Sentenza del 04/12/2023 n. 33679 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Porto di Lavagna Spa propone cinque motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, a conferma della prima decisione, ha ritenuto legittimo - seppure con l'esclusione, come già ritenuta dai primi giudici, della superficie delle banchine (mq.11.177, con tariffa 11,00 Euro/mq.), per la quale la tassa era già stata corrisposta - l'avviso di accertamento notificato il 25.11.2011 alla società dal Comune di Lavagna per la quota Tarsu (Omissis) ancora dovuta, all'interno del (Omissis), sulla superficie acquea frontistante le banchine stesse e destinata a posti-barca (mq. 66.706, con tariffa 2,5 Euro/mq.).

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

- la società era gravata dalla legittimazione tributaria passiva, nella sua qualità di detentrice in forza di concessione demaniale marittima, ed indipendentemente dal fatto che i posti barca fossero eventualmente concessi in uso a terzi in forza di diversi rapporti giuridici;

- l'avviso di accertamento in questione era adeguatamente motivato, come anche evincibile dal tenore e dall'ampia diffusione del ricorso originario e delle difese svolte nel giudizio dalla società;

- la maggiore pretesa del Comune derivava dal sopravvenire della sentenza della Corte di Cassazione n. 3819/09 , appunto affermativa dell'assoggettamento a Tarsu anche delle superfici portuali acquee, nella specie correttamente conteggiate come da nota dell'Ufficio del demanio 2 dicembre 2009;

- diversamente da quanto voluto dalla società, secondo la quale la Tarsu sulla superficie acquea non poteva essere pretesa se non dalla annualità 2010, legittimamente il Comune aveva richiesto il versamento sullo spazio acqueo già per il (Omissis), considerato il sopravvenire della suddetta pronuncia della Corte di Cassazione ed il termine decadenziale di legge per l'accertamento (qui rispettato);

- correttamente i primi giudici avevano escluso dalla tassazione in avviso la superficie di 11.177 m2, in ordine alla quale la Tarsu era già stata versata, con rideterminazione del saldo a debito della società in Euro 126.741,00 (in luogo di Euro 147.977,70 come richiesto dal Comune). Resiste con controricorso il Comune di Lavagna il quale formula anche un motivo di ricorso incidentale.

La società ha depositato controricorso a ricorso incidentale.

Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Motivi della decisione p. 2.1 Con il primo motivo di ricorso principale la società lamenta - ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 3, - violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000 , art. 10 , nonchè degli artt. 3 , 23 , 53 e 97 Cost.. Erroneamente la Commissione Tributaria Regionale aveva omesso di considerare (formulando sul punto una motivazione di mera apparenza) che la non debenza della Tarsu sullo spazio acqueo era già stata fatta oggetto, oltre che della denuncia concordata ai fini Tarsu presentata dalla società il 6 luglio 2004 (prot. n. 17420), di un accordo con il Comune di Lavagna per l'anno (Omissis) (come da lettera del Comune 28 maggio 2007), sicchè il tributo non poteva più essere richiesto per l'annualità qui dedotta, se non in violazione del principio di affidamento di cui all'art. 10 cit.. Ciò a maggior ragione considerando che, per tale annualità, il regolamento comunale Tarsu prevedeva l'applicazione della tassa soltanto con riguardo alle aree coperte, alle aree scoperte ed ai pontili, appunto come da accordo raggiunto tra le parti (ed in tal senso si era già espressa la Commissione Tributaria Regionale con sentenza n. 487/15, riferita all'anno (Omissis), all.).

p. 2.2 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, dello Statuto dei diritti del contribuente è regola generale che discende direttamente dai principi dettati dagli artt. 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 del 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, gli atti posti in essere dall'ente impositore, come accertati nel processo di merito, non rientrano nell'ipotesi da ultimo descritta (che in ogni caso non avrebbe potuto comportate l'esenzione da tassazione dello specchio d'acqua, riguardando la stessa sentenza 21513/2016 citata anche dal contribuente una distinta fattispecie). Pur essendo tali da far sorgere un legittimo affidamento in capo alla società contribuente, l'unico effetto che ne consegue è la non debenza di interessi e sanzioni, esclusa ogni conseguenza sull'ammontare del tributo.

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. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso la società deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 4, - nullità della sentenza per assenza di motivazione e violazione dell' art. 112 c.p.c.. Per non avere la Commissione Tributaria Regionale reso una reale motivazione sul perchè la pretesa del Comune non trovasse preclusione nell'accordo raggiunto per l'anno (Omissis), tanto più che la menzionata sentenza della Corte di Cassazione n. 3829/09 stabiliva che le superfici acquee potessero, non dovessero, venire tassate in presenza di determinati presupposti.

p. 3.2 Il motivo è infondato. Con congrua motivazione, la sentenza di secondo grado ha chiarito che l'avviso di accertamento dovesse essere ritenuto legittimo per la parte in cui procedeva ad imposizione della superficie acquea antistante alle banchine e destinata a posti barca, pacificamente oggetto di concessione marittima demaniale a favore della Porto di Lavagna. Tale richiesta di integrazione del pagamento della TARSU derivava da un nuovo orientamento giurisprudenziale, recato dalla sentenza 3829/2009 di questa Corte - che testualmente prevede che "è agevole dover intendere per "aree scoperte" costituenti "presupposto" della tassa de qua, tutte le estensioni (o superfici) spaziali comunque utilizzabili e concretamente utilizzate da una comunità umana, quindi a prescindere dal supporto (solido o liquido) di cui l'estensione stessa è composta, e, conseguentemente, dal mezzo (terrestre o navale) utilizzato per fruire di quell'estensione: lo smaltimento dei rifiuti solidi, infatti, costituisce sempre un interesse pubblico (cfr. D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 , art. 2 , per il quale "la gestione dei rifiuti costituisce attività di pubblico interesse") anche quando, quelli propriamente "urbani" siano prodotti da comunità umane che, utilizzando (con l'opportuno mezzo) uno spazio "liquido" e non "solido", producono quei rifiuti sul mezzo (natante) e debbono, per necessità, riversarli (o comunque lì riversano) sulla terraferma al momento della sosta nel porto, facendo così sorgere, a carico dell'ente territorialmente competente, l'obbligo di rimuoverli e di smaltirli".

Conseguentemente, ha univocamente escluso che l'affidamento ingenerato dagli atti emanati dall'amministrazione comunale potesse derogare al "diritto vivente" in materia, frutto dell'interpretazione giurisprudenziale, nel senso di escludere la debenza del tributo - come del resto già evidenziato nel rigettare il primo motivo dell'odierno ricorso.

p.4.1 Con il terzo motivo di ricorso la società denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993 , art. 63 nonchè nullità della sentenza per carenza assoluta di motivazione. Erroneamente la Commissione Tributaria Regionale aveva affermato la legittimazione tributaria passiva della società applicando ad essa il regime (art. 63, comma 3 cit.) dei locali in multiproprietà ovvero degli alberghi o centri commerciali integrati, senza considerare che - eccezion fatta per n. 436 posti barca in proprietà della società e da quest'ultima direttamente gestiti e concessi in locazione a terzi - per il resto si trattava di posti barca fatti oggetto non già di contratti di ormeggio (come nella fattispecie già dedotta avanti alla Suprema Corte), bensì di veri e propri atti notarili di vendita a terzi della proprietà superficiaria per la durata dell'intera concessione, e regolarmente trascritti con effetti reali, ex artt. 952 c.c. e ss., presso la Conservatoria RRII (come da alcuni contratti versati in causa). In modo tale che la tassa doveva cadere direttamente sui proprietari superficiari, effettivi detentori delle superfici produttive di rifiuti. Inoltre anche la Corte di Giustizia UE (sent. in comma 174/06 del 25 ottobre 2007), alla quale la Corte di legittimità si era uniformata, aveva stabilito che la concessione a terzi del diritto di occupare ed usare, anche in via esclusiva e dietro corrispettivo, una zona del demanio marittimo rientrava nella nozione di locazione di beni immobili.

p.4.2 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 produttiva, 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 detentrice dello specchio d'acqua in ordine al quale è stato emanato l'avviso di accertamento Tarsu, per aver conseguito 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 superficiaria acquea (impregiudicata la questione sulla natura giuridica di questa figura) o in qualsivoglia altro modo, a prescindere dagli effetti reali o obbligatori e dall'opponibilità o meno al soggetto pubblico concedente - comporti 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, alla cui sorte sono dunque indissolubilmente legati (cfr. Cass. 21505/2023 ; 3798/2018 ; 7532/2009 ; 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.5.1 Con il quarto motivo di ricorso si lamenta violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993 , art. 73 , L. n. 296 del 2006 , art. 1 , comma 162 art. 115 c.p.c. e L. n. 212 del 2000 . Per non avere la Commissione Tributaria Regionale rilevato la nullità dell'avviso di accertamento (in larga parte trascritto in ricorso e controricorso) per carenza di motivazione e presupposti, là dove esso aveva determinato la superficie acquea imponibile sulla base di una planimetria Autocad "esistente in atti all'ufficio", ma ignota alla società e non allegata all'avviso stesso nè comunicata dall'Ufficio del Demanio al quale il Comune aveva affidato il rilievo. Per altro verso, la sufficienza motivazionale dell'avviso non poteva di per sè desumersi dal tenore delle difese svolte dalla contribuente in giudizio, tanto più che quest'ultima aveva contestato la superficie indicata dal Comune in avviso. Infine, il Comune non aveva fatto precedere l'avviso da invito o richiesta di chiarimenti di sorta.

p.5.2 Il motivo è infondato. Lo stesso D.Lgs. n. 507 del 1993 , art. 73 , comma 1, citato dal 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, non essendo in alcun modo obbligato all'esperimento di un contraddittorio preventivo col contribuente.

Quanto alla contestazione della mancata allegazione all'avviso della planimetria sulla cui base erano state determinate le metrature dello specchio d'acqua all'atto impositivo, si osserva che dalla lettera della L. n. 296 del 2006 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 trascritta motivazione dell'avviso, si trattava essenzialmente della 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. Non si dimentichi poi che la contribuente era parte di un rapporto concessorio col Agenzia del Demanio, la quale si era limitata alla condivisione col Comune delle informazioni relative alla descrizione dei luoghi già contenute negli atti relativi alla concessione stessa, pertanto perfettamente conosciuti dalla società concessionaria.

p.6.1 Con il quinto motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 5, c.p.c. - omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, insito nella superficie effettiva dello specchio acqueo, pari a mq. 66.573,80 per 2,00 Euro/mq (quindi per un totale di Euro 133.747,00), là dove la società aveva già corrisposto per la superficie delle banchine la somma di Euro 122.947,00 (mq. 11.177,00 per 11 Euro a mq.); da ciò si evinceva che la Commissione Tributaria Regionale, commettendo errore di fatto conseguente al mancato esame del fatto decisivo costituito dalla superficie dello specchio acqueo e dall'avvenuto pagamento dell'imposta, aveva erroneamente detratto i metri quadri anzichè le somme pagate sulla base di diverse tariffe, con sostanziale duplicazione impositiva.

p. 6.2 Il motivo è infondato. Ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , art. 62 , presupposto dell'imposizione Tarsu è, tra le altre ipotesi, la detenzione di aree scoperte potenzialmente idonee -per loro natura, condizioni e uso cui sono stabilmente destinate- alla produzione di rifiuti solidi urbani o assimilati. Non assume rilevo determinante, come già chiarito da questa Corte nella sentenza n. 3289/2009 cit., la natura solida o liquida delle anzidette aree scoperte, sicchè ai fini dell'accertamento della debenza del tributo è necessario valutare esclusivamente la loro capacità di produrre rifiuti. Nè la semplice circostanza che le aree solide e liquide siano contermini impedisce di accertare l'autonoma capacità produttiva delle une rispetto alle altre, ben potendo ricorrere ipotesi in cui le confinanti aree vengano utilizzate in maniera tale da produrre, ciascuna indipendentemente dall'altra, rifiuti solidi urbani. Detto diversamente, la detenzione di parti solide e quella di parti acquee di un'area portuale costituiscono autonomi presupposti TARSU, sicchè l'ente impositore può applicare il tributo su entrambe, senza sovrapposizione nè duplicazione.

Nel caso oggi all'esame della Corte, l'oggetto del contendere, delineato dall'avviso di accertamento impugnato, è limitato alla debenza del tributo sulle sole parti acquee, senza che possa essere esteso al vaglio circa la legittimità della pretesa esercitata sulle banchine. L'eccezione del contribuente denuncia, in realtà, un profilo di asserita indebita "locupletazione" del Comune nell'aver riscosso una tariffa maggiorata (11 Euro al metro quadro) così come deliberata all'esito dell'accordo del (Omissis) proprio sul presupposto, poi venuto meno, della non tassabilità (anche) delle superfici liquide; ma si tratta di aspetti (coinvolgenti la legittimità della delibera tariffaria di 11 Euro, l'eventuale indebito arricchimento del Comune, la perdurante

efficacia dell'accordo (Omissis) pur dopo la cassazione del 2009) che esulano dall'oggetto (prettamente impugnatorio) del presente giudizio, concernente la legittimità del solo avviso di accertamento opposto e non di altri atti impositivi, ovvero di atti di diniego di istanze di rimborso per tali ragioni eventualmente presentate dalla società. Bene ha fatto la Commissione tributaria a non imputare il pagamento effettuato per le aree solide al debito derivante dalla detenzione delle aree liquide.

Per il resto, la superficie dello specchio d'acqua imponibile è stata oggetto di espressa valutazione da parte dei giudici di merito, pertanto non corrisponde a verità che si tratti di "fatto omesso". Si tratta di valutazioni fattuali il cui riesame è precluso in questa sede, pertanto il motivo si presenta sotto questo aspetto finanche inammissibile.

p.7.1 Con l'unico motivo di ricorso incidentale, il Comune deduce - ex art. 360 c.p.c., comma 1 n. 3, c.p.c. - violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , artt. 62 e 65 , stante l'erronea determinazione delle superfici tassabili da parte della Commissione Tributaria Regionale. Infatti risultava documentalmente in causa che la superficie acquea del porto turistico fosse di mq. 77.883 (come dedotto in avviso), e da questa superficie non doveva essere detratta quella di 11.177 m2 per i quali la tassa era già stata corrisposta, riferendosi quest'ultima superficie alle banchine di terra e non allo spazio acqueo; da ciò derivava che il credito del Comune ammontava in realtà ad Euro 194.707,00: mq. 77.883 (non già 66.706) per Euro 2,50 a mq..

p.7.2 Il motivo è inammissibile. Nè dalla lettura della sentenza impugnata, nè da quella del ricorso incidentale, risulta che in sede di appello il Comune avesse impugnato il capo della sentenza di primo grado riguardante la decurtazione della superficie imponibile, con conseguente passaggio in giudicato ed irrevocabilità della relativa statuizione. Al contrario, la sentenza della commissione tributaria regionale afferma che solo il contribuente ha proposto appello, ricevendo conferma sul punto dallo stesso controricorso dell'Ente impositore. Anche se così non fosse, tuttavia, il motivo non supererebbe il vaglio di ammissibilità, ai sensi dell' art. 366 c.p.c., n. 3 e n. 6, in quanto la narrazione dei fatti di causa compiuta dal Comune non può dirsi sufficiente a permettere al giudice di valutare i presupposti per l'esperimento del suo sindacato sulla pronuncia, nè viene indicato l'atto con cui, in ipotesi, il Comune abbia impugnato l'anzidetta pronuncia.

p. 8. Ne segue, in definitiva, il rigetto tanto del ricorso principale quanto di quello incidentale; le spese vengono compensate in ragione della reciproca soccombenza.

P.Q.M. - rigetta il ricorso principale;

- rigetta il ricorso incidentale;

- compensa le spese;

- 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 sia principale sia incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato,

pari a quello previsto per il ricorso sia principale sia incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza