Sentenza del 11/06/2020 n. 11216 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con cartella n. xxxxxxxxxxxx, notificata in data 17/09/08, il Comune di Orosei chiedeva in pagamento alla F.lli L. s.r.I., proprietaria di una struttura alberghiera munita di ristorante, la somma complessiva di euro 40.839,38 a titolo di Tassa Rifiuti Solidi Urbani (di seguito, TARSU) per l'anno 2007, a seguito di iscrizione a ruolo per totale omesso versamento della tassa.

Quest'ultima proponeva ricorso avverso la cartella notificata, lamentando la nullità per difetto di motivazione dell'iscrizione a ruolo e della cartella di pagamento, oltre all'illegittima determinazione delle tariffe, effettuata senza tenere conto dell'uso stagionale dei locali e operando una distinzione tra gli esercizi alberghieri e gli immobili ad uso abitativo, che invece l'art. 68, comma 2, d.lgs. n. 507 del 1993 considerava come appartenenti ad un'unica categoria.

Il Comune di Orosei si costituiva, contestando integralmente il ricorso avversario.

La CTP di Nuoro, rigettava il ricorso e la contribuente proponeva appello per la riforma della sentenza e il Comune si costituiva contestando le difese avversarie.

Con sentenza n. 128/01/13, depositata il 13/11/13, la CTR di Cagliari, rigettata la censura relativa alla dedotta carenza di motivazione della cartella di pagamento, accoglieva per il resto l'appello, evidenziando che l'art. 68 d.lgs. n. 507 del 1993 contiene delle indicazioni di massima, da cui il Comune può certamente discostarsi, ma solo in presenza di adeguati presupposti, congruamente motivati, soprattutto quando, come nel caso di specie, viene operata una differenziazione macroscopica tra le tariffe applicate alle civili abitazioni e gli esercizi alberghieri. Il rigetto dell'appello, come espressamente affermato dalla CTR, si fonda sulla disapplicazione della delibera comunale della giunta di Orosei, che ha approvato le tariffe applicabili nel 2007 della TARSU, ai sensi dell'art. 7, comma 5, d.lgs. n. 546 del 1992, ritenuta illegittima dal giudice del gravame, sotto il duplice profilo della ingiustificata disparità di trattamento per l'elevata differenziazione tariffaria fra categorie ritenute omologhe dalla legge, nonché per omessa motivazione di tale scostamento.

Avverso tale sentenza il Comune di Orosei ha proposto ricorso per cassazione, articolato in sei motivi. La contribuente si è difesa con controricorso, sollevando anche eccezioni pregiudiziali, ed ha formulato tre motivi di ricorso incidentale condizionato.

Il Comune ha depositato memorie illustrative delle proprie difese, in applicazione dell'art. 378 c.p.c.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo del ricorso principale si deduce la violazione del "principio di non contestazione" di cui all'art. 115 c.p.c. , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c. , per avere la CTR fondato la decisione sulla ritenuta assenza di motivazione della delibera comunale disapplicata, nella parte in cui ha operato la significativa differenziazione tra la tariffa prevista per gli alberghi e quella stabilita per le abitazioni, quando invece tale circostanza non era stata mai stata dedotta dalle parti, essendosi la controversia incentrata sulla possibilità o meno di derogare alle indicazioni contenute nell'art. 68, comma 2, d.lgs. n. 507 del 1993, e quindi doveva ritenersi non contestato che la motivazione vi fosse e che la stessa fosse adeguata.

Con il secondo motivo si deduce la violazione del "principio della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato" di cui all'art. 112 c.p.c. , in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c. , per avere la CTR fondato la decisione sulla ritenuta assenza di motivazione della delibera comunale disapplicata, nella parte in cui ha operato la significativa differenziazione tra la tariffa prevista per gli alberghi e quella stabilita per le abitazioni, mentre invece la contribuente, nel proporre ricorso contro la cartella di pagamento notificata, non aveva formulato tale tipo di censura, incentrando la doglianza solo sulla possibilità o meno di derogare alle indicazioni contenute nell'art. 68, comma 2, d.lgs. n. 507 del 1993.

Con il terzo motivo, e in via gradata rispetto alle precedenti censure, si deduce l'omesso esame di un fatto decisivo, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 5), c.p.c. , per avere la CTR ritenuto la delibera comunale mancante di motivazione, nella parte in cui ha operato la significativa differenziazione tra la tariffa prevista per gli alberghi e quella stabilita per le abitazioni mentre invece, se l'avesse esaminata, essendo stata ritualmente prodotta e acquisita al processo, avrebbe accertato che l'applicazione di tariffe diverse per alberghi ed abitazioni era stata adeguatamente motivata.

Con il quarto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 68 d.lgs. n. 507 del 1993, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c. , per avere la CTR ritenuto che il Comune fosse tenuto a indicare le ragioni specifiche, in virtù delle quali aveva previsto, per gli alberghi, una tariffa di gran lunga superiore rispetto a quella prevista per le abitazioni. La differenziazione delle tariffe è infatti ritenuta una scelta discrezionale, rimessa dal d.lgs. cit. ai Comuni, da compiere tenendo conto dei costi del servizio, senza tuttavia che sia necessario indicare specificatamente, per ogni categoria, le ragioni della tariffa applicata, tanto più quando si tratta di alberghi (e, in particolare, di alberghi dotati di servizio di ristorazione), ove, in base ai dati comuni d'esperienza, la maggiore capacità produttiva di rifiuti rispetto alle civili abitazioni è insita nell'attività dagli stessi esercitata. È dunque contestata la ritenuta illegittimità del menzionato atto del comune, con riferimento ad entrambi i profili censurati dal giudice di merito, perché, secondo tale impostazione, non sussiste alcun obbligo di motivazione e non è ravvisabile una disparità di trattamento ingiustificata.

Con il quinto motivo si deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 69 d.lgs. n. 507 del 1993, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c. , per avere la CTR annullato in toto la cartella di pagamento impugnata, a seguito della disapplicazione della delibera comunale di determinazione delle tariffe TARSU per l'anno 2007, così ottenendo l'ingiusto risultato di esonerare la contribuente dal pagamento della tassa per quell'anno nonostante la fruizione del servizio, mentre invece, nel disapplicare tale atto, avrebbe dovuto dichiarare la reviviscenza della tariffa in precedenza vigente, come previsto dall'art. 69 d.lgs. cit. per il caso di mancata approvazione di quella nuova.

Con il sesto motivo si deduce l'illegittimità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c. , per violazione del principio comunitario "chi inquina paga", sancito dall'art. 175 Trattato CE (ora art. 192 TFUE), e attuato dall'art. 15 Direttiva 2006/12/CE, per avere la CTR annullato in toto la cartella di pagamento impugnata e perciò, di fatto, esonerato la contribuente dal pagamento dell'imposta per l'anno 2007, nonostante avesse fruito del servizio di smaltimento dei rifiuti.

2. Nel controricorso, la F.lli L. s.r.l. ha preliminarmente eccepito che il Comune, nell'impugnare la sentenza della CTR, non ha censurato l'esercizio, in sé, del potere ufficioso di disapplicazione, di cui si è avvalso il giudice di merito, ritenendo conseguentemente intervenuto il giudicato interno sul punto, che impedisce l'esame del ricorso principale nella sua interezza.

Dopo aver contestato gli specifici motivi di impugnazione avversari, in alcuni casi prospettando anche l'inammissibilità degli stessi, la società ha proposto ricorso incidentale condizionato, formulando tre motivi.

Nel primo motivo di ricorso incidentale condizionato si deduce l'erroneità della sentenza impugnata per il mancato riconoscimento del vizio di carenza o insufficienza di motivazione della cartella di pagamento, per violazione dell'art. 3 l. n. 241 del 1990 e dell'art. 7 l. n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c. , fatto valere fin dal primo grado di giudizio, essendo i dati contenuti nella cartella del tutto criptici e tali da non consentire un immediato riscontro dei presupposti in fatto e in diritto della pretesa tributaria, pur trattandosi del primo atto ricevuto dalla contribuente.

Nel secondo motivo si deduce la nullità della sentenza per omessa pronuncia sul motivo di appello concernente la non operatività per l'anno 2007 della delibera tariffaria n. 42 del 2007 del Comune, in violazione dell'art. 112 c.p.c. , con riferimento all'art. 360, comma 1, n. 4), c.p.c. , per essere stata la delibera adottata in ritardo rispetto al termine previsto dall'art. 69 d.lgs. n. 507 del 1993, potendo dunque valere per il 2008 ma non per il 2007, con la conseguenza che per quest'ultimo anno, in applicazione dell'articolo da ultimo citato, avrebbero dovuto applicarsi le tariffe approvate per l'anno precedente.

Nel terzo motivo si deduce la nullità della sentenza sempre per omessa pronuncia, con riferimento agli artt. 112 e 360, comma 1, n. 4), c.p.c. , per non avere il giudice di merito statuito sul motivo d'impugnazione relativo alla illegittima mancata applicazione dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, mentre invece avrebbe dovuto tenere conto che i locali in questione erano

utilizzati solo nel periodo estivo e che non potevano essere assoggettati a tassazione negli altri periodi dell'anno.

3. È infondata l'eccezione di inammissibilità del ricorso principale, sollevata dalla contribuente, in ragione del dedotto giudicato interno, relativo all'esercizio del potere di disapplicazione da parte del giudice di merito.

Dal tenore dei motivi di impugnazione, sopra riportati, si evince con chiarezza che il Comune ha contestato i presupposti per l'esercizio di tale potere, ritenendo la deliberazione comunale disapplicata del tutto legittima (quarto motivo di ricorso), e poi, evidentemente in via gradata, ha contestato le modalità con cui la disapplicazione della stessa è stata operata, ritenendo che il giudice, una volta disapplicata tale delibera, avrebbe dovuto dare applicazione a quella previgente (quinto motivo di ricorso).

Nessun giudicato interno può pertanto ritenersi intervenuto.

4. Il primo e il secondo motivo di ricorso principale possono essere esaminati insieme, stante la stretta connessione esistente, riguardando entrambi l'esercizio del potere di disapplicazione da parte del giudice di secondo grado.

I motivi sono infondati e devono pertanto essere respinti.

Come sopra illustrato, la CTR di Cagliari, ritenendo illegittima la delibera comunale che ha approvato le tariffe della TARSU per l'anno 2007 per due profili l'eccesso di potere per ingiustificata disparità di trattamento (con riferimento alla rilevante diversificazione delle tariffe tra alberghi e abitazioni) e la violazione dell'obbligo di motivazione (con riferimento allo stessa diversificazione), ha accolto il ricorso della contribuente contro la cartella di pagamento, riguardante la sopra menzionata tassa non pagata, con il quale era stato fatto valere prima di tutto il vizio di motivazione (anche) di detta cartella, ma poi anche l'illegittima determinazione della tariffa, effettuata con la menzionata delibera comunale. Com'è noto infatti, in virtù dell'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992, il giudice tributario ha il potere-dovere di disapplicare il regolamento o l'atto generale che sia rilevante ai fini della decisione, se lo ritiene illegittimo.

La norma esprime un principio generale dell'ordinamento, sancito dall'art. 5 della l. n. 2248 del 1865, allegato E («...in questo, come in ogni altro caso, le autorità giudiziarie applicheranno gli atti amministrativi ed i regolamenti generali e locali in quanto siano conformi alle leggi»), volto a tutelare l'interesse, di rilevanza pubblicistica, che in giudizio vengano applicati gli atti della P.A. solo se, e in quanto, siano legittimi.

Tale potere-dovere deve essere esercitato anche d'ufficio, prescinde da specifiche deduzioni di parte e non trova ostacolo in preclusioni procedimentali o processuali, purché riguardi atti che, come nel caso di specie, siano investiti dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente, senza che abbia rilievo l'avvenuta impugnazione degli stessi davanti al giudice amministrativo, trovando un limite solo nel giudicato amministrativo di affermata legittimità dei medesimi (v., proprio in tema di TARSU, Cass., Sez. T, n. 1952 del 24/01/2019 e Cass. Sez. T, n. 9631 del 13/06/2012).

Nel caso di specie pertanto, a nulla rileva che la contribuente non abbia dedotto alcunché in primo grado sulla necessità di motivare la delibera comunale, che ha determinato la tariffa da applicare alla tassa per cui è causa, perché, a prescindere dalla correttezza o meno della valutazione in concreto effettuata, rientra nel potere-dovere del giudice di merito verificare la legittimità di tale delibera, costituente l'atto presupposto dall'atto impositivo contestato in giudizio.

La valutazione sulla legittimità della delibera, sotto il profilo esaminato, è senza dubbio rilevante ai fini della decisione, perché incide sulla debenza della tassa, così come determinata, ed è stata sottoposta al contraddittorio delle parti, tenuto conto che già il giudice di primo grado, in sentenza, ha prospettato la questione, ritenendo non necessaria la menzionata motivazione, mentre poi, il giudice di secondo grado ha ritenuto il contrario.

Il primo e il secondo motivo di ricorso principale devono pertanto essere respinti.

5. Occorre, a questo punto, esaminare il quarto motivo di ricorso principale, per ragioni di ordine logico e di economia processuale.

Secondo la contribuente, tale motivo è da ritenersi inammissibile per difetto di autosufficienza, avendo il Comune fatto valere indifferentemente la violazione e la falsa applicazione di legge, che costituiscono due profili diversi del motivo di impugnazione previsto dall'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c. , mentre invece avrebbe dovuto scegliere se prospettare l'una o l'altra censura, senza lasciare al giudice il compito di ricostruire i presupposti giuridici e fattuali rilevanti ai fini della decisione.

L'eccezione è infondata.

Come di recente precisato da questa Corte (Cass., Sez. 1, n. 640 del 14/01/2019, le espressioni violazione o falsa applicazione di legge, contenute nell'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c. , descrivono i due momenti in cui si articola il giudizio di diritto: a) quello concernente la ricerca e l'interpretazione della norma ritenuta regolatrice del caso concreto; b) quello afferente l'applicazione della medesima norma, una volta correttamente individuata ed interpretata. Il vizio di violazione di legge investe immediatamente la regola di diritto, risolvendosi nella negazione o affermazione erronea della esistenza o inesistenza di una norma ovvero nell'attribuzione ad essa di un contenuto che non possiede, avuto riguardo alla fattispecie in essa delineata. Il vizio di falsa applicazione di legge consiste invece nell'assumere la fattispecie concreta sotto una norma che non le si addice, perché la fattispecie astratta da essa prevista - pur rettamente individuata e interpretata - non è idonea a regolarla, oppure nel trarre dalla norma conseguenze giuridiche che contraddicono la pur corretta sua interpretazione (nello stesso senso, v. anche Sez. T, n. 23851 del 25/09/2019, Sez. 3, n. 18782 del 26/09/2005 e Sez. 2, n. 4698 del 25/05/1987).

In via generale, nell'enunciare il motivo d'impugnazione previsto dall'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c. , il ricorrente deve indicare la norma interessata dalla censura, spiegando le ragioni in forza delle quali ritiene che vi sia stata la violazione o la falsa applicazione di legge. In particolare, proprio ai fini dell'autosufficienza del ricorso, egli è chiamato ad indicare, in maniera

adeguata, la situazione di fatto della quale chiede una determinata valutazione giuridica, diversa da quella compiuta dal giudice a quo (così, da ultimo, Sez. 3, n. 14279 del 08/06/2017 e Sez. T, n. 11731 del 27/05/2011).

Nel caso di specie, il ricorrente ha chiaramente dedotto che il giudice di merito ha errato nel ritenere che l'art. 68 d.lgs. n. 507 del 1993 richieda di esternare le ragioni specifiche in forza delle quali, per gli alberghi, viene prevista una tariffa di gran lunga superiore rispetto a quella stabilita per le abitazioni, evidenziando che la differenziazione delle tariffe è una scelta discrezionale, rimessa dal d.lgs. cit. ai Comuni, da compiere tenendo conto dei costi del servizio, senza la necessità di indicare specificatamente i motivi della differenziazione tra categorie, tanto più quando si tratta di alberghi (e, in particolare, di alberghi dotati di servizio di ristorazione), ove, in base ai dati comuni d'esperienza, la maggiore capacità produttiva di rifiuti, e dunque la ragionevole diversificazione, rispetto alle civili abitazioni, è insita nell'attività dagli stessi esercitata. In altre parole, se da una parte la sentenza impugnata ha ritenuto che l'art. 68 d.lgs. n. 507 del 1993 consente all'ente impositore di differenziare le tariffe rispetto alle categorie in esso indicate come omogenee, purché vi sia adeguata motivazione di tale scelta, tanto più necessaria nei casi in cui vi sia un divario notevole tra le tariffe, come nella specie avviene tra le abitazioni civili e gli alberghi, da un'altra parte il ricorrente ha affermato che l'articolo citato non impone, in via generale, tale obbligo di motivazione, neppure nelle ipotesi riconducibili a quella esaminata, ove la maggior produzione di rifiuti da parte degli alberghi rispetto alle civili abitazioni è da ritenersi insita nell'attività svolta.

È pertanto chiaro che il motivo di impugnazione si presenta strutturato su due profili, riconducibili all'erronea interpretazione dell'articolo menzionato, nella parte in cui il giudice di merito ha ritenuto la necessità di motivare la differenziazione della tariffa riferita alla categoria degli alberghi rispetto a quella prevista per le civili abitazioni, e all'erronea applicazione dello stesso articolo, nella parte in cui ha ritenuto sussistere una ingiustificata disparità di trattamento nella differenziazione della tariffa tra alberghi e civili abitazioni.

L'eccezione deve pertanto essere respinta.

6. Il quarto motivo di ricorso principale risulta invece fondato.

Prima di illustrare leragioni della decisione occorre richiamare brevemente la disciplina che regola la commisurazione della tassa in questione.

Com'è noto, la fonte di determinazione della TARSU è costituita dalla legge, quanto ai presupposti e ai soggetti (artt. 62 e 63 d.lgs. n. 507 del 1993), e dai regolamenti e dalle delibere comunali, quanto alle classificazioni, alle categorie e alle tariffe (artt. 65, 66, 68 e 69 d.lgs. cit.).

In particolare, l'art. 65, comma 2, d.lgs. n. 507 del 1993, fissa dei criteri tassativi per la determinazione del tributo, prevedendo che la TARSU debba essere corrisposta in base a tariffe - determinate dai Comuni per ogni categoria (o sottocategoria) omogenea di utenti - risultanti dalla moltiplicazione del costo di smaltimento per unità di superficie imponibile accertata per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa dei rifiuti.

Prima di tutto, dunque, ai sensi dell'art. 68, comma 1, d.lgs. cit., i Comuni devono provvedere, con apposito regolamento, alla classificazione delle categorie (ed eventuali sottocategorie) di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti, tassabili con la medesima misura tariffaria.

In applicazione dell'art. 68, comma 2, d.lgs. cit., l'articolazione di tali categorie deve essere effettuata tenendo conto "in via di massima" dei gruppi di attività o di utilizzazione indicati dallo stesso articolo, tra cui, alla lett. c), sono compresi, come appartenenti allo stesso gruppo, «i locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri».

Poi, come previsto dall'art. 65 e in attuazione del successivo art. 69 d.lgs. cit., i Comuni deliberano ogni anno le tariffe da applicare, in base alla classificazione e agli altri criteri di graduazione contenuti nel regolamento, precisando al comma 2 che «Ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe, i dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica, nonché i dati e le circostanze che hanno determinato l'aumento per la copertura minima obbligatoria del costo».

6.1. Si deve subito precisare che, come più volte affermato dal questa Corte, la disposizione appena riportata, che richiede di indicare nella delibera di determinazione delle tariffe alcuni elementi di riscontro, non deve essere riferita alla differenza tra le tariffe di ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio, discriminati in base alla loro classificazione economica, e cioè alla relazione tra tariffe e costi all'interno di ogni categoria (v. ancora Cass., Sez. T, n. 8308 del 04/04/2018; Cass., Sez. 6-T, n. 24072 del 24/11/2016; Cass., Sez. 6-T, n. 22248 del 03/11/2016; Cass., Sez. 6-T, n. 22116 del 31/10/2016; Cass., Sez. 6-T, n. 22115 del 31/10/2016; Cass., Sez. T, n. 16175 del 03/08/2016; Cass., Sez. T, n. 14758 del 15/07/2015; v. già Cass., Sez. T, n. 302 del 12/01/2010 e Sez. T, n. 5722 del 12/03/2007) A tali conclusioni conduce, non solo l'inequivoco tenore letterale della norma, ma anche la correlazione esistente tra la stessa e il precedente art. 65, comma 2, d.lgs. cit., dal quale si evince la stretta dipendenza tra determinazione della tariffa e costi di smaltimento.

6.2. Nel caso di specie invece, la censura formulata alla delibera si incentra tutta sul fatto che, con essa, il Comune ha applicato una tariffa molto più alta di quella prevista per le abitazioni civili, così derogando al criterio di massima stabilito dal menzionato art. 68, comma 2, lett. c) d.lgs. n. 507 del 1993, che accomuna le due tipologie di locali, senza alcuna particolare motivazione.

La critica non attiene dunque ad una ingiusta relazione tra tariffa e costi del servizio, riferita ai servizi alberghieri, ma all'operata differenziazione, ai fini della determinazione della tariffa, tra civili abitazioni e alberghi, in contrasto con le indicazioni di massima contenute nell'art. 68, comma 2, d.lgs. cit.

6.3. Tuttavia, questa Corte ha più volte, e condivisibilmente, affermato (anche in una vertenza pendente tra le stesse parti di questo giudizio, ma relativa ad una diversa annualità del tributo: cfr. Cass., Sez. 6-T, n. 22115 del 31/10/2016) che deve ritenersi legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni ed assoggettata ad una tariffa notevolmente

superiore a quella applicabile a queste ultime, tenuto conto che la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal d.lgs. n. 22 del 1997 (in tal senso, v. da ultimo Cass., Sez. T, n. 8308 del 94/04/2018; Cass., Sez. 6-T, n. 24072 del 24/11/2016; Cass., Sez. 6-T, n. 22248 del 03/11/2016; Cass., Sez. 6-T, n. 22116 del 31/10/2016; Cass., Sez. 6-T, n. 22115 del 31/10/2016; Cass., Sez. T, n. 16175 del 03/08/2016; Cass., Sez. T, n. 14758 del 15/07/2015; v. già Cass., Sez. T, n. 302 del 12/01/2010 e Sez. T, n. 5722 del 12/03/2007; cfr. anche Cass., Sez. 6-T, n. 33545 del 18/12/2019, con riferimento alla tariffa applicata alle carceri).

La differenziazione della tariffa per gli esercizi alberghieri da quella per le civili abitazioni, operata dai Comuni, è peraltro stata considerata legittima da questa Corte anche alla luce della conformità al principio unionale "chi inquina paga", espresso dall'art. 15 della direttiva 2006/12/CE e dall'art. 14 della direttiva 2008/98/CE, che, nell'osservanza del principio di proporzionalità, consentono al diritto nazionale di differenziare il calcolo della tassa di smaltimento per categorie di utenti (Cass., Sez. T, n. 15041 del 16/06/2017).

Si deve infine precisare che, nell'adottare tali statuizioni, contrariamente a quanto dedotto dalla contribuente, la Corte non ha valutato il mancato uso del fatto notorio nella valutazione delle prove, tipico accertamento in fatto, ma ha verificato la correttezza della differenziazione tariffaria operata dal Comune, ritenuta legittima in base alla notoria maggiore produzione di rifiuti da parte degli alberghi rispetto alle civili abitazioni.

6.4. Né può ritenersi che tale differenziazione possa essere effettuata a condizione che il Comune motivi con precisione le ragioni della stessa e, in particolare, dello scostamento dalla classificazione operata dal legislatore all'art. 68, comma 2, d.lgs. cit.

Come sopra evidenziato, tale norma prevede che l'articolazione delle categorie sia effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto, solo "in via di massima", dei gruppi di attività o di utilizzazione ivi riportati, senza prevedere alcun particolare obbligo di motivazione, nel caso in cui il Comune ritenga di non seguire tale indicazione.

In base alle regole generali, si deve pertanto considerare che la motivazione dei provvedimenti amministrativi, richiesta dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990, a cui rinvia l'art. 7 della l. n. 212 del 2000, non riguarda gli atti normativi e quelli di carattere generale, che il successivo comma 3 esenta dall'obbligo di motivazione.

Come peraltro già affermato da questa Corte, non è dunque configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale che classifichi diversamente abitazioni civili e alberghi, ai fini della determinazione delle tariffe da applicare, poiché quest'atto, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge a una pluralità indistinta, anche se determinabile ex post, di destinatari, occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili (così Cass., Sez. T, n. 8077 del 03/04/2018; Cass., Sez. T, n. 8308 del 94/04/2018; Cass., Sez. T, n. 22521 del 27/09/2017; Sez. T, n. 7044 del 26/03/2014; Cass., Sez. T, n. 22804 del 23/10/2006).

6.5. Si deve solo precisare che non assume rilievo, in senso contrario a quanto appena affermato, il disposto dall'art. 69, comma 2, d.lgs. cit., sopra riportato, che attiene, non alla diversa classificazione dei locali, ma alla determinazione della tariffa, tenuto conto che, come già evidenziato, tale disposizione riguarda la determinazione della tariffa applicabile a ciascuna delle diverse categorie, e non la formazione delle categorie a cui applicare le diverse tariffe, e attiene alla necessità di esternare gli elementi di riscontro che hanno portato alla determinazione di quella tariffa in rapporto ai costi del servizio (v. suora).

6.6. Ovviamente, una spropositata differenza tra la tariffa applicata agli alberghi e quella stabilita per le civili abitazioni può essere espressione di una disparità di trattamento, che renderebbe l'atto di determinazione delle tariffe illegittimo per eccesso di potere, ove tale diversificazione non fosse giustificata dalla differenza dei costi del servizio tra le due categorie.

Ma tale aspetto non è stato dedotto e non sono stati prospettati elementi concreti perché possa essere valutato.

La contribuente ha semplicemente allegato che, in attuazione della determinazione tariffaria effettuata, la tassa pagata dagli alberghi è quasi tre volte quella prevista per le abitazioni, ma non vi è la dimostrazione che tale differenziazione sia ingiustificata.

6.7. In conclusione, deve essere accolto il quarto motivo di ricorso principale. La classificazione dei locali, effettuata dai Comuni ai fini dell'applicazione della TARSU, che si discosti da quella operata, in via di massima, dall'art. 68, comma 2, d.lgs. n. 507 del 1993, non richiede infatti alcuna motivazione, trattandosi di atto sottratto all'obbligo previsto dall'art. 3 l. n. 241 del 1990.

Inoltre, la previsione nelle delibere comunali di tariffe molto più alte per gli alberghi rispetto a quelle stabilite per le civili abitazioni non costituisce di per sé ingiustificata disparità di trattamento, tenuto conto della notoria maggiore capacità di produrre rifiuti degli alberghi rispetto alle civili abitazioni, potendo ritenersi sussistente tale vizio solo se risulta che la differenza non è giustificata dalla relazione tra tariffa e costi del servizio all'interno di ciascuna categoria.

7. L'accoglimento del quarto motivo rende superflua ogni statuizione sugli ulteriori motivi di ricorso principale, da ritenersi assorbiti.

Devono invece essere esaminati i motivi di ricorso incidentale condizionato, dedotti dalla contribuente.

8. È infondato il primo motivo di ricorso incidentale condizionato, con il quale, come sopra illustrato, si deduce l'erroneo mancato accoglimento della censura relativa al vizio di carenza o insufficienza di motivazione della cartella di pagamento, relativa alla TARSU dovuta per l'anno 2007.

Com'è noto, in tema di TARSU, il d.lgs. n. 507 del 1993, all'art. 70 pone a carico del contribuente l'obbligo di presentare una denuncia unica, riguardante i locali e le aree tassabili, nonché, in generale, le condizioni di tassabilità (denuncia originaria od integrativa), che deve essere effettuata anche nel caso in cui si verifichino dei cambiamenti (denuncia di variazione).

Il rapporto tributario è dunque connesso ad una dichiarazione ultrattiva del contribuente, che ha efficacia fino ad una successiva denuncia di variazione ovvero ad un accertamento dell'ente (vedi Cass., Sez. T, n. 20646 del 01/10/2007).

Il Comune può infatti procedere alla notifica di atti di accertamento, qualora il contribuente non presenti la menzionata denuncia, oppure quest'ultima risulti incompleta o infedele.

Tuttavia, ai sensi dell'art. 72, comma 1, d.lgs. cit., l'importo del tributo (con addizionali, degli accessori e sanzioni), liquidato sulla base dei ruoli dell'anno precedente, delle denunce presentate o degli accertamenti notificati, deve essere iscritto in ruoli principali ovvero, con scadenze successive, nei ruoli suppletivi, da formare e consegnare al concessionario della riscossione. Ciò significa che, quando l'importo del tributo e delle altre voci sopra indicate viene determinato sulla base dei ruoli dell'anno precedente, o della denuncia presentata (anche in variazione), e non contestata, ovvero a seguito di accertamenti già notificati, il Comune, ove la tassa sia in tutto o in parte non pagata, può subito procedere alla liquidazione e alla riscossione mediante ruolo.

Questa Corte ha più volte affermato che l'art. 72, comma 1, del d.lgs. cit. attribuisce ai Comuni una facoltà eccezionale, non suscettibile di applicazioni estensive, di procedere direttamente alla liquidazione della tassa e alla conseguente iscrizione a ruolo sulla base dei ruoli dell'anno precedente, senza che sia preventivamente notificato l'atto di accertamento, purché in forza di dati ed elementi già acquisiti, e non soggetti ad alcuna modificazione o variazione, salvo il caso di omessa denuncia o infedele dichiarazione del contribuente (così Cass., Sez. T, n. 22248 del 30/10/2015 e Cass., Sez. T, n. 19120 del 28/09/2016; su requisiti dell'atto di accertamento in rettifica, v. da ultimo Cass. Sez. T, n. 20620 del 31/07/2019 e Cass., Sez. 6-T, n. 22470 del 09/09/2019).

In tali ipotesi, in applicazione della norma speciale sopra menzionata, ai fini della legittimità della cartella, deve ritenersi sufficiente la presenza dei requisiti di cui all'art. 25 d.p.r. n. 602 del 1973. Né potrebbe essere diversamente, tenuto conto che la tassa, in mancanza di diversa allegazione e prova, è da ritenersi determinata sulla base di dati già noti al contribuente, perché da lui denunciati o comunque già applicati nell'anno precedente, anche a seguito di accertamento, e adattati alle nuove tariffe, determinate con atti generali (quali i regolamenti o altre delibere comunali), che si presumono da quest'ultimo conosciute, o almeno conoscibili, in quanto soggetti a pubblicità legale (cfr., con riferimento ad un altro tributo, Cass., Sez. T, n. 30052 del 21/11/2018).

Nel caso di specie è incontestato che la cartella non sia stata preceduta da alcun avviso di accertamento per l'anno in questione, ma la contribuente non ha neppure allegato che gli importi siano stati richiesti a seguito di un'attività di accertamento relativa a quell'anno. Anzi, da quanto si legge negli atti riportati nel controricorso, si evince che il contenzioso è sorto quando, molto tempo prima, nel 2003, il Comune ha notificato alla contribuente un avviso di accertamento, riguardante la superficie tassabile.

Il motivo deve pertanto essere respinto.

9. Il secondo motivo, con il quale, si deduce la nullità della sentenza per omessa pronuncia sul motivo di appello concernente la non operatività per l'anno 2007 della delibera tariffaria n. 42 del 2007 del Comune, per essere stata adottata tardivamente, è infondato. Il vizio d'omessa pronuncia è infatti configurabile quando manca completamente il provvedimento del giudice, indispensabile per la soluzione del caso concreto, e deve pertanto essere escluso, pur in assenza di una specifica argomentazione, in relazione ad una questione implicitamente o esplicitamente assorbita in altre statuizioni della sentenza (v., da ultimo, Sez. L, n. 1360 del 26/01/2016).

Vi è infatti solo un caso in cui la pronuncia esplicita o implicita di assorbimento si risolve in un'annessa pronuncia.

Si tratta dell'ipotesi in cui è stato operato un illogico assorbimento di un motivo di appello, che invece è decisivo per la soluzione della vertenza (Cass., Sez. T, n. 11459 del 30/04/2019).

Ma tale evenienza non riguarda il giudizio effettuato in questa sede.

Come già evidenziato da questa Corte (v., in particolare, Cass., Sez. 6-3, n. 13534 del 30/05/2018), tutte le ragioni di assorbimento sono riconducibili alle categorie logiche o della implicazione necessaria, tanto unilaterale quanto bilaterale (e si parla di assorbimento improprio), o della esclusione, anche solo unilaterale, tra la domanda decisa e quella assorbita (e si parla in questo caso di assorbimento proprio).

La prima ipotesi (assorbimento improprio) ricorre quando la pronuncia sulla questione assorbente comporta di per sé una pronuncia anche sulla questione assorbita, perché questa è implicata in quella, tant'è che il giudicato copre anche la questione assorbita. In questo caso, la parte soccombente, con riferimento alla questione assorbita, è chiamata ad impugnare la statuizione implicita, ove non voglia che si formi il giudicato, facendo valere i vizi propri della stessa (tra cui, ovviamente, l'omessa motivazione), e non il vizio di omessa pronuncia, che, come evidenziato, non sussiste.

La seconda ipotesi (assorbimento proprio) ricorre quando la decisione sulla questione assorbente provoca il venir meno dell'interesse delle parti ad ottenere una decisione sulla questione assorbita, poiché l'utilità della prima statuizione esclude l'utilità della seconda, sussistendo tra le due questioni un nesso, non di implicazione, ma di esclusione, che non comporta il giudicato della questione assorbita. In questo caso, la parte vittoriosa che ha prospettato la questione assorbita nel giudizio di appello, se vuole che venga riesaminata, deve semplicemente farne richiesta, anche solo nel giudizio di rinvio, in modo tale che la censura, in caso di cassazione della sentenza, possa essere valutata nella fase di merito (cfr. Cass., Sez. 1, n. 12466 del 21/05/2018).

Nel caso di specie, la CTR ha disapplicato la delibera comunale di determinazione delle tariffe TARSU per l'anno 2007, ritenuta illegittima, presupponendo dunque l'operatività della stessa e perciò l'infondatezza della censura in esame.

Non vi è pertanto omessa pronuncia, ma assorbimento improprio, riconducibile, in particolare, al rigetto implicito, che, come appena evidenziato, è suscettibile di essere impugnato per vizi

suoi propri.

Il motivo deve pertanto essere respinto.

Per completezza, si deve rilevare che la censura, implicitamente rigettata dal giudice del gravame, dalle stesse allegazioni della contribuente risulta sollevata per la prima volta solo in grado di appello (cfr. pp. 45-51 e 64-84 del controricorso) e comunque è da ritenersi infondata (cfr., da ultimo, in motivazione, Cass., Sez. 6-T, n. 23435 del 19/09/2019).

Si deve infatti tenere presente che l'art. 27, comma 8, l. n. 448 del 2001 ha (tra l'altro) previsto che il termine per deliberare le tariffe dei servizi pubblici locali è stabilito entro la data fissata dalle norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione, in ciò confermato dall'art. 1, comma 169, d.lgs. n. 296 del 2006, il quale ha ribadito che gli enti locali deliberano tali tariffe entro la data sopra menzionata, aggiungendo che dette deliberazioni, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio, purché entro il termine innanzi indicato, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento, mentre, in caso di mancata approvazione nel termine indicato, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno.

Dalle norme sopra richiamate emerge con chiara evidenza che, per gli enti locali, la deliberazione di approvazione delle tariffe in questione deve essere adottata entro il termine fissato per la deliberazione del bilancio preventivo (del quale costituisce un allegato obbligatorio, ai sensi dell'art. 172, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 267 del 2000).

La deliberazione è dunque, nella specie, tempestiva, perché risulta adottata il 28 febbraio 2007, mentre il termine per l'approvazione del bilancio di previsione era stato prorogato, con DM 19 marzo 2007, al 30 aprile 2007.

10. Risulta infondato anche il terzo motivo, con il quale si deduce la nullità della sentenza per omessa pronuncia, in ragione della mancata statuizione in appello sulla censura riguardante la dedotta illegittima mancata applicazione dell'art. 62, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, comunque riproposta in questa sede.

La statuizione del giudice di secondo grado, che ha disapplicato la delibera comunale di determinazione della tariffa, ha infatti reso inequivocabilmente superfluo l'esame anche di tale motivo.

In questo caso, come pure ipotizzato dalla contribuente, il motivo di impugnazione è stato (implicitamente) assorbito nella statuizione adottata. Si tratta, tenuto conto di quanto sopra evidenziato, di assorbimento proprio, perché la decisione sulla questione assorbente ha fatto venir meno l'interesse delle parti ad ottenere una decisione sulla questione assorbita, che non è implicitamente accolta o rigettata, ma semplicemente non esaminata.

Tuttavia, come già illustrato, la censura di omessa pronuncia riguarda solo i casi in cui il giudice non ha adottato una decisione di merito, che invece doveva essere assunta per definire la vertenza, mentre, in questo caso, la questione assorbita si è semplicemente rivelata superflua ai fini della decisione. La parte vittoriosa, che ha prospettato la questione assorbita nel giudizio di appello e vuole il suo esame, deve semplicemente farne richiesta, come peraltro ha fatto nella

specie la contribuente, in modo tale che la censura possa essere valutata nel giudizio di merito conseguente alla eventuale cassazione della decisione impugnata.

Il motivo deve pertanto essere respinto.

11. In conclusione, deve essere accolto il quarto motivo di ricorso principale e, rigettati il primo e il secondo, dichiarati assorbiti gli altri, deve essere rigettato anche il ricorso incidentale condizionato, con conseguente cassazione della sentenza impugnata, nei limiti del motivo accolto.

Non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione della causa nel merito.

12. Deve pertanto essere valutato quanto dedotto dalla contribuente, in ordine alla dedotta stagionalità dell'attività alberghiera svolta, agli effetti previsti dall'art. 62, comma 2, d.lgs. n. 507 del 1993.

Com'è noto, la norma appena richiamata stabilisce che «Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione».

Nel caso di specie tuttavia, la contribuente non ha neppure allegato la sussistenza dei presupposti per l'applicazione di tale norma, non avendo dedotto di avere presentato le menzionate denunce, limitandosi a dedurre genericamente il diritto all'esenzione per la stagionalità della propria attività senza neppure descrivere i locali e le loro caratteristiche.

La censura deve pertanto essere respinta.

13. In conclusione, esclusa l'illegittimità della delibera determinativa delle tariffe ed esclusi i presupposti per l'applicazione dell'art. 62, comma 2, d.lgs. n. 507 del 1993, deve essere rigettato il ricorso originario proposto dalla contribuente.

14. Le spese dei giudizi di primo e di secondo grado devono essere compensate in considerazione dell'evolversi della vicenda processuale.

La statuizione sulle spese di lite segue invece la soccombenza nel presente giudizio di legittimità.

Pertanto la F.lli L. s.r.l. deve essere condannata al pagamento delle spese processuali, sostenute dal Comune di Orosei, liquidate in dispositivo.

15. Ai sensi dell'articolo 1, comma 1 quater, dell'articolo 13 del d.p.r. n. 115 del 2002, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente incidentale di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte - accoglie il quarto motivo di ricorso principale e, rigettati il primo e il secondo, dichiarati assorbiti gli altri, rigettato il ricorso incidentale condizionato, cassa la sentenza impugnata nei limiti del motivo accolto e, decidendo nel merito, rigetta l'originario ricorso della contribuente; - compensa le spese di lite dei gradi di merito; - condanna la F.lli L. s.r.l. alla rifusione delle spese di lite del giudizio di legittimità, sostenute dal Comune di Orosei, che liquida in euro 6.000,00 per compenso, oltre rimborso forfettario e accessori di legge; - dà atto, ai sensi dell'articolo 1, comma 1 quater, dell'articolo 13 del d.p.r. n. 115 del 2002, della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente incidentale di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso incidentale, se dovuto.

Cosi deciso in Roma, nella camera di consiglio della V Sezione civile della Corte suprema di Cassazione, il 10 gennaio 2020.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza