

Sentenza del 19/01/2024 n. 2029 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

Processo tributario - Atti impugnabili - Fatture TIA

Massima:

Gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, anche quando gli stessi dovessero avere la forma di fattura commerciale, non attengono al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma a un'entrata pubblicistica. Ne consegue che, avendo natura di atti impositivi, anche le fatture TIA debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di questi provvedimenti e possono essere impugnate davanti alle Corti di Giustizia tributaria, nonostante non siano espressamente ricomprese tra l'elenco degli atti opponibili. Pertanto, qualsiasi atto, ancorché non ricompreso fra quelli di cui all' elencazione contenuta nell'art. 19 del Decreto Legislativo n. 546/1992, in quanto avente ad oggetto la richiesta di un corrispettivo relativo ad una entrata di natura pubblicistica e, dunque, avente natura impositiva, è assoggettato ai principi generali del procedimento tributario di accertamento ed all'onere di motivazione di cui all'art. 7, comma 1, della legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 683/04/2021, depositata in data 13 maggio 2021 e non notificata, la Commissione Tributaria Regionale del Veneto, in riforma della sentenza di primo grado, accoglieva le impugnazioni proposte rispettivamente dalla Sorima Srl e dalla società Impreport Clp. Soc. coop a r.l. avverso gli avvisi di pagamento emessi dalla società Veritas Spa (società subentrata ad ASP nelle gestione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani del Comune di Chioggia) per il versamento della tassa sui rifiuti (TARES e TARI) per gli anni dal 2013 al 2016, in relazione alle aree del Porto di Chioggia detenute dalle predette società in forza di contratti di locazione stipulati con ASPO (Azienda speciale per il Porto di Chioggia della Camera di Commercio di Venezia) in data 1 aprile 2003 e 6 ottobre 2016.

I giudici di appello, in linea con quanto già ritenuto dai primi giudici, rilevavano che, nel caso in esame, trattavasi di atti impugnabili, contrariamente a quanto assunto dalla Veritas Spa, ma che, tuttavia, erano fondate le eccezioni formulate da entrambe le società contribuenti in ordine al difetto di motivazione degli atti impugnati.

2. Avverso la suindicata sentenza la Veritas Spa propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

3. La Sorima Srl e la Impreport Clp. Soc. coop a r.l. resistono con controricorso.

4. La Sorima Srl ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con i primi due motivi, da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi, la Veritas Spa denuncia, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. , violazione e falsa applicazione dell'art. 19 del d.lgs. n. 546/1992 nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , nullità della sentenza in relazione agli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546/1992 , 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ. sotto il profilo di motivazione apparente, incoerente, contraddittoria ed "inintelligibile" per non avere i giudici territoriali considerato che gli avvisi di pagamento in questione non costituivano atti impositivi autonomamente impugnabili.

2. Con il terzo motivo la società ricorrente lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , nullità della sentenza in relazione agli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546/1992 , 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e 118 disp. att. cod. proc. civ., sotto il profilo di motivazione apparente, incoerente, contraddittoria ed "inintelligibile" per avere i giudici territoriali ritenuto gli avvisi di pagamento in questione privi di idonea motivazione.

3. Con il quarto motivo denuncia, ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. violazione e falsa applicazione degli artt. 3 della legge n. 241/1990 , 7 della legge n. 212/2000 , 1, comma 162, della legge n. 296/2006 non avendo i giudici di appello considerato che gli avvisi di pagamento in questione non erano assoggettati agli obblighi di motivazione previsti per gli atti di tipo provvedimentale.

4. Il ricorso deve essere rigettato per le ragioni appresso specificate.

4.1. In ordine ai lamentati vizi motivazionali della pronuncia impugnata va premesso che per le Sezioni unite di questa Corte la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da error in procedendo, allorquando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, cioè tali da lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass. Sez. U. 19/06/2018, n. 16159 (p. 7.2.), che menziona Cass. Sez. U. 03/11/2016, n. 22232; conf.: Cass. Sez. U. nn. 22229, 22230, 22231, del 2016. I medesimi concetti

giuridici sono stati espressi da Cass. Sez. U. 24/03/2017, n. 766; Cass. Sez. U. 09/06/2017, n. 14430 [p. 2.4.]; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9557 [p. 3.5.]). Ed, ancora, Cass. Sez. U. 27/12/2019, n. 34476 (che cita, in motivazione, Cass. Sez. U. 07/04/2014, n. 8053; Cass. Sez. U. 18/04/2018, n. 9558; Cass. Sez. U. 31/12/2018, n. 33679) ha avuto modo di ribadire che "nel giudizio di legittimità è denunciabile solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 delle preleggi, in quanto attiene all'esistenza della motivazione in sé, purché il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali: tale anomalia si esaurisce nella mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, nella motivazione apparente, nel contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e nella motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile, esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di sufficienza della motivazione".

4.2. Nel caso in esame non è ravvisabile il vizio lamentato ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., con i primi due motivi di ricorso in quanto la Commissione Tributaria Regionale ha esaminato, con motivazione tutt'altro che carente o meramente apparente, la questione della impugnabilità degli atti de quibus, chiarendo, con ampi riferimenti normativi e giurisprudenziali, le ragioni per le quali gli avvisi di pagamento in questione dovevano essere ritenuti impugnabili.

4.3. La motivazione si appalesa, poi, corretta in diritto nella parte in cui ha ritenuto ammissibili le impugnazioni degli atti in questione in linea con i principi fissati dalla giurisprudenza di legittimità in materia.

Invero secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha natura tassativa, ma non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, ove con gli stessi l'amministrazione finanziaria porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, siccome è possibile un'interpretazione estensiva delle disposizioni in materia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.), ed in considerazione dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la legge 28 dicembre 2001, n. 448. È stata, in particolare, riconosciuta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, esplicitando concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è naturaliter preordinata, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546: sorge, infatti, in capo al contribuente destinatario, già al momento della ricezione della notizia, l'interesse, ex art. 100 cod. proc. civ., a chiarire, con pronuncia idonea ad acquisire effetti non più modificabili, la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale, comunque, di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva (e/o dei connessi accessori vantati dall'ente pubblico) (ex plurimis: Cass., Sez. 5, 5 ottobre 2012, n. 17010; Cass., Sez. Un., 18 febbraio 2014, n. 3773; Cass., Sez. 6-5, 9 maggio 2017, n. 11397; Cass., Sez. 5, 8 maggio 2019, n. 12150; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29501;

Cass., Sez. 5, 15 novembre 2021, n. 34177; Cass., Sez. 6-5, 3 febbraio 2022, n. 3347; Cass., Sez. 5, 8 aprile 2022, n. 11481).

Ne discende che il contribuente ha la facoltà, non l'onere, d'impugnazione di atti diversi da quelli specificamente indicati nel citato art. 19 il cui mancato esercizio non determina alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla possibilità di contestare la pretesa tributaria in un secondo momento. Ciò implica che la mancata impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato dall'art. 19 citato non determina, in ogni caso, la non impugnabilità (ossia la cristallizzazione) di questa pretesa, che può essere successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dallo stesso art. 19.

Appare opportuno richiamare in questa sede i principi affermati da Cass. 11481/2022 che, in fattispecie analoga, ha avuto modo di chiarire come questa Corte ha ribadito quanto già espresso (sentenza 17526/2007) e quanto affermato dalla Consulta (sentenza 238/2009), ossia che gli atti con cui il gestore del servizio smaltimento rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale, anche quando gli stessi dovessero avere la forma di fattura commerciale, non attengono al corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta, ma a un'entrata pubblicistica. Ne consegue che, avendo natura di atti impositivi, anche le fatture TIA debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di questi provvedimenti e possono essere impugunate davanti alle commissioni tributarie nonostante non siano espressamente ricomprese tra l'elenco degli atti opponibili (nel senso che la relativa impugnazione costituisce per il contribuente una facoltà, e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilità d'impugnazione con l'atto successivo - Cass. n. 16100/2011, n. 5966/2015).

Sulla scorta delle considerazioni che precedono deve ritenersi che, in modo del tutto condivisibile, i giudici di appello hanno ritenuto trattarsi di atti impugnabili apparendo, del resto, significativa la circostanza, evidenziata dalla Commissione Tributaria Regionale, secondo cui a pag. 6 di ciascun avviso è contenuta l'indicazione secondo cui "avverso al presente atto è ammesso il ricorso.....avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Venezia, nelle forme e con le modalità indicate dagli artt. 18, 19, 20, 21, 22 del D.Lgs. 546/1992..", con ciò confermandosi inequivocabilmente la evidente impugnabilità dell'atto.

5. La sentenza è da ritenere immune da censure anche nella parte in cui ha ritenuto gli avvisi in questione nulli in quanto privi di idonea motivazione, con conseguente infondatezza del terzo e del quarto motivo di ricorso.

5.1. Deve, invero, ritenersi che trattandosi della richiesta di un corrispettivo relativo ad una entrata di natura pubblicistica e, dunque, avente natura impositiva, al relativo procedimento di quantificazione e riscossione del prelievo in questione, si devono applicare i principi generali del procedimento tributario di accertamento e di riscossione.

In relazione all'onere di motivazione va richiamato, in termini generali, l'art. 7, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) il quale prevede che: "Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i

presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione...". Gli atti (quindi anche gli avvisi quali quelli in esame) non possono essere generici e devono, in ogni caso consentire al contribuente di comprendere come sia stato determinato l'importo e mettere lo stesso in grado di conoscere come sia stato determinato l'importo richiesto in pagamento. Non appare, quindi, in alcun modo giuridicamente fondata la tesi della società ricorrente che afferma la non necessità di una "specifica" motivazione, non essendo l'atto in questione assimilabile ad un vero e proprio atto provvedimentale quale l'avviso di accertamento e l'avviso di liquidazione: risulta, per contro, evidente che trattandosi di pretesa tributaria l'atto deve consentire la comprensibilità e con essa la possibilità di valutare la legittimità della pretesa fiscale, incombendo sull'ente impositore l'onere di indicare nell'atto impositivo tutti gli elementi posti a base della pretesa fiscale, al fine di garantire il rispetto del diritto di difesa del contribuente.

5.2. La censura di cui al quarto motivo si appalesa, dunque, infondata alla stregua del seguente principio di diritto: "qualsiasi atto, ancorché non ricompreso fra quelli di cui all'elencazione contenuta nell'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , in quanto avente ad oggetto la richiesta di un corrispettivo relativo ad una entrata di natura pubblicistica e, dunque, avente natura impositiva, è assoggettato ai principi generali del procedimento tributario di accertamento ed all'onere di motivazione di cui all'art. 7, comma 1 , della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)".

5.3. Esclusa, alla luce dei principi sopra citati, la sussistenza di vizi motivazionali deducibili ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ. , non può sottacersi, poi, che la Commissione Tributaria Regionale, nella fattispecie in esame, così come reso esplicito dai contenuti decisori riportati alle pagg. 6-7, ha dato compiutamente conto delle ragioni che sono state poste a fondamento del decisorio quanto all'assenza di adeguata motivazione evidenziando che tutti gli avvisi impugnati erano gravemente carenti in quanto non era in alcun modo possibile stabilire come fosse stato determinato il quantum richiesto, chiarendo, infine, come "nonostante quanto affermato da Veritas con le proprie controdeduzioni l'accompagnatoria redatta in tre pagine datata 24/10/2017 ed allegata agli avvisi recante i protocolli n. (Omissis) e n. (Omissis) rispettivamente per Sorima Srl e per Impreport Clp. Soc. coop a r.l. non chiarisce alcunché sulle modalità di determinazione degli importi richiesti".

5.4. Ferma restando la evidente infondatezza del quarto motivo per le ragioni sopra cennate, va, infine, aggiunto che la censura di cui al terzo motivo è da ritenere, comunque, inammissibile per difetto di specificità ex art. 366 cod. proc. civ. Occorre, invero, dare seguito al principio di diritto secondo il quale "in base al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 cod. proc. civ. , qualora il ricorrente censuri la sentenza di una commissione tributaria regionale sotto il profilo della congruità del giudizio espresso in ordine alla motivazione di un avviso di accertamento - il quale non è atto processuale, bensì amministrativo, la cui motivazione, comprensiva dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che lo giustificano, costituisce imprescindibile requisito di legittimità dell'atto stesso - è necessario, a pena di inammissibilità, che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto atto che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi dal giudice di merito, al fine di

consentire alla Corte di cassazione di esprimere il suo giudizio sulla suddetta congruità esclusivamente in base al ricorso medesimo" (cfr. Cass. nn. 16147/2017, 2928/2015, 8312/2013).

5.5. Tale condizione di ammissibilità del mezzo non è stata concretizzata dalla società ricorrente nella sua formulazione non essendo stata affatto riportata, neanche per estratto nei punti rilevanti, la motivazione dell'atto impositivo impugnato.

6. Stante l'infondatezza dei motivi dedotti, dunque, il ricorso deve essere rigettato.

6.1. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

P.Q.M.

la Corte rigetta il ricorso; condanna la società ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore delle parti controricorrenti, liquidandole per la Sorima Srl nella misura di Euro 6.000,00 per compensi professionali, Euro 200,00 per esborsi oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge se dovuti e per la società Impreport Clp. Soc. coop. a r.l. nella misura di Euro 5.500,00 per compensi professionali, Euro 200,00 per esborsi oltre rimborso forfettario delle spese generali nella misura del 15% ed altri accessori di legge se dovuti; ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, d.P.R. n. 115 del 2002 , come modificato dalla legge n. 228 del 2012 , dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso principale, a norma del comma 1-bis dello stesso art.13, se dovuto.

Così deciso il 9 novembre 2023.

Depositata in Cancelleria il 19 gennaio 2024.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza