

Sentenza del 29/11/2023 n. 33326 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Porto di Lavagna Spa propone ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi, contro la sentenza indicata in epigrafe, per mezzo della quale la Commissione Tributaria Regionale ha accolto parzialmente l'appello proposto dalla contribuente avverso la sentenza con la quale la Commissione Tributaria Provinciale di Genova, in parziale accoglimento dell'originario ricorso proposto dall'odierna parte ricorrente, aveva parzialmente annullato, rideterminando in melius l'importo dell'imposta dovuta e dei relativi accessori, l'avviso di accertamento (n. (Omissis) notificato il 15 dicembre 2010) con cui il Comune, a seguito della sentenza 3829/2009 di questa Corte, assoggettava a tassazione TARSU per l'annualità (Omissis) le superfici acquee destinate all'ormeggio delle imbarcazioni nel porto dato in concessione demaniale marittima alla società Porto di Lavagna.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- come già rilevato in primo grado, andavano rigettate le censure relative al difetto di soggettività passiva rispetto all'imposta, alla carenza di motivazione dell'avviso, alla non debenza del tributo per violazione del principio del legittimo affidamento;
- la commissione tributaria provinciale aveva correttamente e analiticamente determinato le superfici oggetto di imposizione nonché l'ammontare del tributo dovuto;
- infine, le sanzioni non erano dovute in ragione dell'obiettiva oscurità della materia al momento della maturazione del presupposto d'imposta, incertezze chiarite solo a seguito del ricordato intervento di questa Corte.

Resiste con controricorso il Comune di Lavagna.

Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 - la violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 63. In particolare, la contribuente contesta di detenere o occupare gran parte degli specchi d'acqua destinati all'ormeggio delle imbarcazioni, in quanto afferma di aver stipulato dei contratti di cessione della proprietà superficiaria con termine pari alla durata della concessione. Nè essa sarebbe assimilabile ad un gestore di servizi comuni in multiproprietà o centri commerciali integrati, per la semplice ragione di non svolgere alcun servizio a favore dei diportisti-proprietari superficiali, i quali in particolare avrebbero autonomi contratti di fornitura di luce ed acqua. Pertanto, non sarebbe

obbligata al pagamento dell'imposta nè in via principale nè quale responsabile a titolo di solidarietà dipendente.

p. 2.2 Il motivo è infondato.

Ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993 , art. 63 , comma 1 la tassa è dovuta da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'art. 62; da tale disposto si ricava che, salva, ovviamente, l'eventuale ricorrenza di una delle ipotesi di "esclusione", previste dall'art. 62, il soggetto che occupa o detiene un'area scoperta (solida o anche liquida), quando produttrice, per presunzione di legge, di rifiuti solidi urbani, è tenuto al pagamento della tassa per il solo fatto della detenzione od occupazione, indipendentemente dalla individuazione dell'effettivo produttore del rifiuto.

La società Porto di Lavagna senza dubbio può essere qualificata quale detentrica dello specchio d'acqua in ordine al quale è stato emanato l'avviso di accertamento Tarsu, per aver conseguito e mantenuto la detenzione dell'area portuale in forza del rapporto concessorio di cui è parte.

Nè può ritenersi che la stipula di contratti con terzi, aventi ad oggetto l'utilizzazione di tali aree - siano essi qualificabili quali contratti di ormeggio, di cessione di proprietà superficiale (impregiudicata la questione relativa alla natura giuridica della figura negoziale) o in qualsivoglia altro modo, a prescindere dai loro effetti reali od obbligatori - comporti di per sé l'estinzione di tale detenzione, la cui sussistenza è viceversa presupposta dalla possibilità riconosciuta al concessionario di consentire a terzi l'utilizzazione dell'area oggetto di concessione (in forza di rapporti comunque inopponibili all'Amministrazione concedente: Cass. nn. 7532/09 , 20984/18 ed altre). Il contratto stipulato con il terzo ed avente ad oggetto il posto barca può comportare la costituzione di una situazione di sub-detenzione a favore del terzo, senza tuttavia escludere la detenzione del concessionario. Nel caso di specie, il perdurante legame tra la posizione del terzo acquirente e del concessionario emerge con ancora maggiore chiarezza, in quanto i diritti ceduti sui singoli posti barca risultano temporalmente limitati alla durata dell'originaria concessione, alle cui vicende pubblicistiche sono dunque indissolubilmente legati (cfr. Cass. 21505/2023 ; 3798/2018 ; 3829/2009).

In proposito quanto stabilito da Cass. n. 3829/09 cit., secondo cui: "Ai fini dell'obbligo di pagamento della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la sola stipulazione - da parte del soggetto titolare di una concessione demaniale all'interno di un porto turistico per l'espletamento dei servizi connessi all'uso dei posti barca - del contratto di "ormeggio" con il diportista (anche qualora, per le concrete pattuizioni intervenute, sia equiparabile ad un contratto di locazione e non di mero deposito) non è idonea a sottrarre al concedente la detenzione dell'area concessa in uso alla controparte ed a trasferire in capo a questa l'obbligo tributario, risolvendosi tale contratto nell'attribuzione al diportista del diritto di utilizzare lo spazio ed i servizi connessi, senza sottrarre quello spazio alla detenzione del concedente", rileva pertanto non solo sul profilo oggettivo della tassabilità degli spazi portuali acquei, ma anche su quello soggettivo della legittimazione tributaria passiva in capo al concessionario.

Dalle considerazioni che precedono emergono le differenze con la figura dei gestori di multiproprietà e centri commerciali integrati, qualificati responsabili d'imposta dal D.Lgs. n. 507

del 1993 , art. 63 , comma 3 norma che non trova applicazione nel caso di specie. Alla luce di ciò, inutile risulta ogni considerazione circa l'equiparazione dei servizi prestati da questi ultimi e dai concessionari di aree portuali.

Il concessionario resta, pertanto, soggetto passivo del tributo in esame, obbligato per un debito proprio e non mero responsabile d'imposta.

p. 3.1 Con il secondo motivo, parte ricorrente deduce violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993 , art. 73 e della L. n. 296 del 2006 , art. 162 (rectius: art. 1, comma 162) art. 115 c.p.c., nonché della L. n. 212 del 2000 , in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 Si contesta alla ctr di non aver rilevato la violazione della procedura collaborativa prevista per addivenire alla determinazione della misura delle superfici assoggettate a Tarsu in contraddittorio col contribuente, avendo il Comune rivolto le proprie richieste esclusivamente all'Agenzia del Demanio. L'impiego in motivazione delle risultanze di un atto da quest'ultima fornito - precisamente una planimetria - non conosciuto dal contribuente, renderebbe nullo l'avviso poichè non è stata a questo allegata. La sentenza di secondo grado sarebbe a sua volta nulla per difetto di motivazione perchè fa discendere la salvezza dell'avviso di accertamento dal fatto che si basi non su una planimetria, ma sulle comunicazioni del Demanio, senza superare le censure del contribuente, in quanto le stesse comunicazioni risultavano ignote alla società e non allegate.

p. 3.2 Il motivo è infondato. Lo stesso D.Lgs. n. 507 del 1993 , art. 73 , comma 1, citato dalla contribuente, prevede, oltre alla possibilità di accertare la misura delle superfici mediante richiesta di informazioni al contribuente o sopralluogo preferibilmente in sua presenza, la possibilità di richiedere "ad uffici pubblici o di enti pubblici anche economici (...) dati e notizie rilevanti nei confronti dei singoli contribuenti". Il Comune legittimamente, dunque, si è avvalso di questa possibilità prevista dalla legge.

Quanto alla contestazione della mancata allegazione della planimetria e della comunicazione del Demanio riguardante le metrature dello specchio d'acqua all'atto impositivo, anch'essa va rigettata. Non è dato comprendere, in spregio del principio di autosufficienza del ricorso sancito dall' art. 366 c.p.c., la rilevanza della menzionata planimetria, giacchè tanto la sentenza di secondo grado, quanto l'avviso di accertamento trascritto nel corpo del ricorso, menzionano la comunicazione dell'Agenzia del Demanio, mai la planimetria. Neppure è dato comprendere se e quando si sia fatta questione della mancata allegazione di una planimetria all'atto impositivo nel corso del giudizio, o sia questione di fatto dedotta per la prima volta in questa sede. Per quanto riguarda l'omessa allegazione della comunicazione, invece, si osserva che dalla lettera della legge che si assume violata emerge che non è necessaria l'allegazione del documento qualora se ne riporti il contenuto essenziale. Nel caso di specie, come spiegato dai giudici di merito e come dimostrato dalla motivazione dell'avviso trascritta, la comunicazione del Demanio conteneva essenzialmente la determinazione della metratura dei posti barca, trasfusa nel corpo dell'avviso, sulla cui base il Comune aveva proceduto a richiedere il pagamento del tributo e, pertanto, in tal modo resa nota alla contribuente.

L'intero rapporto impositivo, poi, si muoveva all'interno degli elementi oggettivi rinvenibili dal rapporto di concessione, da questa certamente conosciuti.

p. 4.1 Con il terzo motivo di ricorso, viene dedotta violazione della L. n. 212 del 2000 , art. 10 - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Poichè originariamente le superfici tassabili, il loro valore e l'ammontare dell'imposta erano stati determinati concordemente da contribuente e Comune - escludendo gli specchi d'acqua che fino all'arresto del 2009 si ritenevano esenti, posizione che risulta altresì cristallizzata nel regolamento comunale Tarsu conseguentemente adottato-, quest'ultimo non avrebbe potuto richiedere il pagamento del tributo sulla porzione d'acqua destinata all'ormeggio se non a partire dall'anno di imposta 2010.

p. 4.2 Il motivo è infondato. L'evoluzione seguita dalla giurisprudenza di questa Corte ha ormai chiarito che la violazione del legittimo affidamento nutrito dal privato, posto a base dell'annullamento dell'intera pretesa tributaria da parte dei giudici di merito, non è mai ragione sufficiente per ritenere illegittima la richiesta del pagamento del tributo al contribuente ma, come emerge in particolare dal testo della L. n. 212 del 2000 , art. 10 , comma 2, comporta la non debenza di sanzioni ed interessi qualora il contribuente si sia conformato ad indicazioni fornite dall'amministrazione. Il disposto dell'art. 10, comma 1 Statuto dei diritti del contribuente è regola generale che discende direttamente dai principi dettati dall' art. 3 , 23 , 53 e 97 Cost., costituisce concretizzazione in campo tributario dell'analoga regola di correttezza e buona fede che deve ispirare i rapporti tra privato e pubblica amministrazione tutta, ma non rappresenta regola di validità dei provvedimenti amministrativi di imposizione, determinando la sua violazione conseguenze di diversa natura, una delle quali è quella indicata dal comma seguente medesimo articolo (Cass., 12372/21 ; 5934/2015 ; 21070/2011 ; 19479/2009).

Diverso è il caso in cui il contribuente, nel quadro di una procedura di deflazione del contenzioso tributario, quale può essere l'accertamento con adesione o la risposta ad interpello, sia addivenuto a una concorde determinazione della misura del tributo o di un suo elemento costitutivo con l'ente impositore. In tal caso, infatti, qualsiasi successivo atto con cui l'ente impositore tentasse di variare in senso a sè favorevole gli elementi così definiti sarebbe nullo, non tanto perchè in contrasto con un illegittimo accordo transattivo sul tributo, quanto piuttosto perchè trattasi di procedura ritenuta dal legislatore idonea ad addivenire alla determinazione del giusto tributo, che non può essere rimessa in discussione per espressa scelta di legge (Cass., 12372/21 cit.). Tali accordi sono senza dubbio auspicabili anche in materia TARSU, come riconosciuto anche dalla giurisprudenza di questa Corte: in quest'ambito, nondimeno, possono avere ad oggetto elementi materiali del tributo soggetti ad accertamenti e valutazioni tecnico-discrezionali da parte dell'amministrazione, quali l'estensione della superficie soggetta a tassa, la qualità e quantità dei rifiuti prodotti; mentre mai, per loro mezzo, si possono escludere dal calcolo del tributo superfici che per espressa scelta normativa sono assoggettate a tassazione, introducendo per così dire un'esenzione in concreto o ad personam (Cass. 21513/2006).

Tuttavia, la sentenza di secondo grado non basa la propria ratio decidendi sull'esistenza di tali ultime particolari fattispecie, in relazione all'esistenza dei quali non è stata proposta adeguata impugnazione, ma sull'esistenza di generici atti tali da far sorgere un legittimo affidamento: pertanto la pronuncia impugnata va confermata quanto alla non debenza di interessi e sanzioni.

Nè il discorso cambia in ragione del contenuto del regolamento comunale Tarsu vigente all'epoca di maturazione del presupposto impositivo che escludeva dalle aree imponibili le

superfici acquee, dal momento che si tratta di norma meramente riproduttiva dell'interpretazione più diffusa fino all'emanazione della sentenza 3829/2009 di questa Corte e che il Comune di Lavagna non poteva, per legge, esimersi dall'adottare una corretta imposizione nè introdurre una nuova ipotesi di esenzione. Viceversa, nella specifica materia tributaria, il D.L. n. 564 del 1994, art. 2-quater, comma 1 ter, espressamente riconosce il potere dei Comuni di provvedere in via di autotutela e con effetti retroattivi all'annullamento d'ufficio (o alla revoca) degli atti illegittimi (o infondati), consentendo, qualora non siano maturate decadenze o prescrizioni e non vi sia violazione del giudicato, di emettere per il medesimo presupposto di imposta un nuovo atto impositivo (Cass., 16691/2022 ; 18115/2021).

p. 5.1 Con il quarto motivo di ricorso, si deduce nullità della decisione per violazione degli artt. 112 e 132 c.p.c., in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, per omessa pronuncia della sentenza di secondo grado sul motivo esposto in questa sede al precedente punto, o motivazione inesistente, a volerlo ritenere respinto, perchè la sentenza si limiterebbe a motivare per relationem alla sentenza 3829 del 2009 che non affronterebbe la questione del legittimo affidamento.

p. 5.2 Il motivo è inammissibile, in quanto presenta censure insanabilmente contraddittorie. Il vizio di omessa pronuncia postula la mancanza di qualsiasi pronuncia in merito alla domanda formulata dalla parte, costituisce infrapetizione ai sensi dell' art. 112 c.p.c., da far valere a norma dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4. Al contrario, la denuncia di omessa motivazione - quand'anche deducibile quale error in procedendo, ovvero nei soli casi in cui si lamenti la mancanza di qualsivoglia segno grafico nella sentenza che possa essere considerato esposizione delle ragioni di fatto e diritto della decisione (Cass. nn. 22845/2010 ; 920/2015 ; 29721/2021) - presuppone che una pronuncia del giudice, seppure non giuridicamente corretta, vi sia stata. I caratteri dubbi in cui si articola il motivo non permettono, pertanto, di comprendere l'esatta portata della richiesta nè di proseguire oltre nel suo esame, pena l'invasione da parte del giudice della sfera di competenze riservata alla parte e al suo difensore, ancora più inaccettabile in un giudizio a critica vincolata quale quello di cassazione (Cass. nn. 6150/2021 ; 17141/2018 ; 13866/2014 ; 15882/2007).

p. 6.1 Con l'ultimo motivo di ricorso, la contribuente denuncia omesso esame di fatto decisivo del giudizio oggetto di discussione tra le parti in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5. Si lamenta il fatto che la contribuente avesse depositato in primo grado un documento da cui sarebbe emersa la minor dimensione della porzione di specchio d'acqua occupato dagli ormeggi, documento asseritamente non contestato dalla controparte, che in sede di discussione avrebbe riconosciuto la propria sovrastima. Il fatto il cui esame è stato omesso sarebbe quindi la minor dimensione della superficie acquea destinata ad ormeggi.

p. 6.2 Il motivo è per più versi inammissibile, tanto per difetto di autosufficienza, quanto perchè non deduce realmente un omesso esame di fatto decisivo, ma è volto a un riesame di merito della controversia. Preliminarmente, si osserva che non viene rispettato il dettato dell' art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, poichè risulta estremamente generico e non circostanziato il riferimento alla mancata contestazione della minore superficie da parte del Comune "in sede di discussione" (o, come emerge incidentalmente dal testo del secondo motivo "nella memoria difensiva (di

controparte)): come chiarito da questa Corte, al fine di permettere il sindacato sul denunciato vizio, è necessario indicare specificamente il dato testuale (emergente dalla sentenza) o extratestuale (emergente dagli atti processuali) da cui risulti l'esistenza del fatto storico il cui esame sia stato omesso (Cass., S.U., 8053 e 8054 /2014; Cass., 9253/2017 ; 26764/2021). Inoltre, a ben vedere, non viene indicato un fatto, ma si tenta di suscitare il sindacato del giudice di legittimità sulla reale consistenza dello specchio d'acqua e dell'imposta dovuta, quasi fosse un terzo grado di merito. Prova ne sia la circostanza che lo stesso ricorrente non indica la misura non contestata, ma in maniera dubbia parla di due diverse estensioni alternative su cui avrebbe dovuto essere parametrata l'imposta. E' chiaro che questa sia materia riservata ai gradi di merito, valutazione che può trovare censura in Cassazione esclusivamente nei limiti della contestazione del vizio di motivazione. In definitiva, non si adduce un fatto, ma la mancata condivisione da parte del giudice della misurazione contenuta in un documento prodotto dal contribuente, nonché un non-fatto, ovvero la mancata contestazione di tale misura da parte del Comune, che, a rigore, esula dalla stessa definizione dettata dall'art. 360 comma 1 n. 5, non potendosi considerare "oggetto di discussione tra le parti" (Cass. 20553/2021 ; 27415/2018).

Anche a voler superare questi profili e voler condividere la prospettazione della contribuente, secondo cui il fatto omesso sarebbe l'effettiva dimensione dello specchio d'acqua, il motivo non può trovare accoglimento, in quanto la sentenza di secondo grado (pag.3) espressamente prende posizione sulle dimensioni della superficie liquida nel momento in cui procede al ricalcolo della misura dovuta del tributo.

p. 7. Ne segue il rigetto del ricorso; spese compensate in ragione della oggettiva controvertibilità delle principali questioni giuridiche, così quanto a rilevanza dell'accordo 2004 ai fini esimenti ed a legittimazione tributaria passiva del concessionario.

P.Q.M. - rigetta il ricorso;

- spese compensate;

- v.to il D.P.R. n. 115 del 2002 , art. 13 , comma 1 quater, come modificato dalla L. n. 228 del 2012 ;

- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi

- Giurisprudenza