Sentenza del 13/04/2023 n. 9913 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Villa Regina Spa ricorre, sulla base di quattrodici motivi, per la cassazione della sentenza n. 10710/44/2015 depositata il primo dicembre 2015, con la quale la CTR della Campania, nel confermare la decisione di prime cure la quale aveva confermato la legittimità degli avvisi di accertamento relativi alla Tarsu per l'annualità 2012 concernente l'unità immobiliare ubicata nel predetto comune, accoglieva il gravame proposto dal Comune di Grottaminarda avverso la prefata sentenza, aderendo per relationem alle conclusioni dei giudici di primo grado in merito alle doglianze relative al "deficit motivazionale degli atti opposti, nonchè alla dedotta illegittimità del regolamento comunale ed alla carenza di potere impositivo del Comune".

Aggiungeva la Regionale che, in ogni caso, non era stato proposto appello incidentale avverso la sentenza nella parte in cui aveva respinto le eccezioni preliminari proposte dalla contribuente, con conseguente formazione del giudicato interno sulle predette questioni.

Accoglieva il gravame, affermando che l'omessa presentazione della denuncia originaria e di quella di variazione concernete le superfici delle aree coperte e di quelle scoperte, legittima l'accertamento, non essendo ammissibile nel corso del giudizio fornire la prova dei fatti costitutivi dell'invocata esenzione dalla tassazione. In particolare, con riferimento alle aree adibite a parcheggio, respingeva il diritto alla esenzione, atteso che la debenza dell'imposta dipende esclusivamente dalla occupazione e destinazione dei locali e dell'area scoperta e prescinde da titolo giuridico in virtù del quale quelle aree sono occupate o utilizzate.

Accertava che le aree in questione erano destinate non solo a parcheggio, ma altresì a esposizione di stand gastronomici e di prima ricezione degli ospiti della struttura produttiva di ristorazione; - precisava che la perizia di parte indicava una superficie superiore rispetto a quella recuperata a tassazione di Comune, il quale aveva applicato la Tarsu alle superfici utilizzate per l'attività produttiva aziendale; non riconosceva l'esenzione per le superfici coperte destinate ad hall, antibagno e aree di passaggio.

L'amministrazione comunale replica con controricorso.

Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento del tredicesimo e quattordicesimo motivo.

Motivi della decisione

2. Con la prima censura, si lamenta la violazione della competenza territoriale della CTR ed in particolare del D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 546, art. 4, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4); per avere la Regionale omesso di pronunciarsi sull'eccezione relativa alla incompetenza della sezione distaccata di Napoli, sollevata con le memorie del 28.10.2015, con le quali la società aveva evidenziato che il gravame era stato depositato dal Comune presso la CTR- sezione distaccata di Salerno - per poi essere inoltrata inspiegabilmente alla sezione distaccata di Napoli.

3. Il secondo motivo critica la decisione impugnata per la violazione del principio di non contestazione, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), assumendo che gli avvisi di accertamento indicano una superficie imponibile di mq 9.420 contro quella dichiarata di mq 475, precisando che per errore il Comune avrebbe ascritto all'area destinata a parcheggio la superficie di mq. 2.030 e che essendo incontroverso che l'area destinata a parcheggio - pari a mq 6000 come indicato in perizia - "non è produttiva di rifiuti soldi urbani", mentre le ulteriori aree di mq 5.200 sono destinate alla viabilità interna, queste dovevano essere escluse dalla tassazione.

Aggiunge la ricorrente che per quanto concerne le aree coperte, la superficie imponibile è pari a 3.280 mq., mentre quella dichiarata si estende per mq 2.300, tassata con la medesima tariffa, in tutte le sue componenti, dall'ente comunale, ancorchè i singoli locali abbiano destinazioni diversificate: alloggio custode, uffici, depositi.

Ad avviso della contribuente, i giudici di appello non potevano valutare diversamente i fatti accertati dai primi giudici, giacchè la confutazione delle risultanze della perizia doveva essere svolta dal Comune nei dieci giorni liberi prima della pubblica udienza o al più tardi alla udienza.

4. Con il terzo motivo, la società lamenta l'inammissibilità dell'impugnazione proposta dal Comune per aver modificato i motivi posti a base dell'accertamento, nonchè la violazione del D.Lgs. 30 dicembre 1993, n. 546, art. 53 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4), in quanto, avendo l'amministrazione locale escluso dalla tassazione, sin dall'atto impositivo opposto, le aree pari a mq. 2.030 destinate a parcheggio, la stessa non poteva poi dedurre che la società contribuente non poteva provare in giudizio la destinazione a parcheggio e a viabilità interna di maggiori superfici, in mancanza della preventiva informazione al Comune.

Il giudicante, dunque, avrebbe violato il disposto dell'art. 112 c.p.c. , in quanto non si è pronunciato sull'unica questione sottoposta al suo esame, vale a dire l'esatta individuazione delle aree destinate a parcheggio e strade "per le quali era pacifico il non assoggettamento a Tarsu".

5. Il quarto motivo censura la gravata sentenza per motivazione apparente, con riferimento all'avviso concernente le aree scoperte, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4); per avere i giudici territoriali affermato circostanze non corrispondenti alla reale situazione, laddove ha statuito che le aree scoperte sono destinate a parcheggio, esposizione di stand gastronomici e ricezione ospiti, circostanze che sarebbero smentite dalla perizia di parte allegata al ricorso.

6. Con il quinto strumento di ricorso, la società deduce, in relazione all'avviso n. 24 (aree scoperte), l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5),

consistente nella perizia di parte che indica l'estensione dell'area esterna destinata a parcheggi e viabilità interna.

7. Il sesto motivo prospetta ancora motivazione apparente con riferimento all'avviso n. 23, concernente le aree coperte, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4); per avere i giudici territoriali confermato le superfici indicate dal Comune e non quelle individuate nella perizia di parte, omettendo di motivare le ragioni per le quali sarebbe applicabile la medesima tariffa a tutte le aree coperte sebbene abbiano destinazioni diverse.

8. La settima censura reitera con riferimento all'accertamento n. 23, relativo alle aree coperte, il vizio di omesso esame e di un fatto decisivo per il giudizio, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5), consistente nella perizia di parte che indica sia l'estensione dell'area coperta sia le diverse destinazioni.

9. Con l'ottava censura si deduce la violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62 , ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, nonchè la violazione del giudicato implicito e dell'art. 112 c.p.c. , ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4; per avere il giudice di appello confermato la legittimità delle tariffe applicate dal Comune alle aree coperte, sebbene la CTP avesse accolto la relativa doglianza sollevata dalla contribuente e ancorchè il Comune non avesse proposto il relativo motivo di gravame.

Aggiunge che, comunque, alla stregua dell'art. 65 citato in rubrica, la tassa può essere commisurata in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso cui i medesimi sono destinati.

10.Il nono motivo reca violazione dell'art. 2909 c.c. , ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4; per avere i giudici regionali omesso di pronunciarsi sulle eccezioni preliminari dedotte nel giudizio di primo grado e disattese dalla CTP, ma reiterate nelle controdeduzioni. Sul punto la CTR ha affermato che la contribuente avrebbe dovuto proporre appello incidentale, al contrario proposto a pagina 17 e ss delle controdeduzioni.

11. Con il decimo motivo si lamenta la violazione del D.Lgs. 30 dicembre 2009, n. 195, art. 11, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3; avendo nel giudizio di primo grado dedotto l'incompetenza del Comune di Grottaminarda per avere competenza la Provincia L.R. Campania 28 marzo 2007, n. 4, ex art. 8.

La doglianza era stata respinta dai primi giudici proprio sulla base della normativa regionale che attribuiva ai Comuni le attività di raccolta e gestione dei rifiuti.

Assume di aver riproposto la censura al giudice di appello, con il gravame incidentale, censura che la CTR ha respinto erroneamente, aderendo alla motivazione della CTP, senza considerare che il cit. art. 8 concede alle Province il servizio di gestione integrata dei rifiuti.

Deduce inoltre che, se è vero che la legge regionale citata ha prorogato in capo ai Comuni le attività di raccolta e Spa zzamento, nonchè lo smaltimento inerenti alla raccolta differenziata

anche per l'anno 2010, tuttavia non ha attribuito ai predetti enti anche il potere riscossivo dei tributi.

12. L'undicesimo motivo prospetta la violazione della L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 , nonchè della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1 comma 162 , in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3); nonchè "motivazione apparente o gravemente illogica, in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4)"; per avere il giudicante disatteso l'eccezione del deficit motivazionale degli avvisi opposti, sebbene essi si fondassero sulle mere rilevazioni delle superfici tassabili ai fini Tarsu, elaborate con l'incrocio degli archivi a disposizione, evidenziando una discordanza tra l'area rilevata e quella dichiarata dalla stessa contribuente (come da scheda allegata agli avvisi). Evidenzia che gli atti - trascritti nel ricorso - non indicherebbe le banche dati consultate.

