

Corte di giustizia tributaria di secondo grado Lazio Roma  
Sezione XVI - Sentenza del 31/01/2024 n. 701

**SENTENZA**

- sull'appello n. 2764/2021 depositato il 28/05/2021

proposto da

contro

Comune di Frosinone

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 118/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale FROSINONE sez. 3 e pubblicata il 22/02/2021

Atti impositivi:

-AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (...) TARI 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: l'accoglimento dell'appello e la riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese del giudizio.

Resistente/Appellato: rigetto dell'appello, accoglimento dell'appello incidentale con vittoria di spese.

**Svolgimento del processo**

Con ricorso depositato alla Commissione Tributaria Provinciale di Frosinone la C. s.p.a., in persona del legale rappresentante pro tempore, ricorreva avverso avviso di accertamento ai fini TARI per l'anno 2014 del Comune di Frosinone lamentando erroneità e infondatezza dello stesso per computo della superficie, mancata considerazione del fatto che erano prodotti rifiuti speciali nel sito preso in considerazione, avvenuto pagamento già di altro avviso, difetto di motivazione, violazione dell'art. 7 L. n. 212 del 2000, erronea determinazione delle sanzioni. Si costituiva in giudizio l'ente creditore contestando l'avversa richiesta della quale chiedeva il rigetto.

Con sentenza della Commissione tributaria provinciale depositata in data 22.2.2021, il ricorso era accolto solo in parte.

Avverso tale decisione propone appello la C. s.p.a. lamentando l'asserito errore di giudizio dei primi giudici per non avere accolto i motivi di lagnanza presentati in primo grado quanto alla tassazione degli stalli destinati ad ospitare gli autobus, da considerare aree scoperte pertinentziali ed accessorie, e non superfici scoperte operative.

Con altro motivo si doleva della mancata applicazione del cumulo giuridico per la determinazione delle sanzioni irrogate.

Concludeva per l'accoglimento dell'appello e al riforma della sentenza impugnata con vittoria di spese del giudizio

L'ente comunale si è costituito in appello respingendo le avverse richieste. Ha proposto appello incidentale contro il capo della decisione di primo grado favorevole a controparte, reputando che i primi giudici non avessero rilevato il mancato assolvimento dell'onere probatorio in capo al contribuente. Concludeva per il rigetto dell'appello, l'accoglimento dell'appello incidentale con vittoria di spese.

**Motivi della decisione**

L'appello principale proposto è fondato solo in parte e va accolto per quanto di ragione.

La vicenda oggetto del presente procedimento origina dalla impugnazione di un avviso di accertamento ai fini TARI per l'anno 2014 del quale la parte contribuente lamentava erroneità e infondatezza.

A fronte delle contestazioni della parte contribuente, i primi giudici hanno accolto solo in parte il ricorso, precisamente per quanto dedotto dalla parte ricorrente circa l'assolvimento degli oneri di smaltimento riferiti ai rifiuti speciali prodotti, rigettando per il resto il ricorso.

Avverso tale decisione la stessa società contribuente ha proposto appello, lamentando l'asserito errore di giudizio dei primi giudici per non avere accolto le lagnanze della stessa parte contribuente, riproposte in questa sede, quanto alla imposizione gravante sugli stalli.

In particolare, la parte contribuente si duole del fatto che nella determinazione della superficie computata ai fini della determinazione dell'entità concreta da assumere a tassazione, siano state ricomprese anche le aree utilizzate come stallo per gli autobus. Ad avviso della C. s.p.a., infatti, tali aree sarebbero da assumere come aree scoperte pertinenziali e accessorie, estranee allo svolgimento di qualsiasi attività propria della stessa società come produttive di rifiuti. Peraltro, l'appellante ha contestato anche la qualificazione fornita dai primi giudici, in quanto si tratterebbe di aree non accessibili al pubblico, in quanto tali da assumere, si sostiene, con regime ai fini di specie diverso da quello previsto per le imprese di autotrasporto.

In realtà, le aree di cui si discute costituiscono parte integrante della complessiva superficie utile nella disponibilità del soggetto chiamato ad assolvere all'obbligazione in tema di smaltimento dei rifiuti urbani, in quanto si tratta di aree funzionali allo svolgimento dell'attività economica condotta dal relativo titolare. Lungi dal costituire mere aree accessorie, irrilevanti ai fini della tassazione in esame, infatti, concorrono certamente nel formare il complessivo compendio immobiliare di cui la società contribuente si avvale per lo svolgimento di una attività economica, certamente suscettibile di produrre ordinariamente rifiuti.

Infatti, ai sensi dell'art. 1, comma 641, primo periodo, della L. n. 147 del 2013, il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte operative suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Come riconosciuto anche in giurisprudenza, ciò che rileva ai fini dell'obbligo tributario è la potenzialità del locale o dell'area a produrre rifiuti, mentre la mera mancata utilizzazione, di fatto, dei locali o delle aree, che dipenda da una decisione soggettiva dell'occupante, non è sufficiente per escludere la debenza della TARI, analogamente al caso in cui, di fatto, non si registri apprezzabile produzione di rifiuti. Né è in alcun modo rilevante che nel sito in esame vi sia sede legale o amministrativa dell'entità interessata.

Per ritenere escluso il presupposto impositivo, invece, è necessario che il contribuente provi l'inidoneità del locale o dell'area a produrre i rifiuti a causa e in dipendenza diretta delle oggettive condizioni d'inutilizzabilità (Cass. n. 1711/2017; n. 22/2015; n. 18022/2013; n. 17634/04). Non, quindi, di limitato o nullo utilizzo, né tanto meno in ragione della effettiva quantità di rifiuti di fatto prodotti. La circostanza secondo la quale le superfici oggetto della contestazione nella presente controversia, destinate ad area di deposito e parcheggio per gli automezzi utilizzati dalla C. s.p.a. per lo svolgimento della sua attività tipica siano non accessibili al pubblico, a tutta evidenza, nulla ha a che fare con la richiesta inidoneità oggettiva assoluta a produrre rifiuti; che, si ripete, è aspetto differente rispetto alla mancata produzione, in punto di fatto, di rifiuti. E non vi è dubbio alcuno che anche superfici adibite all'uso indicato abbiano evidente idoneità a produrre rifiuti, così come tutte le altre aree operative ordinariamente nella disponibilità dell'impresa, per il trattamento dei quali è appunto previsto il servizio pubblico finanziato attraverso il pagamento della TARI. Né il pagamento in riferimento è dimensionato in alcun modo sulla quantità di rifiuti effettivamente prodotti, sì da potere eventualmente porre un tema di effettiva corrispondenza tra importo della prestazione imposta e ammontare dei rifiuti in effetti prodotti.

In particolare, in giurisprudenza si è chiarito che la presenza alternativa dell'arredo o di una sola utenza di rete è sufficiente a far sorgere il presupposto impositivo sulla base di una presunzione semplice - valida quindi fino a prova contraria a carico del contribuente - di utilizzazione dell'immobile e di conseguente attitudine alla produzione di rifiuti. Conseguentemente, ai fini dell'esclusione dal tributo, si ritiene necessaria la contemporanea assenza sia dell'arredo sia di tutte le utenze. Il comune può comunque introdurre, con proprio regolamento, altri indici che integrino la presunzione di imponibilità, purché concretamente rivelatori dell'uso dell'immobile. E il regolamento comunale di riferimento non consente di avvalorare un esito del tenore di quanto invocato dalla parte contribuente.

Piuttosto, la giurisprudenza ha ribadito che condizione di esclusione dall'imposizione è l'impossibilità di produrre rifiuti, e non la mancanza in punto di fatto degli stessi; "l'impossibilità a produrre rifiuti, a sua volta, deve dipendere da fattori oggettivi e permanenti e non dalla contingente e soggettiva modalità di utilizzazione dei locali" (Cass. n. 33223 del 2019). Il che implica che "la situazione che legittima l'esonero si verifica allorché l'impossibilità di produrre rifiuti dipende dalla natura stessa dell'area o del locale, ovvero dalla loro condizione di materiale ed oggettiva inutilizzabilità ovvero dal fatto che l'area o il locale siano stabilmente, e cioè in modo permanente e non modificabile, insuscettibili di essere destinati a funzioni direttamente o indirettamente produttive di rifiuti. La funzione di magazzino, deposito o ricovero è invece una funzione operativa generica e come tale non rientra nella previsione legislativa" (Cass. n. 19720 del 2010).

Vale la pena altresì evidenziare che ogni riferimento a precedenti decisioni intervenute in separati giudizi sia pure tra le stesse parti aventi ad oggetto il tributo in esame sono del tutto prive di rilevanza ai fini della decisione, posta l'autonomia di ciascuna annualità e l'indipendenza di giudizio di ogni giudicante, nella specificità della rispettiva fattispecie concreta presa in esame. Tutto ciò sempre che non si possa rilevare la formazione di una decisione munita di efficacia di giudicato, circostanza non rilevabile nel caso di specie.

Per queste ragioni va respinto il primo motivo di appello.

Con secondo motivo di impugnazione la parte appellante si duole della decisione dei primi giudici anche per avere disatteso le lagnanze avverso l'avviso di accertamento originariamente impugnato nella parte in cui non aveva fatto applicazione del cumulo giuridico ai fini della determinazione in concreto delle sanzioni da irrogare. In particolare, ad avviso dell'appellante, la violazione ascritta alla società contribuente sarebbe da identificare in maniera ripetuta per ciascuna annualità, così da dover condurre all'applicazione del regime della continuazione, cui all'art. 12, comma 5, D.Lgs. n. 472 del 1997.

Al riguardo, rilevato che non è in dubbio che nel caso di specie rilevino più violazioni della medesima disposizione riferite ad annualità diverse, ai fini della determinazione delle sanzioni ben si potrà fare riferimento a quanto riconosciuto in giurisprudenza con diretto riferimento ad altro tributo di pertinenza comunale (IMU), ma in uno scenario del tutto replicabile.

Anche alla luce di recenti arresti giurisprudenziali, è infatti da riaffermare il principio secondo cui "in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa ad uno stesso immobile, conseguenti a identici accertamenti per più annualità successive, si applica il regime della continuazione attenuata di cui all'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997, che consente di irrogare un'unica sanzione, pari alla sanzione base aumentata dalla metà al triplo" Cass, sez. trib. ord. 18.1.2024, n. 1933; Cass. n. 11432 del 2022; Cass. n. 22477 del 2022).

In particolare, la Corte di Cassazione ha precisato come tale principio operi direttamente con effetti sia in sede amministrativa, sia processuale. Nel primo senso, "per effetto dell'art. 12, comma 5, in ipotesi di violazioni riguardanti periodi di imposta diversi, l'Ufficio in sede di notifica dell'atto di irrogazione deve procedere alla ricostruzione di un'unica serie progressiva, che comprende anche le violazioni precedentemente considerate e contestate, e deve tenere conto, nel determinare l'importo della sanzione, di quello già indicato nell'originario atto notificato".

In sede processuale, poi, "quando siano pendenti più giudizi, non riuniti, anche dinanzi a giudici diversi e sempre con riferimento a una serie di violazioni suscettibili di unificazione, il giudice a cui è devoluta la cognizione dell'ultimo degli atti di irrogazione per una delle violazioni coinvolte possa procedere, a seguito di ricognizione di tutte le sentenze intervenute nei singoli processi non riuniti, ad una ricostruzione unitaria, ove ne sussistano i presupposti, dell'intera serie di violazioni, secondo le regole fissate dall'art. 12, rideterminando quindi la sanzione unica applicabile (in senso conforme, circolare del Ministero delle Finanze n. 138 E del 5 luglio 2000 e Circolare n. 180 del 1998. (...)) In fase processuale, qualora l'Amministrazione non abbia provveduto all'applicazione del cumulo previsto dall'art. 12 cit., è il giudice che deve provvedere stabilendo il quantum dovuto dal contribuente, risultando evidente che l'attribuzione di tale potere-dovere nelle ipotesi di pendenza di più giudizi, presuppone il suo riconoscimento anche nelle ipotesi in cui i diversi ricorsi sono stati oggetto di riunione, in quanto sarebbe illogico ritenere che il giudice sia chiamato all'opera di quantificazione della sanzione nei termini di cui all'art. 12 cit. nel caso di giudizio non riunito afferente ad una violazione suscettibile di riunione

e non lo sia nel caso di unico giudizio, risultando in tale ultima ipotesi di più immediata soluzione circa l'individuazione dell'unica sanzione a cui deve essere sottoposto il contribuente." (Cass. ord. 18.1.2024 n. 1933 citata).

Pertanto, il relativo motivo di appello va accolto, con riforma della sentenza di primo grado limitatamente al capo in cui non è stata accolta l'istanza di determinazione delle sanzioni irrogate nei confronti di C. s.p.a. ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Va invece respinto l'appello incidentale del Comune di Frosinone, avente ad oggetto il capo della decisione in cui era stato accolto l'originario ricorso quanto alle aree suscettibili di produrre rifiuti speciali, al cui smaltimento aveva provveduto autonomamente il contribuente, secondo la normativa in materia. L'amministrazione comunale, in particolare, si duole dell'asserito mancato assolvimento dell'onere probatorio circa la specifica denuncia ex ante da parte del contribuente. Tanto precisato, occorre rilevare che la parte contribuente ha contestato l'ammontare della pretesa comunale sul punto specifico, sostenendo che nel sito interessato si producono rifiuti speciali, del cui smaltimento la stessa parte si sarebbe fatta carico con oneri giustificati dalla produzione documentale in atti. In particolare, la parte contribuente ha prodotto agli atti il Registro rifiuti di carico e scarico e le fatture relative allo smaltimento di rifiuti speciali, corredate dai formulari in atti per evidenziare sia le quantità smaltite che il costo dello smaltimento, alla luce dei quali risultano gli oneri effettivamente sostenuti per lo smaltimento di rifiuti speciali nel periodo in riferimento.

Pertanto va considerato adeguatamente dimostrato che nelle aree interessate sono prodotti rifiuti speciali affidati allo smaltimento come rifiuti speciali con oneri a carico della parte privata, e tali aree non concorrono a determinare la complessiva superficie imponibile, coerentemente con quanto precisato dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n.22370 del 3.11.2010 e con la sentenza n. 5047 del 13.3.2015.

Peraltro, anche a questi fini va ribadito quanto sopra precisato circa la autonomia del giudizio rispetto all'eventuale esito in altri giudizi, pur tra le stesse parti, riferiti ad altre annualità, posta l'autonomia di ciascuna annualità e l'indipendenza di giudizio di ogni giudicante, nella specificità della rispettiva fattispecie concreta presa in esame.

In questi limiti, pertanto, va respinto l'appello incidentale proposto.

La decisione è stata assunta tenendo conto dell'ormai consolidato "principio della ragione più liquida", corollario del principio di economia processuale (cfr. Cons. Stato, Ad. pl., 5 gennaio 2015 n. 5 nonché Cass., Sez. un., 12 dicembre 2014 n. 26242), che ha consentito di derogare all'ordine logico di esame delle questioni e tenuto conto che le questioni sopra vagliate esauriscono la vicenda sottoposta a questo organo giudicante, essendo stati toccati tutti gli aspetti rilevanti a norma dell'art. 112 c.p.c., in aderenza al principio sostanziale di corrispondenza tra il chiesto e pronunciato (come chiarito dalla giurisprudenza costante, tra le tante, per le affermazioni più risalenti, Cass. civ., Sez. II, 22 marzo 1995 n. 3260 e, per quelle più recenti, Cass. civ., Sez. V, 16 maggio 2012 n. 7663 e per il Consiglio di Stato, Sez. VI, 18 luglio 2016 n. 3176), con la conseguenza che (Consiglio di Stato sez. VI, 31.8.2021, n.6119) gli argomenti di doglianza non espressamente esaminati sono stati dal Collegio ritenuti non rilevanti ai fini della decisione e comunque inidonei a supportare una conclusione di tipo diverso.

Le spese di questo grado del giudizio vanno integralmente compensate tra le parti, stante la parziale soccombenza reciproca.

P.Q.M.

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, sezione 16, accoglie parzialmente l'appello della parte contribuente nei termini di cui in motivazione; rigetta l'appello incidentale. Spese integralmente compensate.

Conclusione

Così deciso in Roma, il 22 gennaio 2024.