

Rubriche

## Quali principi contabili per le concessioni cimiteriali?

di Sereno Scolaro

### 1. Introduzione

Un interessante articolo apparso nella rubrica “Registrazioni in contabilità” del n. 8/2004 della rivista *AZIENDAITALIA* <sup>(1)</sup>, affronta un tema importante, troppo spesso sottovalutato o, peggio, affrontato con superficialità, quello che concerne il “trattamento” contabile delle entrate derivanti da concessioni cimiteriali, spesso oscillanti tra diverse posizioni, ciascuna delle quali ha delle proprie motivazioni (anche se la presenza di una motivazione non comporta che essa porti a conseguenze legittime, ma, in taluni casi, solo utili e, talora, solo nel contingente), con la conseguenza che si può parlare di più “scuole di pensiero”.

A prescindere dall’adesione ad uno degli indirizzi variamente presenti, sembra di individuare che tali differenze di orientamento abbiano una base comune nella natura e struttura dei bilanci delle amministrazioni pubbliche (oltretutto con differenze al loro interno, ad esempio tra Stato e regioni da un lato ed enti locali dall’altro), rispetto al bilancio delle società di capitali, quale regolato dagli artt. 2423 e seguenti c.c. <sup>(2)</sup>, con la caratterizzazione dei bilanci pubblici sulla distinzione, netta, tra parte corrente e parte in conto capitale, oltre che per il fatto che i bilanci “pubblici” assolvono alla funzione autorizzatoria, che non è presente nei bilanci regolati dal codice civile, congiunta ad una forte caratterizzazione finanziaria, seppure solo recentemente vi sia un orientamento verso una contabilità economica, per altro ancora timida e individuata *ex post*, in sede di rendiconto <sup>(3)</sup>.

Risulta evidente che si tratta di differenze di sostanza così che esse influiscono a orientare, talvolta a condizionare gli approcci contabili.

### 2. Le “scuole di pensiero”

Stefano DACCÒ <sup>(4)</sup> ha ritenuto che in materia fossero presenti due scuole di pensiero, una definita quale legata al passato e che terrebbe conto della sacralità del sepolcro e della normativa (abrogata *de facto*) che stabiliva la gratuità dell’inumazione, la quale inseriva i proventi delle concessioni cimiteriali al titolo IV, categoria I della Parte entrata considerando la fattispecie in termini di proventi da alienazione di beni patrimoniali, mentre la seconda, constatando la temporaneità della concessione, porta all’iscrizione delle relative entrate nella parte corrente al titolo III, categoria II, come entrate extratributarie per la natura di proventi dei beni propri. L’Autore afferma di considerare corretta la seconda tesi, precisando che, in entrambi i casi, vi sono riflessi anche in materia di patto di stabilità in quanto le entrate, dell’uno e dell’altro titolo, rientrano nel computo del saldo finanziario, rispetto al quale le esclusioni stabilite per le entrate imputate al titolo IV sono chiaramente individuate, ed in tali esclusioni non rientrano le concessioni cimiteriali.

Probabilmente l’Autore non poteva, dato il proprio ruolo, segnalare come non manchi anche una terza tesi operativa, quella che alloca le entrate da concessioni cimiteriali nel titolo V della Parte entrata del Bilancio, che ha corrispettivo nel titolo IV della Parte spesa (Entrate da / Spese per servizi per conto di terzi), le “vecchie” partite di giro, tesi che contraddice o (secondo alcuni) viola, quanto meno, i principi dell’art. 162, comma 1 D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif. dal momento che, di fatto, con questa logica si determina una, dal punto di vista sostanziale, collocazione della materia e delle sue attività al di fuori del Bilancio.

Le tre “scuole di pensiero” non sono astratte, basate solo su logiche interpretative accademiche, ma risentono, quando non ne siano condizionate, da precise esigenze, dato che aderire all’una o all’altra consente, facilita, impedisce scelte di un tipo piuttosto che dell’altro.

<sup>(4)</sup> S. DACCÒ, *Entrate e uscite nella gestione comunale di servizi funebri e cimiteriali*, atti del Seminario su temi contabili e fiscali in campo funebre e cimiteriale, Bologna, 19 giugno 2003, organizzato da SEFIT Federgasacqua e Confservizi Emilia-Romagna (anche in [www.euroact.net](http://www.euroact.net)).

<sup>(1)</sup> M. BELLESIA, Le concessioni cimiteriali, in *AziendaItalia*, n. 8, agosto 2004, pag. 525 e ss. L’intervento è anche presente su [www.bellesiamauro.it](http://www.bellesiamauro.it).

<sup>(2)</sup> Disposizioni, tra l’altro, modificate dalle disposizioni del D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 “*Riforma organica della disciplina delle società di capitali e società cooperative, in attuazione della legge 3 ottobre 2001, n. 366.*” (in *Supplemento Ordinario* n. 8/L alla *Gazzetta Ufficiale* n. 17 del 22 gennaio 2003).

<sup>(3)</sup> Artt. 227 e ss. D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif.

pedisce scelte di un tipo piuttosto che dell'altro. Infatti, la tesi dei servizi per conto terzi, ad esempio, consente di evitare alcune rilevazioni contabili che le altre due impongono, lasciando solo aperto un aspetto, cioè l'esposizione di cassa, che può essere aggirato fingendone l'inesistenza e nascondendosi dietro alle imputazioni di competenza.

La terza e la prima delle tesi esprimono un indirizzo che porta ad allocare le entrate da concessioni cimiteriali nel titolo IV, cioè tra le entrate in conto capitale, in modo che possano trovare corrispondenza con il titolo II della Parte seconda del Bilancio (Spesa), in relazione alla possibilità di individuare fonti di finanziamento coerenti, o apparentemente tali, con l'art. 199 D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif. (in particolare, la prima tesi può essere valutata come avente questa impostazione, dato che la terza supera, bellamente, anche questa difficoltà), esprimendo esplicitamente quanto sia il fattore condizionante della scelta di una data tesi (la prima, la terza verrà di seguito ignorata considerandola del tutto priva di fondamento, in violazione dei principi di bilancio e, quindi, del tutto improponibile) con la constatazione secondo la quale le entrate da concessioni cimiteriali costituiscono pur sempre fonti non ripetitive e comunque sono associate alla costruzione o alla manutenzione straordinaria di opere cimiteriali. In altre parole, viene posto il problema della durata delle concessioni cimiteriali, in relazione alle entrate, dando, per molti versi, come fisiologica la situazione delle entrate *una tantum* introitate in occasione dell'atto amministrativo costitutivo della concessione cimiteriale.

Anche la prima tesi, per altro, non può ignorare la questione della durata e dell'imputabilità dell'entrata *una tantum* agli esercizi finanziari interessati alla durata della concessione, in particolare con riferimento alla tenuta della contabilità economica, inscrivendo in quest'ultima le passività derivanti da risconto delle componenti di competenza degli esercizi successivi a quello in cui si realizza l'entrata *una tantum* <sup>(5)</sup>. Tra l'altro, tale impostazione presenta delle contraddizioni interne e non di poco conto, in quanto se tali entrate fossero effettivamente entrate da alienazioni, l'alienazione non potrebbe che presentare coincidenza dell'esercizio di imputazione, sia sotto il profilo di cassa sia sotto quello di competenza e ciò non giustificerebbe il risconto per i futuri esercizi di competenza.

### 3. I vizi logici di alcune impostazioni

L'auto-contraddizione segnala la presenza di elementi di criticità nell'impostazione assunta, elementi che sono da ricercare.

DACCÒ si rifaceva alla sacralità del sepolcro e alle disposizioni sulla gratuità dell'inumazione <sup>(6)</sup>, indicazione che

sembra essere stata motivata dall'attenzione di non appesantire troppo un giudizio di valore; tra l'altro, la sacralità del sepolcro costituisce comunque una situazione sussistente (e, sotto questo profilo, indiscutibile), ma di scarso profilo per i suoi possibili effetti sulle registrazioni contabili, mentre la seconda motivazione vuole, in modo decisamente *soft*, introdurre altre impostazioni che, di seguito, l'Autore non affronta sfumandole. Tuttavia, la questione posta merita approfondimenti.

In realtà, il vizio logico di fondo sembra essere altro, quello di considerare le concessioni cimiteriali in termini di alienazione di beni patrimoniali, il ché costituisce il presupposto per ogni possibile imputazione delle entrate al titolo IV della Parte prima del Bilancio.

In realtà, le concessioni cimiteriali non hanno ad oggetto beni patrimoniali, bensì beni demaniali, classificazione che non è solo nominalistica, ma tale da produrre anche precisi effetti, tra cui l'inalienabilità (art. 823, comma 1 c.c.), ma anche quello per cui non possono divenire oggetto di diritti da parte di terzi <sup>(7)</sup> se non nei modi e nei limiti stabiliti dalle leggi che li riguardano. Se ne trae la conclusione che, operando l'inalienabilità, non possono essere oggetto di ... alienazione e, conseguentemente, che le relative entrate non possono qualificarsi in termine di entrate da alienazioni di beni patrimoniali o, semplicemente, di beni comunali.

Attualmente, dall'entrata in vigore del d.P.R. 21 ottobre 1975, n. 803 <sup>(8)</sup>, le concessioni cimiteriali sono rilasciate, a seguito di regolare atto di concessione, in via esclusiva a tempo determinato, ma non va sottovalutato come anche nelle ipotesi delle "vecchie" concessioni cimiteriali a tempo indeterminato, c.d. perpetue, il rapporto di concessione non avesse natura alienatoria, ma appunto di concessione temporanea (anche se la durata era, allora, indefinita ed indeterminata), che si sostanziasse in sostanza non in un diritto di proprietà (nel suo significato datone dall'art. 832 c.c.), quanto in un diritto di usare l'oggetto della concessione (di norma, l'area cimiteriale descritta nell'atto di concessione) ad un fine (la costruzione del sepolcro) strumentale ad altro fine, principale (la sepoltura riservata alla salma del concessionario e delle persone appartenenti alla famiglia di questi).

In altre parole, la concessione cimiteriale, sia essa a tempo determinato sia essa a tempo indeterminato (finché sia stata legittimamente rilasciabile), non ha, né ha avuto, natura di alienazione di beni comunali, quale ne fosse la natura (patrimoniale o demaniale) ed il ricorso all'istituto dell'alienazione di beni costituisce palesemente una forzatura di non poco conto.

Sotto questo profilo va anche considerata l'improprietà di un'alienazione "a termine", a prescindere dal fatto che esso sia determinato o indeterminato, in quanto l'alienazione è un contratto giuridico che determina il

<sup>(5)</sup> In tali fasi della contabilità, avendo qualificazione economica, vanno tenute presenti le norme civilistiche, tra cui l'art. 2424.bis, comma 6 c.c.

<sup>(6)</sup> Cessata con l'art. 1, comma 7.bis D.L. 27 dicembre 2000, n. 392, convertito, con modificazioni, nella L. 26 febbraio 2001, n. 26 e che residua unicamente nei casi di indigenza o appartenenza a

famiglia bisognosa oppure quando vi sia disinteresse da parte dei familiari.

<sup>(7)</sup> Rispetto agli enti titolari della demanialità sui beni.

<sup>(8)</sup> Non va sottovaluta l'interpretazione, attualmente non particolarmente diffusa o condivisa, che fa risalire questi effetti della demanialità dei cimiteri al 28 ottobre 1941, data di entrata in vigore del Libro III c.c.

passaggio di una proprietà da un soggetto ad altro e quindi di esaurisce in sé: anche se l'art. 2424.bis, comma 5 c.c. considera l'ipotesi di contratti di compravendita con obbligo di retrocessione, non si può dimenticare che la retrocessione altro non è se non una compravendita successiva, obbligatoria ma pur sempre altro contratto, e che produce l'effetto di conservare il bene nel patrimonio del "venditore", con tutti i relativi effetti sul contro del patrimonio<sup>(9)</sup>.

Dato che ciò è palese, si può considerare che vi si ricorra, strumentalmente, per far fronte ad altre questioni, collegate alle spese cui le entrate da concessioni cimiteriali sono strettamente collegate, cioè alle spese di investimento per l'impianto del cimitero e, talora, per la costruzione da parte del comune dei manufatti sepolcrali a tumulazione, nonché alle spese per il mantenimento, e su durate ampie e ben superiori a quelle del Bilancio comunale, anche nella sua formulazione pluriennale, specie in relazione alla diffusissima, pressoché generalizzata, pratica dell'entrata *una tantum* introitata al momento della costituzione della concessione cimiteriale. In altre parole, ciò può essere riassunto, sbrigativamente, nel concetto che l'introito *una tantum*, avvenendo in un dato esercizio, non consente di individuare entrate negli esercizi successivi (né antecedenti<sup>(10)</sup>), rendendo non possibile, o non agevole, l'associazione tra spese di costruzione e spese di manutenzione, in particolare straordinaria<sup>(11)</sup>.

Infine, questo approccio oblitera le problematiche che, in relazione al conto economico e al conto patrimoniale, sorgono dagli artt. 229 e 230 D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif.<sup>(12)</sup>, in parole povere la questione degli ammortamenti come componenti passivi del conto economico e la tenuta dello stato patrimoniale, con le connesse valutazioni dei beni (che, in quanto inalienabili, continuano a costituire componenti del conto patrimoniale). Inoltre, non va dimenticato come l'adesione e il sostegno ad una tesi piuttosto che all'altra risponda, a volte comprensibilmente, ad altre esigenze, specie quando viste con l'ottica di chi debba curare il Bilancio e abbia difficoltà a scostarsi da impostazioni consolidate (per cui possono essere, umanamente, comprensibili).

#### 4. La ricerca di soluzioni

Sempre riprendendo la citazione di DACCÒ, qualcuno potrebbe chiedersi quale relazione vi sia tra la precedente

gratuità dell'inumazione e l'attuale onerosità della stessa (oltretutto, onerosità che vede l'inumazione come processo che parte dall'inumazione vera e propria, per estendersi alla fornitura del cippo e alla manutenzione della fossa per la durata del periodo ordinario di rotazione, fino a comprendere, includendola, l'esumazione ordinaria, quella che porta la collocazione dei resti rinvenuti al collocamento, in forma indistinta, nell'ossario comune) con le concessioni cimiteriali, che hanno riguardo non a questo servizio, quanto – e sempre – a sepolcri privati nei cimiteri, sepolcri che non costituiscono in alcun caso "fabbisogno" cimiteriale e che, proprio in quanto privati (cioè in concessione a privati), non producono, né potevano produrre nel passato, oneri a carico del Bilancio comunale.

Tale richiamo si comprende considerando come, fino al 2 marzo 2001, i comuni avessero, in materia necroscopica e cimiteriale, obblighi che determinavano oneri a carico del Bilancio comunale, cosicché era fisiologica la presenza di una situazione di disavanzo tra Entrate e Spese relative al titolo I, funzione 10, servizio 05<sup>(13)</sup>, disavanzo che, presentava una forbice consistente, ma che è sempre stato percepito come ineludibile, per cui diventa anche difficile una diversa impostazione che azzeri il disavanzo o, meglio, che determini almeno un avanzo sufficiente a "finanziare" le spese, ormai proprie del servizio sociale, per i casi in cui sussista il titolo alla gratuità dell'inumazione e dell'esumazione ordinaria<sup>(14)</sup>. Tuttavia, a ben vedere, qui ci si sta muovendo nel campo delle Entrate / Spese di parte corrente, mentre la questione non può trascurare la parte in conto capitale.

#### 5. Perché entrate di parte corrente, quali proventi dei beni dell'ente?

Dal punto di vista delle concessioni cimiteriali, una risposta al problema sin qui posto può essere individuata facendo ricorso all'art. 4 D.M. Interno 1° luglio 2002<sup>(15)</sup>, che affrontando la questione delle tariffe, cioè delle Entrate, di un segmento di servizi cimiteriali, individua: a) una tariffa, espressamente dichiarata *una tantum*, per un "servizio" (ma che ha pur sempre natura di uso di un'area cimiteriale) che per sua natura è *una tantum* (comma 1), e b) una tariffa bel differentemente affrontata in relazione ad una specifica tipologia di concessione cimiteriale (comma 2).

Prima di approfondire l'indirizzo che ne emerge, va affrontata la questione se l'art. 4 D.M. 1° luglio 2002, deb-

<sup>(9)</sup> Nelle concessioni cimiteriali non si è in presenza di un, successivo, obbligo di retrocessione, quanto di una scadenza del periodo di concessione (tra gli altri, Cfr.: art. 86, comma 1 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285), cioè di un effetto derivante dal mero decorso temporale e non da un "nuovo" negozio giuridico.

<sup>(10)</sup> Antecedenti in quanto non va dimenticata l'ipotesi che le spese in conto capitale di investimento si siano realizzate in esercizi precedenti rispetto a quello in cui avviene, sotto il profilo di cassa, l'introito delle entrate della concessione cimiteriale.

<sup>(11)</sup> Per altro, si dovrebbero considerare sia le spese di manutenzione ordinaria (di parte corrente), sia le spese di manutenzione straordinaria (in conto capitale).

<sup>(12)</sup> Per quanto qui interessa, va ricordato l'art. 230, commi 3 e 4 D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, che considera i beni demaniale all'interno del conto del patrimonio, aspetto che inibisce il riferimento improprio all'alienazione, neppure per analogia.

<sup>(13)</sup> Va tenuto conto di come in alcuni comuni le spese per l'intervento 1 (personale) siano, a volta, allocate in centri di responsabilità e di spesa differenti da quelli cui fanno riferimento le funzioni ed i servizi, per ragioni di vario ordine, anche gestionale, cosa che porta a considerare come, in tali eventualità, sarebbe necessaria un'operazione che consenta di cogliere l'effettiva spesa, anche per quanto riguarda questo intervento, riferita alla funzione e servizio. Probabilmente, molti dei dati riportati nelle tabelle allegare all'intervento di DACCÒ, risentono di questo fattore contabile.

<sup>(14)</sup> Se, per ipotesi, vi fosse un tasso di copertura del 3 – 5 % circa (ma anche se la copertura fosse maggiore), è evidente come ogni ipotesi di una copertura al 100 % non sia attuabile in termini istantanei.

<sup>(15)</sup> In *Gazzetta Ufficiale* n. 189 del 13 agosto 2002.

ba considerarsi come delimitato alla sola fattispecie indicata nella sua rubrica oppure se possa, o debba, qualificarsi come disposizione, quanto meno di principio, avente portata generale, poiché se si risponda positivamente alla prima questione, viene meno l'interesse a proseguire ad approfondirne l'articolazione, mentre se si risponde ad essa negativamente, e positivamente alla seconda, si viene ad individuare nella disposizione uno strumento interpretativo di un qualche interesse.

Se al comma 1 si individua un "servizio" che si esaurisce con la sua prestazione<sup>(16)</sup>, nel comma 2 si considera una "prestazione", una "attività" che ha tutte le caratteristiche che sono proprie delle concessioni cimiteriali, cioè la concessione di un'area per la costruzione di un manufatto sepolcrale a tumulazione o, più probabilmente, la concessione di un diritto d'uso su un specifico manufatto già costruito, al fine di conservare l'urna per un tempo determinato. Ne consegue che si tratti di affermazione di un principio generale, e generalizzabile, che si può presumere possa essere stato collocato in questo provvedimento normativo secondo l'ottica dell'uso degli strumenti normativi nel momento in cui sono formati, inserendovi anche disposizioni proprie di altri contesti o di altra portata (nel nostro caso, di portata generale), quando manchi la possibilità di collocare un principio generale in una norma generale. Ma, più probabilmente, si è in presenza di una specificazione di concetti che comunque "filtrano" e sono desumibili dalla Parte II del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif. e che sono presenti nel sistema di contabilità degli enti locali, quanto meno, a partire dal D.Lgs. 25 febbraio 1995, n. 77. Nei si trae la conclusione per la quale si tratti di indirizzi applicabili alle entrate derivanti da tutte le tipologie di concessioni cimiteriali.

Se al comma 1 si considera una prestazione auto-esaurentesi, al comma 2 si considera una prestazione di durata per la quale è prevista una tariffa, sempre che di tariffa possa veramente parlarsi, calcolata sulla base di due componenti. La prima, costituita da un *canone annuo d'uso*, che ha natura annuale (e, quindi, inequivocabilmente entrata di parte corrente), anche se può essere percepita (non introitata, che sarebbe stato termine forse più tecnicamente corretto, cosa che segnala, anche sotto il profilo nominalistico, la distinzione da tenere presente tra entrate in termini di competenza e di cassa) anche in un'unica soluzione, la seconda, costituita da un *canone annuo per il recupero delle spese gestionali cimiteriali*, altrettanto annuale (e, quindi, altrettanto univocamente entrata di parte corrente) e "percepibile" anch'essa in un'unica soluzione. Tra l'altro, va sottolineata anche la diversa destinazione delle due componenti, dato che la prima ha natura dominicale spettando al soggetto che provvede alla cessione del diritto d'uso (normalmente, il comune quale titolare della demanialità che afferisce ai cimiteri, anche se non si possano escludere, in un contesto delle forme di gestione dei servizi pubblici locali, i casi in cui il "cedente" sia soggetto diverso dal comune)

<sup>(16)</sup> Anche vedendola sotto il profilo del diritto d'uso di un'area cimiteriale, l'uso è quello della dispersione che si esaurisce con l'atto della dispersione e non si prolunga nel tempo.

e la seconda, per la sua natura di recupero delle spese gestionali cimiteriali, spettando al soggetto che ne abbia la gestione. Ciò potrebbe anche significare che entrambi le componenti spettino al comune, allorché questi sia tanto il "cedente" del diritto d'uso che il "gestore" del cimitero.

Va considerato anche l'aspetto che la seconda delle due componenti della tariffa va determinata all'interno di limiti quantitativi, dovendo essere pari od inferiore al 50 % del canone annuale d'uso. Si tratta di un limite che può anche essere visto al contrario, nel senso che, considerato come il recupero delle spese gestionali cimiteriali sia previsto per la sua totalità, si potrebbe valutare l'ipotesi di determinare questo ultimo, sulla base dei criteri stabiliti dall'art. 117 D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 e succ. modif., e, quindi, giungere a determinare la misura della prima componente, il canone anno per l'uso, in misura pari, o superiore, al doppio del canone annuo per il recupero delle spese gestionali cimiteriali<sup>(17)</sup>.

La scelta dell'uno o dell'altro metodo sembra indifferente e liberamente opzionabile in relazione a quale delle due componenti della tariffa sia più agevolmente determinabile, fermo restando che la seconda componente deve assicurare, almeno, l'integrale recupero delle spese gestionali cimiteriali.

Sulla base di queste considerazioni, diventa più chiaro il riferimento alla cessazione della gratuità dell'inumazione fatta da DACCÒ nel suo intervento più volte richiamato, riferimento che sembra imputabile ad una sorta di intenzionale approccio morbido, nella convinzione della piena comprensibilità del riferimento, specie da parte di chi operi quotidianamente nei servizi finanziari e contabili degli enti locali.

## 6. La questione del finanziamento delle spese in conto capitale

Da quanto precede, risulta abbastanza chiaramente come le entrate derivanti da concessioni cimiteriali abbiano non solo natura di entrate di parte corrente, ma altresì

<sup>(17)</sup> Ricorrendo ad un'esemplificazione impropria, si può ricorrere all'immagine della differenza tra la compravendita di un alloggio, rispetto alla locazione dello stesso in un condominio, in cui il conduttore è tenuto sia a corrispondere il canone di locazione, sia le spese condominiali (di gestione) e queste ultime, con diversa imputazione ripartita con il locatario a seconda della natura tra spese ordinarie e straordinarie. E tale "immagine", impropria trattandosi di beni demaniali, per altro agevola la comprensione di molti istituti presenti nel sistema cimiteriale italiano (si pensi all'art. 63 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285 quando si sia in presenza della concessione di cui al successivo art. 90, cioè della concessione dell'area ai fine di erigere un sepolcro a sistema di tumulazione in cui la sepoltura si riserva ai soggetti di cui all'ulteriore successivo art. 93, ma che pone delle questioni nell'eventualità che la costruzione sia realizzata dal comune, o dal concedente (in relazione alle forme di gestione) ed oggetto della concessione sia il mero "spazio", cioè il diritto d'uso dello spazio a tumulazione).

In realtà, questa relazione non è sempre valida e qui viene indicata unicamente per una semplificazione espositiva, dovendosi privilegiare altri criteri per la determinazione del canone annuo per l'uso, primo dei quali il principio della remuneratività del capitale investito. Cfr.: <http://www.euroact.net/login/Stat/Calcolo-tariffe.cfm>.

siano annuali <sup>(18)</sup>, cosa che pone la necessità di tenerne conto nella necessaria distinzione tra entrate di competenza ed entrate di cassa, quando siano percepite in unica soluzione. Ma, anche, che le due componenti hanno anche differente allocazione nel bilancio <sup>(19)</sup>.

Per altro, ciò pone, o ri-propone, la questione del finanziamento delle spese d'investimento, in particolare per quanto riguarda le ipotesi di costruzioni di manufatti sepolcrali a tumulazione, rispetto alle quali occorre ricordare come esse non costituiscano "fabbisogno" cimiteriale, essendone espressamente escluse <sup>(20)</sup>, ma anche che non vi sia alcuna disposizione, né di legge né di regolamento, che preveda tale attività in capo ai comuni, con la conseguenza che, laddove ritengano di porla in essere, non potranno che operare in modo da assicurare non solo il pareggio, ma anche sufficienti entrate extratributarie idonee a supportare attività e servizi istituzionali, avendo come limite minimo sotto il quale non scendere i criteri posti dall'art. 201 D.Lgs. 18 settembre 2000, n. 267 e succ. modif. sulla cui portata, forse, a volte non sempre è presente un adeguato approfondimento.

Dal momento che le entrate correnti non possono di norma, finanziare investimenti (spese in conto capitale), salvo che ciò non sia previsto per legge e che la seconda delle componenti della tariffa costituisce un recupero delle spese gestionali cimiteriali, si rileva che neppure la prima delle componenti (in canone annuo per l'uso) consente di poter essere utilizzata a dal fine, mancando una previsione di legge in questo senso <sup>(21)</sup>, mentre, seppure con qualche difficoltà e non senza forzature, si potrebbe pensare che una parte della prima componente della tariffa possa essere individuata, magari attraverso lo strumento del Regolamento comunale di contabilità, come un'entrata da alienazione di diritti patrimoniali (non alienazione di beni, essendo inalienabili), cioè considerando (ma ci vuole proprio coraggio) che la concessione – sempre annuale, anche se per più anni – del diritto d'uso come un'alienazione del diritto d'uso. Si tratta di un'impostazione assolutamente non condivisibile in con-

siderazione che il concetto stesso di alienazione, anche del solo diritto d'uso, ha ontologicamente il suo esaurimento con l'alienazione stessa e non sopporta un'ipotesi di durata, come non è possibile neppure pensare ad un'alienazione destinata a venire meno decorso il termine di durata, come si è già avuto modo di vedere <sup>(22)</sup>. Più sostenibile probabilmente, anche se non del tutto scevra da forzature, sarebbe la qualificazione della tariffa, anzi di parte della prima componente della tariffa, come una riscossione di un credito, e ci parrebbe che questa sia la sola strada che consentirebbe di destinare tale parte della prima componente della tariffa a finanziare le spese d'investimento, in conto capitale, che nella specie possono essere individuate sia nelle costruzioni sia nella manutenzione straordinaria dei cimiteri e loro manufatti anche sepolcrali.

Non va, a questo punto, esclusa la valutazione sull'opportunità di riconsiderare il sistema tariffario tradizionalmente impiegato per le concessioni cimiteriali, sostituendo, eventualmente con percorsi gradualmente nel tempo, il lontano sistema della percezione in un'unica soluzione con un sistema di tariffe periodiche, tendenzialmente annuali, cosa che presenterebbe molti elementi positivi, non solo sotto il profilo dell'esplicitazione della natura annuale, ma anche sotto il profilo della loro aggiornabilità che permetterebbe di conservare al gettito un proprio valore reale; ma ciò comporta un re-impianto dell'impostazione tariffaria di una certa consistenza. E' una questione che, da tempo, viene posta, ma che appare abbastanza sottovalutata, quando non rimossa, cosa che poteva anche essere comprensibile nel passato, ma i mutamenti normativi intervenuti negli ultimi anni sembrano ormai renderla attuale e non più differibile.

Nella fase attuale, successiva al 2 marzo 2001 e constatate le comprensibili difficoltà a trarne le conseguenze che derivano dal mutamento legislativo intervenuto avendo alle spalle oltre 140 anni <sup>(23)</sup> di attività amministrativa improntata in una prospettiva diversa da quella che risulta attualmente, si può considerare come molti mutamenti non possano produrre i propri effetti immediatamente, istantaneamente ma possano ragionevolmente ipotizzarsi gradualità. Tuttavia, gradualità non corrisponde a negazione o a resistenza, seppure la transizione appaia non facile.

A volte, viene fatto di pensare che le discussioni sulle registrazioni non siano valutabili solo sotto il profilo tecnico, ma anche per quanto riguarda la comunicazione delle soluzioni individuate o individuabili, e delle loro conseguenze, ai funzionari onorari.

<sup>(18)</sup> Con la precisazione che nell'anno in cui sorge la concessione e nell'anno in cui essa scade, si dovrebbe considerare non la ratealità annuale, ma la sua quota proporzionale, cioè i suoi  $x/365$ , in ragione del periodo, rispettivamente, intercorrente tra il momento costitutivo della concessione e il 31 dicembre di tale anno e tra il 1° gennaio dell'anno di scadenza della concessione e il momento di scadenza della concessione (salva la possibilità del Regolamento comunale di contabilità e/o dei contratti di definire i ratei non in ragione giornaliera, ma per periodi diversi, ad esempio mensili con arrotondamenti per difetto/eccesso volti a conservare l'unitarietà del periodo considerato).

<sup>(19)</sup> La seconda, il canone annuo per il recupero delle spese gestionali cimiteriali si avvicina molto alle entrate considerate al titolo VI, categoria 5, cosa che significherebbe che il servizio necroscopico e cimiteriale è un servizio obbligatorio per i comuni, in ragione della sua natura, ma che il suo intero onere non può gravare sui Bilanci dei comuni quanto sui fruitori di tali impianti. Si nota quanta differenza intercorra rispetto alla situazione precedente al 2 marzo 2001, data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 7.bis D.L. 27 dicembre 2002, n. 392, convertito, con modificazioni, nella L. 28 febbraio 2001, n. 26.

<sup>(20)</sup> Art. 59 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285.

<sup>(21)</sup> Non senza dimenticare che, al suo interno, dovrebbe esserci anche la *sub*-componente degli ammortamenti.

<sup>(22)</sup> Oltretutto, il ricorso all'istituto dell'alienazione si pone in violazione all'art. 92, comma 4 D.P.R. 10 settembre 1990, n. 285, cosa che costituisce un ulteriore fattore di improponibilità di questa linea qualificativa della natura delle entrate da concessioni cimiteriali.

<sup>(23)</sup> Si considera la L. 20 marzo 1865, n. 2248 ed i suoi allegati, ma in molte realtà i comuni provvedevano al servizio necroscopico e cimiteriale anche prima dell'Unità.