

Sentenza del 25/07/2023 n. 22274 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Oggetto di controversia è l'avviso di accertamento n (Omissis), con il quale il Comune di Ostuni chiedeva alla Telcom Spa il versamento della complessiva somma di 311.249,02 Euro, dovuta a titolo di TARSU in relazione agli anni di imposta (Omissis).

2. Con l'impugnata sentenza la Commissione tributaria regionale della Puglia - Bari Sezione distaccata di Lecce - accoglieva l'appello del Comune di Ostuni avverso la sentenza n. 197/5/2006 della Commissione tributaria provinciale di Brindisi, che aveva dichiarato la nullità del suindicato avviso di accertamento, mentre rigettava l'appello incidentale proposto dalla contribuente.

2.1. Nello specifico, la Commissione tributaria regionale riteneva che:

Ostuni al Sig. B.B." (così nella sentenza impugnata, priva di numerazione) non dovesse considerarsi inesistente, comportando solo l'obbligo di una sua rinotificazione, come disposto dalla Commissione, la cui effettuazione aveva sanato il relativo vizio;

b. il Comune avesse correttamente individuato le superfici oggetto di tassazione, "individuando la parte relativa ai rifiuti speciali e quella relativa ai rifiuti urbani", così identificando le "superfici da trattare con la diversa imposizione dei rifiuti urbani e speciali" (così nella sentenza impugnata);

c. oggetto della controversia fosse la superficie relativa ai magazzini ed ai depositi posti a servizio dell'attività industriale, precisando che le planimetrie e le fotografie dei luoghi prodotte davano conto della sussistenza di tali locali, correttamente sottoposti a tassazione;

d. nessuna esenzione potesse essere applicabile alle superfici oggetto di controversia, trattandosi di rifiuti assimilati agli urbani con servizio di smaltimento regolarmente effettuato dal Comune, aggiungendo sul punto che il D.Lgs. 16 gennaio 2008, n. 4 non poteva ricevere applicazione per i magazzini di materie prime e prodotti finiti;

e. il Comune avesse correttamente individuato le superfici da tassare ed "applicato l'indice di 1.76, che risulta regolare considerato che tale indice può oscillare tra 96 e 7.75 e quindi risulta compreso tra minimo e massimo";

f. non avesse trovato conferma l'assunto della società ricorrente circa la parziale diversa utilizzazione dell'area di immagazzinamento, che sarebbe servita anche per completare il processo produttivo con produzione di rifiuti speciali, aggiungendo che la stessa società aveva prodotto una piantina planimetrica nella quale risultavano chiaramente esposte le superfici

esplicitamente indicate come aree di immagazzinamento, le quali sono state correttamente sottoposte a tassazione dal Comune di Ostuni, seguendo le indicazioni fornite dalla società.

3. Con ricorso notificato al Comune di Ostuni tramite servizio postale ai sensi della L. 21 gennaio 1994, n. 53, art. 4 in data 17/20 novembre 2014, la Telcom Spa proponeva ricorso per cassazione sulla base di dodici motivi, successivamente depositando, in data 31 gennaio 2023, istanza di discussione orale.

3. Il Comune di Ostuni resisteva con controricorso notificato il 30/31 dicembre 2014, concludendo per il rigetto dell'impugnazione.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso la società ha contestato in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 546, art. 17, ricordando che l'atto di appello non era stato notificato dal Comune di Ostuni presso il domicilio eletto della società, nè nelle mani del legale rappresentante, ma ad B.B., che non rivestiva all'epoca alcuna carica sociale ed assumendo che, per tali motivi, la notifica doveva essere considerata inesistente e non nulla, siccome eseguita in luogo e con modalità diverse da quelle prescritte dall'art. 17 sopra citato, non sussistendo alcun astratto collegamento con il destinatario della stessa, con la conseguenza che non poteva essere disposta la rinnovazione della notifica ai sensi degli artt. 291 e 350 c.p.c.

2. Con la seconda censura la ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, c.p.c., la "nullità della sentenza in relazione al proposto appello incidentale circa la violazione dell'art. 15 della direttiva CEE n. 75/442, come modificato dall'art. 1 della direttiva CEE n. 91/156 per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 " (v. pagina n. 10 del ricorso), lamentando sul punto l'omessa motivazione della sentenza sul terzo motivo di appello incidentale avente ad oggetto la contestazione della debenza dell'imposta, avendo la società provveduto a smaltire in proprio i rifiuti prodotti e non avendo il Comune predisposto il servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti, come comprovato dalla perizia depositata nel corso del giudizio.

3. Con la terza doglianza, la contribuente ha dedotto, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, "la violazione dell'art. 112 c.p.c. in relazione al proposto appello incidentale circa la violazione dell'art. 15 della direttiva CEE n. 75/442, come modificato dall'art. 1 della direttiva CEE n. 91/156 in relazione al rilievo per costi ritenuti non inerenti" (v. pagina n. 12 del ricorso), rimproverando al Giudice regionale di aver omesso di pronunciarsi sul motivo di appello incidentale proposto dalla ricorrente con il quale era stata eccepita e ribadita l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per violazione delle suindicate Direttive, avendo la Telcom provveduto a smaltire in proprio (mediante ditta esterna di smaltimento appositamente incaricata) tutti i rifiuti prodotti nei locali oggetto di accertamento per gli anni in contestazione, come risultava dalla documentazione contabile e fiscale della società e dalla stessa relazione di rilevazione del 18 novembre 2015, allegata all'avviso di accertamento impugnato.

A tal proposito, la ricorrente ha chiesto alla Corte di decidere la causa ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2.

4. Con il quarto motivo di ricorso, la società ha eccepito, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la "nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione alla lamentata violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1 e del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 71, comma 2 bis" (v. pagina n. 13 del ricorso), ponendo in evidenza che la Commissione regionale non aveva motivato sul motivo di appello incidentale con cui era stata ribadita l'illegittimità dell'avviso di accertamento per essere stato motivato per relationem, richiamando un atto (la planimetria) non allegato all'avviso di accertamento e sottolineando che la superficie accertata nell'atto impugnato è risultata diversa da quella risultante dalla relazione di rilevazione del 18 novembre 2005.

Anche in tal caso, la società ha chiesto alla Corte di decidere la causa ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2.

5. Con la quinta ragione di ricorso, Telcom Spa ha dedotto, in base al paradigma di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la "nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione alla lamentata violazione della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 340 " (v. pagina n. 15 del ricorso), sostenendo che il Giudice regionale avesse omesso di pronunciarsi sul motivo di appello incidentale con cui era stata reiterata la tesi dell'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato, in quanto posto in essere ai sensi della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 340 (secondo cui a decorrere dal 1 gennaio 2005 la superficie di riferimento ai fini dell'imposta in esame, non può, in ogni caso, essere inferiore all'80% della superficie catastale), benchè tale norma fosse applicabile esclusivamente ad accertamenti riferiti agli anni successivi al 2004, laddove nel caso di specie detta disposizione è stata applicata anche per gli accertamenti di anni di imposta anteriori al 2005, senza che nessuna comunicazione fosse stata inviata alla società interessata, con la conseguenza che l'avviso doveva essere dichiarato illegittimo perlomeno per gli anni anteriori al 2005.

Pure sotto profilo, l'istante ha chiesto alla Corte di decidere la causa ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2.

6. Con la sesta doglianza la contribuente ha denunciato, in relazione al paradigma di cui all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la "nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione alla lamentata violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 32 " (v. pagina n. 16 del ricorso), assumendo che il Giudice regionale non aveva proprio preso in considerazione il motivo di appello incidentale con cui era stata dedotta la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 32 , per aver la Commissione tributaria provinciale disposto, con apposita ordinanza, l'acquisizione di documenti in sede di udienza ed aver fondato su questi la decisione oggetto di gravame.

Anche in tal caso, la contribuente ha chiesto alla Corte di decidere la causa ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2.

7. Con la settima censura la società ha eccepito, sempre in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la "nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione alla lamentata violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 73 " (v. pagina n. 16 del ricorso), ponendo in rilievo che la Commissione tributaria regionale non aveva in alcun modo

dato conto di quanto dedotto nel motivo di appello incidentale nella parte in cui la società aveva rappresentato che il Comune di Ostuni non aveva mai inviato alla società il motivato invito, di cui al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 73, comma 1 , all'esibizione di atti e documenti, richiamando sul punto la pronuncia n. 19667/2014 delle Sezioni unite di questa Corte circa il generale obbligo di attivare il contraddittorio preventivo.

Pure sotto tale aspetto, l'istante ha chiesto alla Corte di decidere la causa ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2.

8. Con l'ottava ragione di contestazione la Telcom ha dedotto, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, c.p.c., la violazione del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 5 nonché del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 .

In particolare, l'istante ha sostenuto che erroneamente la Commissione regionale avesse considerato non applicabile alcuna esenzione alle superfici oggetto di controversia sul rilievo della produzione in essa di rifiuti assimilati agli urbani e del servizio di raccolta e smaltimento regolarmente effettuato dal Comune, opponendo l'istante a tale valutazione che la ricorrente aveva rappresentato che i rifiuti prodotti nelle aree oggetto di contestazione erano rifiuti speciali e che il regolamento del Comune non indicava i concreti parametri per l'assimilazione quantitativa dei rifiuti speciali, impedendo così la loro assimilazione a quelli urbani, con conseguenziale illegittimità dell'applicazione della Tarsu sulle superfici in cui tali rifiuti sono prodotti.

La società ha aggiunto sul punto di aver sostenuto e provato nel corso del giudizio che nei locali oggetto di accertamento si svolgevano fasi di lavorazione industriale, segnalando che detta circostanza era stata peraltro enunciata nella relazione del 18 novembre del 2005 allegata all'avviso di accertamento ed evidenziando che con la produzione della perizia giurata la ricorrente aveva dimostrato che in relazione a quelle determinate superfici non potevano sorgere i presupposti di imposta, rientrando la fattispecie nel citato D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 .

9. Con la nona ragione di impugnazione la contribuente ha denunciato, con riguardo all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 , sostenendo che nei locali oggetto di accertamento venivano svolte fasi della lavorazione industriale e che i rifiuti in essa prodotti erano da considerarsi speciali, stante l'assenza di una loro legittima assimilazione per quantità e qualità agli urbani, con la conseguenza che, sulla scorta di quanto rappresentato con la perizia giurata, non poteva sorgere il presupposto di imposta ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 .

10. Con la decima censura la ricorrente ha denunciato, con riferimento all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la "nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione alla lamentata violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 59, comma 4 " (v. pagina n. 19 del ricorso), sostenendo di aver denunciato in sede di ricorso ed in sede di gravame la grave inidoneità del servizio offerto dal Comune, come comprovato dalla perizia di parte prodotta in sede di merito.

Segnatamente, la società ha lamentato che la sentenza impugnata non aveva considerato il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 59, comma 4 , che disciplina i casi di carenza e di insufficienza del servizio erogato, prevedendo che la tassa sia dovuta in misura non superiore al 40% della tariffa da determinare in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita.

L'istante ha aggiunto sul punto che, ai fini della legittimità della pretesa impositiva, non è sufficiente la mera istituzione del servizio, ma risulta necessario che i comuni nei quali il tributo è applicato predispongano materialmente tutte le strutture operative necessarie ad assicurare il suo effettivo svolgimento e che "la Tarsu non è applicabile nei casi di mancata attivazione o inesistenza del servizio, intendendosi per tale la mancanza di contenitori o la loro collocazione ad una distanza non utile o nettamente disagiata, nonché l'asporto di rifiuti risulti inesistente o effettuato con mezzi inadeguati rispetto alla particolarità dei rifiuti oppure svolto in maniera saltuaria o eccessivamente distanziata nel tempo" (v. pagina n. 20 del ricorso).

Il tutto, per lamentare che "di tutto ciò la sentenza di seconde cure non ha tenuto conto" (v. pagina n. 20 del ricorso), ritenendo l'istante che la Corte possa decidere sul punto, anche ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 2.

11. Con l'undicesima doglianza, la ricorrente ha dedotto, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 56 , "in relazione all'accertata impossibilità di individuare le aree soggette a Tarsu" (v. pagina n. 20 del ricorso).

A tal riguardo, la contribuente ha ricordato che sentenza di primo grado aveva ritenuto la nullità dell'avviso per non essere stata indicata, nè precisata la superficie relativa ad ogni singola zona (e quindi anche quella concernente la 3 zona) e per non essere stati nemmeno forniti elementi idonei a consentire la determinazione di tale superficie, con conseguente impossibilità di pervenire alla determinazione della tassa dovuta.

Su tale premessa, l'istante, nel rappresentare che il Comune non aveva proposto appello avverso tale statuizione (concernente la pronunciata impossibilità di individuare con precisione la superficie tassabile), ha invocato il giudicato interno sul punto, con connessa preclusione per la Commissione di secondo grado ad ogni decisione sul punto in questione.

12. Con il dodicesimo ed ultimo motivo di impugnazione, la società ha eccepito, con riguardo all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la "nullità della sentenza per violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36 in relazione alla lamentata violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 71 " (v. pagina n. 21 del ricorso), poichè "l'avviso di accertamento risulta nullo in quanto il rilevamento effettuato nel 2005 sarebbe stato utilizzato illegittimamente anche per gli anni di imposta precedenti" (v. pagina n. 21 del ricorso).

13. Tanto ricapitolato, va preliminarmente dato conto che questa Corte ha già avuto modo di pronunciarsi, con tre sentenze (Cass., Sez. T., 16 dicembre 2019, nn. 33222 e 33223 e Cass. Sez. T., 18 dicembre 2019, n. 33751) rese tra le stesse parti sui temi in questione, con riferimento alla Tarsu relativa agli anni 2003/2005, 2006 e 2006/2008, in relazione al complesso industriale sito nel predetto Comune, in (Omissis).

Dal suo canto, la difesa del Comune ha assunto che "la sentenza della Commissione Regionale è identica ad altre decisioni (una passata in giudicato e due i cui ricorsi sono attualmente pendenti dinanzi (...))" (v. pagina n. 2 del controricorso) a questa Corte, senza tuttavia indicare gli estremi ed i contenuti della citata sentenza del giudice di merito.

Sta di fatto che, nel delineato contesto, l'unica pronuncia dalla quale deriva un parziale giudicato è quella di cui alla citata sentenza n. 33222, depositata in data 16 dicembre 2019, resa tra le stesse parti, che ha riguardato gli "avvisi di pagamento emessi dal Comune di Ostuni per mancato versamento della Tarsu per gli anni 2003/2005 in relazione al complesso industriale sito in (Omissis)le" (v. pagina n. 1 della citata pronuncia) e, quindi, gli stessi beni oggetto della presente controversia.

La diversità degli atti impugnati (avvisi di pagamento nel citato giudizio ed avviso di accertamento nel procedimento in rassegna) non incide sulla sussistenza del giudicato, che va in realtà riconosciuto nella statuizione fornita dalla menzionata sentenza, ovviamente per gli anni di imposta coincidenti (2003/2005) con quelli del giudizio in esame, relativa alla tassabilità, ai fini che occupano, dei locali adibiti a magazzino ed a deposito, avendo la Corte, con la citata pronuncia, precisato che ""i residui prodotti in un deposito o magazzino non possono essere considerati residui del ciclo di lavorazione, per cui risulta influente che possono essere qualificati o meno come rifiuti assimilati agli urbani. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la esenzione o riduzione delle superfici tassabili deve intendersi limitata a quella parte di esse su cui insiste l'opificio vero e proprio, perchè solo in tali locali possono formarsi rifiuti speciali, per le specifiche caratteristiche strutturali relative allo svolgimento delle attività produttive, mentre in tutti gli altri locali destinati ad attività diverse, i rifiuti debbano considerarsi urbani per esclusione, salvo che non siano classificati rifiuti tossici o nocivi e la superficie di tali locali va ricompresa per intero nell'ambito della superficie tassabile (uffici, depositi, servizi ecc.), inoltre tale classificazione costituisce accertamento di fatto, riservato al giudice del merito" (Cass. n. 26725 del 2016)" (v. pagine nn. 9 e 10 della citata sentenza).

Su tale aspetto della controversia e (lo si ripete) limitatamente agli anni 2003/2005 va, dunque, preso atto della sussistenza del sopravvenuto giudicato derivato dalla citata sentenza.

Per tutto il resto, valgono le considerazioni che seguono.

14. - Sul primo motivo di impugnazione.

La censura concerne la dedotta inesistenza della notifica dell'atto di appello, essendo stato l'atto consegnato al predetto B.B., che - secondo l'assunto dell'istante - non rivestiva all'epoca alcuna carica in senso all'organizzazione sociale.

Ebbene, la doglianza sconta un deficit di autosufficienza, non essendo stato ritrascritto e/o riassunto il contenuto della notifica, omettendo anche di precisare il luogo ove essa è stata eseguita e la qualità riferita dal predetto B.B., poi divenuto legale rappresentante della società, a cui il plico venne consegnato, con ciò impedendo alla Corte di stabilire la sussistenza della violazione di legge e se la notifica fosse da considerarsi solo nulla o inesistente.

In ogni caso, il motivo risulta anche infondato.

La difesa del Comune ha assunto - senza contestazioni di sorta - che la prima notifica dell'appello venne effettuata presso la sede della società, il che renderebbe la notifica semmai nulla (cfr., sul principio, Cass. Sez. T, 06 dicembre 2017, n. 29200 secondo la cui pertinente massima: "la notificazione dell'appello eseguita presso la sede secondaria di una società di capitali, anziché nel domicilio eletto presso il difensore, non può ritenersi effettuata in luogo o a persona non avente alcun riferimento con la destinataria, e, quindi, inesistente, ma eventualmente affetta da nullità, sanabile tramite la costituzione in giudizio della parte intimata").

L'ipotesi di inesistenza della notifica assume, difatti, carattere ed operatività oramai del tutto marginale, configurabile, "in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell'attività di trasmissione, svolta da un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, ex lege, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, così da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa" (così Cass., Sez. III, 8 settembre 2022, n. 26511 e già Cass. Sez. U. civ., 20 luglio 2016, n. 14916).

Correttamente, quindi, il Giudice dell'appello ha provveduto a disporre la rinnovazione della notifica dell'atto di appello, in ragione della nullità della prima.

15. - Sul secondo e terzo motivo di impugnazione - I suindicati motivi possono essere esaminati congiuntamente, siccome connessi, in quanto concernenti (il secondo) l'omessa motivazione o la sussistenza di una motivazione apparente sul motivo di appello incidentale relativo alla mancata predisposizione del servizio di raccolta e (il terzo motivo) l'omessa pronuncia sulla ragione di gravame concernente la non debenza dell'imposta per lo smaltimento in proprio dei rifiuti.

Si tratta di censure infondate.

La Commissione regionale ha espressamente affermato che "nessuna esenzione risulta applicabile alle superfici oggetto della controversia in quanto trattasi di rifiuti assimilati agli urbani con servizio urbano realmente effettuato dal Comune; il D.Lgs. n. 4 del 2008 non trova applicazione per magazzini di materie prime e prodotti finiti".

Alla luce di tale evidenza va, allora, esclusa sia la dedotta omessa e/o carente motivazione della sentenza, che l'omessa pronuncia sul predetto motivo di appello incidentale, risultando, da un lato, espressamente riconosciuta l'effettuazione del servizio di raccolta dei rifiuti da parte del Comune e, per altro verso, implicitamente, quanto chiaramente respinto il suindicato motivo di gravame incidentale, negandosi qualsiasi rilevanza al prospettato autosmaltimento dei rifiuti,

tenuto conto della pregiudiziale e dirimente valutazione in ordine all'inapplicabilità dell'esenzione dal pagamento dell'imposta per avere il Comune effettuato il citato servizio di raccolta.

Va solo aggiunto sul punto che, a fronte del suindicato, chiaro, apparato argomentativo non può certamente discorrersi di motivazione apparente, dovendo ribadirsi che la mancanza della motivazione, rilevante ai sensi dell'art. 132 c.p.c. , n. 4 (nel caso di specie del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2 , n. 4) e riconducibile all'ipotesi di nullità della sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, si configura solo quando la motivazione "manchi del tutto - nel senso che alla premessa dell'oggetto del decidere risultante dallo svolgimento del processo segue l'enunciazione della decisione senza alcuna argomentazione - ovvero (...) essa formalmente esista come parte del documento, ma le sue argomentazioni siano svolte in modo talmente contraddittorio da non permettere di individuarla, cioè di riconoscerla come giustificazione del decisum. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione, sempre che il vizio emerga immediatamente e direttamente dal testo della sentenza impugnata" (Cass., Sez. U., 07/04/2014, n. 8053, con riferimento al nuovo testo dell'art. 360 c.p.c. seguito alla riforma di cui al D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b) conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134 , applicabile al caso in esame trattandosi di sentenza emessa dopo il 10 settembre 2012; successivamente tra le tante Cass. 01/03/2022, n. 6626; Cass. 25/09/2018, n. 22598)" (così Cass., Sez. T, 31 gennaio 2023, n. 2689 e, tra le tante, Cass., Sez. T., 23 settembre 2022, che richiama Cass., Sez. U. 19 giugno 2018, n. 16159).

16. - Sul quarto motivo di impugnazione.

La censura si articola sul rilievo dell'omessa motivazione circa la dedotta illegittimità dell'avviso di accertamento per essere stato motivato per relationem ad un atto (la planimetria) non allegato all'avviso stesso.

Il motivo non è fondato.

La Commissione regionale ha (anche in tal caso) implicitamente escluso la fondatezza del dedotto motivo di appello incidentale, reputando che "la stessa società ha prodotto una piantina, disegnata e sottoscritta dall'ingegnere della società Temistocle Pacifico nella quale risultano chiaramente esposte le superfici, esplicitamente indicate come aree di immagazzinamento (ndr. assumendo che) quelle superfici sono state correttamente tassate dal Comune di Ostuni seguendo quindi anche le indicazioni della società" (così nella sentenza impugnata), con ciò quindi chiaramente considerando un atto (la planimetria) che, benchè non allegato all'avviso di accertamento, era stato predisposto dalla stessa società.

La motivazione, dunque, sussiste nei suddetti termini e può, semmai, aggiungersi, ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 4, quanto già chiarito dalla citata pronuncia n. 33222 del 16 dicembre 2019, resa tra le medesime parti, nella quale, dopo aver dato atto che "nell'avviso di accertamento è allegato il verbale di sopralluogo avvenuto alla presenza di un dipendente

dell'azienda e di un suo consulente i quali avevano consegnato la planimetria dell'immobile (...)", è stato precisato che "l'onere di allegazione all'avviso di accertamento dell'atto di chiamato per relazione non vale per l'atto che sia già noto al contribuente".

Ogni altra riflessione risulta impedita dal difetto di autosufficienza del motivo, non essendo stato riportato e nemmeno riassunto nei suoi tratti pertinenti il contenuto dell'avviso, dovendo pertanto darsi continuità al principio secondo cui "qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento - il quale non è atto processuale, bensì amministrativo, la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimità dell'atto stesso - è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso riporti testualmente (ndr. o quantomeno riassuma) i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di consentire alla Corte di cassazione di esprimere il suo giudizio sulla suddetta congruità esclusivamente in base al ricorso medesimo", occorrendo assolvere al duplice onere imposto dall'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6 di produrre agli atti il documento contestato e di indicarne il contenuto, trascrivendolo o riassumendolo nel ricorso (così, tra le tante, Cass., Sez. T, 27 giugno 2023, n. 18387; Cass., Sez. T, 21 giugno 2023, n. 17840, che richiama cfr. Cass., Sez. V, 28 giugno 2017, n. 16147, Cass. Sez. V, 13 febbraio 2015, n. 2928, Cass., Sez. V, 4 aprile 2013, n. 8312; Cass., Sez. V, 19 dicembre 2022, n. 37170; Cass., Sez. 5 civ., 13 novembre 2018, n. 29093, che richiama Cass. Sez. VI/III, 28 settembre 2016, n. 19048 e, sul piano generale, Cass., Sez. U. civ., 27 dicembre 2019, n. 34469; Cass., Sez. T., 25 ottobre 2022, n. 31554, che richiama Cass., Sez. V, 4 aprile 2013, n. 8312, Cass., Sez. V, 19 aprile 2013, n. 9536, Cass., Sez. V, 10 dicembre 2021, n. 39283, Cass., Sez. V, 6 novembre 2019, n. 28570, Cass., Sez. V, 14 marzo 2022, n. 8156, Cass., Sez. VI/V, 11 maggio 2022, n. 14905).

17. - Sul quinto motivo di impugnazione.

L'istante ha rappresentato di aver impugnato l'avviso di accertamento con l'originario ricorso innanzi al Giudice di prime cure, ricordando che "ulteriormente si contestava l'illegittima applicazione della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 340 , agli anni precedenti il 2005 nonostante il chiaro tenore della norma che è applicabile esclusivamente agli accertamenti riferiti ad anni successivi al 2004" (v. pagina n. 2 del ricorso).

Il motivo di appello incidentale è stato riassunto nel ricorso nel seguente modo: "ha altresì eccepito la contraddittorietà della motivazione dell'accertamento poichè in essa da una parte si fa riferimento alla relazione di rilevazione datata 18 11 2005, allegata all'avviso di accertamento, e, dall'altra, si fa riferimento alla rilevazione tassabile ai sensi della L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 340 ; il fatto è che la superficie accertata nell'atto impugnato è diversa da quella risultante dalla relazione di rilevazione del 18/11/2005 allegata all'atto stesso, senza che di tale differenza si dia conto nella motivazione stessa. I giudici di primo grado hanno ritenuto infondato tale motivo di ricorso affermando tra l'altro che la planimetria è stata prodotta in giudizio e che il contribuente ha sanato tale vizio difendendosi nel corso del processo. Nessun riferimento alla contestazione di contraddittorietà della motivazione è invece contenuto nella

sentenza. Anche sul punto la sentenza di primo grado deve essere riformata" (v. pagine nn. 6 e 7 del ricorso).

Con il motivo di ricorso in esame l'istante ha dedotto l'omessa pronuncia della sentenza in ordine alla "lamentata violazione L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 340 ", assumendo che "tale norma è applicabile esclusivamente ad accertamenti riferiti ad anni successivi al 2004" mentre "nel caso specifico l'istituto in questione è stato adottato per l'accertamento di anni anteriori al 2005 e nessuna comunicazione è stata data alla società interessata, per cui l'accertamento impugnato deve essere dichiarato illegittimo per gli anni anteriori al 2005" (v. pagina n. 15 del ricorso).

Ebbene, dal riepilogo che precede risulta che non vi è coincidenza tra il motivo di appello incidentale (unico dato rilevante ai fini che occupano) ed il motivo di ricorso in oggetto, giacchè con il primo si pose in rilievo la contraddittorietà della motivazione dell'accertamento nel riferimento a criteri diversi (rilevazione del 18 novembre 2005 e metodo di calcolo di cui alla L. n. 311 del 2004, art. 1, comma 340), mentre ora (riprendendo - pare - il motivo di ricorso originario) si contesta l'applicazione retroattiva della citata legge.

Il motivo risulta, sotto tale aspetto, inammissibile, perchè nuovo rispetto alle ragioni del gravame incidentale.

In ogni caso, non è stata chiarita la concreta rilevanza della contestazione è cioè se l'applicazione della L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 340 , (che ha stabilisce d'imperio la superficie tassabile nella misura dell'80% di quella catastale, qualora quella dichiarata dal contribuente sia inferiore) abbia o meno determinato la tassazione per una superficie superiore a quella accertata.

Il predetto profilo assume concreta rilevanza poichè la difesa del Comune ha sottolineato - senza contestazioni di sorta sul punto da parte della difesa della contribuente - la benevola applicazione di tale norma, la quale avrebbe, in realtà, comportato una riduzione della superficie accertata.

In tale direzione, il motivo risulta inammissibile per difetto di interesse concreto ed attuale alla doglienza in rapporto alle superfici tassate con il metodo legale forfettizzato, della cui applicazione non è stato allegato l'effetto pregiudizievole, avendo l'istante - come sopra esposto - solo rappresentato una generica diversità della superficie rispetto a quella rilevata in data 18 novembre 2005.

18. - Sul sesto motivo di impugnazione.

Non può essere accolta la sesta ragione di contestazione con la quale la società ha lamentato l'omessa pronuncia ad opera della Commissione regionale sul motivo di gravame concernente la dedotta violazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 32 per aver "la Commissione di prime cure (...) ammesso mediante apposita ordinanza l'acquisizione di documenti in sede di udienza" (v. pagina n. 16 del ricorso).

In realtà, il Giudice regionale nel premettere che "preso atto della documentazione prodotta dalle parti riconosce la correttezza dell'operato del Comune di Ostuni e riforma l'impugnata sentenza", ha implicitamente rigettato il motivo di appello proposto dalla contribuente, correttamente ponendo a base della decisione la documentazione prodotta in primo grado, tenuto conto della costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui anche "l'irrituale produzione di un documento nel giudizio di primo grado non assume rilievo nella definizione della controversia, salvo eventualmente per quanto riguarda la regolamentazione delle spese processuali, visto che, comunque, il documento può essere legittimamente valutato dal giudice di appello, in applicazione del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 58, comma 2 , (così Cass., Sez. 6-5, 19/12/2017, n. 30537 e Cass., Sez. 5, 25/03/2011, n. 6914)", giacchè "ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 58, comma 2 , la parte può produrre in appello prove documentali, anche se preesistenti al giudizio di primo grado e pure se, in quest'ultimo giudizio, era rimasta contumace (Cass., Sez. 5, 23/06/2021, n. 17921)", il tutto prescindendo "dalla impossibilità dell'interessato di produrli in prima istanza per causa a lui non imputabile: requisito richiesto dall'art. 345 c.p.c. , u.c. (come sostituito dalla L. n. 535 del 1990, art. 52), ma non dal citato art. 58 (Cass., Sez. 5, 11/02/2003, n. 2027)" (cfr. tra le tante, da ultimo, Cass. Sez. T. 19 giugno 2023, n. 17454).

19. - Sul settimo motivo di impugnazione.

La censura concernente l'omesso invito di cui al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 73, comma 1 , non può ricevere seguito.

Non risulta dalla lettura del ricorso che detta censura abbia costituito motivo di appello incidentale o che sia stata semplicemente riproposta in fase di gravame.

Ad ogni modo, questa Corte, anche con la sentenza n. 33751 del 18 dicembre 2019, resa tra le stesse parti, ha chiarito, con valutazione che non si ha motivo di non condividere, che la norma prevede che l'amministrazione possa rivolgere al contribuente motivato un invito ad esibire o trasmettere atti documenti comprese le planimetrie dei locali e delle aree scoperte ed a rispondere ai questionari, ma che si tratta di una mera facoltà per il Comune, il cui mancato esercizio non condiziona la regolarità dell'accesso e che l'inosservanza degli adempimenti preliminari descritti dalla disposizione sopra richiamata non è sanzionata con la nullità dell'accertamento.

Va solo aggiunto, sul più generale tema circa la necessità o meno di instaurare il contraddittorio preventivo, che, come ricordato anche dalla Corte costituzionale, la giurisprudenza della Corte di cassazione, come consolidatasi a seguito della sentenza a sezioni unite civili n. 24823 del 2015, ha interpretato "il diritto nazionale, allo stato della legislazione, nel senso che non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto", escludendo, pertanto, "che possa attribuirsi valenza generale alla previsione dell'art. 12, comma 7, statuto contribuente, perchè questa disposizione, come emerge dal suo tenore testuale, va delimitata ai soli accertamenti consequenziali ad accessi, ispezioni e verifiche presso i luoghi di riferimento del contribuente, senza che possa estendersi anche alle verifiche "a tavolino" (ex multis, Corte di

cassazione, sezione quinta, sentenza 13 dicembre 2022, n. 36502; analogamente, Corte di cassazione, sezione sesta, ordinanza 29 luglio 2022, n. 23729; sezione quinta, ordinanza 6 aprile 2020, n. 7690; sezione sesta, ordinanza 3 luglio 2019, n. 17897)", ritenendo, quindi, il Giudice delle leggi che "di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti" (così Corte costituzionale 21 marzo 2023, n. 47, ai cui contenuti si rinvia).

20. - Sull'ottavo e nono motivo di impugnazione.

Detti motivi vanno esaminati unitariamente per la loro connessione, essendo stata (con l'ottava censura) contestata la violazione del D.Lgs. 5 febbraio 1997, art. 21 non avendo l'allegato A del regolamento comunale indicato i criteri quantitativi di assimilazione e (con la nona doglianza) dedotta la violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3, sul rilievo che i rifiuti prodotti nei locali oggetto di contestazione sono speciali, provenendo dall'attività industriale e tali restano se il Comune non li assimila o se l'assimilazione è avvenuta con delibera illegittima.

Ebbene, prescindendo dall'omessa trascrizione o ricapitolazione nel ricorso dei contenuti dell'allegato A, va osservato che - come precisato dalla Commissione regionale, con una non sindacabile valutazione fattuale, che non ha costituito oggetto, sotto altro profilo, motivo di impugnazione - la controversia verte sulla tassabilità ai fini TARSU dei locali adibiti a magazzino ed a deposito, ritenuti dalla società contribuente esenti da imposta perchè "funzionalmente integrati a quelli adibiti ad attività di lavorazione industriale in cui viene proseguita la manifattura dei prodotti" (v. pagina n. 3 del ricorso), come tali produttivi di rifiuti speciali connessi al ciclo produttivo, che la contribuente assume di aver avviato al recupero a proprie spese.

Senonchè, non può sul punto non ribadirsi quanto già affermato da questa Corte con le sentenze sopra citate (nn. 33222 e 33223 del 16 dicembre 2019 e n. 33751 del 18 dicembre 2019), come detto rese tra le stesse parti (e - come sopra esposto - la prima di esse con valore di giudicato nei limiti della parziale coincidenza degli anni d'imposta - 2003/2005- ivi considerati), le quali, dopo un riepilogo della normativa di riferimento (applicabile anche nella fattispecie in rassegna) hanno affermato - lo si ripete - che "questa Corte ha precisato che i residui prodotti in un deposito o magazzino non possono essere considerati residui del ciclo di lavorazione, per cui risulta influente che possano essere qualificati o meno come rifiuti assimilati agli urbani. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la esenzione o riduzione delle superfici tassabili deve intendersi limitata a quella parte di esse su cui insiste l'opificio vero e proprio, perchè solo in tali locali possono formarsi rifiuti speciali, per le specifiche caratteristiche strutturali relative allo svolgimento dell'attività produttiva, mentre in tutti gli altri locali destinati ad attività diverse i rifiuti devono considerarsi urbani per esclusione, salvo che non siano classificati rifiuti tossici nocivi e la superficie di tali locali va ricompresa per intero nell'ambito della superficie tassabile

(uffici, depositi, servizi ecc.), inoltre tale classificazione costituisce accertamento di fatto riservato al giudice di merito".

Dette pronunce hanno aggiunto che "per i produttori di rifiuti speciali non assimilabili agli urbani non si tiene altresì conto della parte di area dei magazzini, funzionalmente ed esclusivamente collegata all'esercizio dell'attività produttiva, occupata da materie prime e/o merci, merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali non assimilabili, la cui lavorazione genera comunque di rifiuti speciali non assimilabili. Resta pertanto fermo assoggettamento dei magazzini destinati come nella specie al mero deposito di prodotti finiti connessi a lavorazioni produttive (Cass. 2019 nr 12979)".

In tal guisa, non rileva, dunque, la dedotta questione del criterio quantitativo di assimilazione, avendo la Corte stabilito - giova ribadirlo - che "i residui prodotti in un deposito o magazzino non possono essere considerati residui del ciclo di lavorazione per cui risulta ininfluyente che possano essere qualificati o meno come rifiuti assimilati agli urbani" (così nelle menzionate sentenze).

Va ancora osservato che nel nono motivo di impugnazione la difesa dell'istante ha assunto che "nei locali oggetto di accertamento si svolgono fasi della lavorazione industriale" (v. pagina n. 18 del ricorso), ma tale pur generico assunto (non essendo stato indicato, a mente del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3, in quali parti della superficie tassata, "per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi (...)"), si scontra frontalmente con la valutazione di merito, come tale non sindacabile nella presente sede, espressa dalla Commissione regionale, secondo cui "la società ricorrente propone argomentazioni di parte circa la parziale diversa utilizzazione dell'area di immagazzinamento, che sarebbe servita anche per completare il processo produttivo con produzione di rifiuti speciali", ritenendo però il Giudice regionale che "tale assunto non trova conferme evidenti nei fatti che dimostrino la utilizzazione diversa" ed aggiungendo sul punto che "la stessa società ha prodotto una piantina planimetrica, disegnata e sottoscritta dall'ingegnere della società C.C. nella quale risultano chiaramente esposte le superfici esplicitamente indicate come aree di immagazzinamento", precisando (sempre il Giudice regionale) che "quelle superfici sono state correttamente tassate dal Comune di Ostuni seguendo quindi anche le indicazioni della società" (così nella sentenza impugnata prova di numerazione).

22. - Sul decimo motivo di impugnazione.

Non è fondato il decimo motivo di censura, basato sulla contestata non considerazione e quindi violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 59, comma 4, nella parte in cui prevede la riduzione della tariffa in caso di carenza e/o insufficienza del servizio.

Si tratta, infatti, di un profilo espressamente esaminato dalla Commissione sulla base di una valutazione fattuale, non censurabile in tale sede (perlomeno nel modo prospettato), attraverso la quale ha escluso la dedotta carenza del servizio nella parte in cui ha espressamente affermato che "trattasi di rifiuti assimilati agli urbani con servizio urbano regolarmente effettuato dal comune", rispetto alla cui valutazione il motivo finisce, nella sua concretezza, con l'investire la Corte di un'inammissibile nuovo esame probatorio.

Non rileva, ai fini dedotti, il richiamo alla perizia giurata, in cui sarebbe stato evidenziato il disservizio, giacchè, come più volte affermato dalla Corte, l'omesso esame di elementi istruttori (nella specie la perizia di parte) non integra di per sè la dedotta ipotesi di nullità della sentenza, qualora la circostanza storica dedotta sia stata comunque presa in considerazione dal giudice.

Nè è stato dedotto che la risultanza pretermessa - di cui peraltro non è stato riassunto lo specifico contenuto - avrebbe certamente determinato, alla luce del più complesso quadro istruttorio considerato dal giudice di merito, un esito differente della lite (v., su tali principi, Cass., Sez. T., 16 dicembre 2019, n. 33222, cit. e la giurisprudenza ivi menzionata).

23. - Sull'undicesimo motivo di impugnazione.

Anche tale motivo non ha fondamento.

Non sussiste, infatti, il giudicato interno relativo alla statuizione della sentenza della Commissione tributaria provinciale circa l'impossibilità di individuare le aree non soggette a TARSU (la zona 3 dell'edificio 5, adibito a stoccaggio), poichè il Comune nelle proprie controdeduzioni ha riportato il motivo di appello avverso la sentenza di primo grado, in cui alle pagine 14/15 del relativo gravame aveva rappresentato di aver "differenziato in maniera distinta le superfici interessate dalla produzione industriale ove sono allocati macchinari di impianti volti alla lavorazione delle materie prime (...) pari a mq. 6.396, e le superfici ove non sono state rilevati impianti di produzione, o di trasformazione della materia prima in prodotto finito, pari a mq. 9.394. Solo per queste ultime superfici dove venivano e vengono allocati e depositati i prodotti finiti pronti per la commercializzazione degli stessi sono state oggetto della tassazione" (v. pagina n. 13 delle controdeduzioni).

Il tema aveva quindi costituito oggetto di motivo d'appello, il che esclude la formazione del giudicato interno sul punto.

24. - Sul dodicesimo motivo di impugnazione.

Va considerato, infine, inammissibile, per carenza di decisività, pure tale ultima doglianza concernente l'omessa pronuncia da parte del Giudice regionale sul motivo di appello incidentale con cui era stato contestato che il rilievo effettuato nel 2005 sarebbe stato utilizzato anche per gli anni di imposta precedenti.

Va, infatti, ribadita, a tal proposito, la valutazione operata da questa Corte con la sentenza n. 33751 del 18 dicembre 2019, resa tra le stesse parti, nella parte in cui ha ritenuto il motivo carente di decisività, non avendo la società ricorrente allegato l'esistenza di mutamenti dello stato dei luoghi idonei a determinare una diversa tassabilità per tutte le annualità antecedenti l'ispezione.

Va poi aggiunto, ai sensi dell'art. 384 c.p.c. , comma 4, che il motivo si presentava del tutto infondato, essendo onere della società fornire la prova di aver presentato la dichiarazione ai fini ICI e di aver poi dichiarato le circostanze modificative (sulla destinazione produttiva delle aree) giustificanti una minore imposizione.

25. - La decisione.

Alla stregua delle valutazioni espresse, distribuite tra statuizioni di inammissibilità e di infondatezza dei motivi, il ricorso va complessivamente rigettato.

26. - Sulle spese di giudizio.

Le spese del presente grado di giudizio seguono la soccombenza e si liquidano nella misura indicata in dispositivo.

Va, infine, dato atto che, ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello eventualmente dovuto per la proposizione del ricorso.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento delle spese del presente grado di giudizio, che liquida in favore del Comune di Ostuni nella misura di 8.000,00 Euro per competenze, 200,00 Euro per spese vive, oltre al rimborso forfettario delle spese generali (15% sulle competenze) ed accessori.

Dà atto che sussistono i presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello eventualmente dovuto per la proposizione del ricorso.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza