "ad aedificandum"</i>	"	n.	V	
2.1.1.2	<i>La concessione in uso di manufatti realizzati dal Comune</i>	"	n.	VI	
2.1.1.3	<i>La concessione in uso di manufatti realizzati da azienda speciale</i>	pag.	n.	VI	
2.1.1.4	<i>Lo spostamento di competenze funzionali in capo all'Azienda speciale</i>	"	n.	VII	
2.2	<i>I cimiteri di guerra</i>	"	n.	VII	
2.3	<i>I cimiteri particolari</i>	"	n.	VII	
2.4	<i>Sepolcri privati fuori dai cimiteri</i>	"	n.	VII	
2.5	<i>Tumulazioni privilegiate</i>	"	n.	VII	
3.	Il trasferimento dei beni cimiteriali	"	n.	VII	

1. Demanialità del cimitero

1.1 Nozioni generali

Alcuni dei problemi di gestione relativi ai servizi cimiteriali evidenziano le attuali lacune legislative e della legge di contabilità generale dello Stato, nella conservazione e gestione dei beni demaniali, quali sono i cimiteri in base all'art. 824 del C.C.

Giova qui brevemente accennare che il patrimonio comunale comprende beni demaniali e beni patrimoniali (art. 822 e segg. C.C. e art. 84 del T.U. 3/3/1934 n. 383).

I beni patrimoniali si suddividono, a loro volta, in beni disponibili e beni indisponibili.

I beni patrimoniali disponibili sono quei beni mobili o immobili dei quali il Comune può disporre.

I beni patrimoniali indisponibili sono a destinazione vincolata finché dura lo stato d'uso a pubblico servizio (ad es. palazzo della residenza municipale, ecc.).

Fanno parte del demanio tutti i beni pubblici destinati al beneficio diretto della popolazione (es. strade, piazze, cimitero, ecc.). Essi possono essere sdemanializzati e trasformati in beni patrimoniali quando il loro uso non sia più possibile o venga cambiata la originaria destinazione d'uso. Per i cimiteri vi è da seguire la procedura prevista dal Capo XIX del DPR 10/9/1990 n. 285.

I beni demaniali si caratterizzano per la condizione di inalienabilità (art. 823 C.C.), mentre i beni patrimoniali sono "soggetti alle regole particolari che li concernono" (art. 828 C.C.).

I Comuni hanno l'obbligo della rappresentazione dei loro dati patrimoniali (art. 289 del T.U. 3/3/1934 n. 383).

Vi deve essere pertanto un "esatto inventario di tutti i beni demaniali e patrimoniali, mobili ed immobili, nonché un elenco diviso per categorie, secondo la diversa natura dei beni ai quali si riferiscono, di tutti i titoli, atti, carte e scritture relative al patrimonio ed alla sua amministrazione.

L'inventario dei beni demaniali è costituito da uno stato descrittivo dei medesimi, quello dei beni patrimoniali da apposito registro di consistenza."

Gli inventari sono firmati da segretario e ragioniere (dove esista) e sono vidimati dal Sindaco. Di regola vengono riveduti ogni 10 anni.

Al Bilancio di Previsione e al Conto Consuntivo viene allegato il riepilogo dell'inventario.

L'art. 824 cod. civ. stabilisce che i cimiteri comunali sono assoggettati al regime del demanio pubblico, senza specificare l'insieme di beni che rientra nella definizione di "cimitero".

I cimiteri costituiscono beni con i quali i Comuni realizzano un pubblico servizio, la sepoltura dei cadaveri: si ha pertanto un uso diretto del bene demaniale.

L'amministrazione comunale esercita questo servizio provvedendo alla inumazione, tumulazione e cremazione, nonché alla esumazione ed estumulazione (art. 68-89 D.P.R. 10/9/1990 n. 285).

Il Comune può anche concedere a privati ed enti l'uso di aree per impiantarvi campi di inumazione, o costruirvi sepolture a sistema di tumulazione (art. 90-95 D.P.R. 285/90).

Si tratta di uso particolare del bene demaniale posto in essere attraverso un atto di concessione soggetto a specifiche limitazioni.

Specie dal dopoguerra si è diffusa la prassi, da parte delle amministrazioni comunali, di costruire direttamente manufatti di loculi a diversi piani (edifici interrati e non) o, in altri casi, di sepolcri distinti, mentre prima era diffusa principalmente la concessione a privati di aree per la realizzazione, a loro cura, di tombe.

Il nostro ordinamento legislativo non individua esattamente quale sia il regime giuridico da assegnare alle costruzioni dell'E.L. sul suolo cimiteriale, se si tratti cioè di:

- beni demaniali
- o patrimonio indisponibile.

Come analizzeremo in seguito, si può ritenere che il cimitero sia una cosa composta, formata sia dal suolo che dagli edifici insistenti su di esso.

Risulterebbe peraltro arduo considerare tali costruzioni come patrimonio indisponibile, in base alle argomentazioni esaminate in seguito, mentre si è del parere che anch'esse siano da consi-

derarsi come beni demaniali comunali.

Tale distinzione non è priva di effetto o limitata ad una pura discussione accademica: difatti l'assegnazione di tali beni all'una o l'altra categoria, comporta conseguenze notevoli dirette ed indirette sul piano giuridico, contabile e fiscale, nonché le procedure di ammortamento contabile e fiscale da osservare.

1.2 Beni demaniali e beni patrimoniali

Per la individuazione dei caratteri distintivi di queste categorie di beni, la dottrina, secondo F. di Renzo in "I beni degli enti pubblici", 1978, ha elaborato diverse teorie, dalle quali però non è possibile trarre un criterio sicuro ed univoco. Cosicché la individuazione dei beni pubblici demaniali e di quelli patrimoniali resta affidata al diritto positivo.

In prima generalissima distinzione, si può ammettere che i beni sui quali il diritto di proprietà degli enti pubblici si qualifica a titolo pubblico costituiscono il demanio pubblico, mentre quelli che appartengono agli stessi enti a titolo privato possono essere designati con il termine riassuntivo di patrimonio.

La legislazione di diritto pubblico, che disciplina il regime giuridico dei singoli beni o categorie di beni appartenenti a taluni enti pubblici, è, dal canto suo, frammentaria e lacunosa.

Si tratta infatti di norme concernenti i singoli beni e i rapporti che si possono stabilire con i terzi, senza una visione organica dei patrimoni pubblici, dei rapporti fra di essi e con la finanza pubblica.

Il tratto essenziale della demanialità è costituito dalla idoneità del bene ad essere strumento immediato della utilità dei singoli: cioè ad essere oggetto dell'uso pubblico. Il fondamento della demanialità è da ricercare sul piano giuridico, ossia nel regime che l'ordinamento pone per alcuni beni di proprietà pubblica. I beni indicati nell'art. 822-824 secondo comma cod. civ., vengono designati col termine riassuntivo di demanio accidentale (o individuale), nel senso che si tratta di beni che sono demaniali solo se appartengono allo Stato o agli enti pubblici territoriali (Regioni, province, Comuni). Questo è anche il caso dei cimiteri.

Altri beni possono trovarsi in rapporto di accessorietà con i beni demaniali dinanzi enunciati, in dipendenza dell'utilità che possono fornire a questi beni.

Rientra in questi beni tutta la vasta categoria delle cosiddette pertinenze demaniali (cioè delle cose destinate in modo durevole a servizio od ornamento dei beni principali), quali ad esempio, i ponti sulle strade.

Tali beni adempiono alla funzione di rendere più agevole e più comodo il soddisfacimento dei bisogni pubblici, cui sono destinati i beni demaniali.

La demanialità può riconnettersi alla natura stessa dei beni ovvero alla destinazione del bene ad un servizio pubblico, che può aver luogo attraverso una norma generale, ope legis, o mediante un atto amministrativo speciale, anche tacito ed implicito in una azione amministrativa, a condizione che il bene venga concretamente adibito allo scopo che gli conferisce il carattere demaniale.

1.3 Natura degli edifici costruiti su aree cimiteriali

Dopo aver esaminato sinteticamente la dottrina, è ben difficile attribuire agli edifici costruiti su aree cimiteriali la natura di patrimonio indisponibile (men che meno disponibile), in quanto:

- 1) la scissione tra aree cimiteriali ed immobili costruiti sopra le stesse, non è mai stata affermata dal diritto vigente;
- 2) a tali costruzioni si può attribuire, senza alcun dubbio, la natura di pertinenze ad aree cimiteriali, in quanto "cose destinate in modo durevole al servizio o ad ornamento di un'altra cosa" (art. 817 cod. civ.);
- 3) i requisiti specificati dalla dottrina per l'appartenenza alla categoria del demanio accidentale, sono perfettamente rispettati (proprietà di enti pubblici territoriali, destinazione);
- 4) tali beni sono sempre stati oggetto di atti dichiarativi del regime giuridico dei beni, tra i quali le mappe catastali e gli inventari del demanio comunale;
- 5) la definizione di tali beni come patrimoniali appare in netto contrasto con il comportamento amministrativo e la volontà di molti, se non tutti i Comuni italiani.

Con l'art. 13 del D.L. 18/1/93 n. 8 si è resa inapplicabile l'imposta del 5% sulle "concessioni effettuate dai Comuni e da altri enti per le sepolture private nei cimiteri, sotto forma di loculi, ossari, cappelle funerarie, ed altri manufatti previsti dal vigente regolamento di polizia mortuaria".

Si sono così esplicitamente equiparati detti manufatti alle aree cimiteriali.

Si può quindi concludere che anche gli edifici costruiti su aree cimiteriali sono beni demaniali, soggetti alle norme che regolano tali tipi di beni.

1.4 Il paradosso contabile dei beni demaniali

Dopo aver individuato la categoria di appartenenza degli edifici a loculi, (e cioè al demanio comunale), come effetto si ripresentano i problemi amministrativi tipici dei beni demaniali.

Rinviamo alle pubblicazioni specializzate per eventuali approfondimenti (tra gli altri: G. Colombini "Conservazione e gestione dei beni pubblici", Milano 1989; S. Arcidiacono "Problematiche dell'inventariazione dei beni negli enti locali", relazione tenuta al convegno "Inventari degli enti locali, con particolare riguardo ai Comuni", S. Michele all'Adige 1990; Danilo Bellelli "La gestione degli inventari e dei patrimoni" in "Il potere Locale" nn. 1-2, 1991), si sottolinea l'impossibilità di valorizzare i beni del demanio, in quanto risulta ancora in vigore il Regolamento di contabilità generale dello Stato, il quale stabilisce esclusivamente uno stato descrittivo dei medesimi negli inventari relativi.

Questa impossibilità si presenta:

nella loro contabilizzazione nel rendiconto Patrimoniale;

-nella procedura di ammortamento;

-per tutto ciò che riguarda l'imposizione tributaria sui proventi da concessioni.

1.5 La concessione di aree cimiteriali all'ente gestore

Le problematiche appena affrontate, si ripresentano con alcuni elementi di incertezza aggiuntivi allorché la gestione dei servizi cimiteriali avviene a mezzo di un'azienda municipalizzata o meglio tra breve, secondo la L. 142/90, con azienda speciale. Le aziende municipalizzate sono nate con la legge istitutiva 19/3/1903 n. 103 sull'assunzione dei pubblici servizi da parte dei Comuni. Nel tempo hanno subito varie modificazioni normative tra le quali si citano unicamente il T.U. 2578/1925, il D.P.R. 902/86 e di recente la Legge 142/90.

Si tratta di enti pubblici economici che presentano una natura pubblica anche nel loro patrimonio, in quanto creati dal legisla-

tore con un fondo di dotazione conferito dai Comuni "in proprietà" all'azienda.

E' bene qui specificare che l'effetto tipico dell'attribuzione alle aziende speciali della personalità giuridica è l'autonomia patrimoniale perfetta, ovvero la capacità dell'ente di rispondere con il proprio patrimonio delle obbligazioni contratte. Le aziende municipalizzate prima dell'art. 23/1 della L. 142/90 erano dotate di autonomia patrimoniale imperfetta in quanto l'art. 2/6 del T.U. 2578/1925 imponeva all'E.L. il ripiano delle perdite, inoltre le aziende avevano la "disponibilità" e non la "titolarità" dei beni ad essi assegnati dal Comune.

Ora l'art. 23/6 della L. 142/90 prevede che l'E.L. conferisca "il capitale di dotazione".

E' dal momento del trasferimento che per le aziende decorrono tutti gli altri effetti della personalità giuridica.

Nel frattempo è dappima intervenuto l'art. 13-bis della L. 15/3/1991 n. 80 di conversione in legge del D.L. 12/1/1991 n. 6, con il quale sono stati esentati da ogni imposta, spesa, tassa o diritto i trasferimenti di beni mobili ed immobili effettuati dai Comuni a favore delle aziende speciali. Anche se la norma citata ha valenza fiscale, essa può essere determinante per stabilire che il trasferimento dei beni mobili e immobili dai Comuni alle Aziende deve avvenire a titolo di proprietà.

Successivamente il legislatore è intervenuto con l'art. 66/9 del D.L. 31/12/1992 n. 513, mantenendo nei confronti delle (...) aziende speciali istituite ai sensi artt. 22 e 23 della L. 8/6/1990 n. 142 il regime tributario applicabile all'E.L. di appartenenza, fino al termine dell'esercizio successivo a quello di acquisizione della personalità giuridica.

Le aree cimiteriali ed anche gli edifici ad esse pertinenti, poichè beni demaniali, sono inalienabili in base all'art. 823 cod. civ. e quindi non conferibili in proprietà all'azienda speciale bensì unicamente in uso.

Infatti finchè un'area cimiteriale mantiene la sua originaria destinazione d'uso, essa è soggetta al vincolo della inalienabilità, intrasmissibilità e "non può formare oggetto di diritti a favore di terzi, se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi" che la riguarda. Spetta all'Autorità Amministrativa la tutela dei beni che fanno parte del demanio pubblico (823 c.c.).

Nel caso di bene demaniale, come il cimitero, il Comune, come sopra accennato, può solo provvedere al trasferimento di diritti d'uso all'azienda speciale per consentirle la piena esplicazione della gestione diretta a cui è chiamata in qualità di ente strumentale del Comune. Laddove non vi sia il carattere di strumentalità, a causa della loro natura, i cimiteri non possono venire "affidati in gestione", ma può configurarsi soltanto l'ipotesi della concessione (S. Buscema "Patrimonio Pubblico" pag. 69, Milano 1976) secondo le norme di legge vigenti (D.P.R. 10/9/1990 n. 285). Le considerazioni fatte nel paragrafo precedente sui problemi contabili e fiscali per i beni demaniali comunali, si ripresentano con le stesse modalità anche per le aziende municipalizzate con l'effetto di una traslazione delle problematiche di gestione, in quanto ente strumentale del Comune stesso, amplificate nell'attuale fase di passaggio all'azienda speciale con personalità giuridica. Le S.P.A. maggioritarie sono state riconosciute dall'art. 22 della L. 142/90, mentre le S.P.A. minoritarie dall'art. 12 della L. 23/12/1992 n. 498. Avendo scopo di lucro (art. 2247 c.c.) non possono, in base ad una interpretazione letterale dell'art. 92/4 del D.P.R. 10/9/1990 n. 285, essere concessionarie di aree per sepolture cimiteriali e quindi avere trasferimento di diritti di tal genere.

2. Tipologie cimiteriali. Sepolture

Il combinato disposto dagli artt. 337 e 340 del T.U. LL.SS., R.D. 27/7/1934 n. 1265 fa obbligo ai Comuni di avere almeno un cimitero a sistema di inumazione, secondo le norme applicative stabilite nel regolamento di polizia mortuaria nazionale e impone il divieto di seppellire un cadavere in luogo diverso dal cimitero. Uniche eccezioni sono le autorizzazioni alla tumulazione in cappelle private e gentilizie non aperte al pubblico.

L'art. 341 ha dato al Ministro dell'Interno la facoltà di autorizzare, di volta in volta, con apposito decreto, la tumulazione dei cadaveri in località differenti dal cimitero (tumulazioni privilegiate).

Il cimitero è posto sotto la sorveglianza dell'Autorità sanitaria e i piccoli comuni possono costruire cimiteri consorziali.

La fonte normativa primaria rimanda al regolamento di polizia mortuaria (ora è vigente il DPR 10/9/1990 n. 285) che a sua volta detta criteri generali e rimanda al regolamento locale per ulteriori specificazioni.

Pertanto in Italia le sepolture si possono effettuare solamente in:

- a) cimitero comunale;
- b) cimitero militare di guerra;
- c) cimitero particolare preesistente all'entrata in vigore del T.U. LL.SS. 27/7/1934 n. 1265;
- d) cappelle private fuori del cimitero;
- e) tumuli privilegiati.

2.1 Il cimitero comunale

Il cimitero comunale è servizio indispensabile obbligatorio parificato ad opera di urbanizzazione primaria, ai sensi dell'art. 26 bis del D.L. 415/89 convertito in legge con modificazioni con L. 38/90, dove ricevere i cadaveri di persone morte nel territorio del Comune; morte fuori di esso, ma aventi in esso, in vita, la residenza; morti dovunque, ma aventi diritto al seppellimento in una sepoltura privata esistente nel cimitero del Comune (art. 50 DPR 285/90).

La definizione di servizio indispensabile cimiteriale, con ciò che ne consegue, è stata fissata inizialmente dal 2° comma del citato art. 26 bis della L. 38/90 e ha trovato più completa definizione ai fini fiscali con il D.L. n. 417 del 30/12/91 convertito in legge, con modificazioni, con L. 6/2/1992 n. 66.

Sono pertanto da considerarsi di esclusiva competenza comunale le opere ed i servizi indicati all'art. 54 del DPR 803/75 (ora sostituito dall'art. 56 del DPR 285/90).

Se ne riporta l'elencazione:

- a) area cimiteriale, ivi compresi gli spazi ed i viali destinati al traffico interno, i lotti destinati ai diversi tipi di sepoltura;
- b) via di accesso e zone di parcheggio con vincolo di destinazione;
- c) deposito di osservazione, camera mortuaria, sala di autopsia, laddove insistano nel cimitero;
- d) cappella cimiteriale;
- e) forno crematorio;
- f) servizi destinati al pubblico e agli operatori cimiteriali, impianti tecnici;
- g) alloggio del custode.

In sostanza sono da considerarsi beni demaniali cimiteriali le opere sopra elencate.

Appartengono al demanio stradale vie e zone di parcheggio non destinate in forma stabile a servizio del cimitero.

2.1.1 Sepolture private

Le sepolture private nei cimiteri sono regolate dal titolo XVIII del DPR 10/9/1990 n. 285.

Il Comune può concedere a privati e ad enti l'uso di aree per la costruzione di sepolture a sistema di tumulazione individuale, per famiglie e collettività. Nelle aree avute in concessione, i privati e gli enti possono impiantare, in luogo di sepolture a sistema di tumulazione, campi di inumazione per famiglie e collettività. Le aree destinate alla costruzione di sepolture private debbono essere previste nei piani regolatori cimiteriali.

Con l'atto di concessione il Comune può imporre ai concessionari determinati obblighi, pena la decadenza.

Non si possono concedere aree per sepolture private a persone o ad enti che mirino a farne oggetto di lucro o di speculazione (art. 92/4 DPR 285/90).

Il diritto d'uso delle sepolture è regolato in via primaria dall'art. 93 del DPR 285/90, in via secondaria dal Regolamento di polizia mortuaria del Comune ed infine, per eventuali integrazioni e particolarità dall'atto di concessione.

La normativa attuale prevede esplicitamente solo concessioni in uso di aree su cui i privati o gli enti potranno impiantare sepolture a sistema di inumazione o di tumulazione.

Nella realtà e soprattutto dal dopoguerra, in Italia, si è diffusa la pratica da parte dei Comuni di costruire direttamente manufatti a diversi piani (interrati e fuori terra) di loculi o, in taluni casi, di sepolcri distinti.

Generalmente si è applicata a tale fattispecie lo stesso regime concessorio valevole per le aree (quindi a tempo determinato e/o perpetuo fino all'entrata in vigore del D.P.R. 803/75).

La questione è stata oggetto di contenzioso, soprattutto per la valutazione del regime fiscale da attribuirsi al trasferimento del diritto d'uso.

La dottrina è quasi unanime nel ritenere che il diritto d'uso di un loculo venga trasferito dal Comune a mezzo di concessione.

Autorevoli conferme al riguardo si sono avute anche negli ultimi tempi (sentenza del 17/10/1989 della Corte di Giustizia della CEE, D.L. 31/10/91 n. 348) e vanno nel senso di equiparare le concessioni di loculi e di altri manufatti per sepoltura alle aree, non costituendo questa attività commerciale agli effetti dell'I.V.A..

2.1.1.1 La concessione di aree cimiteriali "ad aedificandum"

Come noto solo il Comune può concedere l'uso di aree cimiteriali "ad aedificandum", nei modi previsti dalle leggi (art. 823 C.C.). La giurisprudenza è costante nel ritenere che con la concessione (intendendosi per tale il provvedimento amministrativo con il quale la P.A. conferisce a privati poteri o facoltà inerenti a diritti della stessa) si trasferiscono ai privati concessionari dell'area sepolcrale diritti soggettivi perfetti di natura reale nei confronti di altri privati, e diritti affievoliti nei confronti della stessa Pubblica Amministrazione concedente.

Questo diritto reale è assimilabile al diritto di superficie (art. 952 e segg. del C.C.) cosiddetto "ad aedificandum", intendendosi quindi per tale il diritto del privato di usare l'area cimiteriale costruendovi l'opera funeraria nei limiti e con le modalità fissate nel piano regolatore cimiteriale, dal regolamento di Polizia Mortuaria locale e dall'atto di concessione.

Terminata l'opera funeraria il privato ne è a tutti gli effetti proprietario, fino allo scadere del diritto d'uso dell'area (art. 63 DPR 285/90).

La natura demaniale del suolo comporta dei limiti alla disciplina privatistica (artt. 62 e 63 DPR 285/90), e i concessionari devono così mantenere, a loro spese, per tutto il tempo della concessione, in buono stato di conservazione i manufatti di loro proprietà.

L'art. 63 del DPR 285/90 differisce da quello del DPR 803/75, per l'inserimento di un vincolo rafforzato al mantenimento dei manufatti e cioè si passa dall'obbligo del solido e decoroso stato a quello di buono stato di conservazione.

E' il regolamento di polizia mortuaria locale che deve meglio individuare tale obbligo, così come le forme per il controllo e le conseguenze per chi non provvede.

2.1.1.2 La concessione in uso di manufatti realizzati dal Comune

E' la fattispecie ormai più diffusa in Italia, in quanto spesso i Comuni realizzano manufatti a più piani di loculi o tombe a posti plurimi, con l'intento di concederne l'uso.

E' prevalente la tesi per cui anche l'uso di tali posti salma debba discendere da concessione.

Mentre è pacifico che il suolo cimiteriale da concedere a terzi debba essere considerato bene demaniale e come tale trattato, diverso potrebbe ritenersi secondo taluni autori il caso dei fabbricati di loculi o posti salma collettivi realizzati da Comuni. Come già dimostrato al punto 1.3, si propende per la tesi che tali fabbricati siano anch'essi beni demaniali in quanto costruiti su suolo demaniale e saldamente incorporati in esso. Non sono pertanto considerabili alla stregua di beni patrimoniali indisponibili, anche se con precisi vincoli di destinazione d'uso. La circostanza è rilevante ai fini della registrazione ad inventario dei corpi di fabbrica costruiti:

solo descrizione per il bene demaniale; valorizzazione, nel caso di bene patrimoniale indisponibile.

Dal punto di vista contabile "a monte" la differenza sta nel fatto che:

- il fabbricato classificato come bene demaniale non viene contabilizzato nello stato patrimoniale, dove invece si registrerà l'importo corrispondente alla parte capitale del mutuo occorso per la realizzazione dell'opera.

- laddove la classificazione fosse stata come bene patrimoniale indisponibile si sarebbe dovuto avere invece la contabilizzazione del valore sia nelle attività che nelle passività e quindi perfetta corrispondenza.

A "valle", cioè per l'incasso dei canoni di concessione, la Corte dei Conti ha stabilito che tali proventi debbano essere considerati come "entrata prodotta dal fruttuoso impiego di una specifica parte del patrimonio comunale, secondo l'uso cui è destinata, senza alterazione della sua sostanza".

Si è del parere che solo la parte eccedente il costo storico di costruzione possa essere considerata "fruttuoso impiego del patrimonio".

Pertanto nella determinazione del canone di concessione occorrerà conteggiare, in quota parte:

- a) il recupero del costo di acquisto dell'area su cui insiste il manufatto, nonché della quota parte di viali interni e altre opere necessarie a rendere agibile il posto salma;
- b) il recupero integrale del costo storico di costruzione (adeguatamente rivalutato per tener conto che la ricostruzione fatta nell'anno di concessione imporrebbe oneri differenti);
- c) il compenso degli oneri finanziari (quota interessi) relativi alla realizzazione delle opere di cui ai precedenti punti a) e b);

- d) la copertura dei costi amministrativi, progettuali e tecnici per la realizzazione delle opere;
- e) il recupero delle prevedibili spese di manutenzione straordinaria per il periodo di concessione (restando al concessionario quelle di manutenzione ordinaria del posto salma) nonché anche di quelle ordinarie per le parti comuni connesse ed a stretto servizio del fabbricato ^(Nota 1);
- f) la remunerazione dell'eventuale capitale investito che, data la natura dei beni e la destinazione d'uso deve essere tale da non considerare l'attività a fine di lucro o speculazione;
- g) come detrazione il prevedibile valore attualizzato, detratta le spese di ripristino, del posto salma disponibile a fine concessione.

Nel caso di classificazione dell'immobile costruito come bene demaniale (situazione generalizzata in Italia), vi è l'oggettivo problema del finanziamento delle opere relative.

Una soluzione largamente praticata dai Comuni è stata fino ad ora quella di agire con una forma contabile impropriamente detta di "autofinanziamento". In pratica si assegnano i posti salma prima, durante e dopo la costruzione, introitando somme (generalmente al Titolo 4^a delle entrate) sufficienti a coprire i costi di costruzione stimati e ponendo nelle uscite una corrispondente posta contabile per lavori da eseguire (generalmente al Titolo 2^a, rubrica 606 delle spese).

Poi si appalta l'opera.

Pagata l'opera, tutte le rimanenti entrate vengono destinate al bilancio comunale, in taluni casi con vincolo di destinazione cimiteriale, in altri per finanziare altri servizi. Dati i tempi di realizzazione delle opere il tutto si concretizza in una gestione dei residui attivi e passivi.

Nei rarissimi casi in cui, in passato, l'immobile sia stato classificato come bene patrimoniale indisponibile si seguono gli usuali criteri di finanziamento delle opere, essendo stata valorizzata l'opera in patrimonio.

2.1.1.3 La concessione in uso di manufatti realizzati da azienda speciale

La gestione a mezzo azienda speciale (in regime di mancanza di personalità giuridica) e con classificazione di immobile ad inventario con pura descrizione (quindi bene demaniale) ha determinato un ulteriore sistema contabile detto "a costi, ricavi e rimanenze", in base al quale ogni posto salma viene valorizzato, al costo storico di costruzione, ai sensi dell'art. 60 del T.U.I.R. n. 917/86, seguendo la logica di un particolarissimo "magazzino". Ogni assegnazione dà luogo a ricavi (pari alla tariffa corrispondente) e a costi (pari allo scarico di un posto salma alla valorizzazione di costo storico che lo riguarda); il differenziale è detto "margine lordo". Di fatto è la traduzione in altro sistema contabile di quanto operato nei Comuni (ovvero si neutralizza il costo di costruzione).

Questo sistema funziona positivamente specie laddove vi sia una sufficiente e costante assegnazione pluriennale di posti salma. Quando ciò non sia garantito occorrerà prevedere appositi fondi per spese future per garantire l'equilibrio economico.

La gestione a mezzo di azienda speciale (in regime di personalità giuridica) pone alcuni interrogativi circa la titolarità del patrimonio cimiteriale. Il cimitero, inteso come suolo, opere e impianti, viene conferito in uso all'azienda in quanto ente strumentale del

Comune (non come capitale di dotazione, stante il fatto che detti beni sono demaniali).

Sulle aree avute in uso l'Azienda costruisce fabbricati con vincolo di destinazione (a posti salma) secondo quanto indicato dallo Statuto che la regola e dal piano regolatore cimiteriale e li assegna nei modi stabiliti dal Regolamento di polizia mortuaria comunale, alle tariffe fissate dal Comune.

L'assenza di scopo di lucro e di speculazione è data dalla caratteristica che la tariffa di concessione è fissata dall'E.L. e dalla natura stessa dell'Azienda speciale (art. 22 L. 142/90) che deve avere un bilancio in pareggio.

La costruzione di manufatti da parte dell'Azienda è realizzata con autofinanziamento; più raramente con il ricorso a mutuo. Sorge a questo punto il problema se tali fabbricati siano o meno di proprietà dell'Azienda.

Si propende per la tesi che continuino ad essere trattati come accrescimento di valore di bene demaniale, di proprietà comunale.

In caso contrario i fabbricati diverrebbero parte del patrimonio aziendale, cedibile per far fronte alle obbligazioni contratte, fattispecie non prevista per alcun bene demaniale.

Cosicché con l'attribuzione della personalità giuridica l'azienda speciale, per questo tipo di beni, non muta il sistema contabile precedentemente adottato, detto "a costi, ricavi e rimanenze" e attuato ai sensi dell'art. 60 del T.U.I.R. n. 917/86.

Con la liquidazione dell'Azienda i fabbricati da questa realizzati tornano nella disponibilità piena comunale.

Durante la sua attività l'Azienda speciale procede alla assegnazione dei posti salma da lei realizzati, ricavandone dei proventi che faranno capo al suo bilancio. Ciascun corrispettivo si dovrà considerare idealmente composto da due voci di calcolo, la prima relativa al costo di costruzione (area e fabbricato), la seconda a rimborso delle spese di gestione.

La prima delle due voci di calcolo di detto corrispettivo, al momento della assegnazione del posto salma, pareggia il corrispondente costo di costruzione.

Allo spostamento delle competenze funzionali in ambito cimiteriale in capo alla azienda speciale è connesso l'onere economico corrispondente alla gestione di dette attività, come la titolarità sui ricavi derivanti dalle concessioni cimiteriali corrispondenti alle assegnazioni effettuate dall'Azienda.

Per le aree e i posti salma realizzati in epoche passate dal Comune, la titolarità di concessione permane in capo all'E.L., il quale trasferisce all'azienda speciale i compiti di istruttoria, di manutenzione e gestione ordinaria e straordinaria. A fronte di tali incombenze può assegnare in tutto o in parte i ricavi di tali concessioni, generalmente recuperando il solo costo storico di costruzione.

Oltre a tali ricavi l'Azienda speciale riceve dall'E.L. contributi in conto esercizio, per i compiti a lei affidati, nelle seguenti forme:

- a) attribuzione frazionata o integrale dei ricavi da attività cimiteriale (ricavi da autorizzazioni, diritti, prestazioni, ecc.);
- b) recupero integrale dei costi di gestione per i servizi istituzionali a mezzo di rimborsi di spesa determinati in base a criteri oggettivi;

^(Nota 1) E' possibile scegliere un sistema tariffario che preveda il versamento di un canone periodico (annuale, triennale, ecc.) per il recupero della spesa di manutenzione. In talune realtà la spesa straordinaria (es. rifacimento del coperto) è suddivisa pro quota fra i concessionari e i lavori sono direttamente commissionati dall'E.L. che richiede il rimborso agli utenti.

c) corresponsione della quota parte di trasferimenti per oneri sociali che il Comune avesse deciso di farsi carico.

2.1.1.4 Lo spostamento di competenze funzionali in capo all'Azienda speciale: le concessioni cimiteriali.

Si ritiene che la decisione di porre in capo all'Azienda speciale la gestione dei servizi cimiteriali non contempli unicamente il conferimento in uso dei cimiteri esistenti o dei costi e ricavi afferenti il settore.

Diffatti, lo spostamento di competenze funzionali dal Comune all'Azienda Speciale, determina anche il trasferimento della titolarità di concessione, purchè ciò sia stabilito dallo Statuto aziendale ed entro precisi ambiti fissati dal regolamento di polizia mortuaria del Comune.

Elementi a favore sono la natura di ente pubblico economico e strumentale dell'ente locale, il fatto che l'Azienda dia luogo a dette decisioni attraverso atti deliberativi.

Si ritiene che data la natura conferita allo statuto dell'Azienda speciale dalla L. 142/90 il Comune possa inserirvi una norma che consenta all'Azienda speciale di procedere direttamente alla concessione di aree e manufatti cimiteriali, accompagnando allo spostamento di competenze, funzionali anche la titolarità di particolari atti che le riguardano.

Come noto gli statuti degli enti pubblici sono manifestazione della potestà auto-organizzatoria dell'ente, vale a dire della potestà che l'Ente ha di darsi le regole del proprio assetto strutturale (A.M. Sandulli). La potestà statutaria è potestà normativa sotto l'aspetto formale, ma organizzativa quanto alla sostanza (M.S. Giannini).

2.2 I cimiteri di guerra

Valgono in tal caso specifiche normative sia per quanto riguarda la localizzazione, le distanze, gli oneri dei diversi oggetti.

Per grande sintesi, non rientrando tale tipologia di cimiteri nell'oggetto del presente studio, si può dire che le norme concernenti le salme dei caduti in guerra e nella lotta di liberazione sono contenute in vari provvedimenti legislativi, tra cui si cita il principale L. 9/1/1951 n. 204 (G.U. n. 80 del 7/4/1951).

2.3 I cimiteri particolari

Si considerano tali i cimiteri costruiti per consentirvi la sepoltura di cadaveri di persone appartenenti ad associazioni civili, religiose, a gruppi di popolazione, a congregazioni, a comunità straniere.

Tali cimiteri in genere preesistevano alla entrata in vigore del R.D. 11/1/1891 n. 42 (primo regolamento di polizia mortuaria) che li pose sotto la vigilanza della autorità comunale e dell'ufficiale sanitario, equiparandoli ai cimiteri dei Comuni.

I requisiti richiesti per tali cimiteri sono gli stessi di quelli comunali; viene consentita la costruzione di nuovi con procedure specifiche soggette al controllo dell'autorità comunale e prefettizia.

La norma viene mantenuta nel R.D. 25/7/1892 n. 448, nuova versione del regolamento di polizia mortuaria, che contiene alcuni aggiustamenti derivati da circa un anno e mezzo di applicazione del primo regolamento.

Successivamente con R.D. 27/7/1934 n. 1265, T.U. LL.SS.,

viene chiaramente specificato l'obbligo comunale di dare sepoltura in cimitero, a sistema di inumazione.

Il regolamento attuativo del T.U. LL.SS. per la polizia mortuaria venne approvato con R.D. 21/12/1942 n. 1880.

Si passa al nuovo criterio in base al quale sono consentiti reparti speciali e separati all'interno di un cimitero comunale, per il seppellimento di persone professanti un culto diverso da quello cattolico, così come per le Comunità straniere.

Non sono più ammessi nuovi cimiteri distinti da quello comunale. E' esplicitata chiaramente la data da cui non è più ammesso nessun nuovo cimitero particolare: quella della entrata in vigore del T.U. LL.SS. R.D. 27/7/1934 n. 1265.

Si mantengono i cimiteri particolari preesistenti (Art. 74: R.D. 21/12/1942 n. 1880 "Nessun cimitero, ...omissis..., può essere soppresso se non per ragioni di dimostrata necessità ...omissis"). La stessa normativa resta pure nei due regolamenti di polizia mortuaria successivi DPR 21/10/1975 n. 803 e DPR 10/9/1990 n. 285.

In conclusione, in Italia, dall'entrata in vigore del T.U. LL.SS. 27/7/1934 n. 1265, non è più consentito costruire cimiteri diversi da quelli comunali. Restano in funzione quelli particolari esistenti a tale data purchè vengano rispettate le condizioni da seguirsi in tutti i cimiteri del Paese.

2.4 Sepolcri privati fuori dai cimiteri

Sono puntualmente regolamentati dall'art. 101 del DPR 285/90. Le cappelle private costruite fuori dal cimitero non sono aperte al pubblico e il loro uso è quindi strettamente limitato alle famiglie detentrici del titolo di proprietà; il diritto alla sepoltura nella cappella è accertato dal Sindaco.

Le norme relative alla costruzione, alle distanze, alla vigilanza sono contenute nel Capo XXI del DPR 285/90.

2.5 Tumulazioni privilegiate

Sono considerate tumulazioni privilegiate quelle fuori del cimitero, in ambienti particolari, alla memoria di quanti si fossero resi benemeriti verso la patria e la collettività (sepulture in chiese, istituti, ecc.).

La procedura, particolarmente lunga e macchinosa, è prevista dall'art. 105 del D.P.R. 285/90.

3. Il trasferimento dei beni cimiteriali

Ci si è già posti l'interrogativo se e come sia possibile trasferire l'uso di beni del demanio comunale ad azienda speciale dello stesso ente, ora soggetto giuridico distinto dal primo.

E' solo trasferimento d'uso o è possibile anche quello della titolarità del bene?

Come abbiamo visto al paragrafo 2.1.1.3 si ritiene che sia possibile il trasferimento d'uso dei cimiteri (con conferimento), ma non la titolarità.

L'azienda speciale infatti, in base al citato art. 23/1, della L. 142/90 possiede la caratteristica di "ente strumentale" dell'E.L. che le conferisce la possibilità di usare i beni a lei trasferiti per i fini per i quali è costituita e cioè, tra l'altro, la gestione dei cimiteri. Tutto ciò che riguarda i servizi istituzionali, riferendoci per tali alle aree per inumazione in campo comune nonché alle opere di

cui all'art. 56 2° comma DPR 285/90, sarà trasferito all'azienda speciale come elemento essenziale per la prestazione del servizio affidato.

Stessa sorte seguirà il costruito dall'E.L. in epoche passate e non ancora concesso (aree, loculi, manufatti cimiteriali in genere). Sulle aree libere e destinate dal piano regolatore cimiteriale ad edificazione l'Azienda costruisce fabbricati con vincolo di destinazione (a posti salma, resti, ceneri) secondo quanto indicato dallo Statuto che la regola.

Ai fini contabili l'Azienda potrebbe assumere il seguente criterio:

- a) le aree possono essere valorizzate convenzionalmente ad 1 lira, laddove non si posseggano elementi certi di determinazioni del costo storico di costruzione;
- b) i fabbricati realizzati dall'azienda vengono valorizzati al costo storico di costruzione; al momento dell'assegnazione

dei posti salma il bilancio aziendale è soggetto ad una mutazione positiva corrispondente al ricavo da concessione e ad una negativa pari allo scarico dal "magazzino" di quella particolarissima merce che è il posto salma;

- c) i fabbricati realizzati in epoche passate dal Comune restano valorizzati (a residui) nel bilancio dell'E.L., salvo scalare, man mano che vengono assegnati dall'azienda, la corrispondente posta di entrata.

In altri termini il cosiddetto "magazzino" resta in carico al Comune; nel bilancio dell'azienda speciale si avrà un ricavo pari al corrispettivo della concessione e un costo pari al valore medio convenzionalmente stabilito all'atto della costituzione dell'azienda per ciascun posto salma.

In un determinato arco di tempo, col procedere delle assegnazioni, il Comune vedrà compensata la corrispondente posta d'entrata.