



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell' E. ROMAGNA Sezione 13, riunita in udienza il 20/05/2024 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

D'ORAZI MARCO, Presidente e Relatore

MARGIOCCO MIRKO, Giudice

PASI ALBERTO, Giudice

in data 20/05/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1314/2020 depositato il 21/09/2020

proposto da

Hera Spa - 04245520376

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

Difensore_3 - CF_Difensore_3

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Comune di Riccione - Viale Vittorio Emanuele II 47838 Riccione RN

Difeso da

Difensore_4 - CF_Difensore_4

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 391/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale RIMINI sez. 2 e pubblicata il 26/11/2019

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. N. 1 - PROT. 38487 TOSAP (COMUNALE-PROVINCIALE) 2013

- sull'appello n. 1316/2020 depositato il 21/09/2020

proposto da

Hera Spa - 04245520376

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

Difensore_3 - CF_Difensore_3

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Comune di Riccione - Viale Vittorio Emanuele II 47838 Riccione RN

Difeso da

Difensore_4 - CF_Difensore_4

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 388/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale RIMINI sez. 2 e pubblicata il 26/11/2019

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. N. 2 - PROT. 38490 TOSAP (COMUNALE-PROVINCIALE) 2014

- sull'appello n. 1318/2020 depositato il 21/09/2020

proposto da

Hera Spa - 04245520376

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

Difensore_3 - CF_Difensore_3

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Comune di Riccione - Viale Vittorio Emanuele II 47838 Riccione RN

Difeso da

Difensore_4 - CF_Difensore_4

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 389/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale RIMINI sez. 2 e pubblicata il 26/11/2019

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. N. 3 - PROT. 38493 TOSAP (COMUNALE-PROVINCIALE) 2015

- sull'appello n. 1319/2020 depositato il 21/09/2020

proposto da

Hera Spa - 04245520376

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

Difensore_3 - CF_Difensore_3

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Comune di Riccione - Viale Vittorio Emanuele II 47838 Riccione RN

Difeso da

Difensore_4 - CF_Difensore_4

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 387/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale RIMINI sez. 2 e pubblicata il 26/11/2019

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. N. 4 - PROT. 38495 TOSAP (COMUNALE-PROVINCIALE) 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: HERA s.p.a. chiede l'accoglimento degli appelli in tutti i riuniti procedimenti di appello.

Resistente/Appellato: Il COMUNE DI RICCIONE chiede il rigetto degli appelli.

Entrambe le parti con vittoria di spese.

Le conclusioni delle parti sono da ritenersi qui integralmente richiamate e parte integrante e sostanziale di questa sentenza.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Trattasi di riuniti procedimenti di appello.

Il collegio, infatti, riteneva di riunire gli appelli, sopra indicati nella intestazione di questa sentenza. Si è in presenza infatti di una identica questione, esposta in termini sostanzialmente identici nei vari procedimenti; come, peraltro, dichiarato concordemente dalle parti nella odierna discussione.

Il tributo di cui si discute è la TOSAP (o nomi analoghi). In ogni caso, si tratta della tassa per la occupazione di spazi pubblici.

Hera s.p.a. (anche senza tipo sociale) veniva infatti colpita da avvisi di accertamento, da parte del Comune di Riccione, per la occupazione appunto di spazi pubblici.

Hera ricorreva contro tali avvisi, tutti sostanzialmente identici, con motivi a loro volta identici.

Hera premetteva di essere affidataria del servizio pubblico per la raccolta dei rifiuti, in ambito regionale, in ogni caso nella Luogo_1 cui appartiene anche il comune di Luogo_2. Tale servizio ha origine da una convenzione del 2005, con la quale appunto era previsto tale servizio in capo ad Hera: "è affidata ad Hera s.p.a. la gestione esclusiva dei rifiuti urbani e assimilati, nell'area costituita dalla Provincia di Rimini ed in particolare dai Comuni: (...) Luogo_2. Costituiscono oggetto dell'affidamento: a) le attività di raccolta e trasporto dei rifiuti - raccolta dei rifiuti urbani e assimilati in forma indifferenziata; - raccolta dei rifiuti urbani e assimilati in forma differenziata; (...)".

Il comune di Riccione, a differenza di altri comuni della provincia di Rimini e della regione E.R., richiedeva appunto la TOSAP, con riferimento ai mezzi utilizzati per la raccolta rifiuti; si tratta degli usuali raccoglitori o comunque delle cose che servono per la raccolta dei rifiuti e che, appunto, occupano suolo pubblico.

I motivi del ricorso (*rectius*: dei ricorsi) - che di fatto coincidono con quelli di appello - erano i seguenti:

PRIMO: non vi sarebbe alcuna violazione del regolamento del comune di Riccione.

SECONDO: vi sarebbe una mancanza di prova; ribadendo che l'onere della prova è in capo all'ente impositore. Può essere avvicinato a questo motivo, per ragioni logiche, il profilo del vizio di motivazione

(punto 1.1. dell'appello nel procedimento principale).

TERZO: sarebbero violati gli articoli 38 e 39 del decreto legislativo 507 del 1992.

QUARTO: non sarebbe stato rispettato il contraddittorio nella fase procedimentale.

QUINTO: il comune di Riccione ha considerato anche le aree di manovra; in particolare, ha considerato tali aree, occupate solo provvisoriamente dai mezzi che debbono operare in manovra, come tassabili.

SESTO: il comune prevede che, per una superficie oltre 1.000,00 mq, vi sia una riduzione della tassa, qui non applicata.

SETTIMO: si doleva, infine, delle sanzioni.

In primo grado si costituiva il comune di Riccione.

Chiedeva il rigetto dei ricorsi.

Il primo giudice di fatto accoglieva il punto 5 (cioè le aree di manovra, non tassabili); nonché, solo in parte, il punto 7, poiché rimodulava le sanzioni, attraverso un meccanismo di cumulo.

Contro tali decisioni interponeva appello Hera.

La stessa, nei vari atti di appello, sostanzialmente ribadiva i motivi di ricorso, che risultavano dunque quelli del primo grado, salvo per il motivo in cui la parte Hera aveva visto vittoria integrale (cioè le aree di manovra, non tassabili).

Si costituiva, anche in questo grado di appello, il comune di Riccione.

Chiedeva il rigetto degli appelli.

Il collegio, nella odierna udienza, disponeva la riunione dei vari procedimenti. In sede di discussione orale, le parti concordemente confermavano che si era in presenza di casi, aventi lo stesso oggetto ed i medesimi *themata decidenda*, nei vari procedimenti d'appello. Dunque, vi era concorde opinione delle parti sulla opportunità della riunione.

Il collegio, effettuate appunto le riunioni di cui sopra, tratteneva le riunite cause in decisione; **il giorno 20 maggio 2024.**

Lo svolgimento del processo, nel rito civile, non è più elemento indefettibile del provvedimento di sentenza, a seguito della novellazione dell'articolo 132 del codice di procedura civile; potendo dunque anche essere integralmente omesso. Anche nel processo tributario (articolo 36 d. lgs. 546 del 1992), è prevista una adeguata concisione e sintesi del provvedimento di sentenza. Pertanto, lo svolgimento del processo viene qui esposto nei succinti termini che precedono. Per quanto qui non narrato o narrato in modo incompleto, si richiamano gli atti di parte.

MOTIVI DELLA DECISIONE

PRIMO

In generale

Le riunite cause riguardano il tema della tassa per la occupazione di spazi pubblici da parte di Hera.

E' noto che il servizio di raccolta dei rifiuti, diventato tecnologicamente sempre più complesso (e costoso), raramente viene gestito in proprio dai comuni. Infatti, mentre in decenni passati il servizio aveva un contenuto tecnologico relativamente semplice, l'aumento esponenziale della produzione dei rifiuti, nonché la necessità di una gestione degli stessi ecologicamente sostenibile (raccolta differenziata; smaltimento non inquinante; ecc.) ha comportato l'affidamento di questo servizio a società per azioni o comunque di capitali, a prevalente capitale pubblico.

In questa regione, la maggiore affidataria di questo servizio è appunto Hera. La stessa ha anche il servizio nel comune di Riccione.

In presenza di queste convenzioni, alcuni comuni, fra cui Luogo_2, valorizzano la circostanza che si tratta comunque di *soggetti giuridici diversi, il comune ed Hera*, per esigere la normale imposizione fiscale anche in relazione a questa tassa. In generale, Hera resiste a queste pretese; di fatto sostenendo, come linea generale e per così dire di politica del diritto, che essa opera per un servizio pubblico e che, se tale servizio fosse sostenuto direttamente dai comuni, non si avrebbe all'evidenza alcuna imposizione. Inoltre, sempre su un piano generalissimo e di analisi di finanza pubblica, Hera è partecipata dai vari enti pubblici, con la conseguenza che perdite o utili di Hera finiscono comunque agli enti pubblici stessi.

Tale il quadro generale, su cui si inserisce la controversia.

In questo contesto, alcuni comuni pretendono comunque l'imposizione per occupazione di suolo pubblico; non altri, sempre della regione Emilia-Romagna, a quanto dichiarato da Hera nella odierna udienza. Come risulta da fonti aperte (che diventano fatti notori, tecnicamente, in questo contesto processuale), la contesa ha anche coloriture politiche, qui non rilevanti.

In questo contesto, la causa non è evidentemente conciliabile né è possibile alcuna forma di adesione da parte di Hera.

Occorre dunque assumere decisione, secondo stretto diritto.

L'appello è infondato in punto a tributo; il tributo è dovuto.

L'appello è fondato in punto a sanzioni, non dovute.

Possono esaminarsi i vari motivi di appello, nell'ordine di cui sopra nello svolgimento del processo.

SECONDO

I punti in cui è risultato soccombente il comune (quinto e settimo)

Modalità di applicazione delle sanzioni e spazi di manovra

Res iudicata

In relazione a questi due motivi, vi è vittoria di Hera in primo grado.

Il comune di Riccione si è costituito, semplicemente chiedendo il rigetto dell'appello (*rectius*: degli appelli riuniti). Non ha infatti proposto appello incidentale.

In relazione alla questione degli spazi di manovra, vi è dunque giudicato. Non vi è appello principale di Hera, su questo integralmente vittoriosa; né appello incidentale della parte pubblica. Pertanto, tali spazi di manovra non possono essere considerati tassabili.

In relazione alle sanzioni, in primo grado, il giudice ha operato una forma di cumulo. Come detto, non vi è appello incidentale del comune. Pertanto, in relazione alle sanzioni, non sarebbe possibile applicarle in misura *maggiore* rispetto a quanto statuito dal primo giudice. Peraltro, come oltre, Hera ha invece proposto appello su tutte le sanzioni; *fondatamente*, sempre come oltre. Dunque, in relazione alle sanzioni, la decisione non è passata in giudicato ma è non modificabile *in malam partem* sul cumulo.

Poiché si ritengono le sanzioni non applicabili - dunque con una modifica della decisione del primo grado *in bonam partem* - la questione è dunque assorbita.

In sintesi, in relazione ai motivi accolti in primo grado:

- vi è giudicato sul punto degli spazi di manovra, come deciso dal primo giudice;
- non vi è giudicato sulla questione delle sanzioni, per il permanere di un appello di Hera; tuttavia, non è possibile una riforma *in malam partem* di tale aspetto, per mancanza di appello incidentale.

TERZO

Il motivo relativo alle superfici di grandi dimensioni (sesto)

Infondatezza

Hera si duole che il comune non abbia applicato la regola, riduttiva, valevole per le superfici di grandi dimensioni.

Hera, infatti, invoca l'articolo 42, comma 5, del decreto legislativo 507 del 1993. Tale norma prevede una agevolazione per superfici superiori ai 1.000 mq; tale agevolazione non è stata applicata dal comune.

Si anticipa la trattazione di questo profilo - che attiene al <<quantum>> - prima di affrontare l'<<an>>, per la seguente ragione. In questo modo, si affrontano sia le questioni sugli spazi di manovra (*vittoriosa Hera; giudicato*) sia la questione delle superfici di grandi dimensioni (*infondato l'appello; soccombente Hera*).

In tale modo, la metratura tassabile viene, in queste prime sezioni di motivazione, determinata.

Prosegue Hera, affermando come, per la norma invocata, le superfici superiori ai mille metri quadrati, per le occupazioni sia permanenti sia temporanee, possono essere calcolate in ragione del 10 per cento. Si duole che il comune non abbia applicato tale riduzione.

Il motivo di appello è infondato.

Ritiene il collegio che la norma vada interpretata come fu interpretata, correttamente, dal comune e, poi, dal giudice di primo grado.

Infatti, la *ratio* della norma appare chiara. Superfici molto ampie possono subire una tassazione rilevante, poiché appunto vi è una tassazione proporzionale alla superficie.

La norma applica - si può affermare ciò, se pure può sembrare singolare per una tassa così marginale nel mondo tributario - il principio di capacità contributiva. Infatti, è massima di esperienza che superfici maggiori vedano un'utilità marginale dei metri quadri calante. Massima di esperienza ben solida; che può applicarsi

ad esempio (in relazione al valore economico di immobili) per appartamenti: in appartamenti piccoli, il metro quadrato ha più valore, perdendo valore marginale in appartamenti più grandi. Lo stesso vale per la tassazione delle superfici ai fini della tassa che qui si esamina.

Sia tale *ratio* della norma, sia la lettera della stessa inclinano dunque ad una interpretazione, nel senso del comune; *il comune ha adottato la corretta interpretazione.*

Non è possibile infatti applicare la riduzione al *totale* della superficie. Va applicato ad *ogni singola superficie.*

Il requisito della agevolazione va dunque interpretato in termini *oggettivi*; non è dunque il carico *soggettivo*, relativo ad un singolo contribuente, che rileva. Rileva piuttosto la superficie in relazione alle *singole aree*. E' infatti in relazione a tali aree che può ipotizzarsi una tassazione troppo gravosa, in presenza di oggetti di grandi dimensioni.

Oltre che per quanto detto in punto a *ratio*, val la pena di ribadire che la interpretazione data dal comune si fonda solidamente sulla lettera della legge.

Il motivo è dunque infondato.

QUARTO

I motivi formalistici.

Contraddittorio, motivazione ed onere prova.

Manifesta infondatezza

Possono riunirsi, in questa sezione di motivazione, i motivi, puramente formalistici e *manifestamente infondati*, relativi alla motivazione, al contraddittorio ed all'onere della prova.

Si tratta dei motivi secondo e quarto, nel convenzionale elenco che precede.

Può iniziarsi dal vizio di motivazione.

Trattasi di motivo ricorrente nei ricorsi tributari; in questo caso, manifestamente infondato.

Il fine per cui è prevista la motivazione è quello di consentire alla parte privata di conoscere le ragioni del provvedimento e, sulla base di tale comprensione, spiegare le proprie difese. Nel caso di specie, non vi è dubbio che la parte privata abbia avuto piena comprensione delle ragioni del provvedimento impositivo; spiegando, anzi, una robusta difesa, articolata in molteplici motivi. La motivazione del provvedimento è stata, dunque, tale da assicurare la piena conoscenza delle ragioni del provvedimento stesso.

Si richiamano, sul punto, le argomentazioni delle sentenze impugnate. Tali considerazioni, a far corpo con questa sentenza di appello, sono richiamate.

Si è in presenza di una puntuale indicazione dei dati di fatto; nonché delle norme relative, dunque anche con la indicazione del tributo che viene richiesto.

Non si comprende in cosa il comune di Riccione avrebbe dovuto incrementare la motivazione. Peraltro, anche il motivo proposto da Hera è sul punto laconico, se non francamente afasico; nel senso che non è chiaro cosa il comune di Riccione avrebbe dovuto di di più.

Il nucleo di questa causa è che Hera non intende pagare il tributo, perché lo ritiene non dovuto. Il comune

ritiene dovuto il tributo. In questo contesto, l'onere motivazionale del comune consiste esclusivamente nell'indicare il tributo, le superfici, le norme. Non era cioè necessario che il comune, nel provvedimento, facesse una dotta ricostruzione delle ragioni per cui il tributo è dovuto. Questa è la ragione della lite fra le odierne parti e - questione indubbiamente controvertibile - viene risolta nei vari gradi del giudizio tributario.

La motivazione ha il - più semplice e *diverso* fine - di mettere la controparte in condizioni di difendersi. Il che è avvenuto.

Può essere trattato, accanto al vizio di motivazione, il profilo dell'onere della prova.

In relazione all'onere della prova, si tratta di un principio che va applicato, analogamente a quanto avviene in sede processuale, *in un contesto collaborativo e di lealtà* inter partes. Nel sistema processuale, tale profilo è stato concretizzato attraverso il principio di non contestazione; nel senso che la parte, contro cui opera il principio dell'onere della prova, deve indicare i punti contestati; in tale modo, restringe il tema probatorio (e, dunque, l'onere di controparte) a fatti determinati. Si intende dire che non è possibile invocare l'onere della prova semplicemente con la affermazione *nego quia nego*.

Lo stesso deve avvenire in questa sede.

Non è cioè possibile - pur se si è in presenza di un sistema in cui vi è un soggetto forte, pubblico, di fronte al privato - semplicemente invocare un generico onere della prova ed il *nego quia nego*. Altrimenti, si onererebbe il comune, già in sede accertativa, di una prova diabolica.

Va dunque rilevato come la negativa di Hera sia assolutamente generica. Poiché non è seriamente contestabile che Hera occupi suolo pubblico con i cassonetti per la raccolta rifiuti (o comunque occupi suolo pubblico) - tale la ragione della imposizione fiscale - deve dirsi come l'onere della prova sull'«an» è documentale, oltre che fatto non contestato. Evidentemente, se Hera ritiene errato il conteggio di superfici, avendo una chiara vicinanza alla prova, doveva contestare specificamente tale metratura (ben conosciuta ad Hera).

Infine, si invoca la mancanza di contraddittorio.

Anche tale motivo è manifestamente infondato.

La recente introduzione del principio del contraddittorio endoprocedimentale va applicata, adeguando il principio al caso concreto ed al tipo di tributo.

Così, ad esempio, nel caso in cui vi sia un accertamento sintetico (ad esempio, di un reddito), il contraddittorio deve essere penetrante. Si pensi - *exempli causa* - al sintetico su un bar; in quel caso, ogni voce di possibile ricavo (il consumo dei vari beni, il ricarico, ecc.) deve essere messo in contraddittorio. In presenza di una imposta di registro, debbono indicarsi i beni similari su cui determinare il valore, per un contraddittorio con il contribuente, in punto di fatto.

Dove la potenziale difformità di posizioni è *in diritto*, come in questo caso, è sufficiente che le amministrazioni specifichino le proprie opzioni interpretative. Non è cioè necessario che, per integrare il contraddittorio, scambi memorie giuridiche con il privato; creando un contraddittorio giuridico prima della causa tributaria.

Nel caso di specie, il contraddittorio è stato dunque rispettato.

Infatti:

- per l'«an» *in punto di fatto* non vi era esigenza di contraddittorio in punto ad utilizzo di suolo pubblico da parte di Hera;

- per il <<quantum>> *in punto di fatto*, ulteriore segmento della fattispecie impositiva, non vi sono contestazioni (il che si raccorda a quanto detto sopra sull'onere della prova);

- per l'<<an>> *in punto di diritto*, si tratta del tema di questa sentenza; il comune ritiene la fattispecie imponente, Hera no. Tuttavia, non era utile un contraddittorio in punto di diritto in quella sede (ad esempio, scambiandosi memorie giuridiche); una volta chiarita la diversità in punto di diritto, la questione diventa contenziosa e sottoposta alla giurisdizione tributaria;

- per il <<quantum>> *in punto ad aliquota*, non vi è ragione di contraddittorio, essendo stata applicata la aliquota minima.

Come detto, per i punti di cui alla presente sezione di motivazione (onere prova, contraddittorio, motivazione), sono richiamate anche le motivazioni delle sentenze di primo grado, pienamente condivisibili; con la integrazione di questa motivazione.

La assoluta infondatezza dei motivi formalistici, di cui alla presente sezione di motivazione, esime da ogni ulteriore sforzo argomentativo.

QUINTO

Il merito

I restanti motivi di appello possono essere trattati unitariamente, in questa sezione di motivazione e nella successiva sezione di motivazione.

Per quanto essi invochino la violazione di norme, la questione che la parte appellante Hera pone può riassumersi in due doglianze:

- se il *tributo* sia dovuto, il che è contestato dalla Hera, sia pure attraverso la invocazione sia del regolamento comunale sia della legge nazionale;

- se siano dovute *le sanzioni*; infatti, vi è uno specifico motivo relativo alle sanzioni; motivo che deve ritenersi riguardare sia le sanzioni da mancata dichiarazione sia quelle sul tributo; in sintesi, tutto l'apparato sanzionatorio.

Il tributo è dovuto.

E' dunque *infondato l'appello*, con riferimento a tutti i motivi, qui trattati unitariamente, che mirano ad escludere la stessa applicazione del tributo, invocando le relative norme e, dunque, la questione di diritto (significativamente il primo ed il terzo motivo di appello, nella convenzionale suddivisione indicata sopra).

Va rilevata la contraddizione di questo segmento del settore pubblico.

La complessità tecnica crescente della raccolta dei rifiuti ha comportato la esternalizzazione di tale servizio a società, con l'usuale anglicismo *multiutility*. Ciò anche per il mantenimento nella struttura amministrativa italiana di comuni anche molto piccoli; dunque, non attrezzati a questo servizio.

Il tributo non è pacificamente dovuto, se il servizio è trattenuto direttamente dai comuni, se non altro per la regola generale delle obbligazioni (confusione).

Il legislatore tributario - in ritardo rispetto al fenomeno di cui si è detto - non ha regolato tali ipotesi di

concessione di gestione a società di capitali tecnicamente attrezzate, generalmente con affidamenti *in house* plurisoggettivi (cioè da parte di più enti pubblici); di talché attività identiche - le attività di raccolta rifiuti - non sono esentate dal punto di vista *oggettivo*, in via unitaria; quanto, piuttosto, con *esenzioni puntuali*.

Pertanto, di fronte a questo tessuto normativo, il giudice deve attenersi ad una decisione *di stretto diritto*, nel senso che, pretendendo il comune di Riccione il tributo, occorre verificare *se esista una ipotesi di esenzione*. Applicando, per quanto detto, solo la stretta normativa vigente.

Le ipotesi di esenzione, rispetto a questa tassa, si leggono all'articolo 49, primo comma, lettera a) del decreto legislativo 507 del 1993. Si fa riferimento a questa norma, come vigente all'epoca della imposizione tributaria per cui è causa. E' noto che la disciplina ha poi subito modifiche complessive; in particolare, la legge 160 del 2019 (articolo 1, comma 847) ha abrogato tale disposizione; sono poi succedute proroghe, qui non rilevanti. All'epoca della imposizione per cui è causa, si fa riferimento a tale norma:

<<...

Sono esenti dalla tassa:

a) le occupazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, province, comuni e loro consorzi, da enti religiosi per l'esercizio di culti ammessi nello Stato, da enti pubblici di cui all'art. 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per finalità specifiche di assistenza, previdenza, sanità, educazione, cultura e ricerca scientifica;

b) le tabelle indicative delle stazioni e fermate e degli orari dei servizi pubblici di trasporto, nonché le tabelle che interessano la circolazione stradale, purché non contengano indicazioni di pubblicità, gli orologi funzionanti per pubblica utilità, sebbene di privata pertinenza, e le aste delle bandiere;

c) le occupazioni da parte delle vetture destinate al servizio di trasporto pubblico di linea in concessione nonché di vetture a trazione animale durante le soste o nei posteggi ad esse assegnati;

d) le occupazioni occasionali di durata non superiore a quella che sia stabilita nei regolamenti di polizia locale e le occupazioni determinate dalla sosta dei veicoli per il tempo necessario al carico e allo scarico delle merci;

e) le occupazioni con impianti adibiti ai servizi pubblici nei casi in cui ne sia prevista, all'atto della concessione o successivamente, la devoluzione gratuita al comune o alla provincia al termine della concessione medesima;

f) le occupazioni di aree cimiteriali;

g) gli accessi carrabili destinati a soggetti portatori di handicap.

...>>

Potrebbero rilevare nel caso concreto, all'evidenza, solo i punti a) ed e) della norma, come sopra riportata. Va rammentato, come regola generale delle fattispecie di esenzione, che le esenzioni sono previste in via tassativa e, dunque, non ne è possibile la estensione, in via analogica; al più, ne è possibile una interpretazione in via estensiva. Tale regola non è revocabile in dubbio, oltre che essere una chiara regola ermeneutica (articolo 14 preleggi; *Disposizioni sulla legge in generale* in testa al codice civile, decreto del Re Imperatore n. 262 del 16 marzo 1942)

Il punto a) non è applicabile a questo caso, per ragioni *soggettive*; non è previsto, fra tali soggetti, il concessionario di servizi pur se di competenza di uno degli enti territoriali ivi elencati (Stato; enti territoriali

minori). Pertanto, per il principio della elencazione delle esenzioni in guisa tassativa, tale ipotesi non è qui applicabile.

Le parti hanno discusso se sia applicabile la lettera e).

In relazione a tale ipotesi, il dato soggettivo comprende sicuramente anche Hera. Il punto è che nella convenzione non è prevista la devoluzione gratuita al termine del servizio.

Le parti, sul punto, hanno svolto alcune considerazioni di tipo processuale. La difesa del comune di Riccione ha infatti sostenuto, con una verbalizzazione non del tutto chiara, che si tratterebbe di una difesa nuova, un motivo nuovo. Ha poi svolto altre considerazioni.

Si può prescindere dalla questione processuale - si tratterebbe di motivo nuovo, secondo la difesa di Luogo_2 - essendo ragione più liquida quella per cui non vi è la *devoluzione gratuita al comune*.

Per quanto subito oltre.

Il punto è che, nella convenzione di cui si è detto (in particolare articolo 34 e 35, *convenzione come a documento 1 di parte ricorrente in primo grado*) non è prevista alcuna devoluzione gratuita al comune. La devoluzione gratuita non è prevista. Anche in questo caso, la devoluzione gratuita va intesa in senso letterale: gratuito vuol dire gratuito; al comune vuol dire al comune, non ad altri soggetti. Il tutto, appunto, per la natura tassativa delle ipotesi di esenzione.

Ora, l'articolo 34 prevede la ipotesi di beni originariamente non del gestore/concessionario, cioè di Hera. In tali casi, è prevista sì la restituzione gratuita ma non ai comuni, bensì alla Agenzia Territoriale Ottimale, firmataria della convenzione. In relazione all'articolo 35, vi si disciplinano i beni (opere ed attrezzature) realizzate da Hera. In tale caso, oltre alla mancanza di soggettività - sono devolute alla Agenzia Territoriale Ottimale - non sono nemmeno cedute gratuitamente.

Dunque e conclusivamente, nemmeno sussiste la ipotesi di cui alla lettera e). Né, in relazione alla ipotesi dell'articolo 34, è possibile "forare lo schermo" della personalità della Agenzia Territoriale Ottimale, firmataria della convenzione. Ma, anche se si ritenesse possibile tale operazione e ritenere che la restituzione alla Agenzia sia equivalente alla restituzione al comune, in ogni caso almeno parte delle attrezzature - quelle dell'articolo 35 - sarebbero restituite non gratuitamente; la norma di esenzione vuole che *tutto* sia restituito gratuitamente.

In casi di questo genere, peraltro, si è già pronunciata la giurisprudenza, nel senso che non sussiste la causa di esenzione (Cass. 11175 del 2004; 14424 del 2010; 15247 del 2015; 11687 del 2017; 25300 del 2017; 19693 del 2018; 34591 del 2021; fra le altre).

SESTO

SEGUE il merito: le sanzioni

Le sanzioni non sono dovute.

Il ricorso è dunque *fondato* in relazione alle sanzioni.

Non sono dovute le sanzioni né per mancata dichiarazione né per mancato versamento. In altri termini ed alla corta: non è dovuta alcuna sanzione. E' dovuto solo il tributo.

Non è nemmeno pensabile che Hera possa pagare sanzioni per mancata dichiarazione.

L'incarico di Hera nasce da un atto pubblico, sia pure in forma negoziale. Tale atto è noto ad entrambe le odierne parti. Ipotizzare l'elemento soggettivo di Hera, elemento soggettivo che è requisito costitutivo dell'illecito sanzionatorio, è del tutto impensabile. Se, infatti, la questione del tributo è controvertibile e, come detto, lo stesso è dovuto; non vi è colpa, nella posizione di Hera, nel non avere fatto una dichiarazione di un tributo controvertibile. Né la parte pubblica aveva bisogno di tale dichiarazione, per effettuare la corretta imposizione. Infatti, l'atto negoziale era noto; il tipo di attività, pure; la collocazione degli spazi pubblici occupati era evidentemente conoscibile, al punto che il comune è stato poi in grado di applicare il tributo. Il pretendere una dichiarazione di Hera va dunque in contrasto con il principio di collaborazione fra contribuente ed ente impositore; *va in contrasto frontale con il principio di collaborazione la applicazione, addirittura, di sanzioni per tale mancata dichiarazione.*

Non sono dovute sanzioni, nemmeno ad altro titolo.

Hera, infatti, ha ritenuto, in modo ragionevole, non applicabile il tributo; facendo affidamento anche sulla condotta di altre realtà territoriali. Pur essendo legittimo - e corrispondente ai principi di autonomia comunale - per ogni comune regolarsi appunto in autonomia in punto a tributo da applicare (o non da applicare) ad Hera; può dirsi che questa società si sia affidata alla condotta di altre realtà pubbliche. In altri termini, Hera si è affidata alla condotta di parte del settore pubblico - non irragionevole - non potendo per questa ragione venire sanzionata.

Il principio di affidamento - di rango europeo, sia pure variamente modulato in quel contesto ordinamentale e non sempre chiaro nella sua portata - è principio sicuramente applicabile a questa fattispecie. Non può ritenersi colposa la condotta di Hera. In presenza di un affidamento ragionevole - come in questo caso: a) sia per la variegata posizione degli enti pubblici; del settore pubblico, complessivamente inteso; dunque; b) sia per la natura non temeraria della interpretazione di Hera - non è fondata la pretesa di applicare le sanzioni, da parte del comune di Riccione.

In sintesi, nessuna sanzione è dovuta da Hera. Se pagate, le parti provvederanno alle dovute restituzioni ed ai conguagli.

SETTIMO

Le spese di lite

Possono compensarsi in entrambi i gradi di giudizio.

Non vi è solo la reciproca soccombenza.

Occorre riconoscere che si è in presenza di una questione che - sia a livello di prassi operativa e di atteggiamento dei vari comuni; sia a livello giurisprudenziale - non era assestata all'epoca dei fatti (e, anche, dell'appello). Si tratta dunque di una ulteriore ragione per la compensazione.

Se l'indirizzo giurisprudenziale ha oggi un relativo assestamento, la prassi amministrativa non sembra ancora uniforme.

In ogni caso, all'epoca dell'appello, la applicazione della tassa a queste ipotesi era ancora incerta.

Né nuocciono ad Hera alcune difese, indubbiamente basate su profili formalistici e manifestamente infondate. Le usuali invocazioni sul vizio di motivazione, di onere della prova ed in genere i motivi formalistici - per quanto in questo caso manifestamente infondate - sono comunque non inusuali nel panorama della giurisdizione tributaria.

P.Q.M.

1. RESPINGE l'appello, per quanto riguarda il tributo, dovuto, per gli anni di cui ai riuniti procedimenti.
2. ACCOGLIE l'appello in relazione alle sanzioni, non dovute a nessun titolo. Restituzioni, se già incassate somme per sanzioni dal comune di Riccione.
3. SPESE COMPENSATE NEI DUE GRADI.