Obietta altresì che la motivazione della CTP secondo la quale l'adeguatezza della motivazione degli atti impositivi si evince dalla capacità del contribuente di svolgere adeguate difese, sarebbe gravemente illogica perchè inferisce la congruità motivazionale non dall'atto opposto, bensì dall'adeguatezza dell'attività difensiva dell'opponente.

13. Il dodicesimo motivo lamenta la sperequazione delle tariffe e l'omessa disapplicazione della delibera comunale n. 41 del 31.03.2009, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, comma 5 , per evidente difetto di motivazione e violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62 in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4); assumendo che le tariffe devono essere commisurate al costo per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e graduate in relazione alle attività economiche sulla base della diversa attitudine alla produzione dei rifiuti.

Evidenzia la società che il regolamento non motiva gli aumenti delle tariffe per le singole aree e categorie, di guisa che esso avrebbe dovuto essere disatteso dalla CTP. La sentenza sul punto era stata impugnata con appello incidentale, ma il giudice regionale lo ha disatteso riportandosi alle motivazioni dei primi giudici che "hanno ritenuto legittima la delibera, in quanto la tassa sui rifiuti è un tributo ibrido in cui i parametri impositivi sono rimessi all'autorità del Governo locale, giacchè con i proventi del tributo si mira a coprire i costi del servizio indivisibile ed obbligatorio per tutti i cittadini, che comporta una svalutazione del rapporto di corrispondenza tra fruizione del servizio ed assoggettamento al tributo". All'uopo cita il disposto del D.Lgs. 15 novembre 1994, n. 507, art. 69, comma 2, secondo il quale "Ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe, i dati consuntivi e previsionali relativi ai costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica, nonchè i dati e le circostanze che hanno determinato l'aumento per la copertura minima obbligatoria del costo ovvero gli aumenti di cui al comma 3".

La delibera - allegata al ricorso - invece non motiverebbe il differente aumento delle tariffe per le abitazioni, per i locali destinati a bar/ ristorazione e a parcheggio.

14. Il tredicesimo motivo denuncia - in via gradata rispetto alla questione di merito relativa all'addizionale ex Eca, accolta dalla CTP - l'omessa pronuncia della Regionale sulla questione controversa, ancorchè reiterata nelle controdeduzioni in via subordinata all'accoglimento del gravame del comune.

15. L'ultimo strumento di ricorso denuncia l'omessa pronuncia in merito alla errata determinazione delle sanzioni ex art. 112 c.p.c. , ed in relazione all'art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4); questione non esaminata dalla CTP perchè ritenuta assorbita dall'accoglimento dei ricorsi in ordine alla sussistenza della pretesa tributaria, ma riproposta, secondo quanto deduce la ricorrente, sia nelle controdeduzioni che nell'appello incidentale.

16. Preliminarmente deve essere disattesa l'eccezione sollevata dal Comune, secondo cui la procura speciale in calce al ricorso reca una firma illeggibile prima della procura medesima.

Questa Corte ha affermato (v. Cass. del 29.08.2011, n. 17693; Cass. del 15.04.2005, n. 7920) che "la procura speciale alle liti ex art. 83 c.p.c. comma 3, ove sottoscritta con firma illeggibile, è nulla solo quando dall'intestazione o dal contesto dell'atto o dalla procura stessa non emerga il nome del mandante, in quanto, se questa indicazione emerge, l'atto è comunque idoneo a realizzare il suo scopo tipico, che è quello di fornire alla controparte la certezza giuridica della riferibilità dell'attività svolta dal difensore al sottoscrittore, in proprio o quale rappresentante di un ente". Nel caso di specie, il ricorso per cassazione reca nell'intestazione puntuale indicazione delle generalità della ricorrente e la circostanza che la firma sia apposta sopra la procura non interrompe la correlazione tra l'attestazione da parte del legale dell'autenticità della firma con la firma del legale rappresentante dell'ente ricorrente" (Cass. del 9.03.2021, n. 9426).

17. La prima censura non merita accoglimento.

La competenza delle Commissioni tributarie provinciali è individuata con riferimento alla sede dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate (Dogane o Territorio), dell'Ente locale ovvero dell'Agente della riscossione che ha emesso l'atto da impugnare e quindi nei cui confronti è proposto il ricorso. La competenza della commissione tributaria regionale è individuata con riferimento alla sede della Commissione tributaria provinciale che ha emesso la decisione impugnata, ill D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 4.

Nel caso in esame, il gravame non è stato proposto dinanzi alla Commissione regionale incompetente, bensì dinanzi alla CTR della Campania-sezione distaccata di Salerno - e poi trasferita alla sezione di Napoli: entrambe mere articolazioni della medesima Commissione, con la conseguente esclusione della violazione delle norme in materia di competenza territoriale, vertendosi in materia di distribuzione tabellare.

18. In via preliminare vanno esaminate le doglianze nove, dieci e undici concernenti il capo della sentenza gravata che ha escluso la rilevanza delle questioni sottoposte dalla società appellata, non avendole proposte con l'appello incidentale.

18.1 E' corretta l'affermazione che nel processo tributario d'appello, come in quello civile, la devoluzione al giudice del gravame dell'eccezione di merito, respinta in primo grado, formulata dalla parte comunque vittoriosa, esige la proposizione dell'appello incidentale, ma se la parte ripropone tale eccezione contestando la statuizione sul punto, può procedersi alla sua riqualificazione, in applicazione del principio dell'idoneità dell'atto al raggiungimento dello scopo, tenuto anche conto che, nel contenzioso tributario, l'appello incidentale non deve essere notificato, ma è contenuto nelle controdeduzioni, depositate nel termine di costituzione

dell'appellato, venendo così ad affievolirsi la distinzione tra appello incidentale, riproposizione dei motivi e difesa del resistente (Cass. del 31/01/2022, n. 2805; Cass. del 24/06/2021, n. 18119; Cass. del 03/11/2020, n. 24456; Cass. del 28/08/2018, n. 21264).

Quando anche fondata detta censura, deve osservarsi la CTR è entrata comunque nel merito delle eccezioni sollevate dalla contribuente condividendo le argomentazione della CTP concernenti la sussistenza del potere impositivo dell'ente locale, la carenza di deficit motivazionale degli avvisi, la legittimità del regolamento comunale.

Statuizioni che avrebbero dovuto essere eventualmente censurate sotto il profilo diverso della sua nullità, in quanto motivata "per relationem" alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa (Cass. del 05/10/2018, n. 24452; Cass. del 05/08/2019, n. 20883), censura che, tuttavia, non risulta formulata.

19. Non merita accoglimento il decimo motivo - anch'esso da esaminarsi preliminarmente rispetto agli altri strumenti di ricorso, per priorità logica - relativo al difetto impositivo del Comune di Grottaminarda, il quale alla luce del D.L. 30 novembre 2009, n. 195, art. 11, comma 2 - ter e 5- bis svolge fino e non oltre il 31 dicembre 2012, " le sole attività di raccolta, di Spa zzamento e di trasporto dei rifiuti e di smaltimento o recupero inerenti alla raccolta differenziata che continuano ad essere gestite secondo le attuali modalità e forme procedimentali dai comuni.". In particolare, il comma 5- bis stabilisce che "Per gli anni 2010, 2011 e 2012, nella Regione Campania, in fase di prima attuazione ed in via provvisoria e sperimentale, la TARSU e la TIA sono "calcolate dai comuni" sulla base di due distinti costi: uno elaborato dalle province, anche per il tramite delle società provinciali, che forniscono ai singoli comuni ricadenti nel proprio ambito territoriale le indicazioni degli oneri relativi alle attività di propria competenza afferenti al trattamento, allo smaltimento ovvero al recupero dei rifiuti, ed uno elaborato dai comuni, indicante gli oneri relativi alle attività di propria competenza di cui al comma 2-ter. I comuni determinano, sulla base degli oneri sopra distinti, gli importi dovuti dai contribuenti a copertura integrale dei costi derivanti dal complessivo ciclo di gestione dei rifiuti. Per la corretta esecuzione delle previsioni recate dal presente comma, le amministrazioni comunali provvedono ad emettere, nel termine perentorio del 30 settembre 2012, apposito elenco, comprensivo di entrambe le causali degli importi dovuti alle amministrazioni comunali e provinciali per gli anni 2010, 2011 e 2012". Chiaramente distinguendo i tributi dovuti al Comune per le attività di propria competenza e quelle di competenza delle Province relative al trattamento dei rifiuti.

La normativa è chiara nel differenziare le operazioni di competenza del Comune quali la raccolta, il trasporto e lo Spa zzamento dei rifiuti e quelle di competenza della provincia, relative al trattamento e allo smaltimento dei rifiuti, per le quali ciascun ente riscuote i relativi oneri; con la conseguente legittimazione attiva dell'ente comunale a riscuotere la Tarsu per le attività attribuite alla sua competenza proprio dalla legge reg. citata dalla contribuente.

20. L'undicesimo motivo è affetto da profili di inammissibilità che attingono anche l'ottava censura. La violazione di legge sarebbe stata integrata da un difetto di motivazione dell'atto impositivo avente la natura di accertamento a contenuto complesso e quindi richiedente anche la spiegazione delle ragioni che avevano indotto l'Ente a riconoscere solo parzialmente una fattispecie di esclusione dall'applicazione del tributo, donde la nullità dell'atto medesimo.

La censura in esame attinge direttamente l'atto impositivo, mentre il secondo profilo della doglianza critica la sentenza impugnata per aver confermato la legittimità degli avvisi di accertamento sotto il profilo motivazionale.

Con un unico motivo si prospetta una duplicità di profili inestricabilmente combinati, non collegabili alle fattispecie di vizio enucleate dal codice di rito e denunciate dal ricorrente. Il ricorrente, nel censurare la sentenza impugnata per error in procedendo (art. 360 c.p.c. comma 1, n. 4) e per error in iudicando (art. 360 c.p.c. comma 1, n. 3), avrebbe dovuto indicare la rubrica per ciascuna delle censure, compiere una puntuale esposizione delle ragioni per le quali il relativo è mezzo è stato proposto, nonchè illustrare gli argomenti posti a sostegno della sentenza impugnata e precisare analiticamente le considerazioni che, in relazione al motivo, indicato nella rubrica, comporterebbero la cassazione della pronunzia (Cass., 14/05/2018, n. 11603; Cass., 18/08/2020, n. 17224; Cass., 13/01/2021, n. 342).

In ogni caso, in continuità con quanto già affermato da questa Corte in merito agli oneri motivazionali di ogni atto impositivo va innanzitutto ribadito che "L'avviso di accertamento soddisfa l'obbligo di motivazione quando pone il contribuente nella condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva, individuata nel "petitum" e nella "causa petendi", mediante una fedele e chiara ricostruzione degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, anche quanto agli elementi di fatto ed istruttori posti a fondamento dell'atto impositivo, in ragione della necessaria tra Spa renza dell'attività della Pubblica Amministrazione, in vista di un immediato controllo della stessa."(vedi da ultimo Cass. del 31.07.2019, n. 20620; Cass. del 12.12.2018, n. 30039; Cass. del 09/05/2017, n. 11270; per una medesima fattispecie, v. Cass. dll'11.04.2019, n. 10128).

In tema di TARSU, nel caso in cui la rettifica venga operata sulla base di una variazione di superficie o di tariffa o di categoria, deve ritenersi sufficiente l'indicazione della maggiore superficie accertata o della diversa tariffa o categoria ritenuta applicabile, elementi che, integrati con gli atti generali, quali le delibere comunali o altri regolamenti comunali - che non è necessario allegare, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo perchè si rivolgono ad una pluralità indistinta, anche se determinabile ex post, di destinatari occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili (tra le tante: Cass., 5 Sez. 5", 23 ottobre 2006, n. 22804; Cass., Sez. 5", 26 marzo 2014, n. 7044; Cass., Sez. 6"-5, 19 giugno 2018, n. 16165; Cass., Sez. 5", 13 marzo 2019, n. 7437; Cass., Sez. 5", 31 luglio 2019, n. 20620; Cass., Sez. 5", 13 agosto 2020, n. 16996; Cass., Sez. 5", 22 marzo 2021, n. 7952; Cass., Sez. 5", 12 agosto 2021, n. 22755; Cass., Sez. 5", 10 febbraio 2022, n. 4245) - risultano idonei a rendere intellegibili i presupposti di fatto e di diritto della pretesa tributaria, posta anche la semplicità del procedimento logico che in questi casi caratterizza la determinazione del tributo in esame, il cui ammontare viene determinato moltiplicando la tariffa, individuata sulla base della categoria, per la superficie tassata (Cass., Sez. 5", 31 luglio 2019, n. 20620; Cass., Sez. 5", 22 marzo 2021, n. 7952). Va, pertanto, escluso che possa essere censurata come mancanza di motivazione l'omessa individuazione di tutte le fonti probatorie o delle indagini effettuate per rideterminare l'area, ben potendo tali indicazioni essere fornite nell'eventuale successiva fase contenziosa, in cui l'ente impositore ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto ed il contribuente la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del

medesimo criterio o di altri parametri (Cass., Sez. 5", 31 luglio 2019, n. 20620; Cass., Sez. 5", 13 agosto 2020, n. 16996).

Ciò posto, è pacifico che, in sede di accertamento per omessa o infedele denuncia della contribuente il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , ex art. 71, comma 1, l'ente impositore possa desumere l'estensione della superficie di riferimento per il calcolo della TARSU attraverso l'incrocio dei dati posseduti con quelli risultanti dai registri catastali. Tale modus operandi è conforme alla previsione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 70, comma 3 , nel testo novellato dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 340 , il quale, nel disciplinare il contenuto delle "denunce" da parte dei contribuenti, ha disposto: "A decorrere dal 1 gennaio 2005, per le unità immobiliari di proprietà privata a destinazione ordinaria censite nel catasto edilizio urbano, la superficie di riferimento non può in ogni caso essere inferiore all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al D.P.R. 23 marzo 1998, n. 138 ; per gli immobili già denunciati, i Comuni modificano d'ufficio, dandone comunicazione agli interessati, le superfici che risultano inferiori alla predetta percentuale a seguito di incrocio dei dati comunali, comprensivi della toponomastica, con quelli dell'Agenzia del Territorio, secondo modalità di interscambio stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali. Nel caso in cui manchino, negli atti catastali, gli elementi necessari per effettuare la determinazione della superficie catastale, i soggetti privati intestatari catastali, provvedono, a richiesta del Comune, a presentare all'ufficio provinciale dell'Agenzia del Territorio la planimetria catastale del relativo immobile, secondo le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle Finanze 19 aprile 1994, n. 701, per l'eventuale conseguente modifica, presso il Comune, della consistenza di riferimento". Le "Modalità di interscambio tra l'Agenzia delle Entrate e i Comuni dei dati inerenti la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte nel catasto edilizio urbano, ai sensi del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 14, comma 9 , convertito, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2011, n. 214 "" sono state stabilite con provvedimento reso dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate il 29 marzo 2013, prot. n. 39724/2013, che ha fatto rinvio (art. 3, comma 2) a "regole tecniche" pubblicate il 3 aprile 2013.

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, del citato provvedimento, l'Agenzia delle Entrate rende disponibili ai Comuni i dati relativi alla superficie catastale, determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al D.P.R. 23 marzo 1998 n. 138 , con riferimento alle unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte in catasto e corredate di planimetria.

Posto che il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 70, comma 3 , quale integrato dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311, art. 1, comma 340 , ha onerato i contribuenti, con decorrenza dall'1 gennaio 2005, di dichiarare ai fini TARSU una superficie non inferiore all'80% della superficie catastale con riguardo a tutti gli immobili censiti nel catasto edilizio urbano, i Comuni hanno piena facoltà - in sede di attività di accertamento con riguardo agli immobili che sono stati già oggetto di una precedente denuncia - di attingere ai dati dell'Agenzia delle Entrate per la determinazione delle superfici tassabili e, in caso di denuncia di una misura inferiore alla predetta percentuale (ma altrettanto, a maggior ragione, in caso di omessa denuncia e di constatazione d'ufficio di una misura maggiore della predetta percentuale), di modificare d'ufficio la superficie stessa, dandone comunicazione agli interessati.

Ovviamente, se la superficie da dichiarare è maggiore, la tassa dovrà essere assolta su quest'ultima, ovvero su quella effettiva. In concreto, i Comuni, sia nell'ipotesi di dichiarazione non conforme che di omessa dichiarazione, dopo l'incrocio con i dati forniti dall'Agenzia delle Entrate, qualora si verifichino scostamenti fra le superfici dichiarate e quelle effettivamente da dichiarare, devono procedere d'ufficio all'emanazione di appositi avvisi di accertamento in rettifica (in termini: Cass., Sez. 5, 30 dicembre 2020, n. 29910). Tale condivisibile principio di portata generale, è fondato sulla necessità che in ogni avviso di accertamento e di rettifica siano presenti gli elementi identificativi della pretesa tributaria, dovendosi escludere ogni formalismo nell'indicazione delle norme di diritto violate, quando chiaramente evincibili, o di tutti gli elementi di prova, eventualmente integrabili in sede di giudizio purchè siano indicati gli elementi di fatto e istruttori del procedimento; in sintesi l'obbligo di motivazione può ritenersi assolto ove dalla motivazione dell'avviso emerga una fedele e chiara ricostruzione di tutti gli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria, così da consentire una adeguata, efficace e piena difesa in giudizio del contribuente. Un tale estensione dell'obbligo motivazionale soddisfa del resto la declinazione di legittimità di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7 (Statuto del contribuente), che a sua volta richiama la L. 30 dicembre 1990, n. 241, art. 3, secondo cui all'Amministrazione finanziaria è tenuta ad indicare nei suoi atti "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione" (cfr. Cass. sez. 5, 23 ottobre 2006, n. 22804; Cass. sez. 5, 26 marzo 2014, n. 7044; Cass. del 20.12.2018, n. 16165 e Cass. del 20.04. 2019, n. 7437).

Va pertanto escluso che possa essere censurata come mancanza di motivazione l'omessa individuazione di tutte le fonti probatorie o delle indagini effettuate per rideterminare l'area, ben potendo tali indicazioni essere fornite nell'eventuale successiva fase contenziosa, in cui l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto ed il contribuente la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri.

Nel caso di specie, gli avvisi indicano specificamente le maggiori aree coperte e scoperte sulla base di rilevazioni dirette e informazioni attinte dalle banche dati.

La correttezza della individuazione dell'estensione risulta dalla medesima perizia di parte che espone addirittura aree coperte e scoperte maggiori rispetto a quelle tassate, così come dedotto a pagina 4 del ricorso; con la peculiarità che la maggiore area scoperta in quanto destinata - secondo la contribuente - a parcheggio avrebbe dovuto essere esclusa dalla tassazione, contraddicendo non solo normativa che regola la materia anche la consolidata giurisprudenza di legittimità..

21. Parimenti infondata è la secondo censura del ricorso.

Con riferimento al principio di non contestazione, la stessa giurisprudenza di legittimità, in modo condivisibile, ha precisato che: innanzitutto, esso non può essere invocato allorchè il convenuto neghi in radice l'esistenza dell'altrui credito; d'altro canto, esso opera sul piano della prova, cosicchè, nel processo tributario (nel quale pure è certamente applicabile, come riconosce Cass. 24/01/2007, n. 1540), esso non elide l'operatività dell'altro principio - operante sul piano dell'allegazione e collegato alla specialità del contenzioso tributario - secondo cui la mancata

presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente in linea di subordine non equivale ad ammissione delle affermazioni che tali motivi sostanziano, nè determina il restringimento del thema decidendum ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ufficio impositore, qualora le questioni da quello dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, le diverse argomentazioni difensive alla domanda avversaria (Cass. n. 8708/2017; Cass. del 6.12.2018, n. 31619; Cass. del 18/05/2018, n. 12287; Cass. del 13.03.2019, n. 7127).

Peraltro, nel caso in esame, il Comune ha proposto appello avverso la sentenza di primo grado, insistendo in merito alla legittimità degli atti impositivi opposti e, dunque, per la tassabilità delle aree indicate negli avvisi impugnati.

La richiesta di rigetto della impugnazione originaria da parte del Comune - nel giudizio di primo grado - equivale a contestazione delle allegazioni difensive della contribuente, successivamente "corroborate" dalla prodotta perizia di parte.

20.1 Nè va sottaciuto che in realtà la " non contestazione" del Comune viene inferito dalla ricorrente dal contenuto degli avvisi di accertamento, nei quali l'amministrazione comunale ha escluso dalla tassazione una parte della vastissima area scoperta, ma, non in quanto destinata a parcheggio - atteso che la destinazione risulta un elemento meramente descrittivo nell'atto impositivo - tant'è che l'ente locale ha proceduto con l'avviso impugnato al recupero a tassazione di una vasta area che, come conferma anche la contribuente, è destinata alla sosta dei veicoli e alla viabilità interna.

21. La terza doglianza è in parte destituita di fondamento e sotto altro profilo presenta caratteri di inammissibilità.

21.1 Il Comune ha insistito nella debenza del tributo, proponendo anche appello avverso la prima decisione, sul rilievo - secondo quanto emerge dalla sentenza gravata - che:- la società aveva omesso di presentare la preventiva denuncia ai fini dell'esenzione delle aree scoperte; - le aree scoperte - in quanto destinate al passaggio degli ospiti, all'esposizione di stand gastronomici in occasione di ricevimenti - erano assoggettate a tassazione;- la contribuente aveva escluso inopinatamente dalla tassazione alcune zone delle aree coperte, quali locali antistanti i bagni, la hall, i disimpegni, nonchè l'intero piano interrato.

Non risulta, pertanto, intellegibile l'allegazione difensiva della contribuente secondo la quale, avendo il Comune escluso nell'avviso di accertamento una parte dell'area scoperta destinata a parcheggio, avrebbe modificato con il gravame i presupposti dell'imposizione, nella parte in cui ha insistito invece nel tassare le ulteriori aree scoperte individuate nel relativo avviso.

Se una ampia zona "destinata alla sosta dei veicoli" è stata detratta dalla tassazione dal Comune, non significa che l'ente prefato non potesse poi tassare tutte le restanti aree scoperte destinate al parcheggio o alla viabilità interna - come confermato dalla società - ovvero alla esposizione di stand gastronomici o ad altre attività umane.

21.2 Il motivo è poi inammissibile, ove denuncia l'omesso esame da parte del giudice di appello dell'estensione delle aree scoperte, non cogliendo, la ratio decidendi della sentenza impugnata.

Le censure prospettate sotto il profilo dell'apparente motivazione e omesso esame della perizia e della individuazione delle aree che avrebbero dovuto essere escluse dalla tassazione non colgono il fulcro decisionale della sentenza, la quale ha escluso la possibilità della contribuente di provare in giudizio i fatti costitutivi dell'esenzione, in mancanza della preventiva denuncia.

Nella sentenza gravata, si dà atto, difatti, che il Comune aveva eccepito l'omessa presentazione delle preventiva denuncia da parte della contribuente, la quale ne evidenziava l'irrilevanza, reputando possibile dimostrare in giudizio il diritto all'esenzione (pagina 7 della sentenza della CTR).

La pronuncia impugnata ha attribuito portata dirimente alla mancata presentazione della denuncia di variazione da parte della contribuente entro il 20 gennaio dell'anno successivo a quello d'inizio dell'occupazione, al fine di escludere l'applicazione del tributo, in presenza di cause oggettive di inutilizzabilità dell'immobile, ciò precludendo alla contribuente la possibilità d'invocare l'errata applicazione del regolamento comunale.

Detta ratio decidendi - che è conforme al principio secondo il quale le deroghe di cui al comma 2 dell'art. 62 non possono operare in via automatica, in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo invece i relativi presupposti essere addotti, nell'adempimento di uno specifico onere d'informazione gravante sul contribuente, nella denuncia originaria o in quella di variazione (cfr. Cass. Sez. 6 - 5, ord. del 16/04/2019, n. 10634; Cass. Sez. 6 - 5, ord. del 19/04/2018, n. 9790; Cass. sez. 6-5, ord. 15 settembre 2014, n. 19469; Cass. sez. 5, 15 febbraio 2013, n. 3772) - è stata censurata con il terzo motivo dalla ricorrente sotto lo stigma della modifica, con l'atto di appello, dei presupposti impositivi da parte dell'ente comunale, assumendo che la Regionale avrebbe pronunciato su questioni estranee al giudizio, quale la presunta omessa presentazione della dichiarazione.

Nel qual caso, l'errore determinato dall'inesatta percezione da parte del giudice di merito di circostanze presupposte come sicura base del suo ragionamento, in contrasto con quanto risulta dagli atti del processo, poichè consisterebbe in una falsa percezione della realtà o in una svista materiale che abbia portato ad affermare o supporre l'esistenza di un fatto decisivo incontestabilmente escluso, oppure l'inesistenza di un fatto positivamente accertato dagli atti o documenti di causa, senza che su quel fatto, non "controverso" tra le parti, il giudice abbia reso un qualsiasi giudizio, non può costituire motivo di ricorso per cassazione ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, o n. 4) dello stesso comma, per violazione dell'art. 115 del medesimo codice, ma piuttosto di revocazione ai sensi dell'art. 395 c.p.c. , comma 1, n. 4, Cass. del 03/11/2020, n. 24395).

21.3 Si osserva, inoltre, che la società ricorrente ha mal interpretato la decisione gravata nella parte in cui afferma che la contribuente ha omesso di presentare la denuncia ai fini dell'esenzione. La ricorrente ha difatti presentato - come emergerebbe dagli atti impositivi - una denuncia di aree coperte e scoperte con estensione inferiore a quella reale, senza indicare le ragioni dell'esclusione (aree che per loro natura non possono produrre rifiuti, o producono rifiuti

speciali non assimilati) e senza invocare l'esenzione o la riduzione tariffaria alla stregua delle disposizioni normative di settore (denuncia infedele).

21.4 Al riguardo, non va sottaciuto che secondo il condivisibile indirizzo della Corte "Se la parte non assolve all'onere di preventiva informazione, la relativa circostanza non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo. La denuncia (o variazione) assolve infatti alla finalità di portare a conoscenza dell'ente impositore quali sono i locali occupati o detenuti e quelli per i quali sussistono- secondo il contribuente- i requisiti della esenzione, così da consentire all'ente di avere un quadro completo della produzione di rifiuti sul territorio, del soggetto responsabile, e di avviare gli opportuni controlli nonchè di organizzare la gestione del servizio; al tempo stesso essa integra la dichiarazione della volontà di avvalersi del beneficio per i locali indicati come superficie non tassabile. Per queste ragioni, la sua carenza non è emendabile se non per il futuro, e cioè con riferimento agli anni di imposta non ancora scaduti, tramite la presentazione, nei termini previsti dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 70 , della denuncia o della variazione. Solo se il contribuente ha presentato la denuncia o la variazione, potrà integrare, in caso di contestazione, in via stragiudiziale ovvero anche in giudizio, la prova della effettiva destinazione dei locali." (Cass. 7647/2018, Cass. del 23.05.2019, n. 14037; Cass. del 23.0.2019, n. 31460; Cass. dell'8.07.2019, n. 19329; Cass. del 21.10.2020, n. 2900; Cass. Cass. del 23.05.22, n. 16641; Cass. del 16.12.2022, n. 16022; Cass. del 76.01.2023, n. 2623).

22. Quanto al profilo del mezzo relativo alla errata inclusione delle aree nella tassazione, si osserva che il presupposto impositivo della ta.r.s.u. è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 1). Ai sensi dell'art. 62, comma 2 D.Lgs. cit., non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perchè risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, "qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione". Il presupposto indicato dalla norma in disamine configura una condizione oggettiva indispensabile ai fine di poter usufruire della esenzione. Il legislatore ha posto una presunzione legale (relativa) per la quale i locali e le aree scoperte si ritengono produttivi di rifiuti ed è onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o di variazione la loro diversa condizione ed è gravato di dimostrare la non produttività di rifiuti. In altri termini, le condizioni che consentono la non applicazione della tassa "non sono automatiche, ma devono essere di volta in volta dedotte ed accertate con un procedimento amministrativo, la cui conclusione deve essere basata su elementi obiettivi direttamente rilevabili o su idonea documentazione". Ne consegue che l'impossibilità dei locali o delle aree a produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso, prevista dall'art. 62, comma 2, non può essere ritenuta in modo presunto dal giudice tributarlo, essendo onere del contribuente indicare, nella denuncia originaria o di variazione, le obiettive condizioni di inutilizzabilità, le quali devono essere debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione (Cass. del 23.01.2017, n. 1711; Cass. del 18.02. 2015, n. 3173; Cass. del 6.07.2012, n. 11351).

La tassa è dovuta a prescindere "dal titolo, giuridico o di fatto, in base al quale gli immobili sono occupati o detenuti" (Cass. del 16.05. 2012, n. 7654; Cass. del 24.04.2015, n. 8366) e grava sul

contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare delle esenzioni previste dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, commi 2 e 3 , per alcune aree detenute od occupate aventi specifiche caratteristiche strutturali e di destinazione (e cioè che le stesse siano inidonee alla produzione di rifiuti o che vi si formino rifiuti speciali al cui smaltimento provveda il produttore a proprie spese), atteso che, pur operando il principio secondo il quale è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte tributaria, tale principio non può operare con riferimento al diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile, costituendo l'esenzione, anche parziale, un'eccezione alla regola generale del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale (Cass. 23.01.2017, n. 17111; Cass. del 5.09. 2016, n. 17622; Cass. dell'11.03.2016, n. 4793; Cass. dell'1.04. 2016, n. 6359; Cass. dell'1.06.2006, n. 1086 Cass. del 2.09. 2004, n. 17703), non essendo sufficiente allegare a tal fine la "peculiare destinazione funzionale dell'area a parcheggio", essendo fallace l'assunto secondo cui l'area in questione non possa che ritenersi, di per se, improduttivo di rifiuti solidi urbani... in contraddizione con la fonte normativa primaria, dalla quale sono eccepite le sole "aree scoperte pertinenziali od accessorie di civili abitazioni", salva la specifica dimostrazione di cui si è detto a riguardo dei "locali e delle aree" di diversa natura, ciò che suppone inevitabilmente un accertamento preventivo ed individualizzato (Cass. n. 1711/2017, cit.; Cass. n. 17622 del 2016; Cass. n. 17623 del 2016, citate).

Nel caso in esame, non trovandoci in presenza di civili abitazione bensì di immobile destinato alla ristorazione, correttamente la Regionale ha ritenuto tassabili le aree scoperte, non escluse nè in virtù della cd. pertinenzialità di cui alla disposizione citata e neppure alla stregua dell'originaria esclusione dalla tassazione da parte dell'ente locale dell'area di mq 2.300 (v. avviso), potendo detta ultima esclusione essere stato il risultato di un errore dell'amministrazione comunale e non certamente l'esito della corretta applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 ovvero del Regolamento comunale; di guisa che il proprietario non può esigere l'esclusione dalla tassazione anche delle restanti aree (scoperte o coperte) in seguito alla notifica dell'avviso di accertamento, se non individuate preventivamente con apposita denuncia comunicata al Comune (Cass. del 15/11/2021, n. 34299; Cass. del 27/01/2022, n. 2373).

A tal proposito, peraltro, giova evidenziare come sia la stessa contribuente con le sue controdeduzioni ad aver dedotto (vedi pagina 4 della sentenza impugnata) che le aree scoperte non erano " produttive di rifiuti" in quanto destinate a parcheggi, sala ricevimenti e aiuole, ritenendo che avendo l'ente comunale escluso una parte dell'area destinata a parcheggio dalla tassazione, anche la residua parte - pure essa destinata per la maggior parte a parcheggio o viabilità interno, aiuole, ristorazione - dovesse ritenersi non tassabile.

L'assunto è tuttavia in palese contrasto con l'esposta normativa Tarsu e i principi reiteratamente affermati da questa Corte.

Il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2 , nell'escludere dall'assoggettamento al tributo, i locali e le aree che non possono produrre rifiuti per il particolare uso cui sono stabilmente destinati, "chiaramente esige che sia provata dal contribuente non solo la stabile destinazione dell'area ad un determinato uso (quale, nel caso di specie, il parcheggio), ma anche la circostanza che tale uso non comporta produzione di rifiuti. Ne deriva che la società

contribuente è tenuta a pagare la tassa per i parcheggi, nonchè per le aree destinate alla viabilità interna, ovvero, in generale per le aree, che, in quanto frequentate da persone sono produttive di rifiuti in via presuntiva, rimanendo a suo carico l'onere di provare con apposita denuncia ed idonea documentazione la sussistenza dei presupposti per l'esenzione (ex plurimus: Cass. del 13/03/2015, n. 5047; Cassazione del 26 luglio 2017, n. 18500) 23. Il quarto mezzo di ricorso - con cui la contribuente critica la sentenza impugnata, allegando l'apparente motivazione per non aver confermato l'estensione delle aree scoperte indicate nella perizia destinata a parcheggio e poi, per aver affermato circostanze non corrispondenti alla realtà dei fatti - non supera il vaglio di ammissibilità.

23.1 In primo luogo - con riferimento al vizio di motivazione apparente occorre premettere che, nella riformulazione dell'art. 360 c.p.c. , comma 1 n. 5), sussiste il vizio di motivazione qualora la Corte di merito abbia esaminato la questione oggetto di doglianza, ma abbia totalmente pretermesso uno specifico fatto storico, oppure ricorrano una "mancanza assoluta dei motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", una "motivazione apparente", un "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" o una "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", a nulla rilevando il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass. dell'8.10.2014, n. 21257; n. 26538 del 2017; Cass. del 7.04.2017, n. 9105; Cass. del 20.06.2018, n. 16247; Cass. del 05/08/2019, n. 20921; Cass. 13248 del 30/06/2020, n. 13248). In continuità con tale orientamento, e con riferimento anche alla logicità della motivazione, è stato ribadito che " La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost. , comma 6" (Cass. del 30/06/2020, n. 13248). I limiti di ammissibilità del contenuto effettivo della censura di anomalia motivazionale che equivalga all'inesistenza della motivazione sono stati recentemente riaffermati, chiarendo che "E' inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito." (Cass. Sez. U., Sentenza del 27/12/2019, n. 34476).

Tanto premesso, nel caso di specie la CTR ha reso una motivazione adeguatamente congetturata, in quanto le relative argomentazioni, condivisibili o meno che siano, nelle quali si sostanzia consentono di ripercorrere e controllare, in fatto ed in diritto, il ragionamento decisorio all'esito del quale lo stesso giudice ha escluso il diritto all'esenzione in mancanza della preventiva denuncia della contribuente, "indipendentemente dalla concreta estensione e destinazione delle aree di proprietà della società" ed, anzi, pur riconoscendo che le aree destinate a parcheggio indicate nella perizia di parte presentavano una estensione addirittura superiore a quella indicata dal Comune, ma inferendo l'irrilevanza ai fini della invocata esclusione dalla tassazione; esplicitando che l'ente locale aveva recuperato a tassazione aree scoperte produttive di rifiuti ed aree coperte, che immotivamente la società pretende di escludere dalla Tarsu, pur essendo fruite o fruibili dagli utenti e dai dipendenti della struttura, come dalla medesima confermato.

23.2 Quanto agli altri profili di doglianza, secondo i quali la Regionale avrebbe " inventato" le destinazioni delle aree scoperte, occorre ribadire che la particolare destinazione delle aree ad attività recettizia ovvero a parcheggio oppure alla viabilità interna o ad altre attività risulta del tutto inconferente ai fini della tassazione delle stesse, alla luce del principio sopra richiamato ed ormai consolidato nella giurisprudenza di legittimità, secondo il quale la TARSU è dovuta, a norma del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62 , per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte - a qualsiasi uso adibite - ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni e dei locali e delle aree che, per la loro natura o il particolare uso cui sono stabilmente destinate, o perchè risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non possono produrre rifiuti: tali esclusioni, come già chiarito, non sono, tuttavia, automatiche, perchè ponendo la norma una presunzione iuris tantum di produttività, superabile solo dalla prova contraria del detentore dell'area, dispone altresì che le circostanze escludenti la produttività e la tassabilità siano dedotte nella denuncia originaria o in quella di variazione, e siano debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione, trattandosi di eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale (Cass. del 03/12/2019, n. 31460; Cass. del 02/03/2018, n. 4961; Cass. del 15/05/2019, n. 12979; Cass. del 22/09/2017, 22130).

Non potendo risultare a tal fine idonee nè la omessa denuncia delle aree senza la correlata istanza di esenzione nè l'indicazione di una superficie tassabile da parte del Comune inferiore a quella esistente, per le argomentazioni ampiamente esposte.

23.3. In conclusione, la destinazione delle aree scoperte - la cui estensione, secondo la perizia di parte, è maggiore rispetto a quella indicata nell'avviso - è circostanza che non rileva ai fini della esclusione della tassazione, in quanto, sia se destinate a parcheggio sia se utilizzate per altre attività umane, esse sono soggette in ogni caso alla Tarsu, salvo prova contraria da comunicare preventivamente all'ente impositivo.

La prodotta preventiva denuncia, cui fa riferimento la ricorrente, contiene, così come la stessa sostiene e come si evince dall'avviso opposto, non l'indicazione di aree concretamente improduttive di rifiuti ex art. 62 cit. per le obiettive condizioni di non utilizzabilità (circostanza per la quale la stessa CTR afferma essere necessaria la preventiva dichiarazione) ovvero perchè produttive di rifiuti speciali destinati all'autosmaltimento, bensì una superficie inferiore a quella reale (denuncia infedele), in quanto dalla contribuente ritenuta, come dedotto solo in giudizio, soggettivamente esclusa dalla tassazione.

24. Il quinto e il settimo strumento di ricorso denunciano l'omesso esame delle risultanze della perizia di parte in punto di estensione di aree e di loro destinazione (parcheggio e viabilità interna).

24.1 Le censure sono inammissibili.

In primo luogo perchè le doglianze non si confrontano con l'apparato motivazionale della decisione che dà atto delle risultanze processuali della perizia, ritenendole correttamente irrilevanti alla luce della disciplina in materia di Tarsu.

In secondo luogo, perchè l'omesso esame della perizia di parte che avrebbe consentito di rilevare la maggiore estensione delle aree destinate a parcheggio, circostanza, come chiarito, del tutto irrilevante, ai fini della tassazione, è inammissibile alla luce del principio affermato da questa Corte, nel solco dei principi affermati da Cass. sez. unite 7 aprile 2014, n. 8053, secondo il quale, la relazione di un perito stragiudiziale, dando luogo a dei semplici indizi, comporta che la sua omessa valutazione non possa assurgere al vizio di omesso esame circa un fatto decisivo della controversia (cfr. Cass. sez. 6-5, ord. 6 maggio 2015, n. 9029; Cass. del 07/07/2016, n. 13922; Cass. del 09/04/2018, n. 8621; Cass. del 24/06/2020, n. 12387; Cass. n. del 16/03/2022, n. 8584).

25. Il sesto motivo lamenta "l'omessa motivazione in ordine all'applicazione della medesima tariffa categoriale per tutte le aree coperte, ivi compresi i depositi, gli uffici, la casa del custode, aventi destinazioni diverse". In particolare, si assume che la perizia indica come area produttiva di rifiuti urbani una estensione pari a mq. 2.300, mentre, immotivamente, la CTR avrebbe respinto il relativo motivo confermando l'estensione indicata dal Comune.

25.1 La censura è destituita di fondamento, in quanto la questione tariffaria risulta assorbita dall'argomentazione - conforme alla normativa citata - contenuta nella sentenza, nella parte in cui ha ben chiarito che per poter beneficiare di esenzioni o riduzioni - e di conseguenza anche di una diversa tariffa rispetto a quella applicata dal Comune, il contribuente deve preventivamente informare l'ente comunale in ordine ad eventuali inutilizzabilità totali o parziali dei locali o delle aree.

La Regionale nell'affermare che la detenzione o occupazione dei locali costituisce unico presupposto per la tassazione, indicando le sole ipotesi in cui la tassazione può essere esclusa o ridotta, implicitamente ha respinto l'eccezione relativa alla necessità di diversificazione tariffaria, incompatibile con le argomentazioni poste a fondamento del rigetto dell'appello.

Peraltro, questa Corte ha affermato che "in tema di TARSU, la disciplina contenuta nel D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 sulla individuazione dei presupposti della tassa e sui criteri per la sua quantificazione non contrasta con il principio comunitario "chi inquina paga", sia perchè è consentita la quantificazione del costo di smaltimento sulla base della superficie dell'immobile posseduto, sia perchè la detta disciplina non fa applicazione di regimi presuntivi che non consentano un'ampia prova contraria, ma contiene previsioni (v. artt. 65 e 66) che commisurano la tassa ad una serie di presupposti variabili o a particolari condizioni". Tali pronunce hanno preso in esame, ritenendoli dirimenti in ordine all'esclusione della violazione del principio in esame, le sentenze della Corte di Giustizia (CGUE) del 24.6.08 in causa C-188/07 (Commune de Mesquer contro Total France SA e Total International Ltd.) e del 16.7.09 in causa C-254/08 (Futura Immobiliare Srl Hotel Futura e altri contro Comune di Casoria: quest'ultima, avente ad oggetto un rinvio pregiudiziale in una causa pendente dinanzi al TAR Campania, nella quale veniva contestata proprio la legittimità, per affermato contrasto con l'art. 15 della direttiva 2006/12/CE, della disciplina legislativa sulla TARSU, nonchè di norme di un regolamento comunale in base alle quali le imprese alberghiere sarebbero state tenute al versamento della tassa sui rifiuti in misura superiore ai privati).

Nella valutazione di conformità della disciplina nazionale al principio evincibile dall'art. 15 lett. a), della direttiva 2006/12 (già desumibile dall'art. 11 della direttiva 75/442), la Corte di Giustizia ha

affermato che: "è spesso difficile, persino oneroso, determinare il volume esatto di rifiuti urbani conferito da ciascun detentore; - in tali circostanze, ricorrere a criteri basati sulla capacità produttiva dei detentori, calcolata in funzione della superficie dei beni immobili che occupano, nonchè della loro destinazione e/o sulla natura dei rifiuti prodotti può consentire di calcolare i costi dello smaltimento e ripartirli tra i vari detentori; - sotto tale profilo, la normativa nazionale che preveda, ai fini del finanziamento, una tassa calcolata in base ad una stima del volume dei rifiuti generato e non sulla base del quantitativo effettivamente prodotto non può essere considerata in contrasto con l'art. 15, lett. a), della direttiva 2006/12; - nella materia, le autorità nazionali dispongono di un'ampia discrezionalità per quanto riguarda le modalità di calcolo della tassa; - per quanto riguarda la differenziazione tra categorie di detentori, la stessa deve ritenersi ammessa, purchè non venga fatto carico ad alcuni di costi manifestamente non commisurati ai volumi o alla natura dei rifiuti da essi producibili". Sicchè, in definitiva, il metodo di calcolo basato sulla superficie di immobile posseduto non è, di per sè, contrario al principio "chi inquina paga" recepito dall'art. 11 della direttiva 75/442" (Cass., Sez. 5 del 2018, n. 28676; Cass. del 03/12/2019, n. 31461; Cass. del 31.01.2011, n. 2202).

Detto principio si estende in via derivata alla tesi sostenuta dalla società - con l'ottavo motivo -, secondo la quale il Comune avrebbe dovuto individuare la destinazione dei singoli locali dell'unica particella ed applicare a ciascuno di essi una tariffa proporzionale e differente per i magazzini, per la hall, per i locali destinati a ristorazione, per le aree di transito, per i bagni e cosi via.

26.In particolare, con l'ottava censura la società si duole del fatto che, con l'atto di appello, il Comune non avrebbe attinto la sentenza di primo grado nella parte in cui aveva accolto il motivo sulla illegittima applicazione della medesima tariffa per tutti i locali dell'edificio, sebbene avessero destinazioni diverse le une dalle altre, con conseguente giudicato implicito sul capo della sentenza della CTP ad essa favorevole in merito all'erronea applicazione della stessa tariffa per tutti i locali, sebbene in parte destinati ad abitazione, hall, depositi (riproducendo in parte l'ubi consistam della sesta censura del ricorso).

A tal proposito, l'esposizione del motivo di ricorso sfugge del tutto all'onere di specificità dei motivi di impugnazione di cui art. 366 c.p.c. comma 1, n. 4, formulandosi, con un unico motivo, una duplicità di profili tra loro confusi e inestricabilmente combinati, non collegabili alle fattispecie di vizio enucleate dal codice di rito e denunciate dal ricorrente. Il ricorrente, nel censurare la sentenza impugnata per error in procedendo (art. 360 comma 1, n. 4, c.p.c.) e per error in iudicando (art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3), avrebbe dovuto indicare la rubrica per ciascuna delle censure, compiere una puntuale esposizione delle ragioni per le quali il relativo è mezzo è stato proposto, nonchè illustrare gli argomenti posti a sostegno della sentenza impugnata e precisare analiticamente le considerazioni che, in relazione al motivo, indicato nella rubrica, comporterebbero la cassazione della pronunzia (Cass., 14/05/2018, n. 11603; Cass., 18/08/2020, n. 17224; Cass., 13/01/2021, n. 342).

Inoltre, detta doglianza presenta un'ulteriore profilo di inammissibilità difettando del requisito di specificità, in quanto in essa non vengono adeguatamente riportati i contenuti, neanche per

stralcio, dell'atto di appello di cui si deduce la nullità, quanto meno per inferirne gli aspetti della denunciata inammissibilità;

come le Sezioni unite insegnano (del 22.05. 2012 n. 8077) neanche nell'ipotesi di errores in procedendo "viene meno l'onere per la parte di rispettare il principio di autosufficienza del ricorso, da intendere come un corollario del requisito della specificità dei motivi d'impugnazione, ora tradotto nelle più definite e puntuali disposizioni contenute nell'art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c. , comma 2, n. 4, sicchè l'esame diretto degli atti che la corte è chiamata a compiere è pur sempre circoscritto a quegli atti ed a quei documenti che la parte abbia specificamente indicato ed allegato"; più di recente si è ribadito, sempre nella composizione più autorevole della Corte, che "allorquando sia denunciato un error in procedendo, è anche giudice del fatto ed ha il potere di esaminare direttamente gli atti di causa; tuttavia è necessario che la parte ricorrente indichi gli elementi individuanti e caratterizzanti il "fatto processuale" di cui richiede il riesame e, quindi, che il corrispondente motivo sia ammissibile e contenga, per il principio di autosufficienza del ricorso, tutte le precisazioni e i riferimenti necessari ad individuare la dedotta violazione processuale. Infatti, il potere dovere della Corte di esaminare direttamente gli atti processuali non significa che la medesima debba ricercarli autonomamente, spettando, invece, alla parte indicarli" (Cass. SS.UU. 20181 del 25/07/2019, Cass. dell'08/01/2020, n. 134; Cass. del 02/02/2017, n. 2771); così è stato condivisibilmente ritenuto che, pure in tali casi, si prospetta preliminare ad ogni altra questione quella concernente l'ammissibilità del motivo in relazione ai termini in cui è stato esposto, con la conseguenza che solo quando sia stata accertata la sussistenza di tale ammissibilità diventa possibile valutare la fondatezza del motivo medesimo e, dunque, esclusivamente nell'ambito di quest'ultima valutazione, la Corte di cassazione può e deve procedere direttamente all'esame ed all'interpretazione degli atti processuali (S.U. del 22/05/2012, n. 8077; Cass. del 05/08/2019, n. 20924).Precisamente l'esercizio del potere di diretto esame degli atti del giudizio di merito, riconosciuto al giudice di legittimità ove sia denunciato un error in procedendo, presuppone che la parte, nel rispetto del principio di autosufficienza, riporti, nel ricorso stesso, gli elementi ed i riferimenti atti ad individuare, nei suoi termini esatti e non genericamente, il vizio processuale, onde consentire alla Corte di effettuare, senza compiere generali verifiche degli atti, il controllo del corretto svolgersi dell'iter processuale (Cass. n. 19410 del 2015; Cass. n. 11738 del 2016; Cass. n. 23834 del 2019); nella specie la ricorrente non si è uniformata ai principi innanzi esposti, omettendo di trascrivere i motivi di appello o localizzare l'atto che non risulta neppure indicato come allegato al ricorso (Cass. 26/01/2022, n. 2662).

In ogni caso, la riduzione tariffaria per i locali in cui non vi è presenza umana (locali tecnici) o che per loro caratteristiche non sono destinate a produrre rifiuti, deve essere invocato dal contribuente con la preventiva denuncia in cui risultino delimitate le aree improduttive di rifiuti; essendo del tutto irrilevante ai fini della contestazione degli avvisi di accertamento le deduzioni di parte ricorrente in relazione alla destinazione di aree al mero passaggio di clienti, ad uso toilette, oppure ad hall che - al contrario- sono produttivi di rifiuti urbani solidi e dunque tassabili.

26. Il dodicesimo motivo è privo di pregio.

26.1. Con il dodicesimo motivo (quest'ultimo rubricato anche come difetto di motivazione della delibera comunale che ha individuato le tariffe e violazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 69 comma 2 , ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4) si lamenta che il giudice di appello non abbia disapplicato il regolamento comunale che si reputa illegittimo (cfr. illustrazione delle censure in esame).

Va qui ribadito quanto già affermato anche in ordine allo specifico aspetto della legittimità della differenziazione tariffaria tra alberghi e case di civile abitazione; secondo cui, in tema di TARSU, "è legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime. Infatti, la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisce un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal D.Lgs. 5 febbraio 1997 , n 22. Senza che assuma alcun rilievo il carattere stagionale dell'attività, il quale può eventualmente dar luogo all'applicazione di speciali riduzioni d'imposta, rimesse alla discrezionalità dell'ente impositore" (Cass. del 24.04.2015, n. 8336; Cass. del 11/04/2019, n. 10163 ed altre). Si tratta di principio in ordine al quale si è altresì aggiunto che gli "elementi di riscontro della legittimità della delibera non vanno, d'altronde, riferiti alla differenza tra le tariffe applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le tariffe ed i costi del servizio discriminati in base alla loro classificazione economica"(Cass. del 27/09/2017, n. 22531; Cass. del 16/11/2022, n. 35312; Cass. del 19.07.2011, n. 15861).

Appare del tutto illogico l'argomento della contribuente secondo cui la delibera comunale avrebbe dovuto essere assistita da specifica motivazione sulle diverse tariffe Tarsu, senza considerare che il regolamento comunale ha natura di normazione secondaria, per effetto del rinvio ad esso contenuto nella disciplina di legge che lo distingue dai provvedimenti (generali o particolari) a contenuto meramente attuativo.

Pertanto, la contestazione, da parte della ricorrente della validità dei criteri seguiti dal Comune resistente nell'adottare la Delibera non è sufficiente per pervenire alla dichiarazione d'illegittimità della stessa, dovendo, al riguardo rilevarsi che, nell'ambito degli atti regolamentari dei comuni, esiste uno Spa zio di discrezionalità di orientamento politico-amministrativo, insindacabile in sede giudiziaria.

Rileva, invero, a disattendere quanto affermato sul punto dalla società ricorrente, che: "in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 65 , poichè la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile "ex post", di destinatari, occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili" (ex plurimis, Cass., Sez. 5, del 15/03/2019, n. 7437; Sez. 6-5, del 19/06/2018, n. 16165).

In particolare, la discrezionalità dell'ente territoriale nell'assumere le determinazioni al riguardo, in particolare, nello stimare in astratto la capacità media di produzione di rifiuti per tipologie, ha natura eminentemente tecnica, non "politica" (Cass. del 10.11.2020, n. 25244). I rapporti tra le

tariffe, indicati dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 69, comma 2 , tra gli elementi di riscontro della legittimità della delibera, non vanno riferiti alla differenza tra quelle applicate a ciascuna categoria classificata, ma alla relazione tra le medesime ed i costi del servizio, discriminati in base alla loro classificazione economica; e cioè alla relazione tra tariffe e costi all'interno di ogni categoria.

A tali conclusioni conduce, non solo l'inequivoco tenore letterale della norma, ma anche la correlazione esistente tra la stessa e il precedente D.Lgs. cit., art. 65, comma 2, dal quale si evince la stretta dipendenza tra determinazione della tariffa e costi di smaltimento. (Cfr. Cass. del 23.12.2022, n. 37757; Cass. 21/6/2021 n. 15738; Sentenza n. del 12/03/2007, n. 5722; Cass., Sez. T, del 04/04/2018, n. 8308; Cass., Sez. 6-T, del 24/11/2016, n. 24072; Cass., Sez. 6-T, del 03/11/2016, n. 22248; Cass., Sez. 6-T, del 31/10/2016, n. 22116; Cass., Sez. 6-T, n. 22115 del 31/10/2016, n. 22115; Cass., Sez. T, del 03/08/2016, n. 16175; Cass., Sez. T, del 15/07/2015, n. 14758).

Con riguardo al potere di disapplicare l'atto amministrativo in relazione alla decisione del caso concreto che spetta al giudice tributario, la giurisprudenza di questa Corte ha anche affermato che la disapplicazione può conseguire solo alla dimostrazione della sussistenza di ben precisi vizi di legittimità dell'atto (incompetenza, violazione di legge, eccesso di potere) e che la contestazione della validità dei criteri seguiti dal Comune nell'adottare la delibera non è sufficiente per pervenire alla dichiarazione (incidentale) d'illegittimità della stessa, dovendo, al riguardo rilevarsi che, nell'ambito degli atti regolamentari dei comuni, esiste uno Spa zio di discrezionalità di orientamento politico-amministrativo, insindacabile in sede giudiziaria.(Cass., sez. 5, del 26/03/2014, n. 7044; v. altresì, sez. 5, del 27/02/2020; Cass. dell'11.01.2022, n. 533).

26.2 Nel caso di specie, la materia del contendere si incentra invece tutta sul fatto che, con la delibera, il Comune ha applicato una tariffa molto più alta di quella prevista per le abitazioni civili, così derogando al criterio di massima stabilito dal menzionato D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 68, comma 2, lett. c) che accomuna le due tipologie di locali, senza alcuna particolare motivazione. La critica non attiene dunque ad una ingiusta relazione tra tariffa e costi del servizio, riferita ai servizi alberghieri o di ristorazione, ma all'operata differenziazione, ai fini della determinazione della tariffa, tra civili abitazioni e ristoranti, in contrasto con le indicazioni di massima contenute nell'art. 68, comma 2, D.Lgs. cit. 5.3.

Tuttavia, questa Corte ha più volte, e condivisibilmente, affermato che deve ritenersi legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri o di ristorazione venga distinta da quella delle civili abitazioni ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime, tenuto conto che la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero o di ristorazione rispetto ad una civile abitazione costituisce un dato di comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dal D.Lgs. n. 22 del 1997 , n. 22 (in tal senso, v. Cass., Sez. 6-T, del 03/11/2016, n. 22248; Cass., Sez. 6-T, del 31/10/2016, n. 22116; Cass., Sez. 6-T, del 31/10/2016, n. 22115; cfr. Cass., Sez. 6-T, del 18/12/2019, n. 33545).

La differenziazione della tariffa degli esercizi alberghieri da quella delle civili abitazioni, operata dai Comuni, è peraltro stata considerata legittima da questa Corte anche alla luce della conformità al principio unionale "chi inquina paga", espresso dall'art. 15 della direttiva 2006/12/CE e dall'art. 14 della direttiva 2008/98/CE , che, nell'osservanza del principio di proporzionalità, consentono al diritto nazionale di differenziare il calcolo della tassa di smaltimento per categorie di utenti (Cass., Sez. T, del 16/06/2017, n. 15041; Cass. del 30.06.2020, n. 13098).

Infine, non va sottaciuto che la categoria tariffaria non è individuata dal legislatore in base alla specifica destinazione dei locali che compongono l'immobile, bensì alla natura e destinazione dell'immobile così come accatastato. 27. Il tredicesimo motivo va respinto.

Con la legge di conversione del D.L. 31 agosto 2013, n. 102 , il legislatore ha consentito ai Comuni di rimanere con i previgenti regimi (Tarsu, Tia1 o Tia2), rinviando al 2014 l'applicazione della Tares, che poi sarà soppressa e sostituita dalla Tari. La disciplina ponte del 2013 è contenuta nel citato D.L. n. 102 del 2013, art. 5 , in particolare nel comma 4 quater, inserito dalla legge di conversione n. del 28.10.2013, 124. Ebbene, in base alla normativa citata, l'addizionale ex Eca risulta soppressa solo dal 1 gennaio 2013, non trovando applicazione per le annualità di imposta pregresse.

In ogni caso, la censura deduce che la L. 28 dicembre 1995, n. 549, art. 3, comma 39 , ha previsto che a decorrere dall'anno 1996, i proventi delle addizionali erariali di cui al R.D.L. 30 novembre 1937, n. 2145, applicate alla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, comprese le riscossioni relative agli anni precedenti sono devoluti direttamente ai comuni dal concessionario della riscossione e che, indi, non troverebbe applicazione l'addizionale a seconda che il comune si rivolga al concessionario per la riscossione.

La censura è palesemente destituita di fondamento, atteso che come da previsione normativa citata dalla stessa società, l'addizionale è dovuta sia nelle ipotesi in cui il Comune provveda direttamente alla riscossione sia che si rivolga al concessionario per l'esazione dei crediti tributari.

28. L'ultimo strumento di ricorso deve essere disatteso.

Effettivamente, la Regionale ha omesso di pronunciarsi sulla domanda di esclusione delle sanzioni, motivata sulla base che la contribuente non era onerata dall'obbligo di denuncia di variazione, avendo ritenute le aree non denunciate correttamente escluse dalla tassazione.

Si ritiene possibile, tuttavia, nel caso di specie applicare il principio di legittimità per il quale in caso di nullità della sentenza per omessa pronuncia, esigenze di economia processuale impongono di evitare la cassazione con rinvio quando la pretesa, sulla quale si riscontri mancare la pronuncia, potrebbe essere rigettata o potrebbe essere decisa nel merito, purchè senza necessità di ulteriori accertamenti in fatto (Sez. 2, n. 2313 del 01/02/2010, Rv. 611365 - 0, Sez. U, n. 2731 del 02/02/2017, Rv. 642269 - 01). Il motivo infatti, non impone ulteriori accertamenti in fatto, sollevando sostanzialmente questioni di diritto e rinvenendosi in atti elementi per la statuizione sulla debenza o meno delle sanzioni.

Alla stregua delle ampie argomentazioni articolate nella disamina delle censure vagliate, si è già chiarito che non è legittimo il comportamento del contribuente che presenta una denuncia in cui si limita ad omettere le superfici che - secondo la sua personale opinione - non dovrebbero essere tassate.

La sanzione è dovuta in ipotesi di omessa denuncia o infedele o incompleta dichiarazione da parte del contribuente, soggetto su cui grava l'obbligo di comunicare tempestivamente, e fedelmente, i dati richiesti dalla legge, senza necessità di ripetere annualmente la denuncia nel caso di loro invarianza (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 70 ; v. Cass. del 9 febbraio 2018, n. 3184; Cass. del 08/10/2019, n. 25063).

Difatti, qualora l'originaria denunzia sia stata incompleta, infedele oppure omessa, l'obbligo di formularla si rinnova annualmente, in quanto ad ogni anno solare corrisponde un'obbligazione tributaria, con la conseguenza che l'inottemperanza a tale obbligo, sanzionata dall'art. 76 del cit. decreto, comporta l'applicazione della sanzione anche per gli anni successivi al primo.

Il ricorso va dunque respinto.

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte, - Rigetta il ricorso;

- condanna la ricorrente al rimborso delle spese del presente giudizio, che si liquidano in Euro 6.500,00 per compensi ed Euro 200,00 per spese, oltre rimborso forfettario nella misura del 15%, Iva e Cap;

- ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1- bis, se dovuto.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza