

Civile Ord. Sez. 5 Num. 13731 Anno 2023

Presidente: SORRENTINO FEDERICO

Relatore: DELL'ORFANO ANTONELLA

Data pubblicazione: 18/05/2023

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. FEDERICO SORRENTINO

-Presidente-

Dott. ORONZO DE MASI

-Consigliere-

Dott. ANTONIO MONDINI

-Consigliere-

Dott. ANDREA PENTA

-Consigliere-

Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

-Rel. Consigliere-

Oggetto

TIA
ACCERTAMENTO

Ud. 5/5/2023-CC

ORDINANZA

sul ricorso 4206-2015 proposto da:

BERTANI TRASPORTI S.p.A., in persona del legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata in ROMA, presso lo studio dell'Avvocato ORAZIO LICCIARDELLO, che la rappresenta e difende assieme all'Avvocato GIUSEPPE GRASSO procura speciale a margine del ricorso

- ricorrente -

contro

COMUNE DI LONATO DEL GARDA, in persona del Sindaco pro tempore, elettivamente domiciliato in ROMA, presso lo studio

dell'Avvocato SERGIO GALLEANO, che lo rappresenta e difende assieme all'Avvocato ELISA BONZANI procura speciale in calce al controricorso

- controricorrente e ricorrente incidentale-

avverso la sentenza n. 5650/2014 della COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE della LOMBARDIA, depositata il 3/11/2014, non notificata; udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non partecipata - tenutasi in modalità da remoto previo decreto di autorizzazione del Presidente del Collegio - del 5/5/2023 dal Consigliere Relatore Dott.ssa ANTONELLA DELL'ORFANO

RILEVATO CHE

Bertani Trasporti S.p.A. (di seguito anche la Società) propone ricorso, affidato a quindici motivi, per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe, con cui la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva accolto parzialmente (limitatamente all'applicazione delle sanzioni) l'appello del contribuente proposto avverso la sentenza n. 122/2/2014 della Commissione tributaria provinciale di Brescia in rigetto del ricorso avverso avviso di accertamento TIA 2007 emesso dal Comune di Lonato del Garda;

il Comune resiste con controricorso e propone ricorso incidentale affidato a quattro motivi

CONSIDERATO CHE

1.1. con il primo motivo la Società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3) e n. 5), cod. proc. civ., «violazione falsa applicazione dell'articolo 20 del Regolamento Comunale ... o omessa pronuncia su un punto decisivo della lite (art. 112 c.p.c.) — decadenza quadriennale del potere di accertamento» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia violato la norma regolamentare indicata, laddove era stata esclusa la tardiva notifica dell'atto impositivo applicando l'art. 1, comma 161, legge 27 dicembre 2006 n. 296, nonché l'omessa motivazione circa la questione relativa all'applicazione al caso in esame della suddetta norma regolamentare;

1.2. la doglianza va disattesa;

1.3. deve rilevarsi in primo luogo che la censura proposta dalla ricorrente non è riconducibile alla fattispecie di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. non riflettendo la pretermissione di fatti storici, quanto piuttosto l'omessa applicazione di norme giuridiche;

1.4. va inoltre evidenziato che le disposizioni regolamentari non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, con la conseguenza che esse non possono consentire la disapplicazione della norma tributaria in asserito contrasto con le stesse;

1.5. è quindi irrilevante che il Regolamento comunale preveda deroghe non consentite dalla norma di legge statale, poiché, trattandosi di una fonte normativa di grado inferiore, non può derogare a norma di rango superiore e, in caso, deve disapplicarsi;

2.1. con il secondo motivo la Società denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (art. 1, comma 161, n. 296/2006, art. 26 d.P.R. n. 602/1973), nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa pronuncia su un punto decisivo della lite (art. 112 c.p.c.)» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia omissso di rilevare che la notifica dell'atto impugnato si era perfezionata alla data di ricezione (2.1.2013) e non a quella di spedizione (28.1.2012) con conseguente decadenza del potere di accertamento dell'Ente impositore;

2.2. la censura proposta dalla ricorrente non è parimenti riconducibile alla fattispecie di cui all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. non riflettendo la pretermissione di fatti storici, quanto piuttosto l'omessa applicazione di norme giuridiche;

2.3. a seguire,

2.4. nel caso in esame, l'avviso di accertamento per omesso versamento TIA, relativo all'annualità 2007, risulta notificato, a mezzo del servizio postale, alla Società con raccomandata recante data di spedizione 28.1.2012 e data di ricezione 2.1.2013;

2.5. ne consegue che l'avviso di accertamento risulta notificato entro il termine previsto (31.12.2012) recando, la raccomandata, data di spedizione entro tale data;

2.6. invero, la giurisprudenza di questa Corte è ferma nel ritenere che il principio secondo cui gli effetti della notificazione eseguita a mezzo del servizio postale si producono - per il notificante - al momento della consegna del plico all'ufficiale giudiziario (ovvero al personale del servizio postale) e - per il destinatario - al momento della ricezione, trova applicazione con riferimento non solo agli atti processuali (con riguardo anche agli effetti sostanziali da questi ultimi eventualmente prodotti, come stabilito da Cass. Sez. Un. n. 24822/2015) ma anche agli atti d'imposizione tributaria, con la conseguenza che deve considerarsi tempestivo l'invio dell'atto impositivo effettuato prima dello spirare del termine di decadenza gravante sull'ufficio, a nulla rilevando che la consegna al destinatario sia in ipotesi avvenuta successivamente a tale scadenza, e ciò sul presupposto che il mancato verificarsi degli effetti della notificazione per il notificante non può essere fatta dipendere da un evento estraneo all'attività di impulso ed alla sfera organizzativa propria del medesimo, quale il tempo impiegato per la consegna al destinatario dall'agente notificatore, al quale il plico sia stato consegnato in tempo utile, e fermo restando che, per entrambe le parti, gli effetti della notificazione si producono comunque solo all'esito dell'effettivo perfezionamento dell'intero processo notificatorio (cfr. Cass., Sez. Un. n. 40543/2012, Cass. n. 9205/2019, Cass. n. 32177/2019, Cass. n. 8867/2016, Cass. n. 22320/2014, Cass. n.11457/2012, Cass. n.15298/2008, 19854/2004, 1647/2004);

2.7. si tratta di principio - generale - che ha trovato ulteriore conferma nella sentenza n. 40543/2021 delle Sezioni Unite, secondo la quale «in materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e degli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi d'imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dall'art. 60 del d.P.R. n. 600 del 1973, trova sempre applicazione, a ciò non ostando né la peculiare natura recettizia di tali atti, né la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli elementi necessari ai fini della notifica dell'atto e non quella, eventualmente successiva, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente»;

2.8. va, inoltre, ricordato che la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 477/2002, aveva affermato, in sede di dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'articolo 149 c.p.c., che per le notificazioni a mezzo posta vale il principio, poi recepito dal legislatore nell'ultimo comma dell'articolo 149 cit. e - segnatamente in materia tributaria - dal sesto comma dell'articolo 60 d.p.r. 600 del 1973 (aggiunto dall'art. 37, comma 27, lett. f), d.l. 4 luglio 2006 n. 223, conv. in l. 4 agosto 2006, n. 248), secondo cui «qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto»;

2.9. le doglianze della Società non trovano, quindi, fondamento;

3.1. con il terzo motivo la Società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (artt. 145, 146, 157 cod. proc. civ.) nonché, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., omessa pronuncia su un punto decisivo della lite (art. 112 c.p.c.)» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente ritenuto valida la notifica dell'atto impugnato sebbene effettuata non a mani del legale rappresentante della Società o a persona incaricata del ritiro, ma a persona non qualificatasi, il

che avrebbe determinato, ad avviso della Società, la nullità della notifica e la decadenza dal potere di accertamento dell'Ente locale;

3.2. la doglianza (in disparte i profili di inammissibilità delle censure ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., come dianzi illustrato) è infondata;

3.3. come già affermato da questa Corte (cfr. Cass. n. 25130 del 30/11/2009; n. 4400 del 21/2/2008; n. 1453 del 09/2/2000), in tema di notificazione eseguita a mezzo del servizio postale, quando l'avviso di ricevimento si presenta sottoscritto in modo leggibile, mentre non altrettanto leggibile appare l'indicazione della qualità del consegnatario, la notificazione è nulla laddove il destinatario sostenga non esservi la prova che la consegna è avvenuta a persona che poteva riceverla per suo conto, restando in tal caso a carico di chi ha richiesto la notifica la prova dell'esistenza di uno dei rapporti che legittima il consegnatario del piego postale, anche a mezzo di presunzioni semplici, che non possono peraltro risolversi nella mera affermazione che il fatto stesso della notificazione, perché effettuata in uno dei luoghi indicati nell'art. 139 c.p.c., costituisca comunque prova presuntiva della legittimazione del consegnatario alla ricezione (cfr. Cass. n. 22069 del 2004);

3.4. l'osservanza delle disposizioni circa la persona alla quale la copia può essere consegnata può quindi essere dimostrata con ogni mezzo e solo in mancanza di tale prova la notifica potrà essere ritenuta nulla, ma ciò soltanto se il destinatario contesti specificamente che la persona alla quale la copia è stata consegnata non era con lui in alcuno dei rapporti richiesti dalla legge per la validità della notificazione, poiché in caso contrario la sussistenza di tale rapporto deve ritenersi ammessa per non contestazione specifica e quindi non ha bisogno di essere provata (cfr. Cass. n. 19733 del 17/9/2010, in motiv.);

3.5. ciò posto, le deduzioni delle parti (sul punto non contrastanti), rivelano che l'avviso di ricevimento relativo alla notifica dell'atto impugnato, recante firma leggibile del consegnatario, non conteneva alcuna attestazione di un rapporto tra destinatario e consegnatario della copia notificata;

3.6. dall'esame del ricorso, tuttavia, in cui sono state ritualmente trascritte le doglianze formulate al riguardo nell'atto di appello, non risulta che l'attuale ricorrente abbia mai contestato il fatto che il consegnatario era effettivamente legato alla Società da un rapporto di servizio o di impiego, essendosi limitata a contestare unicamente la produzione, da parte del Comune, di «un avviso di ricevimento invalido in quanto sottoscritto non dal legale rappresentante ...(*ndr.* della società) ... né dall'incaricato alla ricezione degli atti della ricorrente ma da persona che non ha dichiarato la qualifica»;

4.1. con il quarto motivo la Società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (art. 7 legge 27 luglio 2000, n. legge 27 luglio 2000, n. 212, art. 3 legge 7.8.1990 n. 241) nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «insufficiente motivazione su un punto decisivo della lite (art. 112 c.p.c.)» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente respinto le doglianze relative alla nullità dell'avviso di accertamento impugnato per carenza di motivazione che avrebbe impedito un'adeguata difesa alla ricorrente;

4.2. la censura è inammissibile;

4.3. in base al principio di specificità del ricorso per cassazione, sancito dall'art. 366 cod. proc. civ., nel giudizio tributario, qualora il ricorrente censuri la sentenza di una Commissione tributaria regionale sotto il profilo del vizio di motivazione nel giudizio sulla congruità della motivazione dell'avviso di accertamento, è necessario che il ricorso riporti testualmente i passi della motivazione di detto avviso, che si assumono erroneamente interpretati o pretermessi, al fine di consentire la verifica della censura esclusivamente mediante l'esame del ricorso, al che consegue che la mancata trascrizione dell'atto, come nel caso in esame, (neppure allegato al ricorso) preclude al Giudice di legittimità ogni valutazione (cfr. Cass. n. 23738 del 29/07/2022 in motiv.; Cass. n. 28570 del 06/11/2019; Cass. n. 16147 del 28/06/2017; n. 2928 del 13/02/2015).

5.1. con il quinto motivo la società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione dell'art. 238 d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 e dell'art. 62 d.lvo. 15 novembre 1993, n. 507 e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente applicato all'annualità TIA 2007 la presunzione di produttività dei rifiuti prevista dal citato art. 62 e venuta meno con l'entrata in vigore del d.lvo n. 152/2006;

5.2. la censura va disattesa;

5.3. la Commissione tributaria regionale ha, invero, dato corretta applicazione dell'art. 62 cit. atteso che, come già affermato da questa Corte, in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, poiché la stessa, ai sensi dell'art. 62, comma primo, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, che costituisce previsione di carattere generale, è dovuta unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti (ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni), sia le deroghe alla tassazione indicate nel comma secondo del medesimo art. 62, sia le riduzioni delle superfici e tariffarie stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica, in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo, invece, i relativi presupposti essere di volta in volta dedotti nella denuncia originaria o in quella di variazione, con l'ulteriore precisazione che le riduzioni di cui al citato art. 66 hanno effetto soltanto dall'anno successivo, come prescritto dal comma quinto della norma medesima» (cfr. Cass. n. 10349 del 20/05/2015; n. 15867 del 13/8/2004);

5.4. la circostanza che tale norma abbia riguardo alla TARSU, non ne esclude la rilevanza interpretativa anche con riferimento alla TIA, non solo perché espressiva di una finalità pratica comune all'imposizione ambientale in quanto tale -connotata dall'esigenza non di ricostruire documentalmente un patrimonio ovvero un movimento di affari, quanto di accertare, in una data annualità, l'effettiva e materiale detenzione/occupazione di superfici produttive di rifiuti- ma anche perché relativa ad un tributo (appunto la TARSU) nei cui confronti la TIA si pone in rapporto di sostanziale continuità, per natura e caratteri distintivi: cfr.

Cass. SSUU n. 23114/2015 e SSUU n. 26268/2016, secondo cui la TIA «non costituisce una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU disciplinata dal d.P.R. 15 novembre 1993, n. 507, di cui conserva la qualifica di tributo (...)»;

6.1. con il sesto motivo la Società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione dell'art. 62 15 novembre 1993, n. 507, nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa motivazione su un punto decisivo della lite» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente escluso l'insussistenza della pretesa tributaria omettendo di valutare che la superficie scoperta (piazzale) sottoposta a tassazione non era «area operativa»;

6.2. in particolare, la Società, deduce che, come attestato anche nella perizia di parte prodotta nel merito e dalle dichiarazioni resa da un suo dipendente, trattasi di piazzale «di transito e di manovra di auto nuove di fabbrica» in relazione all'attività d'impresa della ricorrente, avente ad oggetto il trasporto per conto terzi di autoveicoli;

6.3. ciò posto, ai sensi dell'art. 62, comma 3, d.lgs. n. 507/1993, la TARSU (così come la TIA) deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale;

6.4. per locali si intendono, dunque, le strutture stabilmente infisse al suolo, chiuse da ogni lato verso l'esterno, anche se non conformi alle disposizioni urbanistico-edilizie, mentre per aree scoperte, sia le superfici prive di edifici o di strutture edilizie, sia gli spazi circoscritti che non costituiscono locale, e soggette a tributo sono, ad esempio, anche le aree coperte o scoperte destinate a parcheggi frequentate da persone e, quindi, presuntivamente produttive di rifiuti (Cass. 17 settembre 2019 n. 23058; Cass. 11 aprile 2018 n. 8908; Cass. 26 luglio 2017 n. 18500; Cass. 15 luglio 2016 n. 17623; Cass. 13 marzo 2015 n. 5047; Cass. 1 luglio 2004 n. 12084);

6.5. tra le aree scoperte si distinguono, inoltre, quelle accessorie o pertinenze di locali già tassati, escluse dalla tassa;

6.6. l'iniziale disciplina delle superfici scoperte diverse da quelle accessorie alle civili abitazioni ha subito una serie di successive modifiche in forza delle quali si è innanzitutto distinto tra aree operative, tassabili per intero, ed aree pertinenziali od accessorie a locali tassabili, escluse dal tributo a decorrere dall'anno 1997 (inizialmente a norma dell'art. 2, comma 4 bis, d.l. 25 novembre 1996, n. 599, conv. dalla l. 24 gennaio 1997, n. 5);

6.7. sulla base di tale quadro normativo va quindi affermato che ai fini della tassabilità delle aree scoperte rileva esclusivamente la natura operativa delle stesse, intesa quale idoneità a produrre rifiuti ulteriori rispetto al locale e all'area principale già tassata e di cui, tenuto conto della destinazione funzionale, non rappresentano una mera estensione;

6.8. per tutti i prelievi sui rifiuti opera poi, come si è detto, la presunzione di produttività che costituisce una condizione oggettiva fondata sulla mera disponibilità di un locale o area scoperta operativa idonea all'uso, ed ai fini dell'assoggettabilità a tributo rileva la mera idoneità di locali ed aree alla produzione di rifiuti, piuttosto che l'effettivo utilizzo del servizio;

6.9. la presunzione di potenzialità o attitudine a produrre rifiuti non costituisce poi una presunzione assoluta *iuris et de iure*, in quanto opera fino a prova contraria, fondata non sulla volontà del soggetto passivo di utilizzare o meno il bene, bensì sull'inidoneità per motivi strutturali o per la carenza di servizi minimi che ne consentano oggettivamente l'utilizzo;

6.10. rileva, non da ultimo, che «la TARSU è dovuta, a norma dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte (a qualsiasi uso adibite, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni) e dei locali e delle aree che, per la loro natura o il particolare uso cui sono stabilmente destinate, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non possono produrre rifiuti: tali esclusioni non sono, tuttavia, automatiche, perché ponendo la norma una presunzione "iuris tantum" di produttività,

superabile solo dalla prova contraria del detentore dell'area, dispone altresì che le circostanze escludenti la produttività e la tassabilità siano dedotte "nella denuncia originaria" o in quella "di variazione", e siano debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione» (cfr. Cass. n. 31460 del 3/12/2019);

6.11. nella specie la Commissione tributaria regionale ha dunque fatto corretta applicazione di questi principi in quanto ha ritenuto l'assoggettabilità a tributo degli spazi aperti in contestazione, atteso che il normale assoggettamento a tassazione delle aree scoperte costituisce, in primo luogo, un imprescindibile dato legislativo proprio in base alla disposizione ora citata, che prevede, come si è detto, quanto segue: «Presupposto della tassa ed esclusioni. 1. La tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa nei modi previsti dagli articoli 58 e 59, fermo restando quanto stabilito dall'art. 59, comma 4»;

6.12. talune esclusioni sono poi tassativamente previste nel co. 5° dello stesso art. 62 cit., ma con riguardo a fattispecie di non-conferimento diverse dalla presente («5. Sono esclusi dalla tassa i locali e le aree scoperte per i quali non sussiste l'obbligo dell'ordinario conferimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati in regime di privativa comunale per effetto di norme legislative o regolamentari, di ordinanze in materia sanitaria, ambientale o di protezione civile ovvero di accordi internazionali riguardanti organi di Stati esteri»);

6.13 le aree scoperte in oggetto non potevano, quindi, rientrare nel regime di esenzione, in quanto più volte osservato da questa Corte, l'esenzione non opera per le aree scoperte - non produttive di rifiuti speciali non assimilabili - anche se funzionalmente collegate alle aree del processo industriale o commerciale;

6.14. si è stabilito in Cass. n. 25573/2009 (così anche in Cass. n. 10813/2010 ed altre successive) che «in tema di tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, sono escluse dalla determinazione della superficie tassabile, ai sensi dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, le porzioni di aree dove, per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione, si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, ivi compresi quelli derivanti da lavorazioni industriali - allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori dei rifiuti stessi in base alle norme vigenti -, ma non anche i locali e le aree destinati all'immagazzinamento dei prodotti finiti, i quali rientrano nella previsione di generale tassabilità posta dall'art. 62, comma 1, prima parte » e «non assume rilievo ... il collegamento funzionale con l'area produttiva, destinata alla lavorazione industriale, delle aree destinate all'immagazzinamento dei prodotti finiti, come di tutte le altre aree di uno stabilimento industriale, tra cui quelle adibite a parcheggio, a mensa e ad uffici, non essendo stato previsto tale collegamento funzionale fra aree come causa di esclusione dalla tassazione neanche dalla legislazione precedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 507 del 1993»;

6.15. si tratta di principi valevoli anche per tutte quelle aree scoperte che, pur latamente avvinte da una relazione di funzionalità all'attività produttiva o commerciale (come le aree scoperte di stoccaggio e smistamento, i parcheggi ovvero le aree di necessaria separazione spaziale tra singoli impianti), restano tuttavia estranee alla diretta produzione industriale o attività commerciale, alla quale in effetti non partecipano con la produzione di rifiuti speciali non assimilabili;

6.16. neppure rileva che si tratti di aree scoperte inaccessibili all'uomo, dal momento che l'imposizione tributaria muove dalla produzione *tout court* di rifiuti urbani o a questi assimilabili, indipendentemente dal fatto che essi trovino origine in un processo naturale (comunque governato dall'uomo) piuttosto che in attività antropiche dirette;

6.17. ai sensi del D.Lgs. n. 507, art. 62, comma 2, la condizione di impossibilità di produrre rifiuti deve dipendere, dunque, da fattori

oggettivi e permanenti e non dalla contingente e soggettiva modalità di utilizzazione dei locali, atteso che la situazione che legittima l'esonero si verifica allorquando l'impossibilità di produrre di 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 ed il locale siano stabilmente - e cioè in modo permanentemente non modificabile - insuscettibili di essere destinati a funzioni direttamente o indirettamente produttive di rifiuti, mentre la funzione di magazzino, deposito, autorimessa o ricovero è una funzione operativa generica e come tale non rientra nella previsione legislativa;

6.18. in questo contesto, ai fini TIA, le aree scoperte esterne agli uffici ed all'officina della Società sono dunque tassabili per il solo fatto che risultano produttive di rifiuti urbani assimilati;

7.1. con il settimo motivo la Società denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione degli artt. 7, comma 9, ed 11 del Regolamento Comunale nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa motivazione su di un punto decisivo della lite» circa l'insussistenza della pretesa tributaria in relazione alle suddette norme regolamentari;

7.2. in particolare, la ricorrente lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia ommesso di prendere in esame la censura circa la mancata applicazione, da parte del Comune, del Regolamento citato (trascritto *in parte qua* nel ricorso) nella parte in cui prevede l'esenzione dalla tariffa TIA per le aree scoperte delle utenze non domestiche «aventi le seguenti caratteristiche: aree impraticabili o intercluse da recinzione ...; aree visibilmente adibite in via esclusiva al transito dei veicoli; aree scoperte che per la loro natura o per il loro particolare uso cui sono stabilmente destinate non sono oggettivamente in condizione di produrre rifiuti»;

7.3. le censure vanno disattese;

7.4. in primo luogo, nella sentenza impugnata viene riportato, nelle premesse dell'atto, che il Comune «ai fini del calcolo delle superfici tassabili ...(aveva)... provveduto da subito allo scorporo dal totale della

superficie, delle aree adibite in via esclusiva al transito dei veicoli, in applicazione dell'art. 7 del regolamento comunale TIA»;

7.5. nessuna contestazione o prova contraria risulta, sul punto, formulata o prodotta dalla contribuente;

7.6. quanto alle rimanenti ipotesi, dianzi indicate, di esenzione dall'applicazione della tariffa rifiuti deve ritenersi che il Regolamento Comunale sia pienamente conforme ai principi, precedentemente illustrati, in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, secondo cui l'impossibilità di produrre rifiuti deve dipendere da fattori oggettivi e permanenti e non dalla contingente e soggettiva modalità di utilizzazione dei locali;

7.7. ne consegue che il piazzale non può essere compreso tra le aree che «non sono oggettivamente in condizione di produrre rifiuti», né appartiene alle aree inaccessibili al pubblico tramite recinzione, nelle quali non è compatibile o non si abbia di regola presenza umana, atteso che, dalle stesse affermazioni della ricorrente, emerge, con riguardo all'utilizzo del piazzale, «la presenza sporadica dell'uomo» in quanto «area di transito e sosta provvisoria dei veicoli prima del carico sulle bisarche»;

8.1. con l'ottavo motivo la Società denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa motivazione su di un punto decisivo della lite ... violazione dell'art. 115 c.p.c.» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente ritenuto che la ricorrente non avesse fornito prova circa la mancata produzione dei rifiuti relativi al piazzale in questione in relazione alla prova documentale costituita dalle dichiarazioni di un dipendente della contribuente e dalla perizia di parte;

8.2. la censura va disattesa;

8.3. per risultare rilevante ex articolo 360, n. 5, l'omesso esame di un fatto decisivo deve consistere in un difetto di attività del giudice di merito che si verifica soltanto se vi sia traccia evidente (Cass. 22 marzo 2007, n. 7065; Cass. 8 giugno 2007, n. 13426; Cass. 9 agosto 2007, n. 17477; Cass. 15 febbraio 2008, n. 3781; Cass. 8 giugno 2009, n. 13157) che egli abbia trascurato non già la deduzione o l'argomentazione che la

parte ritiene rilevante per la sua tesi, bensì una circostanza obiettiva acquisita alla causa mediante prova scritta od orale, idonea di per sé, qualora fosse stata presa in considerazione, a condurre con giudizio di certezza e non di mera probabilità ad una decisione diversa da quella adottata (cfr. Cass. 3 febbraio 2000, n. 1203; Cass. 23 dicembre 2003, n. 19679);

8.4. nel caso in esame la ricorrente non deduce quindi uno specifico fatto decisivo e controverso il cui esame sarebbe stato omesso dal giudice di merito, ma si limita a censurare l'attività di quest'ultimo in punto di valutazione della prova;

8.5. al riguardo la Commissione tributaria regionale ha affermato quanto segue: « ... costituisce presupposto per l'imposizione la sola occupazione delle aree scoperte a qualunque uso adibito, come nella fattispecie, quindi l'area de quo è senz'altro soggetta all'imposizione, tenuto conto altresì che la stessa è comunque potenzialmente idonea alla produzione di rifiuti ... non costituiscono una valida prova documentale la dichiarazione del dipendente della società ricorrente in funzione del rapporto di dipendenza del personale ... e la perizia tecnica che risulta non idonea a dimostrare l'esclusione dell'area de qua all'imposizione in quanto contraddittoria, con dati di fatto che oggettivamente smentiscono le affermazioni nella stessa contenuta; oltre al fatto che un'area di simili dimensioni non può essere certamente definita come un accessorio degli uffici»;

8.6. trattasi di valutazioni di merito conformi ai principi di diritto dianzi illustrate, secondo cui l'impossibilità di produrre rifiuti deve dipendere da fattori oggettivi e permanenti e non dalla contingente e soggettiva modalità di utilizzazione dei locali, nonché correttamente motivate, quindi non suscettibili di riesame in questa sede di legittimità;

8.7. quanto poi alla pretesa non contestazione, da parte del Comune, circa il contenuto della suddetta documentazione, va ribadito, in ogni caso, che il principio di non contestazione di cui all'art. 115 cod. proc. civ. ha per oggetto fatti storici sottesi a domande ed eccezioni e non può riguardare le conclusioni ricostruttive desumibili dalla valutazione di

documenti (cfr. Cass. n. 35037 del 17/11/2021; Cass. n. 6172 del 05/03/2020);

9.1. con il nono motivo la Società denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3) e n. 5), cod. proc. civ., «violazione e falsa applicazione del principio di proporzionalità e ragionevolezza di derivazione comunitaria ... e omessa motivazione su un punto decisivo della lite ... in violazione dell'articolo 112 c.p.c.» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia disatteso l'esame della censura relativa alla mancata fruizione del servizio di raccolta rifiuti da parte della contribuente, che avrebbe provveduto in proprio allo smaltimento dei rifiuti, ed alla conseguente non debenza del tributo;

9.2. la censura è infondata risultando assorbente, rispetto ad ogni altra questione, il rilievo che: premesso che sono estensibili, come si è detto, alla TIA gli orientamenti di legittimità formati per i tributi omologhi che l'hanno preceduta, quali la TARSU, va ribadito che il tributo è dovuto indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio, salva l'autorizzazione dell'ente impositore allo smaltimento dei rifiuti secondo altre modalità, purché il servizio sia istituito e sussista la possibilità della utilizzazione, ma ciò non significa che, per ogni esercizio di imposizione annuale, la tassa è dovuta solo se il servizio sia stato esercitato dall'ente impositore in modo regolare, così da consentire al singolo utente di usufruirne pienamente (cfr. Cass. n. 18022 del 2013; n. 14541 del 2015; n. 1963 e n. 11451 del 2018; n. 26183 del 2019); in generale, la tassa è dovuta, quindi, indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio di smaltimento dei rifiuti, in quanto la ragione istitutiva del relativo prelievo sta nel porre le amministrazioni locali nelle condizioni di soddisfare interessi generali della collettività, piuttosto che nel fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti, e che pertanto anche l'omesso svolgimento, da parte del Comune, del servizio di raccolta—sebbene istituito ed attivato nella zona ove è ubicato l'immobile a disposizione dell'utente— comporta non già l'esenzione alla tassa, bensì la conseguenza che il tributo è dovuto ma in misura ridotta;

10.1. con il decimo motivo la Società denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 7, comma 9, del Regolamento Comunale, nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa motivazione su di un punto decisivo della lite ... in violazione dell'art. 112 c.p.c.» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia omissis di valutare le richieste di applicazione di riduzione dell'imposta in relazione ad una maggiore superficie da ritenersi esente, ed abbia riformato la sentenza di primo grado eliminando la riduzione della superficie imponibile;

10.2. con l'undicesimo motivo la Società denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 7, comma 9, del Regolamento Comunale, nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa motivazione su di un punto decisivo della lite ... in violazione dell'art. 112 c.p.c.» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente riformato la sentenza di primo grado circa la riduzione, che la contribuente assume «stimata in via equitativa», della superficie tassabile;

10.3. le doglianze, da esaminare congiuntamente, in quanto strettamente connesse, vanno disattese;

10.4. sulla scorta dei principi di diritto sin qui illustrati, infatti, assume rilievo assorbente che la Commissione tributaria regionale abbia correttamente riformato la sentenza della Commissione tributaria provinciale in merito alla riduzione della superficie tassabile, non essendo stata dimostrata l'impossibilità di produrre rifiuti dovuta a fattori oggettivi e permanenti e non dalla contingente e soggettiva modalità di utilizzazione dell'area;

11.1. con il dodicesimo motivo la Società denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 16 d.P.R. 27/4/1999 n. 158, nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa motivazione su di un punto decisivo della lite ... in violazione dell'art. 112 c.p.c.» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente omissis di valutare la censura relativa alla mancata spettanza della quota variabile della tariffa applicata in quanto

da rapportare all'effettiva produzione dei rifiuti conferiti dalla singole utenze;

11.2. le doglianze vanno disattese;

11.3. assume parimenti rilievo assorbente, come si è detto, che secondo il d.lgs. n. 22 del 1997, art. 49, comma 3, la tariffa di igiene ambientale (cd. TIA) «deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale»;

11.4. per quanto sia stata rilevata una sostanziale continuità regolativa col previgente regime impositivo, - costituendo la TIA «una mera variante della TARSU» già disciplinata dal d.lgs. n. 15 novembre 1993, n. 507/1993, della quale ha conservato la qualifica di tributo propria di quest'ultima (così Corte Cost., 24 luglio 2009, n. 238), - ciò non di meno lo stesso Giudice delle leggi, e la Corte, hanno avuto modo di rimarcare alcune peculiarità applicative della Tariffa con riferimento, in specie, alla sua articolazione (in una quota fissa ed in una quota variabile) ed alle conseguenti implicazioni sulla tassazione delle aree produttive di rifiuti urbani ovvero speciali, assimilati o meno (cfr. Cass., 22 marzo 2022, n. 9178; Cass., 27 febbraio 2020, n. 5360; Cass., 23 maggio 2019, n. 14038; Cass., 22 settembre 2017, n. 22127);

11.5. si è, così, rilevato che il presupposto impositivo si correla al possesso o alla detenzione di superfici astrattamente idonee alla produzione di rifiuti, e che «la qualità e quantità di rifiuti prodotti incide nella determinazione della quota variabile della TIA che può essere legittimamente pretesa, in misura intera o ridotta, solo in presenza di una effettiva produzione di rifiuti urbani o assimilati, con conseguente esclusione dell'assoggettamento a tale parte del tributo di quelle superfici ove il contribuente dimostri di non produrre rifiuti o di produrre esclusivamente rifiuti speciali smaltiti, pertanto, autonomamente» (così Cass., 23 maggio 2019, n. 14038, cit.), ciò, del resto, in coerenza con la natura, cd. universale, della Tariffa - in quanto «ogni edificio che si trovi sul territorio comunale ... è normativamente considerato come

potenzialmente idoneo, per le attività che vi si potrebbero svolgere, a produrre rifiuti urbani» (così Cass., 27 febbraio 2020, n. 5360) - ed in conseguenza della cennata articolazione tariffaria che - quanto alla quota fissa («determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti»; art. 49, c. 4, cit.) - «ha la funzione di coprire il costo dei servizi di smaltimento concernenti i rifiuti non solo «interni», cioè prodotti o producibili dal singolo soggetto passivo che può avvalersi del servizio, ma anche «esterni», quali i «rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico», e quindi di coprire anche le pubbliche spese afferenti ad un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e non riconducibile a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente» (così, ancora, Cass., 23 maggio 2019, n. 14038);

11.6. nella specie non risulta che la società contribuente abbia provato, attraverso elementi obiettivamente rilevabili o idonea documentazione, il suo diritto ad ottenere una riduzione della tassazione, oltre la misura già riconosciuta dal Comune, con riguardo alla superficie tassabile, dimostrando di non produrre rifiuti in relazione alla natura stessa dell'area, o di produrre esclusivamente rifiuti speciali smaltiti, pertanto, autonomamente;

11.7. ne consegue che la Commissione tributaria regionale si è pienamente conformata a tali principi laddove ha ritenuto la legittimità dell'atto impositivo opposti senza applicazione di alcuna ulteriore riduzione della tariffa variabile;

12.1. con il tredicesimo motivo la Società denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3), cod. proc. civ., violazione dell'art. 49 d.lgs. 5/2/1997, nonché ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa motivazione su di un punto decisivo della lite» circa l'inapplicabilità degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo;

12.2. la doglianza va disattesa, sulla scorta delle seguenti considerazioni in diritto, aventi rilievo assorbente;

12.3. gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo si applicano, invero, quando, dalla liquidazione o dal controllo formale della dichiarazione, risulta un importo non versato, ed in tal caso sono pertanto dovuti, a far data dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione e fino alla data di consegna all'agente dei ruoli nei quali tali somme sono iscritte, gli interessi al tasso fissato per legge;

12.4. peraltro, sebbene l'art. 49 d.lgs. n. 22 del 1997 non contenga specifiche disposizioni al riguardo, deve ritenersi che tale lacuna poteva essere legittimamente colmata mediante esercizio del potere regolamentare comunale previsto per le entrate «anche tributarie» dall'art. 52 d.lgs. 15/12/1997 n. 446, ed al riguardo nel regolamento comunale (trascritto *in parte qua* nel controricorso) è espressamente prevista l'applicazione, sulle «somme dovute a titolo di imposta», degli «interessi di mora nella misura prevista per i tributi erariali»;

13.1. con il quattordicesimo motivo la Società denuncia ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5), cod. proc. civ., «omessa motivazione su di un punto decisivo della lite ... in violazione dell'art. d.lgs. 13/4/1999 n. 112 c.p.c.» per avere la Commissione tributaria regionale confermato, con esclusione delle sanzioni, l'avviso di accertamento impugnato senza tener conto del giudicato interno formatosi circa la riduzione della TIA come rideterminata dall'Ente locale in corso di causa;

13.2. la doglianza è infondata atteso che, come si è detto, la stessa Commissione tributaria regionale ha rilevato, nella parte iniziale della sentenza impugnata, che il Comune «ai fini del calcolo delle superfici tassabili ...(aveva)... provveduto da subito allo scorporo dal totale della superficie, delle aree adibite in via esclusiva al transito dei veicoli, in applicazione dell'art. 7 del regolamento comunale TIA», né, nella parte motiva, ha in alcun modo argomentato in senso contrario;

13.3. deve ritenersi, pertanto, frutto di mera improprietà lessicale la successiva affermazione, nel dispositivo, circa la «conferma, nel resto, dell'avviso impugnato con il ricorso introduttivo», dovendo essere interpretato il dispositivo, in accordo alla motivazione, come conferma del

suddetto atto impositivo nella misura oggetto di ricalcolo da parte del Comune in corso di causa;

14.1. con il quindicesimo motivo la Società denuncia «violazione del Dlgs 22/97 —omessa motivazione su di un punto decisivo della lite ex art. 360 n. 5 c.p.c. in violazione dell'art. 112 c.p.c.» e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente confermato l'applicazione dell'IVA sulle somme a titolo di TIA;

14.2. la doglianza è fondata posto che la tariffa di cui trattasi, disciplinata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22/1997, come le Sezioni Unite di questa Corte hanno definitivamente affermato (Sez.U, sentenza n. 5078 del 15/03/2016), «avendo natura tributaria, non è assoggettabile all'IVA, che mira a colpire la capacità contributiva insita nel pagamento del corrispettivo per l'acquisto di beni o servizi e non in quello di un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente»;

15.1. con il primo motivo di ricorso incidentale il Comune denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4), cod. proc. civ., nullità della sentenza impugnata per avere la Commissione tributaria regionale ommesso di indicare le ragioni sottese alla decisione di disapplicazione delle sanzioni comminate;

15.2. la doglianza è fondata, con assorbimento dei rimanenti motivi di ricorso incidentale che vertono sulla medesima questione giuridica sottesa al primo motivo di ricorso incidentale;

15.3. al riguardo, infatti, la Commissione tributaria regionale si è limitata ad affermare che «la natura controversa della vertenza qui discussa giustifica ... la disapplicazione delle sanzioni comminate»;

15.4. si tratta effettivamente di una motivazione apodittica e apparente, che non consente di comprendere l'*iter* logico che sostiene la decisione (Cass. n. 13248 del 30/06/2020; Cass. n. 23940 del 12/10/2017), ed in particolare non si espone per quale ragione non sono state prese in considerazione le eccezioni dedotte dal Comune in grado di appello in ordine alla legittimità delle applicate sanzioni per mancanza di incertezza normativa circa il tributo in esame;

16.1. sulla scorta di quanto sin qui illustrato, preliminarmente respinte anche le eccezioni di inammissibilità del ricorso principale ed incidentale, rispettivamente formulate da entrambe le parti, in ragione della chiarezza espositiva delle argomentazioni espresse nei suddetti atti e della compiuta illustrazione della vicenda processuale in ossequio ai principi illustrati dall'art. 366, primo comma, n. 3 cod. proc. civ. anche con riferimento al dovere di specificità, va accolto il ricorso principale limitatamente al quindicesimo motivo ed il ricorso incidentale, con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza e rinvio per nuovo esame alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale limitatamente al quindicesimo motivo ed il ricorso incidentale; cassa la sentenza impugnata in relazione alle censure accolte e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia in diversa composizione, cui demanda di pronunciare anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, tenutasi in modalità