

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. SORRENTINO Federico - Presidente

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere

Dott. CANDIA Ugo - Consigliere

Dott. PICARDI Francesca - rel. Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 15239/2022 R.G. proposto da:

(OMISSIS) SPA, elettivamente domiciliata in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS) ((OMISSIS)), che la rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

COMUNE (OMISSIS), elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso la cancelleria della Corte di cassazione, e rappresentato e difeso dall'Avv. (OMISSIS) ((OMISSIS));

-controricorrente-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. LIGURIA n. 984/2021 depositata il 16/12/2021;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/11/2023 dal Consigliere FRANCESCA PICARDI.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. (OMISSIS) s.p.a. ha impugnato l'avviso di accertamento del Comune di (OMISSIS), avente ad oggetto la t.a.r.su. del 2010, denunciando la propria carenza di legittimazione; la violazione del Decreto Legislativo n. 507 del 93, articolo 73 e successive modifiche; la violazione della l. n. 296 del 2006, articolo 162; la nullita' dell'avviso di accertamento per carenza di idonea motivazione e presupposti anche in relazione alla L. 212 del 2000; la nullita' dell'avviso di accertamento per violazione del principio di tutela del legittimo affidamento del contribuente; l'erroneita' del computo della superficie acquee sulla quale applicare la tassa.

2. Il ricorso e' stato accolto parzialmente in primo grado, "in riferimento alla superficie acquee effettivamente da assoggettare alla tassa, che e' gia' stata determinata in mq 66.706 con conseguente ricalcolo della tassa dovuta, cui va detratto quanto gia' corrisposto eventualmente dalla ricorrente".

3. All'esito degli appelli di entrambe le parti, che sono stati decisi previa riunione, e' stato rigettato l'appello del (OMISSIS), mentre e' stato accolto quello del Comune in ordine al computo della

superficie tassabile. In ordine al rigetto dell'appello della società nella sentenza impugnata si legge che: il concessionario è detentore dell'intera area demaniale in forza della concessione ed il rapporto fiscale interviene, come confermato dal Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 63, comma 3, tra l'ente ed il concessionario, tra cui si instaura un rapporto di diritto pubblico, mentre tra il concessionario e i privati si instaura rapporto di tipo privato; nel regolamento del Consiglio comunale del 2008 era già prevista la tassazione di tutte le aree scoperte e che, in considerazione dei chiarimenti della Suprema Corte intervenuti, era doverosa l'applicazione della tassa anche alle superficie acque. L'accoglimento dell'appello del Comune è stato, invece, fondato sulla corrispondenza delle superfici indicate nell'avviso di accertamento a quanto stabilito dal Demanio e confermato dalla società nelle sue dichiarazioni dal 2007.

4. Avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale ha proposto ricorso per cassazione il (OMISSIS), che ha depositato anche successiva memoria.

5. Si è costituito con controricorso il Comune di (OMISSIS), che ha depositato successiva memoria.

1. La causa è stata trattata all'udienza pubblica del 9 novembre 2023.

2. La Procura Generale presso la Cassazione ha depositato le conclusioni scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. (OMISSIS) s.p.a. ha dedotto: 1) la violazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, dell'articolo 10, comma 1, della l. n. 212 del 2000 e della Costituzione, articoli 3, 23, 53 e 97 poiché il contribuente ha fatto legittimamente affidamento sull'accordo intervenuto con il Comune e quest'ultimo, a fronte del mutamento dell'orientamento giurisprudenziale, conosciuto soltanto nel 2010, non può applicare nuovi criteri impositivi con effetto retroattivo, in violazione della tariffa vigente determinata dalla giunta municipale e dal consiglio comunale, profili su cui il giudice di secondo grado ha omesso ogni decisione, limitandosi a rinviare ad una decisione della Corte di cassazione che si limita a affermare la possibilità di assoggettare gli specchi acquei al tributo sui rifiuti; 2) la violazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, degli articoli 112 e 132 c.p.c., risultando la sentenza priva di motivazione e/o di decisione in ordine alla dedotta violazione del principio dell'affidamento (censura specificamente proposta in appello), non potendo la motivazione consistere nel mero rinvio ad un precedente della Corte di cassazione; 3) la violazione, ai sensi dell'articolo 360, comma 1, n. 3 e 4, c.p.c., del Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 63 e la carenza assoluta di motivazione in ordine alla propria legittimazione, affermata nonostante la perdita completa del possesso e della detenzione dei posti barca di cui è stato trasferito il diritto di superficie (situazione del tutto diversa e non assimilabile a quelle esaminate precedentemente dalla Corte di cassazione); 4) la violazione, ai sensi dell'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, dell'articolo 112 c.p.c., difettando la decisione sul terzo motivo di appello della società contribuente e sul terzo motivo di appello del Comune (avente d'oggetto la detrazione dell'importo eventualmente dovuto di Euro 122.947,00, già pagati dalla società allo stesso titolo).

2. Il primo, il secondo ed il terzo motivo del ricorso possono essere trattati congiuntamente relativamente alla parte in denunciando tutti asserite lacune motivazionali e/o omesse pronunce.

In proposito occorre premettere che ricorre il vizio di motivazione apparente della sentenza, denunciabile in sede di legittimità, quando essa, 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, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche, congetture (Cass., Sez. 6 I, 1 marzo 2022, n. 6758; v. anche Cass., Sez. L, 14 febbraio 2020, n. 381, secondo cui, in tema di contenuto della sentenza, il vizio di motivazione previsto dall'articolo 132, comma 2, n. 4, c.p.c. e dalla Cost., articolo 111 sussiste quando la pronuncia riveli una obiettiva carenza nella indicazione del criterio logico che ha condotto il giudice alla formazione del proprio convincimento,

come accade quando non vi sia alcuna esplicitazione sul quadro probatorio, ne' alcuna disamina logico-giuridica che lasci trasparire il percorso argomentativo seguito).

Alla luce di tali premesse i motivi de quibus sono infondati, atteso che la sentenza espone, in modo chiaro, sia pure sintetico, le ragioni dell'accoglimento dell'appello del Comune e del rigetto dell'appello della societa' contribuente. Il giudice di appello si sofferma sulla legittimazione passiva di quest'ultima, che viene giustificata in virtu' della natura demaniale del bene e del rapporto di concessione pubblica, da cui deriverebbe una detenzione, rilevante ai fini fiscali, nonostante il trasferimento della proprieta' superficiaria dei posti barca; esamina, inoltre, il fondamento giuridico (non retroattivo) del tributo, prevalente rispetto al principio di affidamento, individuato nella norma di legge e nel regolamento comunale del 2008, la cui tariffa relativamente alle aree scoperte deve intendersi riferita anche allo specchio acqueo, riconducibile appunto allo specchio acqueo; riforma la decisione del primo giudice in ordine alla quantificazione delle aree, rinviando alle indicazioni del demanio e della stessa societa'.

In definitiva e' ben possibile, nel caso di specie, ripercorrere e controllare, in fatto ed in diritto, il ragionamento della Commissione, sicche' sussiste una motivazione del tutto esaustiva ed intellegibile.

2.1. Puo', dunque, passarsi all'esame dei motivi relativamente al profilo delle violazioni di legge denunciate.

Quanto alla violazione del principio dell'affidamento, in aggiunta alla gia' esaustiva motivazione del giudice di merito, puo' osservarsi che, in materia tributaria, il principio dell'affidamento non puo' mai incidere sulla debenza del tributo, ma rileva ai fini dell'applicazione delle sanzioni (v., tra le tante, Cass., Sez. 5, 09/01/2019, n. 370, secondo cui, in tema di sanzioni tributarie la tutela dell'affidamento incolpevole del contribuente, sancita dalla l. n. 212 del 2000, articolo 10, commi 1 e 2, costituisce espressione di un principio generale dell'ordinamento tributario, che trova origine nei principi affermati dalla Cost., articoli 3, 23, 53 e 97 ed, in materia di tributi armonizzati, in quelli dell'ordinamento dell'Unione Europea, sicche' deve ritenersi che la situazione di incertezza interpretativa, ingenerata da risoluzioni dell'Amministrazione finanziaria, anche se non influisce sulla debenza dell'imposta, deve essere valutata ai fini dell'esclusione dell'applicazione delle sanzioni).

Quanto alla problematica della legittimazione passiva del Porto turistico di (OMISSIS), premesso che, ai sensi del Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 63 la tassa sui rifiuti e' dovuta da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'articolo 62 con vincolo di solidarieta' tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse, (OMISSIS) s.p.a., quale concessionaria del tratto di suolo demaniale marittimo e dello specchio acqueo antistante, ha una situazione giuridica soggettiva di detenzione relativamente all'intera area oggetto della concessione e, dunque, a tutte le superfici acquee coinvolte, su cui pure e' dovuta la tassa sui rifiuti, come chiarito da Cass., Sez. 5, 18/02/2009, n. 3829 (secondo cui, in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la nozione di "aree scoperte", utilizzata dal Decreto Legislativo n. 15 novembre 1993, n. 507, articolo 62 non si riferisce soltanto alla terraferma, ma a tutte le estensioni o superfici spaziali, comunque utilizzabili e concretamente utilizzate da una comunita' umana che produce rifiuti urbani da smaltire, indipendentemente dal supporto solido o liquido di cui l'estensione e' composta e, dunque, dal mezzo terrestre o navale utilizzato per fruire di quell'estensione).

Ne' puo' ritenersi che la stipula di contratti con terzi, aventi ad oggetto l'utilizzazione di tali aree, a prescindere dagli effetti reali o obbligatori e dall'opponibilita' o meno al soggetto pubblico concedente, comporti la l'estinzione di tale detenzione, posto che la possibilita', da parte del concessionario, di consentire a terzi l'utilizzazione dell'area oggetto di concessione si fonda proprio sul provvedimento pubblico di concessione e deriva, pertanto, proprio dalla situazione giuridica attiva (di detenzione) che tale provvedimento costituisce. In altre parole, il contratto stipulato con il terzo ed avente ad oggetto il posto barca, a prescindere dal suo contenuto, dalla sua struttura e dai

suoi effetti, puo' comportare la costituzione di una situazione di sub-detenzione a favore del terzo: situazione che non esclude ed anzi presuppone la detenzione del concessionario. Quest'ultimo resta, pertanto, soggetto passivo del tributo in esame.

Tale conclusione prescinde, dunque, dal Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 63, comma 3, che si riferisce alla multiproprieta' ed ai centri commerciali integrati e non gia' al concessionario di un bene pubblico e comporta non la legittimazione passiva, ma piuttosto la responsabilita' solidale per il tributo che grava su altro soggetto.

Questa Corte ha, peraltro, gia' affermato in passato che, ai fini dell'obbligo di pagamento della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la sola stipulazione - da parte del soggetto titolare di una concessione demaniale all'interno di un porto turistico per l'espletamento dei servizi connessi all'uso dei posti barca - del contratto di "ormeggio" con il diportista (anche qualora, per le concrete pattuizioni intervenute, sia equiparabile ad un contratto di locazione e non di mero deposito) non e' idonea a sottrarre al concedente la detenzione dell'area concessa in uso alla controparte ed a trasferire in capo a questa l'obbligo tributario, risolvendosi tale contratto nell'attribuzione al diportista del diritto di utilizzare lo spazio ed i servizi connessi, senza sottrarre quello spazio alla detenzione del concedente (Cass., Sez. 5, 18 febbraio 2009, n. 3829; piu' recentemente Cass., Sez. 5, 16 febbraio 2018, n. 3798, secondo cui, in tema di Tarsu, nell'ipotesi di concessione demaniale si presume che il soggetto tenuto al pagamento del tributo sia il concessionario, in quanto detentore, in virtu' del titolo concessorio, di un'area scoperta sulla quale, ai sensi del Decreto Legislativo n. 507 del 1993, articolo 62 si producono rifiuti solidi urbani, e che detto obbligo non si trasferisce su coloro i quali, anche tramite contratti conclusi con il concessionario, abbiano concretamente prodotto detti rifiuti, avendo in tutto o in parte l'effettiva disponibilita' dell'area, salvo che il contribuente indichi nella denuncia originaria o in quella di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilita' della stessa, in ragione della detenzione da parte di terzi, ed assolva in giudizio al relativo onere probatorio a proprio carico).

Invero, il caso in esame presenta una peculiarita', connessa alla circostanza che il concessionario ha trasferito a terzi il diritto di superficie di alcuni posti barca per tutta la durata temporale della concessione, secondo quanto accertato dal giudice di merito. Non compete a questa Corte indagare sulla possibilita' di configurare un vero e proprio diritto di superficie, consistente nel diritto di erigere e di mantenere una costruzione sul suolo altrui, sullo specchio acqueo e sulle strutture corrispondenti al posto barca. Tuttavia, come gia' evidenziato, il contratto con cui il concessionario attribuisca ad un terzo il diritto di utilizzare il bene oggetto della concessione pubblica, a prescindere dalla sua natura, dalla sua struttura e dai suoi effetti ed a prescindere dalla natura del diritto attribuito al terzo, non vale ad estinguere la detenzione del concessionario relativamente all'area oggetto di concessione. A conferma di cio' la circostanza che la posizione del terzo cd. acquirente resta, comunque, condizionata dalla concessione amministrativa, in forza della quale il concessionario ha potuto disporre del bene demaniale.

Il motivo in esame deve, dunque, essere rigettato, affermandosi il seguente principio di diritto: "In materia di rifiuti, il concessionario di un porto turistico detiene, in forza della concessione, il demanio marittimo e lo specchio acqueo antistante, ed e', pertanto, soggetto passivo del tributo relativamente ai cd. posti-barca, anche se oggetto di contratti che ne attribuiscono la disponibilita' a terzi, in quanto tali contratti non estinguono, ma anzi presuppongono la sua detenzione".

3. Deve, invece, essere accolta l'ultima censura del ricorso, con cui si e' denunciata l'omessa pronuncia in ordine alla richiesta quantificazione della somma gia' corrisposta e da detrarre dal tributo dovuto (motivo 4 dell'appello del (OMISSIS) s.p.a.).

Come trascritto nel ricorso per cassazione e confermato dall'esame degli atti processuali, nell'appello della societa' contribuente si legge che "La On. le Commissione Tributaria ha rilevato la correttezza del ricorso nel punto in cui si rilevava che la superficie effettiva dello specchio acqueo era mq 66.706 anziche' mq 88.946 con conseguente ricalcolo della tassa, ed ha altresì statuito che deve essere detratto quanto eventualmente corrisposto per lo stesso titolo dalla societa' ricorrente.

Poiche' la ricorrente aveva gia' indicato esattamente quanto corrisposto per il medesimo titolo la decisione della Commissione di I grado deve essere integrata come segue: cui va detratto l'importo di Euro 122.947,00 gia' corrisposto dalla ricorrente".

Occorre premettere che l'omessa pronuncia su alcuni dei motivi di appello - cosi' come l'omessa pronuncia su domanda, eccezione o istanza ritualmente introdotta in giudizio - risolvendosi nella violazione della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, integra un difetto di attivita' del giudice di secondo grado, che deve essere fatto valere dal ricorrente non con la denuncia della violazione di una norma di diritto sostanziale ex articolo 360 c.p.c., n. 3, o del vizio di motivazione ex articolo 360 c.p.c., n. 5, in quanto siffatte censure presuppongono che il giudice del merito abbia preso in esame la questione oggetto di doglianza e l'abbia risolta in modo giuridicamente non corretto ovvero senza giustificare (o non giustificando adeguatamente) la decisione al riguardo resa, ma attraverso la specifica deduzione del relativo error in procedendo ovvero della violazione dell'articolo 112 c.p.c., in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 4 la quale soltanto consente alla parte di chiedere e al giudice di legittimita' - in tal caso giudice anche del fatto processuale - di effettuare l'esame, altrimenti precluso, degli atti del giudizio di merito e, cosi', anche dell'atto di appello (Cass., Sez. L, 13 ottobre 2022, n. 29952). Pertanto, correttamente la ricorrente ha dedotto la violazione dell'articolo 112 c.p.c..

Effettivamente nella sentenza impugnata non si rinviene alcun esame e/o pronuncia in ordine a tale censura. Ne' la decisione puo' ritenersi implicita nel rigetto dell'appello della societa' e nell'accoglimento di quello del Comune, con conseguente accertamento della legittimita' dell'avviso di accertamento, posto che la detrazione delle somme gia' corrisposte attiene all'imputazione dei pagamenti effettuati, che e' questione diversa e non riconducibile a quella della legittimita' della pretesa tributaria. Peraltro, anche il Comune, nel suo appello, aveva censurato la sentenza di primo grado proprio in ordine alla affermata detrazione delle somme gia' corrisposte dal tributo dovuto - detrazione, che era, pertanto, una questione devoluta al giudice di appello e diversa da quella relativa alla quantificazione della superficie acquea tassabile.

Invero, come ormai chiarito dalla giurisprudenza di legittimita', la t.a.r.s.u. e' dovuta sia per le superficie terrestri, tra cui sono comprese le banchine, sia per lo specchio acqueo, a cui vanno ricondotti i posti barca, sicche' il primo importo si aggiunge e non si sottrae al secondo. Alla luce di tale principio il giudice del rinvio dovra' decidere la questione devoluta dalla societa' contribuente (ma anche dal Comune) nell'ultimo motivo di appello, accertando se la somma gia' corrisposta, di cui la contribuente chiede la imputazione all'avviso di accertamento impugnato, si riferisca alla t.a.r.s.u. dovuta per le banchine o piuttosto per lo specchio acqueo, atteso che cio' non e' chiaramente comprensibile in base alle allegazioni delle parti.

4. In conclusione, vanno rigettati i primi tre motivi del ricorso, mentre, in accoglimento dell'ultimo motivo, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Corte:

rigetta i primi tre motivi del ricorso ed, in accoglimento dell'ultimo motivo, cassa per quanto di ragione la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di lite.