

Data udienza 2 dicembre 2025

Integrale

TRIBUTI - ACCERTAMENTO

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da:

Dott. STALLA Giacomo Maria - Presidente

Dott. SOCCI Angelo Matteo - Consigliere

Dott. BALSAMO Milena - Consigliere Rel.

Dott. BENATTI Marco - Consigliere

Dott. BILLI Stefania - Consigliere

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 27860/2021 R.G. proposto da:

COMUNE DI BOLOGNA, rappresentato e difeso dagli avvocati CA.SI. e AN.TR.

- ricorrente -

contro

RI.BO. Srl, rappresentato e difeso dagli avvocati FR.CH. E AN.PA.

- controricorrente -

avverso SENTENZA di COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE EMILIA ROMAGNA n. 608/2021 depositata il 26/04/2021.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 02/12/2025 dal Consigliere MILENA BALSAMO.

FATTI DI CAUSA

1. La società RI.BO. Srl, in data 11.1.2012, presentava denuncia di nuova occupazione/iscrizione di superfici ai fini del pagamento della TARSU dichiarando "di avere a propria disposizione dall'1.6.2011 in B i locali ed aree, in via (Omissis), adibiti a bar-ristorante con superficie di 200 mq., ubicati all'interno dell'immobile identificato catastalmente al foglio (Omissis), particella (Omissis), subalterno (Omissis)". Successivamente presentava denuncia di cessazione n. 18351/2015 della società Esedra Catering Srl, del 25.6.2015, della relativa utenza del Tributo Comunale sui Rifiuti (TARI) per subentro a far data dal 31.12.2015 della società RI.BO.. Contemporaneamente presentava denuncia n. 18352/2015 di nuova occupazione/iscrizione sempre a far data dal 31.12.2015, ai fini del pagamento del tributo comunale sui rifiuti (TARI). In data 19.6.2018 il Comune di Bologna effettuava un sopralluogo nei suddetti locali a seguito del quale veniva accertato a carico della società "RI.BO. Srl", ed in contraddittorio con la medesima, quale soggetto intestatario dell'utenza ai fini TARI in conseguenza delle predette denunce di iscrizione, una maggiore superficie occupata. La società impugnava l'avviso di accertamento Tari per l'annualità 2016, eccependo, tra l'altro, il difetto della propria legittimazione passiva in favore del "Golf Club (Omissis) Srl" locataria del ramo d'azienda alla "RI.BO. Srl", asserendo l'accessorietà dell'attività di ristorazione rispetto a quella sportiva gestita dal circolo sportivo privato Golf Club.

La Commissione Tributaria Provinciale, con sentenza n. 807/01/2019 del 16.10.2019, depositata l'11.12.2019, respingeva il ricorso del contribuente ritenendo che la società stessa si era dichiarata soggetto passivo del tributo e l'attività di somministrazione era stata oggetto di cessione per affitto d'azienda alla RI.BO. Srl quest'ultima risultando, per ciò, unica detentrici dei locali. Interposto appello, la Commissione Tributaria Regionale, con sentenza n. 608/1/2021 del 12.4.2021, depositata il 26.4.2021, accoglieva il gravame proposto dalla RI.BO. Srl e, nello specifico, riteneva fondata la prima delle doglianze originariamente riproposte in primo grado e reiterate in appello, ritenendo che l'appellante sanzionata fosse priva di legittimazione passiva al pagamento del tributo e che il soggetto passivo fosse, in sua vece, il "Golf Club (Omissis) Srl", in quanto quest'ultimo aveva mantenuto il controllo dell'attività principale di

gestione dell'impianto sportivo, mentre i singoli rami d'azienda - tra cui la somministrazione di alimenti e bevande, oggetto di affitto - avevano conservato la funzione di servizi offerti unitariamente dal centro sportivo. La Corte regionale riteneva che il contratto di affitto d'azienda prevedesse diverse condizioni - quali la pattuizione del corrispettivo dell'affitto in parte in misura percentuale sul fatturato della RI.BO. e l'intestazione della tassa rifiuti al Golf Club anche il diritto dovere di avvalersi della denominazione e di ogni altro segno distintivo del Golf Club; il diritto - dovere di avvalersi pro tempore del subentro nell'autorizzazione amministrativa, nonché il diritto e dovere di effettuare i servizi di somministrazione di alimenti e bevande durante gli orari di svolgimento dell'attività sportiva - clausole contrattuali dalle quali era inferibile il "controllo esercitato dal Golf Club sull'attività della RI.BO. Srl all'interno del circolo sportivo".

Ricorre per la cassazione di detta decisione l'amministrazione comunale, svolgendo sei motivi.

Replica con controricorso la contribuente.

Entrambe le parti hanno depositate memorie illustrative in prossimità dell'udienza.

MOTIVI DI DIRITTO

1. Il primo motivo di ricorso deduce "violazione e /o falsa applicazione dell'art. 1, commi 641 e 642 L. 147 del 27.1.2013, inerente il soggetto passivo del tributo Tari, con riferimento all'art. 4, comma 1, e art. 6, commi 1 e 2, reg. com. tari, (approvato con delibera di consiglio p.g. 80301/2014), ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. contraddittorietà ". Si afferma che la sentenza gravata è viziata per violazione dell'art. 1, commi 641 e 642, legge n. 147/2013, e art. 4, comma 1, e 6, commi 1 e 2, del regolamento comunale TARI, approvato con OdG 214/2014, P.G. n. 80301/2014, nonché dell'art. 4, comma 1, del regolamento comunale TARI del Comune di Bologna, in quanto il presupposto del tributo è rimasto inalterato per la TARSU, Tares e Tari (cfr. Cassazione SS.UU. Sentenze 30426/2018 e 16341/2019).

Ciò comporta che la soggettività passiva al tributo in questione vada intesa come diretta a privilegiare il dato dell'effettiva utilizzazione delle aree e dei locali, prescindendo anche dalla mera titolarità giuridica delle stesse, per cui il soggetto passivo del tributo deve identificarsi in colui che in concreto produce i rifiuti da destinare alla raccolta ed allo smaltimento (cfr. Cassazione, sez. V, 17251/2019).

La Commissione Tributaria Regionale avrebbe erroneamente ritenuto che il soggetto passivo del tributo per la gestione del servizio rifiuti fosse la società Golf Club (Omissis) Srl, anziché la società RI.BO., effettivo detentore ed utilizzatore. Sono infatti state poste alla base della decisione le risultanze degli strumenti urbanistici dell'autorizzazione alla somministrazione di alimenti e bevande e clausole negoziali del contratto di affitto d'azienda, rilevanti solo tra i contraenti, nonché l'accessorietà dell'attività economica rispetto ad un'altra, elementi del tutto insignificanti ai fini della tassazione, in quanto si deve considerare solo chi detiene o possiede i locali ove si producono rifiuti. Per la norma impositiva è irrilevante che l'attività di somministrazione svolta dalla "RI.BO." possa o meno configurarsi nella percezione dell'utenza come "un servizio" offerto all'interno del centro sportivo ovvero svolto sotto il "controllo" o "supervisione" della

società concedente l'affitto di azienda, in quanto tali circostanze non assurgono ad elementi legali di una precisa fattispecie.

Si obietta, altresì, che il servizio ristorativo, teoricamente potrebbe anche essere stato predisposto e voluto dal Golf Club, ma ciò che rileva è che, comunque, esso sia reso da soggetto giuridico differente, la RI.BO. Srl, che ha la piena disponibilità dei locali in base ad un regolare contratto di affitto d'azienda, secondo un'organizzazione autonoma dei mezzi imprenditoriali e delle sue proprie scelte economiche, introitando i relativi ricavi sul proprio bilancio.

2. Il secondo motivo di ricorso lamenta la "violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 644, legge n. 147/2013, e dell'art. 6, comma 4, del regolamento comunale Tari (approvato con delibera p.g. 80301/2013), ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c."

Si deduce che l'erroneità della sentenza sussiste anche con riferimento al comma 644 dell'art. 1 della legge n. 147/2013, perché la Commissione Regionale ha valorizzato il rapporto di interdipendenza e presupposizione tra le attività del circolo sportivo "Golf Club (Omissis)" rispetto a quelle di somministrazione di alimenti e bevande della "RI.BO. Srl" (nei modi e termini già illustrati nel precedente motivo di ricorso), applicando falsamente ed erroneamente il summenzionato comma che stabilisce: "Nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della TARI dovuta per i locali ed aree scoperte di uso comune e per i locali ed aree scoperte in uso esclusivo ai singoli occupanti o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo". Si assume che nel caso di affitto di azienda non ricorre alcun tipo di "multiproprietà" degli spazi, né si crea implicitamente un "centro commerciale integrato". Si argomenta che, affittando un ramo d'azienda gli immobili eventualmente ricompresi nel ramo sono ceduti integralmente al conduttore il quale ne assume la gestione esclusiva sia sotto il profilo giuridico che economico, con il connesso rischio imprenditoriale, di cui il locatore si spoglia in cambio di un canone. I locali nei quali si svolge l'attività di ristorazione, oggetto dell'accertamento di cui al verbale, (cfr. allegato III sopralluogo e IV accertamento), non sono né in multiproprietà, né in comunione, né all'interno di "centri commerciali integrati", ma sono condotti dalla RI.BO. Srl in affitto all'interno del ramo d'azienda della "somministrazione".

Si osserva che l'art. 1, comma 644, legge n. 147/2013, non trova applicazione in quanto la sentenza non ha dato rilevanza, né sono stati assunti, i necessari elementi istruttori da cui desumere quello che - per la giurisprudenza di legittimità - è il requisito imprescindibile della qualificazione della società "Golf Club Srl" quale "gestore di servizi comuni" ovvero la prova dell'assunzione degli oneri di gestione e manutenzione delle superfici "comuni" e dello svolgimento delle attività necessarie e funzionali all'operatività del complesso immobiliare "integrato" e nessuna clausola in tal senso è desumibile da contratto di affitto d'azienda, dove non c'è alcun onere giuridico o economico a carico del Golf Club, né è stato mai evidenziato nella sentenza.

3. Il terzo strumento di ricorso reca la denuncia di "violazione e falsa applicazione degli artt. 2555, 2561, 2562 c.c. e 1571 c. c. nonché degli artt. 1362 - 1371 c.c. ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c."

Il Comune lamenta la violazione degli artt. 2555, 2561, 2562, e 1571 c.c. anche con riferimento alle regole di ermeneutica contrattuale di cui agli artt. da 1362 a 1371 c.c., per avere la sentenza impugnata errato nell'applicazione delle norme relative al contratto di affitto d'azienda, ritenendo che le clausole concordate dalle parti, al di là del nomen iuris attribuito alla convenzione, fossero indice di una volontà contrattuale diretta a realizzare un collegamento tra l'attività di circolo sportivo e quella di somministrazione, di modo che al Golf Club Srl fosse attribuito il controllo dei servizi offerti dal circolo sportivo, tra cui quelli di somministrazione di alimenti e bevande, nonostante questi fossero oggetto di un contratto di affitto d'azienda. Si osserva che nel contratto di affitto di ramo d'azienda, invece, il locatore si spoglia di una parte autonoma all'interno del complesso dei beni aziendali, nella fattispecie solo di quella inerente la somministrazione, in cambio di un corrispettivo, conferendo diversi "assets" dell'impresa al conduttore tra cui, per quanto qui interessa, anche il possesso dei relativi locali ove svolgere l'attività, precisamente individuati in contratto ove si legge "oggetto del contratto è il ramo d'azienda commerciale relativo alla gestione del bar ristorante posto all'interno del Golf Club" e "la porzione di immobile destinata a bar-ristorante sita al piano terreno ed interrato è colorata in rosso".

Sotto il profilo delle norme codicistiche di interpretazione del contratto, inoltre, palese sarebbe la violazione degli artt. 1361 - 1370 c.c. in quanto, nonostante il contratto, nel caso di specie, fosse stato specificamente qualificato tra le parti come contratto di affitto d'azienda e le relative clausole fossero tutte coerenti con la finalità di cedere in locazione il complesso dei beni aziendali (immobili, licenze e beni mobili connessi) funzionali alla somministrazione di alimenti e bevande all'interno del circolo sportivo sito in via (Omissis), la Commissione ha illegittimamente travalicato e disapplicato le disposizioni che impongono di interpretare il contratto seguendo il significato logico, letterale delle parole e clausole, nonché il senso complessivo delle stesse, assegnandovi - invece - un significato contrario a quanto stabilito dalle norme in materia e dalla volontà letterale delle parti.

4. La quarta censura prospetta "la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, commi 646, 684, 685 e 686 legge 27.12.2013, n. 147 inerente la presentazione della dichiarazione, con riferimento all'art. 21, commi 1 - 4, reg. com tari approvato con p.g. n. 80301/2013 e succ. mod., ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c.".

Si osserva che la sentenza si rivela erronea anche sotto il profilo della violazione dell'art. 1, comma 646, legge cit. il quale dispone che "Per l'applicazione della TARI si considerano le superfici dichiarate ed accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti." e che nessuna contestazione sulla legittimazione passiva poteva essere proposta da parte della RI.BO. Srl mediante ricorso in Commissione Tributaria avverso l'atto di accertamento della maggiore superficie imponibile, potendo contestare solo le risultanze della maggiore superficie imponibile accertata. A sostegno del motivo, si evidenzia come la società concessionaria del ramo d'azienda avesse denunciato la disponibilità dei locali tassati.

5. Con il quinto strumento di ricorso, introdotto ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5 c.p.c. - si denuncia l'"omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti tale da comportare una motivazione apodittica ed insufficiente ed una manifesta ed irriducibile contraddittorietà".

Sotto il profilo della motivazione contraddittoria si ritiene erronea la sentenza per avere la Commissione Regionale reso una motivazione solo apparente, in quanto sorretta da affermazioni inconciliabili, in quanto afferma, da un lato, l'utilizzo promiscuo dei locali e, contemporaneamente, ritiene comunque responsabile per il pagamento del tributo esclusivamente il conduttore dei medesimi.

Qualora il decidente avesse voluto far rientrare la fattispecie all'interno di quella prevista dall'art. 1, comma 644, legge n. 147/2013, avrebbe dovuto indicare gli elementi in fatto e in diritto dai quali desumere l'attività di gestione di servizi comuni da parte del "Golf Club (Omissis) Srl", o che essa svolgesse effettivamente attività di coordinamento dei servizi. Inoltre, la decisione riporta una motivazione apodittica e insufficiente con riferimento al possesso ed alla disponibilità dei locali da parte della società RI.BO., oggetto dell'accertamento tributario, omettendo l'esame di una pluralità di elementi decisivi, oggetto di contraddittorio tra le parti, quali: - la denuncia del 10.1.2012, così come la successiva del 25.6.2015, della RI.BO. con cui affermava di avere la disponibilità dei locali; - la successiva denuncia di cessazione 18351/2015 della società Es. Catering Srl, del 25.6.2015, della relativa utenza del Tributo Comunale sui Rifiuti (TARI) per subentro a far data dal 31.12.2015 della società RI.BO.;- la denuncia 18352/2015 di nuova occupazione/iscrizione da parte della società "RI.BO.";

- la circostanza che l'agente accertatore, recatosi sul posto per sopralluogo in data 19.6.2018, avesse materialmente e visivamente accertato l'esistenza dell'attività di ristorazione svolta dalla società RI.BO. Srl e la relativa detenzione dei locali, contestando che fosse adibita ad essa un'area maggiore di quella dichiarata; - la produzione della registrazione del contratto di affitto d'azienda presso l'Agenzia delle entrate dal quale risultava "Elenco atti del Registro codice fiscale 02676901206, elenco dei due negozi giuridici per l'anno 2011 presentati presso ufficio territoriale di Bologna data presentazione 1.6.2011, data stipula 18.5.2011 modello telematico, locazione non finanziaria di costruzione commerciale valore Euro 30.000, controparti codice fiscale (Omissis)"; - l'avvenuta volturazione dell'attività di somministrazione dalla società "Golf Club Srl" alla società "RI.BO. Srl" nel periodo in questione, come conseguenza del contratto di affitto d'azienda, documentalmente provata; - la circostanza che le difese della RI.BO. non avessero mai fatto cenno alla mancata disponibilità dei locali da parte della società appellante o al mancato svolgimento nei medesimi dell'attività di ristorazione in eventuale contrasto con l'esistente contratto di affitto d'azienda.

6. L'ultimo motivo di ricorso denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. "violazione e falsa applicazione degli artt. 2 e 53 cost."; per avere il giudicante erroneamente considerato che le pattuizioni tra privati determinasse una traslazione d'imposta legale in capo alla sola "Golf Club Srl", anche nei confronti dell'ente pubblico. A fondamento di detta censura reitera le difese già svolte nei precedenti motivi.

7. Con controricorso, la società ha dedotto e documentato che il Comune di Bologna aveva comunicato l'annullamento in autotutela degli avvisi relativi alle annualità di imposta 2016-2021, ricalcolando in riduzione la superficie tassabile.

8. In via preliminare deve essere esaminata l'eccezione con cui si assume che l'amministrazione locale avrebbe fatto acquiescenza alla sentenza d'appello, annullando gli atti opposti.

L'acquiescenza alla sentenza, preclusiva dell'impugnazione ai sensi dell'art. 329 cod. proc. civ., può manifestarsi anche in forma tacita, ma a tal fine è necessario che l'interessato abbia posto in essere atti assolutamente incompatibili con la volontà di avvalersi dell'impugnazione, manifestando così in maniera precisa ed univoca, il proposito di non contrastare gli effetti giuridici della pronuncia. La spontanea esecuzione della decisione di primo grado favorevole alla contribuente da parte della P.A. non costituisce di per sé manifestazione univoca della volontà di non impugnare potendo essere fondato su ragioni diverse, ad esempio quella di evitare un contenzioso in sede esecutiva (Cass. n. 34539 del 16/11/2021; Cass. n. 13293 del 11/06/2014; Cass. nn. 23186/2021 e 32492/2024).

Nel caso in esame, il Comune di Bologna ha annullato parzialmente in bonam partem gli avvisi relativi alle annualità 2016-2021, riducendo le superfici tassate in mq 200, in tal modo non operando alcuna acquiescenza alla sentenza impugnata che ha escluso a monte la legittimazione passiva tributaria della società.

In siffatta ipotesi, l'atto riduttivo "integra" l'originario accertamento e lo sostituisce quanto alla misura della pretesa: l'unico atto da contestare resta l'atto impositivo, come rimodulato. Questa Corte (tra cui Cass. n. 7511/2016, n. 25673/2016 e n. 27040/2019) ha, difatti, chiarito che un provvedimento meramente riduttivo non rientra tra gli atti elencati dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, non comportando alcuna effettiva innovazione lesiva degli interessi del contribuente rispetto al quadro a lui noto e consolidato per la mancata tempestiva impugnazione del precedente accertamento. In tema di accertamento delle imposte, la modificazione, in diminuzione, dell'originario avviso non esprime una nuova pretesa tributaria, ma una riduzione di quella originaria, sicché non costituisce atto nuovo, ma revoca parziale di quello precedente. Pertanto, in sede processuale, tale evenienza non può comportare la cessazione della materia del contendere, in quanto permane l'interesse della pubblica amministrazione a veder riconosciuto il proprio credito tributario e quello del contribuente a negare la pretesa, con la conseguenza che l'autorità giudiziaria è tenuta a pronunciarsi sulla fondatezza della residua pretesa erariale (Cass., Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 18625 del 07/09/2020; Cass. 23 aprile 2024, n. 10947).

9. Analogamente, deve essere respinta l'eccezione formulata dalla società secondo la quale il ricorso del Comune di Bologna difetta di specificità per non aver indicato in modo completo i fatti di causa, sostanziali e processuali e che, in particolare, risulta omessa la descrizione del giudizio di appello. Non è richiesto che il ricorrente riproduca integralmente lo svolgimento del processo di secondo grado, ma che indichi sinteticamente gli aspetti salienti che rilevano ai fini delle censure proposte e la parte della decisione di appello che si intende criticare. Inoltre, questa Corte ha chiarito che l'inammissibilità può essere dichiarata soltanto quando si riverberano sul motivo, per cui è talmente generico o apodittico da non consentire alla Corte di individuare la critica mossa alla sentenza gravata oppure quando manca la precisa indicazione del fatto o del passaggio censurato, evento che nella presente fattispecie non si è verificato.

9.1. Parimenti infondata è l'eccezione di scarsa chiarezza nella formulazione delle censure di violazione di legge, per avere il Comune dedotto la "violazione o falsa applicazione" di norme di diritto e non la loro "violazione e falsa applicazione". L'art. 360, primo comma, n. 3 c.p.c. prevede: "violazione o falsa applicazione di norme di diritto".

9.2. Le due espressioni ("violazione" e "falsa applicazione") riguardano due tipi di errori nel giudizio di diritto: la violazione consiste nell'errata interpretazione della norma, mentre la falsa applicazione riguarda l'errato processo di sussunzione della fattispecie concreta alla norma astratta. È dunque consentito dedurre congiuntamente la "violazione e falsa applicazione di norme di diritto", secondo una tecnica che consente di impugnare sia l'erronea interpretazione che l'errato uso della norma rispetto al caso concreto (cfr. Cass. civ., Sez. I, Ord., 10/06/2024, n. 16043).

10. La prima e la terza censura- che involgono la medesima quaestio iuris - sono fondate, assorbite le restanti.

Occorre premettere che nella fattispecie in esame - avente ad oggetto TARI annualità 2016 - trova applicazione, *ratione temporis*, l'art. 1, commi 641, 642 e 649, legge n. 147/2013, che dispone: - "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" (comma 641); - La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani... (comma 642);

- Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione... (comma 649); al regolamento, adottato dall'Ente locale, viene, poi, demandato di articolare riduzioni ed esenzioni tariffarie (art. 1, cc. 659 e 682) mentre a carico del contribuente è posto l'obbligo procedurale della dichiarazione (originaria o di variazione; art. 1, commi 684 e ss.). Come è noto la TARI ha sostituito, con decorrenza 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 (TARSU e, successivamente, di TIA e TARES), conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria".

Questa Corte ha già avuto modo di esaminare (vedi Cass., Sez. V, 7 luglio 2022, n. 21490; Cass., Sez. T, 28 marzo 2023, nn. 8753 e 8754; Cass., Sez. T, 30 marzo 2023, n. 9032) il suindicato quadro regolativo, reputandolo sostanzialmente omogeneo a quello che connotava la disciplina della TARSU ed ha, in particolare, posto in rilievo che il presupposto impositivo della TARI rimane, pur sempre, correlato alla occupazione o alla conduzione di locali ed aree scoperte, adibiti a qualsiasi uso privato, così come, pur valendo il principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, è 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 (vedi Cass., 15

maggio 2019, n. 12979; Cass., 22 settembre 2017, n. 22130), giacché 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 (cfr. Cass., 9 marzo 2020, n. 6551; Cass., 23 maggio 2019, 14037; Cass., 14 settembre 2016, n. 18054; Cass., 23 settembre 2004, n. 19173; Cass., 18 dicembre 2003, n. 19459, tutte citate da Cass., Sez. V, 7 luglio 2022, n. 21490).

La trama normativa pone quindi a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti. Ne consegue che l'impossibilità dei locali o delle aree a produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso, non può essere ritenuta in modo presunto dal giudice tributario, essendo onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità, le quali devono essere "debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione"; le esclusioni non sono, pertanto, automatiche, dovendo essere preventivamente denunciate e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi rilevabili direttamente, o a mezzo di idonea documentazione (Cass. 19459/03, 19173/04).

Vale osservare che le condizioni di obiettiva impossibilità di utilizzo dell'immobile non possono essere individuate nella mancata utilizzazione dello stesso legata alla volontà o alle esigenze del tutto soggettive dell'utente (Cass. 18316/04, 17524/09), e neppure al mancato utilizzo di fatto del locale o dell'area, ovvero ad una organizzazione gestionale dell'attività tutta interna al rapporto contrattuale, non coincidendo - com'è evidente - le prime e le seconde con l'obiettiva non utilizzabilità dell'immobile (Cfr. Cass. Sez. 5, Sentenza n. 9633 del 13/06/2012; Cass. 22770/09).

Nello specifico, la questione all'esame della Corte verte essenzialmente sulla legittimazione passiva ai fini della TARI relativamente ai locali e agli spazi in cui si svolge l'attività di ristorazione.

La Corte regionale non ha escluso l'esistenza di un contratto di affitto di ramo d'azienda concluso in data 18.05.2011 tra la Srl Golf Club e Es., poi RI.BO. Srl, ad oggetto la gestione del bar ristorante situato all'interno del Golf Club, piuttosto valorizzando, al fine di escludere la legittimazione passiva dell'affittuaria, talune clausole negoziali che imponevano alla cessionaria il diritto e dovere di avvalersi della denominazione e di ogni altro segno distintivo del Golf Club, nonché di effettuare i servizi di somministrazione di alimenti e bevande durante gli orari di svolgimento dell'attività sportiva, così come ha ritenuto rilevante al fine di affermare la gestione dell'area in capo alla società cedente la commisurazione del corrispettivo dell'affitto in parte in percentuale sul fatturato dell'affittuaria e la clausola della scrittura che disponeva l'unificazione delle utenze del ramo d'azienda e quelle del Centro "Golf Club (Omissis)", ivi compresa la tassa sui rifiuti solidi urbani.

In altri termini, si legge in seno alla sentenza d'appello che, poiché anche i locali ove si svolge l'attività di ristorazione, facenti parte di un unico complesso immobiliare, sono utilizzati in modo non esclusivo dalla società di ristorazione ma anche dal personale del Centro e dei soci ad esso iscritti, il collegamento funzionale e logistico tra l'attività principale (impianto sportivo per il golf) e l'attività accessoria (somministrazione di alimenti e bevande ai soci all'interno dell'area adibita a campo pratica per il gioco del golf) "fa sì che l'organizzazione e la gestione di tutto il complesso immobiliare in cui si sostanzia il Golf Club sia unitaria ed appartenga esclusivamente a Golf Club (Omissis) Srl che pur potendo affittare, per periodi

più o meno brevi, singoli rami d'azienda in cui sono strutturati i servizi del Circolo, ne mantiene il controllo, la responsabilità e gli oneri verso l'esterno".

Ora, l'accertamento della volontà delle parti in relazione al contenuto di un negozio giuridico si traduce in una indagine di fatto affidata al giudice di merito, a fronte del quale il ricorrente per cassazione, al fine di far valere la violazione dei canoni legali di interpretazione contrattuale di cui agli artt. 1362 e ss. c.c., non solo deve fare esplicito riferimento alle regole legali di interpretazione, mediante specifica indicazione delle norme asseritamente violate ed ai principi in esse contenuti, ma è tenuto, altresì, a precisare in quale modo e con quali considerazioni il giudice del merito si sia discostato dai canoni legali assunti come violati o se lo stesso li abbia applicati sulla base di argomentazioni illogiche od insufficienti non potendo, invece, la censura risolversi nella mera contrapposizione dell'interpretazione del ricorrente e quella accolta nella sentenza impugnata (Cass. 09/04/2021, n. 9461).

Nel caso in esame, il Comune ha indicato correttamente, oltre ai canoni ermeneutici violati, le argomentazioni illogiche ed anche contraddittorie che hanno indotto il decidente ad interpretare il contratto di affitto del ramo d'azienda come in realtà priva di effetti, riconducendo l'organizzazione e la gestione del complesso immobiliare alla società Golf Club (Omissis).

Come sopra evidenziato, unico presupposto per il pagamento della tassa sui rifiuti è l'occupazione dei locali e non anche la gestione o organizzazione del complesso immobiliare che - anche nell'ipotesi di affitto del ramo d'azienda - può sempre essere regolata dai contraenti in deroga alle norme civilistiche che disciplinano detto contratto, salvo avere le clausole contrattuali effetti esclusivamente inter partes.

Pertanto, le clausole secondo cui la ristorazione era gestita negli orari di apertura del club anche al servizio dei soci ovvero che prevedevano la commisurazione del corrispettivo dell'affitto in misura percentuale al fatturato non consentono di ritenere traslata, nei confronti del Comune, la titolarità passiva dell'imposizione, che resta in capo al soggetto che quelle aree detiene o occupa, per di più, in base ad un contratto di affitto di azienda cui accede il subentro nell'autorizzazione amministrativa.

Né depone in senso contrario la clausola della convenzione tra le due società ove si prevede che ogni e qualsiasi tassa onere o imposta relativa all'espletamento del servizio restano ad esclusivo carico della società locataria; la circostanza che le parti della convenzione abbiano ritenuto di regolare nei rapporti interni la ripartizione degli oneri fiscali in questo senso, è una ulteriore conferma del fatto che per il carico tributario risponde l'affittuaria nei confronti del Comune, che non è parte di questa Convenzione, e che il Comune non può rivolgersi direttamente alla società che ha ceduto la detenzione dei locali attraverso l'accordo negoziale dell'affitto del ramo d'azienda.

È stato, peraltro, chiarito da questa Corte che un previo accertamento sostanziale non è necessario nel caso in cui il rapporto tributario sussista con soggetti e con oggetto tendenzialmente stabili laddove il rapporto tributario è regolato da una dichiarazione iniziale (la dichiarazione iniziale, nel caso de quo, risale all'anno 2012) del contribuente ovvero da dichiarazione ultrattiva, cioè di una dichiarazione, o denuncia, del contribuente che, a causa della tendenziale stabilità degli elementi strutturali, soggettivo od oggettivo, del

rapporto giuridico tributario, non dev'essere riformulata quando, in assenza di variazione di uno di essi, sarebbe identica a quella precedente e, quindi, inutile. In siffatte fattispecie l'esercizio del potere di liquidazione, previo accertamento formale, è legittimo a condizione che esso sia conforme al principio dell'imputazione diretta al contribuente degli effetti della sua dichiarazione (cfr. Cass. 01/04/2025, n. 8595; Cass. n. 31460/2019; 2.3.2018, n. 4967).

Questa Corte ha già affermato, in tema di Tarsu, il principio, cui il Collegio intende dare continuità, per cui si presume che il soggetto tenuto al pagamento del tributo è il detentore, in virtù del titolo contrattuale, di un'area sulla quale, ai sensi dell'art. 62 del D.Lgs. n. 507 del 1993, si producono rifiuti solidi urbani, soprattutto allorquando, come nel caso in esame, la contribuente indichi nella denuncia originaria o in quella di variazione di avere la detenzione di aree e locali, quantificandone anche la superficie (Cass. n. 3798 del 16/02/2018).

11. Segue l'accoglimento del primo e del terzo motivo di ricorso, assorbiti i restanti; cassa la decisione impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, affinché determini - alla stregua dei principi di diritto enunciati - il quantum della pretesa tributaria dovuta in relazione alla superficie di mq 200, tenuto conto dell'annullamento parziale in riduzione dell'avviso da parte del comune di Bologna.

P.Q.M.

Accoglie la prima e la terza censura, assorbe le altre; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia-Romagna, in diversa composizione, cui demanda anche la regolamentazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione del 2 dicembre 2025.

Depositata in Cancelleria il 9 gennaio 2026.