Corte di Cassazione Civile o. 33329/2023

§ 1. Il Comune di Lavagna propone due motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in parziale accoglimento degli appelli proposti da entrambe le parti, ha ritenuto legittimo (salva riduzione dell'importo dovuto ed eliminazione delle sanzioni applicate) l'avviso di accertamento notificato alla Porto di Lavagna spa per Tarsu 2011 sullo spazio acqueo da quest'ultima detenuto all'interno del porto turistico di lavagna in forza di concessione demaniale marittima.

La commissione tributaria regionale, in particolare, ha osservato che:

- la società aveva legittimazione tributaria passiva nella sua qualità di concessionaria demaniale, detentrice dell'area produttiva di rifiuti nonché gestrice dei servizi portuali comuni, a nulla rilevando che i posti barca fossero stati da essa assegnati a terzi a titolo di proprietà superficiaria debitamente trascritta ad effetti reali (artt.62 e 63. Co. 3^, d.lvo 507/93);

- in ordine al quantum, il criterio adottato dai primi giudici andava condiviso, salva la necessità di rideterminare la base di calcolo sul presupposto che la superficie acquea, di originari 77.883 metri quadrati, era stata successivamente aumentata fino a 88.946 m², con conseguente determinazione della Tarsu dovuta in euro 177.892,00 (tariffa regolamentare di euro 2,00 per metro quadrato); da questo importo andava tuttavia detratta la tassa già corrisposta dalla società per euro 137.916,00 (superficie delle banchine di 11.177 m² per una tariffa regolamentare di euro 11,00 per metro quadrato), con debito residuo della società di euro 39.976,00 oltre addizionali ed accessori;

- la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla applicabilità della Tarsu alle superfici terracquee dei porti turistici in concessione demaniale giustificava, ex articolo 8 d.lgs. 546/92, la non applicazione delle sanzioni, fermi gli interessi legali.

Resiste con controricorso la Porto di Lavagna spa la quale formula anche un articolato motivo di ricorso incidentale.

Il Comune ha depositato controricorso a ricorso incidentale. Entrambe le parti hanno depositato memoria.

Ragioni della decisione.

§ 2.1 Con il primo motivo di ricorso il Comune lamenta – ex art.360, co. 1^ n.3, cod.proc.civ. – violazione e falsa applicazione dell'articolo 62 primo co. d.lvo 507/93. Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente detratto dal dovuto sulla superficie acquea (pacificamente determinabile in 88.946 m²) quanto dalla società già corrisposto, dal momento che quest'ultimo importo andava imputato ad un presupposto imponibile diverso, costituito dalle parti solide (moli e banchine) dell'area oggetto della concessione demaniale. Dunque, conformemente alla norma di legge citata ed al Regolamento comunale vigente nell'annualità in questione (che prevedeva la tassazione, nell'ambito del porto turistico, delle aree coperte, delle aree scoperte e dei pontili), la società doveva pagare la tassa, seppure con le diverse tariffe regolamentari, tanto sulle banchine fisse quanto sullo spazio acqueo, vertendosi in entrambi i casi di <<aree scoperte>> autonomamente tassabili. Il che era altresì desumibile da quanto in via generale stabilito dalla Corte di Cassazione (sent. n. 3829/09) a seguito della quale l'avviso era stato notificato.

§ 2.2 Il motivo è fondato. Ai sensi dell'art. 62 d. lgs. 546/92, presupposto dell'imposizione Tarsu è, tra le altre ipotesi, la detenzione di aree scoperte potenzialmente idonee -per loro natura, condizioni e uso cui sono stabilmente destinate- alla produzione di rifiuti solidi urbani o assimilati.

Non assume rilevo determinante, come già chiarito da questa Corte nella sentenza 3289/2009, la natura solida o liquida delle anzidette aree scoperte, sicché ai fini dell'accertamento della debenza del tributo è necessario valutare esclusivamente la loro capacità di produrre rifiuti. Né la semplice circostanza che le aree solide e liquide siano contermini impedisce di accertare l'autonoma capacità produttiva delle une rispetto alle altre, ben potendo ricorrere ipotesi in cui le confinanti aree vengano utilizzate in maniera tale da produrre, ciascuna indipendentemente dall'altra, rifiuti solidi urbani. Detto diversamente, le detenzioni di parti solide e di parti acquee di un'area portuale costituiscono autonomi presupposti TARSU, sicché l'ente impositore può applicare il tributo su entrambe, senza sovrapposizione né duplicazione.

Nel caso oggi all'esame della Corte, l'oggetto del contendere, delineato dall'avviso di accertamento impugnato, è limitato alla debenza del tributo sulle sole parti acquee, senza che possa essere esteso al vaglio circa la legittimità della pretesa esercitata sulle banchine. L'eccezione del contribuente denuncia, in realtà, un profilo di asserita indebita locupletazione del Comune nell'aver riscosso una tariffa maggiorata (11 euro al metro quadro) così come deliberata all'esito dell'accordo del 2004 proprio sul presupposto, poi venuto meno, della non tassabilità (anche) delle superfici liquide; ma si tratta di aspetti (coinvolgenti la legittimità della delibera tariffaria di 11 euro, l'eventuale indebito arricchimento del Comune, la perdurante efficacia dell'accordo 2004 pur dopo la pronuncia della Corte di Cassazione del 2009) che esulano dall'oggetto (prettamente impugnatorio) del presente giudizio, concernente la legittimità dei soli avvisi di accertamento opposti e non di altri atti impositivi, ovvero di atti di diniego di istanze di rimborso per tali ragioni eventualmente presentate dalla società.

Ha errato, dunque, il giudice di merito nel ridurre la pretesa legittimamente esercitata sullo specchio acqueo con l'avviso di accertamento in ragione del pagamento dell'imposta sulle parti solide in misura maggiore di quanto la contribuente sostiene avrebbe dovuto pagare, permettendo così indebitamente l'artificioso allargamento dell'oggetto del contendere. Ne segue la cassazione con rinvio affinché la Corte di Giustizia Tributaria di II grado ridetermini il quantum dovuto alla luce di tali principi.

§3.1 Con il secondo motivo di ricorso il Comune lamenta violazione e falsa applicazione l'articolo 57 d.lgs. 546/92. Per avere la Commissione Tributaria Regionale escluso le sanzioni ex art. 8 d.lgs. 546/92, senza considerare che la non debenza di queste ultime - per quanto << neppure oggetto dell'avviso di accertamento>> - era stata per la prima volta dedotta dalla società nell'atto di appello, con conseguente sua inammissibilità per violazione del divieto di novità.

§3.2 Il motivo è inammissibile per difetto di interesse. Come riconosciuto dallo stesso Comune sia in ricorso sia in memoria, l'avviso di accertamento ab origine non comminava alcuna sanzione; pertanto, considerata la natura impugnatoria del processo tributario, l'oggetto del contendere era limitato alla debenza del tributo. Qualsivoglia affermazione del giudice riguardo alla debenza delle sanzioni stesse, pertanto, non può assurgere alla dignità di ratio decidendi della sentenza impugnata, né d'altronde può spiegare efficacia precettiva, rimanendo la sua rilevanza viceversa circoscritta a mero discorso di completamento, trattandosi di un semplice obiter dictum.

I mezzi di impugnazione delle sentenze non costituiscono strumenti di correzione di qualsivoglia affermazione contenuta nel provvedimento del giudice di grado inferiore, ma sono dati alle parti al fine di permettere un vaglio sulla decisione - non allo scopo di ottenere un risultato che sia teoricamente ed astrattamente conforme a diritto, ma - per ottenere una nuova pronuncia che spieghi effetti in concreto ad esse più vantaggiosi. In mancanza di qualsivoglia conseguenza pratica che potrebbe scaturire per la parte dalla proposta impugnazione, come nel caso di specie, in cui le sanzioni in alcun caso potrebbero essere corrisposte in quanto mai richieste con l'avviso opposto, il motivo di impugnazione deve essere dichiarato inammissibile senza esaminare nel merito la correttezza delle censurate affermazioni, senza che con ciò si verifichi alcun nocumento per il diritto di difesa (Cass. 21230/2023; Cass. 14279/2017; Cass. 11731/2011).

§4.1 Con l'unico articolato motivo di ricorso incidentale, la società contribuente deduce violazione e falsa applicazione degli articoli 62 e 63 d.lvo 507/93, nonché nullità della sentenza per carenza assoluta di motivazione.

La Commissione Tributaria Regionale aveva infatti affermato - senza però darne compiuta ragione - la legittimazione tributaria passiva della società, nonostante che la detenzione delle aree produttive dei rifiuti (posti barca) sussistesse direttamente in capo ai terzi utilizzatori, e ciò in forza della proprietà superficiaria attribuita dalla società agli stessi con contratti autorizzati dal Demanio ex artt.45 e 46 Cod.Nav., debitamente trascritti ed aventi natura reale ex artt.952 segg. cod.civ.. Da ciò si evinceva che, proprio in applicazione dell'articolo 62 cit., il presupposto impositivo costituito dalla occupazione, ovvero detenzione, dell'area produttiva di rifiuti gravava sui proprietari superficiari.

§ 4.2 Il motivo è infondato. Ai sensi del primo comma dell'art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993, la tassa è dovuta da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'art. 62; da tale disposto si ricava che, salva, ovviamente, l'eventuale ricorrenza di una delle ipotesi di "esclusione", previste dall'art. 62, il soggetto che occupa o detiene un'area scoperta (solida o anche liquida), quando produttrice, per presunzione di legge, di rifiuti solidi urbani, è tenuto al pagamento della tassa per il solo fatto della detenzione od occupazione, indipendentemente dalla individuazione dell'effettivo produttore del rifiuto.

La società Porto di Lavagna senza dubbio può essere qualificata quale detentrice dello specchio d'acqua in ordine al quale è stato emanato l'avviso di accertamento Tarsu, per aver conseguito e mantenuto la detenzione dell'area portuale in forza del rapporto concessorio di cui è parte.

Né può ritenersi che la stipula di contratti con terzi, aventi ad oggetto l'utilizzazione di tali aree – siano essi qualificabili quali contratti di ormeggio, di cessione di proprietà superficiaria (impregiudicata ogni questione relativa alla natura giuridica di tali negozi) o in qualsivoglia altro modo, a prescindere dai loro effetti reali od obbligatori - comporti di per sé l'estinzione di tale detenzione, la cui sussistenza è viceversa presupposta dalla possibilità riconosciuta al concessionario di consentire a terzi l'utilizzazione dell'area oggetto di concessione (in forza di rapporti comunque inopponibili all'Amministrazione concedente: Cass.nn. 7532/09, 20984/18 ed altre). Il contratto stipulato con il terzo ed avente ad oggetto il posto barca può comportare la costituzione di una situazione di subdetenzione a favore del terzo, senza tuttavia escludere la detenzione del concessionario. Nel caso di specie, il perdurante legame tra la posizione del terzo acquirente e del concessionario emerge con ancora maggiore chiarezza, in quanto i diritti ceduti sui singoli posti barca risultano temporalmente limitati alla durata dell'originaria concessione, alle cui vicende pubblicistiche sono dunque indissolubilmente legati (cfr. Cass. 21505/2023; 3798/2018; 3829/2009).

In proposito quanto stabilito da Cass.n. 3829/09 cit., secondo cui: <<Ai fini dell'obbligo di pagamento della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la sola stipulazione - da parte del soggetto titolare di una concessione demaniale all'interno di un porto turistico per l'espletamento dei servizi connessi all'uso dei posti barca - del contratto di "ormeggio" con il diportista (anche qualora, per le concrete pattuizioni intervenute, sia equiparabile ad un contratto di locazione e non di mero deposito) non è idonea a sottrarre al concedente la detenzione dell'area concessa in uso alla controparte ed a trasferire in capo a questa l'obbligo tributario, risolvendosi tale contratto nell'attribuzione al diportista del diritto di utilizzare lo spazio ed i servizi connessi, senza sottrarre quello spazio alla detenzione del concedente>>, rileva pertanto non solo sul profilo oggettivo della tassabilità degli spazi portuali acquei, ma anche su quello soggettivo della legittimazione tributaria passiva in capo al concessionario.

Dalle considerazioni che precedono emergono le differenze con la figura dei gestori di multiproprietà e centri commerciali integrati, qualificati responsabili d'imposta dall'art. 63 comma 3 d.lgs. 507/93, norma che non trova applicazione nel caso di specie. Alla luce di ciò, inutile risulta ogni considerazione circa l'equiparazione dei servizi prestati da questi ultimi e dai concessionari di aree portuali.

Il concessionario resta, pertanto, soggetto passivo del tributo in esame, obbligato per un debito proprio e non mero responsabile d'imposta.

§ 5. Ne segue, in definitiva, l'accoglimento del primo motivo del ricorso principale del Comune, con conseguente cassazione in parte qua della sentenza e rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado per nuovo esame; respinto il ricorso incidentale della società. Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

PQM

- Accoglie il primo motivo del ricorso principale del Comune, inammissibile il secondo;

- Rigetta il ricorso incidentale della società;

- Cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Liguria, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità;

- v.to l'art. 13, comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002, come modificato dalla L. n. 228 del 2012;

- dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, a carico della parte ricorrente incidentale, di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello previsto per il ricorso incidentale, a norma del comma 1 bis dello stesso art.13, se dovuto