

Sentenza del 16/07/2024 n. 19551 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Metro Italia Cash and Carry Spa propone otto motivi di ricorso per la cassazione della su indicata sentenza, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, in rigetto degli appelli riuniti proposti dalla società, ha ritenuto legittimi gli avvisi di accertamento Tarsu 2011-2012, Tares 2013 e Tari 2014-2017, notificatile dal Comune di C con riguardo al punto-vendita all'ingrosso ivi situato in Via (Omissis).

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, ha rilevato che:

- l'oggetto del contendere concerneva l'imponibilità dell'area di circa 8.600 mq. destinata a parcheggio gratuito del punto-vendita, ritenuta non tassabile dalla società perché improduttiva di rifiuti e di natura pertinenziale (come da relativa dichiarazione);
- la questione era tuttavia già stata risolta tra le stesse parti dalla Corte di Cassazione con ordinanza n. 18500/17 , avente riguardo alla Tarsu 2006-2010, nel senso della effettiva imponibilità, così come sostenuto dal Comune;
- la S.C., segnatamente, aveva ritenuto che si trattasse di area almeno presuntivamente produttiva di rifiuti, in quanto connotata da presenza umana, sicché sarebbe stato onere della società contribuente provare con apposita denuncia ed idonea documentazione la sussistenza dei presupposti per l'esenzione ex articolo 62 , secondo comma, d.lvo 507/93 ;
- la decisione di legittimità in esame recava identità di parti, causa petendi e petitum rispetto alla presente controversia e, pur se relativa ad altre annualità d'imposta, esplicava effetto preclusivo di giudicato esterno anche nel presente giudizio ex art. 2909 cod. civ., con conseguente superamento di ogni altra questione.

Il Comune di C ha depositato controricorso.

Il Procuratore Generale ha chiesto il rigetto del ricorso evidenziando come, all'esito dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale in materia, le aree scoperte adibite a parcheggio debbano considerarsi, in quanto frequentate da persone, almeno presuntivamente produttive di rifiuti, con esclusione del loro carattere di pertinenzialità se operative e funzionali all'espletamento dell'attività produttiva.

La società ricorrente ha presentato memoria anche in replica a quanto così sostenuto dal Procuratore Generale.

Motivi della decisione Par. 2.1 Con il primo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 , co. 1° n.4, cod. proc. civ. - nullità della sentenza per mancata pronuncia (art.112 cod. proc. civ.) sull'eccezione mossa dalla società fin dal primo grado di giudizio in ordine all'avvenuta decadenza (o, in subordine, prescrizione quinquennale) nella quale era incorso il Comune sugli avvisi di accertamento Tarsu 2011-2012; in quanto notificati soltanto il 22 dicembre 2017 a fronte di una dichiarazione della società presentata il 4 febbraio 1999. Con riguardo a quest'ultima data - e non potendosi estendere al di là del solo ambito sanzionatorio il principio del rinnovarsi anno per anno dell'obbligo dichiarativo - il termine decadenziale doveva ritenersi spirato, al più tardi, entro il 31 dicembre 2004 ex artt. 1 co. 161, l.296/06 e 21 Regolamento Tarsu del Comune (tre anni dalla denuncia infedele, ovvero quattro anni dalla denuncia omessa).

Par. 2.2 Va premesso che il motivo pone correttamente in evidenza una effettiva omissione di pronuncia, da parte della Commissione Tributaria Regionale, in punto eccezione di decadenza del Comune dal potere accertativo, senza che tale omissione possa qualificarsi, sulla scorta della pur consolidata giurisprudenza invocata dal controricorrente e dal Procuratore Generale, in termini di 'rigetto implicito' della eccezione. Si trattava infatti di questione di natura chiaramente preliminare che in nessun modo veniva toccata dal giudicato esterno di cui in Cass.n. 18500/17 cit., del resto relativo ad annualità differenti ed avulse da qualsivoglia profilo di possibile decadenza. E questa omissione può essere ovviata direttamente in questa sede di legittimità, involgendo profili di puro diritto in relazione a risvolti fattuali di causa del tutto acclarati.

Ad ogni buon conto, è dirimente osservare come il motivo in esame, pur rubricato ed in parte formulato proprio nel senso della omessa pronuncia, ex art. 360 , co. 1° n.4, cod. proc. civ., contenga in realtà anche un cospicuo nucleo censorio ed argomentativo volto ad inequivocamente denunciare in via subordinata, ex art. 360 , co. 1° n.3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione, in sentenza, del regime decadenziale di riferimento, sicché esso certamente si presta - per più vie - ad una rivisitazione globale, in diritto, della relativa questione, quand'anche sia intorno ad essa in ipotesi predicabile, non un'omessa decisione, ma appunto un rigetto implicito.

Ciò posto, il motivo è fondato limitatamente all'annualità 2011, dovendosi per il resto rigettare.

I termini decadenziali di accertamento originariamente previsti dall' art. 71 d.lvo 507/93 , recepiti dall'art. 21 del Regolamento Comunale qui dedotto, sono stati superati dal sopravvenire della disciplina generale ed uniforme della decadenza accertativa per i tributi locali ex art. 1 co. 161 L. 296/06 , secondo cui: "Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 , e successive modificazioni".

In materia di Tarsu, questa previsione va coordinata con l' art. 70 d.lvo 507/93 cit., in base al quale: "I soggetti di cui all'art. 63 presentano al Comune, entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione, denuncia unica dei locali ed aree tassabili siti nel territorio del Comune. (...). 2. La denuncia ha effetto anche per gli anni successivi, qualora le condizioni di tassabilità siano rimaste invariate. In caso contrario l'utente è tenuto a denunciare, nelle

medesime forme, ogni variazione relativa ai locali ed aree, alla loro superficie e destinazione che comporti un maggior ammontare della tassa o comunque influisca sull'applicazione e riscossione del tributo in relazione ai dati da indicare nella denuncia".

A detta della società ricorrente, questo termine sarebbe nella specie ampiamente spirato, dal momento che gli avvisi opposti sono stati notificati dal Comune il 22 dicembre 2017 e, quindi, ben diciotto anni dopo la dichiarazione presentata dalla società stessa il 4 febbraio 1999.

Questa argomentazione va senz'altro disattesa, dal momento che la pretesa impositiva muove qui proprio dalla infedeltà di questa dichiarazione originaria (su una parte non dichiarata di superficie e sulla pertinenzialità esonerativa di circa 8.000 mq), la quale non venne successivamente ripresentata con l'esposizione della reale situazione impositiva, anche quanto a superficie tassabile e destinazione delle aree.

Ciò ha determinato la reiterazione dell'illecito, anno per anno, fino alla presentazione della dovuta dichiarazione rettificativa ex art. 70 cit., e tale reiterazione, diversamente da quanto sostenuto in ricorso, influisce non solo sul regime sanzionatorio (connotato dall'applicazione di tante sanzioni quante sono le annualità di reiterazione della condotta omissiva, sebbene avvinte da cumulo giuridico), ma anche su quello della decadenza accertativa, dovendosi sul punto ulteriormente ribadire (v. Cass.n. 25063/19 ; Cass. n. 18122/09) che: "In tema di Tarsu, il D.Lgs. n. 507 del 1993 consente al contribuente di limitarsi a denunciare le sole variazioni intervenute successivamente alla presentazione della dichiarazione originaria, senza dover rinnovare la propria dichiarazione anno per anno. Tuttavia, qualora l'originaria denuncia 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. D'altro canto, la protratta inottemperanza all'obbligo di presentare la denuncia non provoca la decadenza, per decorso del tempo, del potere del Comune di accertare le superfici non dichiarate che continuino ad essere occupate o detenute, ovvero gli altri elementi costituenti il presupposto della tassa".

Dunque, tirando le fila del discorso nella concretezza del caso, gli avvisi di accertamento Tarsu opposti risultano rispettosi dell'indicato termine decadenziale quinquennale (31 dicembre del quinto anno successivo) con riguardo all'annualità 2012.

Diversa è invece la conclusione per l'annualità 2011.

A superamento di un diverso e minoritario orientamento (v. Cass. n. 22900/20), si è infatti più recentemente stabilito (Cass. n. 19531/22) che: "In tema di Tarsu, il tenore letterale della disposizione sull'obbligo di denuncia contenuta nell' art. 70 , comma 1, D.Lgs. n. 507 del 1993 , secondo cui la denuncia dei locali ed aree tassabili va presentata al Comune entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione, impone di differenziare la detenzione o occupazione dei locali che sia in corso fin dall'inizio del periodo di imposta e, comunque, prima del 20 gennaio, dal caso in cui tale situazione si sia verificata in epoca successiva; nel primo caso, il termine di decadenza di cui all' art. 1 , comma 161, l. n. 296 del 2006 decorre dall'anno corrente, nel secondo caso dal 20 gennaio dell'anno successivo".

Si tratta di un indirizzo interpretativo che adeguatamente valorizza, nell'art. 70 cit., il dato sia letterale, il quale ricollega testualmente l'osservanza della data del 20 gennaio, per la presentazione della dichiarazione, all'inizio dell'occupazione o detenzione dei locali, sia quello funzionale, non essendovi ragione di differire ulteriormente (oltre il 20 gennaio) la scadenza della presentazione della dichiarazione se relativa ad un'occupazione a quella data già in corso e che, come tale, doveva appunto essere dichiarata entro il 20 gennaio dell'anno corrente, e non di quello (ancora) successivo. Né l'ultima giurisprudenza citata manca di osservare come la soluzione che discrimina in base alla data di inizio dell'occupazione (prima o dopo il 20 gennaio) si avvalori anche sul piano sistematico, posto che quando il legislatore ha inteso far riferimento all'annualità successiva a quella di dovuta presentazione della dichiarazione, lo ha espressamente indicato, così (sempre in ambito di imposizione locale) in tema di dichiarazione Ici ex art. 10 , co. 4° D.Lgs. 504/92 .

Del resto, che lo scostamento dal precedente indirizzo sia ormai consolidato si evince da quelle recentissime pronunce (v. Cass. n. 6932/24 ; Cass. n. 7824/24) che tale discriminazione temporale hanno recepito ed applicato con piena uniformità di argomenti; argomenti che qui non possono che essere ulteriormente ribaditi.

Orbene, nel caso in esame costituisce dato incontrovertito di causa che l'inizio dell'occupazione delle aree da parte della società contribuente fosse anteriore al 20 gennaio 2011 (come del resto reso evidente proprio dalla, pur difforme, dichiarazione inizialmente presentata), con la conseguenza che il termine quinquennale spirava per il 2011 (criterio dell'anno corrente) al 31 dicembre 2016, a fronte di avviso notificato soltanto nel dicembre successivo.

Del tutto inconferente, infine, si palesa il richiamo al regime della prescrizione, pure incidentalmente e subordinatamente svolto dalla ricorrente; solo sul punto osservandosi come nella specie si verta di regime decadenziale e non di prescrizione, e come la doglianza sul punto neppure si faccia carico né di precisare in che termini avrebbe qui operato il termine prescrizionale successivamente alla fase accertativa, né di indicare - a monte di tutto - se ed in quali sedi processuali la questione estintiva (di cui non vi è traccia nella sentenza impugnata) sia stata prima d'ora eccepita.

Par. 3.1 Con il secondo ed il terzo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 , co. 1° n.3, cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione degli artt. 2909 cod. civ., nonché della disciplina sopravvenuta Tarsu, Tares e Tari. Per avere la Commissione Tributaria Regionale imperniato la decisione esclusivamente sulla natura di giudicato erroneamente attribuita alla ordinanza della S.C. n. 18500/17, nonostante che quest'ultima fosse priva di qualsivoglia forza preclusiva nel presente giudizio, in quanto:

- non passata in giudicato neppure in senso formale, perché fatta oggetto di giudizio di revocazione pendente, ex articolo 395 n.4) cod. proc. civ. (mancato rilievo dell'assenza di delibera di Giunta in capo al Sindaco ricorrente; supposizione dell'inesistenza della denuncia della società, invece debitamente presentata e versata in atti);
- esclusivamente basata (nella sola considerazione dell'area di parcheggio, non anche dell'area di manovra per i veicoli commerciali invece considerata negli avvisi di accertamento qui dedotti)

sull'applicazione nella specie dell' articolo 62 d.lvo 507/93 , mentre la presente fattispecie era segnata dal sopravvenire di diverse disposizioni legislative e regolamentari (recanti il passaggio nel 2013 alla Tares e nel 2014 alla Tari) che espressamente escludevano la tassabilità delle "aree scoperte pertinentziali o accessorie" alle attività economiche, ammettendola soltanto per quelle operative (art.14, co. 3° legge Tares n.214/11 ; art.1 co. 641 legge Tari n. 147/13);

- non estendibile ad annualità e tributi diversi da quelli espressamente considerati (Tarsu 2006-2010), anche ed appunto in ragione del mutato quadro normativo sulle aree scoperte accessorie.

Con il quarto motivo di ricorso si lamenta nullità della sentenza per omessa pronuncia in ordine ad annualità qui dedotte (2013-17) che, di certo, non potevano rientrare nell'asserito "giudicato esterno" di cui alla citata ordinanza della S.C.; se, poi, si fosse invece ravvisata l'estensione da parte della Commissione Tributaria Regionale di quest'ultima decisione anche alle annualità in esame, la sentenza sarebbe stata comunque nulla per totale assenza di motivazione in ordine alle ragioni di tale, insostenibile, estensione.

Par. 3.2 Questi tre motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate, tutte incentrate sulla erronea affermazione di una preclusione da giudicato esterno - sono in linea di principio fondati, anche se va subito detto che dalla loro condivisione non potranno derivare, come si dirà nella disamina in diritto delle censure successive, la cassazione della sentenza e l'invocata dichiarazione di illegittimità della pretesa tributaria rivolta alle aree scoperte in questione.

Ricorre in proposito il consolidato orientamento di legittimità - originatosi da Cass. SSUU n. 13916/06 e poi innumerevoli volte richiamato, anche nella specifica materia della tassa rifiuti - secondo cui l'efficacia espansiva del giudicato formatosi tra le stesse parti può in effetti investire anche annualità diverse da quelle in esso contemplate, ma a condizione che si verta di accertamenti fattuali o qualificazioni giuridiche del rapporto segnate sia da costanza normativa, sia da durevolezza e tendenziale invarianza nel tempo:

"nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno in relazione alle imposte periodiche concerne i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, mentre non riguarda gli elementi variabili, destinati a modificarsi nel tempo" (così, tra le moltissime: Cass.n. 25516/19 ; Cass. n. 38950/21 ; Cass. n. 16684/22 ; Cass. n. 2305/24).

Ora, nel caso di specie la ragione decisoria della Commissione Tributaria Regionale si sostanzia ed esaurisce, in maniera praticamente esclusiva (sent. pagg.5-6), proprio nella meccanica applicazione del giudicato esterno rinveniente da Cass. n. 18500/17 cit. (che ha ritenuto tassabili le aree in questione); ma, questo, solo sul rilievo che si trattava di decisione tra le stesse parti e con identità di petitum e causa petendi, nonché "sulle circostanze fattuali comuni ad entrambi i giudizi".

Doveva invece il collegio regionale, sulla base del fermo indirizzo appena richiamato, farsi carico proprio di quel vaglio di costanza e durevolezza pluriennale, così da escludere ogni efficacia

espansiva ex art. 2909 cod. civ. sul solo presupposto che il giudicato rinveniente da Cass. n. 18500/17 aveva avuto riguardo, non solo ad annualità Tarsu (2006-2010) mentre qui si discuteva pure di annualità Tares (2013) e Tari (2014-2017), ma anche e soprattutto ad un elemento fattuale del rapporto impositivo (la natura e destinazione delle aree scoperte) per sua natura suscettibile di mutare negli anni e quindi - richiamando la giurisprudenza - privo di quel "carattere stabile o tendenzialmente permanente" che si è visto giustificare l'espansione preclusiva nel tempo.

Il che si mostra di per sé necessario e sufficiente (anche indipendentemente dall'incidenza ex art. 324 cpc dell'attuale pendenza di un giudizio di revocazione sulla ordinanza asseritamente pregiudicante) a negare quell'effetto espansivo esterno sul quale la Commissione Tributaria Regionale ha basato per intero il proprio ragionamento.

Ciò non toglie però che, sgombrato il campo dall'errore in cui è incorso il giudice di appello, possa - e debba - questa Corte di legittimità riesaminare ex novo (cioè senza pregiudizialità esterna alcuna) la questione della tassabilità Tares, Tarsu e Tari delle aree scoperte qui dedotte, dal momento che essa non implica la necessità di ulteriori accertamenti fattuali e risulta risolvibile, in puro diritto, secondo un procedimento tipico di sussunzione della fattispecie concreta (già ben delineata in atti) in quella astratta o legale di imponibilità.

Par. 4.1 Con il quinto ed il sesto motivo di ricorso si ripercorre - nella disamina altresì di dottrina e giurisprudenza, anche di merito, in materia - l'evoluzione normativa in ordine alla non-imponibilità delle aree scoperte accessorie o pertinentziali ad edifici tassati. In modo tale che, diversamente da quanto erroneamente affermato dalla S.C. nella citata ordinanza sulla base dell'articolo 62 , co. 2°, d.lvo 507/93 , l'esenzione di tali aree costituiva una regola ormai acquisita dall'Ordinamento, sicché nessun onere probatorio poteva essere posto a carico del contribuente in ordine alla non idoneità dell'area stessa alla produzione di rifiuti (pena la sostanziale obliterazione di qualsiasi differenza tra le aree scoperte accessorie e quelle operative). Tutto ciò a riprova del fatto che la decisione qui impugnata, nel recepire puramente e semplicemente quanto deciso dalla S.C., si poneva in violazione e falsa applicazione della relativa disciplina, ex art. 360 , co. 1° n.3, cod. proc. civ.

Con il settimo motivo di ricorso si deduce violazione dell' articolo 115 , co. 2°, cod. proc. civ., essendo nozione di fatto rientrante nella comune esperienza (come anche riconosciuto in talune fonti ministeriali in materia, quali la risoluzione n. 38997 del 2014) che le aree destinate a parcheggio non sono in grado di produrre rifiuti, se non in misura del tutto insignificante, con conseguente arbitraria e "cervellotica" tariffazione dei relativi spazi (non a caso non rientranti tra le categorie di attività di cui al D.P.R. 158/99).

Par. 4.2 Anche questi tre motivi di ricorso sono suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure con essi sollevate, tutte basate sulla non tassabilità ex lege delle aree scoperte destinate a parcheggio.

Si tratta di motivi infondati.

Va intanto premesso che il presupposto del tributo è dato dall'occupazione o conduzione di locali ed aree produttive di rifiuti, in modo tale che se è vero, in linea generale, che è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria (a cominciare dall'attivazione del servizio di raccolta sul territorio comunale), altrettanto indubbio è che è invece "onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale" (Cass. n. 21335/22 ; Cass. n. 12979/19 ; Cass. n. 22130/17 ed innumerevoli altre).

Questi principi si attagliano appieno tanto alla Tari quanto alla Tarsu ed alla Tares, in quanto tributi avvinti da una sostanziale corrispondenza di disciplina, il che ha indotto questa Corte a varie volte osservare (Cass. n. 22130/17 cit. e molte altre) che: "La Tassa rifiuti (TARI) ha sostituito, a decorrere dal 1 gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti ai comuni dai cittadini, enti ed imprese quale pagamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti (noti in precedenza con gli acronimi di TARSU e, successivamente, di TIA e TARES), conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria. L'imposta è dovuta, ai sensi della L. 27 dicembre 2013 n. 147 , per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, mentre le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti". Il che ha trovato ulteriore recente conferma in Cass. n. 13455/24 in cui, con ulteriori numerosi richiami ai quali si rinvia, si è anche ribadito (con affermazione valevole tanto per la Tarsu quanto per la Tari) che "la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti determina una presunzione, iuris tantum, di produttività degli stessi, che può essere superata solo dalla prova contraria del detentore dell'area".

Ciò premesso, si controverte qui di un'estesa area scoperta (tale ai fini di causa restando quand'anche segnata, come dedotto dal Comune, dalla presenza di pensiline o tettoie di protezione da sole e pioggia) annessa al centro-vendita gestito da Metro Italia, ed adibita a parcheggio gratuito della clientela ed a spazio di movimentazione dei veicoli operanti il carico-scarico delle merci all'ingrosso (così l'accertamento svolto in primo grado e recepito come tale dalla Commissione Tributaria Regionale;

v. anche ricorso, pag.20 e controricorso, pag. 6).

Queste aree, in quanto operative e suscettibili di produzione di rifiuti per la loro connaturata destinazione alla frequentazione antropica e veicolare, debbono ritenersi tassabili.

E questa conclusione tanto più si avvalora nella considerazione dell'evoluzione normativa sul punto specifico, dalla quale emerge la chiara e continuativa volontà legislativa (a partire dal D.P.R. 915/82) di sottoporre ad imposizione anche le aree scoperte variamente utilizzate, con la sola eccezione delle aree pertinentziali improduttive di rifiuti perché non operative:

- art.62 co. 1 d.lvo 507/93 (Tarsu): "Presupposto della tassa ed esclusioni. 1. La tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinentziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, (...) 2.

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

- art. 14 co. 3-4 d.l. 201/11 conv. l. 214/11 (Tares): 3. "Il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. 4. Sono escluse dalla tassazione le aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni e le aree comuni condominiali di cui all' articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva".

- art.1 co. 641 L. 147/13 (Tari): "Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all' articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.(...)".

La giurisprudenza di legittimità che si è formata sul punto specifico è del tutto costante ed uniforme nell'affermare la tassabilità delle aree scoperte destinate a parcheggio, in quanto almeno presuntivamente produttive di rifiuti.

Già Cass.n. 5047/15 ebbe a stabilire che: "In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, l' art. 62 , comma 2, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , 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, ma anche la circostanza che tale uso non comporta produzione di rifiuti". La norma esige quindi 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 tassa sui rifiuti è dovuta anche per i parcheggi, trattandosi di aree frequentate da persone e quindi produttive di rifiuti in via quantomeno presuntiva, rimanendo a carico dell'utente l'onere di provare con apposita denuncia ed idonea documentazione la sussistenza dei presupposti per l'esenzione; così Cass.n. 21335/22 cit. e Cass.n. 8753/23 .

Ha stabilito Cass. n. 8908/18 (in fattispecie Tarsu su parcheggio scoperto annesso a centro commerciale): "Né, d'altro canto, assume rilievo conclusivo la circostanza che "il Comune non esige il pagamento della TARSU" in relazione alle superfici scoperte destinate a parcheggio del centro commerciale, poiché l'argomentazione si pone in palese contraddizione con la normativa primaria innanzi esaminata, in forza della quale anche per le aree scoperte il contribuente è tenuto a pagare la tassa, quando si tratta di aree frequentate da persone e, quindi, produttive in via presuntiva di rifiuti, rimanendo a suo carico l'onere di provare con apposita denuncia, ed idonea documentazione, la sussistenza dei presupposti per l'esenzione della quale più volte si è detto in precedenza (...)."

Non è inutile precisare, in proposito, che i precedenti citati da Metro come espressione di un orientamento difforme, tali affatto non sono; così Cass. n.22643/04 , riferita ad un "cortile piastrellato adiacente al locale", tiene conto del fatto che la Commissione Tributaria Regionale non aveva svolto alcuna considerazione sul regime delle aree scoperte; Cass. n. 2814/05 ribadisce che le aree scoperte, per essere sottratte alla tassazione, devono appunto essere non operative; Cass. n.10796/10 , diversamente da quanto assume Metro, si pone invece pienamente in linea con la giurisprudenza successiva.

Nel senso che "i parcheggi sono aree frequentate da persone e, quindi, presuntivamente produttive di rifiuti", di recente si è espressa anche Cass. n. 12265/24 , con ampi richiami.

La società rimarca il non perfetto allineamento tra la, su riportata, disciplina Tarsu ("ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali (...)") e quella Tari ("le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative (...)"), concludendo per la non tassabilità in ragione del carattere pertinenziale ed accessorio (al centro-vendita) delle aree di parcheggio in questione.

Il susseguirsi della disciplina delle aree scoperte, tuttavia, non fa che confermare la loro ordinaria tassabilità proprio perché rientranti nel presupposto impositivo generale e comune ad entrambi i tributi (occupazione e detenzione di aree produttive di rifiuti), in tanto escludendo quelle pertinenziali ed accessorie (rispetto ad altro immobile produttivo) in quanto comprovatamente "non operative" e, come tali, non autonomamente produttive di rifiuti. Ancorché espressamente specificato solo dal legislatore Tari, il requisito della non-operatività deve ritenersi insito anche nella nozione di pertinenzialità propria della Tarsu, e ciò proprio per la natura ambientale del tributo e, non ultimo, per i noti principi unionali in materia che legano l'imposizione alla eziologia inquinante.

D'altra parte, sempre con riguardo alla tassabilità delle aree destinate a parcheggio, si è sviluppata (pur nella oggettiva peculiarità della fattispecie) un'ampia casistica giurisprudenziale relativa alle autorimesse pubbliche e soprattutto ai parcheggi pubblici comunali (tra le molte: Cass. n. 16287/24 ; Cass. n. 14404/24 ; Cass. n. 18612/23 ; Cass.n. 34392/21 ; Cass. n. 19739/21 ; Cass. n. 18124/21), nella quale si è molto discusso della titolarità della legittimazione tributaria passiva (a seconda che il Comune mantenga il pieno controllo sostanziale ed organizzativo dell'area, ovvero l'affidi alla società concessionaria in una con la riscossione della tariffa di sosta), ma mai si è dubitato - per quello che anche qui deve valere - del fatto che le aree di parcheggio siano di per sé pienamente idonee alla produzione di rifiuti in ragione del flusso antropico su di esse, talora anche massiccio. Idoneità che, nella sua rilevanza puramente obiettiva, certo prescinde a fini impositivi dal carattere gratuito ovvero oneroso della fruizione del parcheggio.

Ha osservato Cass.n. 25632/22 (in materia di Tarsu) che: "(...) ai fini della tassabilità delle aree scoperte rileva esclusivamente la natura operativa delle stesse, intesa quale idoneità a produrre rifiuti ulteriori rispetto al locale e all'area principale già tassata e di cui, tenuto conto della destinazione funzionale, non rappresentano una mera estensione. Per tutti i prelievi sui rifiuti opera poi la presunzione di produttività che costituisce una condizione oggettiva fondata sulla mera disponibilità di un locale o area scoperta operativa idonea all'uso; ai fini dell'assoggettabilità a tributo conta la mera idoneità di locali ed aree alla produzione di rifiuti, piuttosto che l'effettivo utilizzo del servizio. La presunzione di potenzialità o attitudine a

produrre rifiuti non costituisce poi una presunzione assoluta iuris et de iure, in quanto opera fino a prova contraria, fondata non sulla volontà del soggetto passivo di utilizzare o meno il bene, bensì sulla inidoneità per motivi strutturali o per la carenza di servizi minimi che ne consentano oggettivamente l'utilizzo".

In linea si pone anche Cass. n. 14718/23 (in materia di Tares su area scoperta adiacente ad un immobile adibito ad autosalone e destinata alla sosta dei veicoli dei clienti, ma in forza di principi applicabili anche nella specie) secondo cui: "la tassazione è esclusa solo per le aree scoperte che, ai sensi del codice civile, presentano la condizione della pertinenza soggettiva e oggettiva rispetto al locale o all'area principale e purché non siano operative;

l'operatività consiste nell'idoneità a produrre rifiuti ulteriori rispetto al locale e all'area principale che già versa il tributo e non rappresenta dunque un'ulteriore estensione dell'attività svolta".

Nella specie, poi, la conclusione in termini di operatività ed autonoma capacità produttiva si avvalorava a fortiori, trattandosi pacificamente di parcheggio frequentato sia da clientela business sia da operatori dediti alla movimentazione di ingenti quantità di merce, come è connaturato ad un centro-vendita rivolto per lo più ad un pubblico professionale e di grossisti.

Sicché, in difetto del requisito di non-operatività come si è finora inteso, non possono che venir meno - ai fini della tassazione dei rifiuti - anche i parametri esonerativi della pertinenzialità e della accessorietà; del resto, anche logicamente irrealistici se rapportati, com'è d'obbligo, ad un tipo di attività commerciale come quella in esame il cui espletamento e la cui organizzazione, in assenza di quelle aree funzionali, neppure potrebbero concepirsi.

Par. 5.1 Con l'ottavo motivo di ricorso si deduce - ex art. 360 , co. 1° n. 5, cod. proc. civ. - omesso esame di un fatto controverso e decisivo per il giudizio, costituito dalla insussistenza dei presupposti per l'applicazione delle sanzioni e degli interessi. La questione, fatta oggetto specifico di diversi motivi di appello, era stata dalla Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuta anch'essa assorbita sulla base dell'asserito giudicato di legittimità, nonostante che quest'ultimo non facesse parola alcuna dell'argomento. Viene quindi testualmente riportato in questa sede quanto già argomentato avanti al giudice di appello, segnatamente in ordine al fatto che non di dichiarazione infedele si trattava, ma puramente recettiva del comportamento impositivo serbato nel tempo dal Comune il quale (anche per vari anni dopo la dichiarazione del 1999) non aveva mai preteso di tassare la superficie esterna; il che, da un lato, escludeva la consapevolezza dell'illecito e quindi l'elemento di colpevolezza e, dall'altro, ingenerava un affidamento tutelato nella società contribuente, rilevante ex art. 10 l. 212/00 .

Par. 5.2 Il motivo è infondato.

Soccorrono anche in proposito le già svolte considerazioni (sopra, par. 3.2) in ordine al fatto che - fermo l'erroneo richiamo, da parte della Commissione Tributaria Regionale, al giudicato esterno di cui in Cass.n. 18500/17 - la questione è tuttavia suscettibile di essere direttamente vagliata da questa Corte in linea di diritto, e sulla scorta di elementi fattuali di causa del tutto assodati.

Infatti la società lamenta in sostanza - sebbene attraverso il prisma dell'omesso esame di fatto decisivo e controverso ex art. 360 , co. 1° , n. 5) cod. proc. civ. - la mancata esclusione di sanzioni ed interessi in ragione della previsione di cui all'art. 10, 1° co. (principio di collaborazione e buona fede) e 2° co. (comportamento decettivo dell'amministrazione); e ciò sul presupposto che, pur a seguito della dichiarazione del febbraio 1999 - poi ritenuta infedele - mai il Comune aveva preteso alcunché, fino agli avvisi 2006-2010, a titolo di tassa rifiuti sulle aree scoperte.

Ad esimente sanzionatoria vengono quindi adottati i due elementi tipici della mancata attivazione (non solo riscossiva ma anche accertativa) da parte dell'ente impositore, e della protrazione per tempo significativa di questo contegno abdicativo.

Ricorre però anche in proposito il costante indirizzo di legittimità (tra le molte, Cass. n.34067/19 nonché, con argomentazione a contrario, Cass. n.13237/24) secondo cui il mero decorso del tempo ed un correlato comportamento meramente passivo-omissivo dell'amministrazione rappresentano elementi inidonei ad integrare l'esimente di cui all' art. 10 , comma 2, L. n. 212 del 2000 , invece integrata da un contegno attivo volto a positivamente ingenerare nel contribuente un effettivo e ragionevole convincimento di non debenza.

Dunque, la mancata attivazione del Comune, pur prolungatasi per alcuni anni, non poteva giustificare alcun affidamento tutelabile in capo alla società contribuente circa la effettiva esenzione dall'imposta; tanto più considerato che, con riguardo alle annualità qui dedotte (2011-2017) quell'inerzia era comunque già cessata mediante la notificazione, nel 2011, di quegli stessi avvisi (2006-2010), poi dedotti nel supposto giudicato esterno di cui si è fatto molte volte cenno.

Par. 6. Ne segue, in definitiva, la cassazione della sentenza e la decisione nel merito con l'accoglimento del ricorso originario della società limitatamente all'annualità 2011, rigettato ogni altro motivo. La decisione nel merito si giustifica, ex art. 384 cod. proc. civ., perché non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto e perché la società ricorrente non ebbe ad introdurre in giudizio questioni diverse ed ulteriori rispetto a quelle qui esaminate: ininfluenza del citato giudicato esterno; intassabilità in diritto delle aree scoperte; insussistenza dei presupposti per le sanzioni, stante l'inopinato mutamento di contegno del Comune rispetto agli anni pregressi.

In ragione del solo parziale e limitato accoglimento, le spese del presente giudizio di legittimità (liquidate come in dispositivo) vanno compensate in ragione del 30%, ponendosi il residuo a carico della società contribuente in ragione della ben maggiore soccombenza. Le spese dei gradi di merito vengono compensate in considerazione del consolidarsi in corso di causa di alcuni dei su riportati orientamenti interpretativi.

P.Q.M. La Corte,

- accoglie il primo motivo di ricorso limitatamente all'annualità Tarsu 2011, con conseguente cassazione in parte qua della sentenza impugnata e decisione nel merito mediante accoglimento del ricorso originario della società limitatamente a tale annualità;

- rigetta per il resto;

- condanna parte ricorrente alla rifusione per il 70 % delle spese del presente giudizio di legittimità che liquida, in importo già proporzionalmente ridotto, in Euro 3.900,00 oltre Euro 200,00 per esborsi, rimborso forfettario ed accessori di legge; compensa il residuo; compensa il merito.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza