Corte di cassazione civile. o. 4938/2024

1. con ingiunzione di pagamento n. 2015/1741501801522/000 ********** S.p.A. (concessionaria del servizio di riscossione del Comune di ********** – incorporata poi per fusione nella Quadrifoglio S.p.A., che ha assunto la denominazione sociale di Alia S.p.A., giusta atto per notar Cambi del 24 febbraio 2017, rep. 22525/9626) chiedeva il pagamento della somma di 7.071,13 € relativamente alla TIA per l'anno di imposta 2013, asseritamente dovuta dalla contribuente in relazione all'unità immobiliare dalla medesima posseduta ed in ragione della tariffa prevista per le attività di agriturismo, affittacamere, residence e strutture extra alberghiere, di cui alla categoria n. 31 dell'allegato C del verbale della deliberazione della Giunta Comunale di ********** n. 2 del 4 novembre 2011;

2. la Commissione tributaria regionale della Toscana (Firenze) con l'impugnata sentenza rigettava l'appello proposto dalla suindicata società contro la pronuncia n. 554/4/2014 della Commissione tributaria provinciale di Firenze, assumendo, con valore assorbente rispetto alle altre «ragioni dedotte in impugnazione», che:

- «Dall'esame degli atti […] emerge che la contribuente in data 10 aprile 2004 ha regolarmente presentato la domanda di autorizzazione allo svolgimento di attività agrituristiche in una struttura con adeguata relazione per nove posti con ore di lavoro destinate ad attività agricola (1888 ore) e ore destinate all'attività agrituristica (1272 ore);

- «Successivamente, in data 2 febbraio 2007, il Comune ha concesso l'autorizzazione all'esercizio di tale attività e nel 2012 la contribuente ha comunicato al Comune l'inizio di attività di stoccaggio e imbottigliamento di olio e di vini dalla stessa prodotti sui propri terreni»;

- «E' pertanto pacifico ed evidente che negli immobili in questione sottoposti al tributo in argomento venga svolta l'attività agrituristica con prevalenza dell'attività agricola»;

- «Da quanto sopra deriva che il Comune ha illegittimamente equiparato l'attività di agrituristica quella alberghiera contravvenendo alla normativa regionale in materia nonché a quando è stabilito anche dalla suprema Corte (con sentenza 8851 del 2007)» (v. pagina n. 1 della sentenza impugnata);

3. ********** S.p.A. impugnava detta pronuncia con ricorso notificato in data 5 maggio 2017 a ********** nella suddetta qualità, formulando quattro motivi di impugnazione;

4. ********** resisteva con controricorso notificato in data 20 giugno 2017;

CONSIDERATO CHE:

1. con il primo motivo di ricorso ********** S.p.A. ha dedotto, in relazione all'art. 360, primo comma, num. 5, cod. proc. civ., il «vizio di omessa motivazione su un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti […] conseguente all'omessa pronuncia in ordine alle eccezioni di inammissibilità del ricorso di primo grado» (v. pagina n. 12 del ricorso), asserendo di aver proposto quale motivo di appello avverso la sentenza di primo grado l'eccezione di inammissibilità dell'originario ricorso, in ragione della mancata impugnazione dell'atto presupposto l'iscrizione a ruolo, costituito dal sollecito di pagamento num. 2013-58195, oltre al rilievo secondo il quale l'ingiunzione fiscale poteva essere impugnata solo per vizi propri e non anche per revocare in dubbio i presupposti impositivi di un rapporto tributario ormai consolidatosi, in quanto la tariffa era stata determinata sulla base di quanto dichiarato dalla contribuente con la propria dichiarazione di inizio di attività, lamentando, quindi, sul punto che il Giudice regionale aveva omesso ogni pronuncia al riguardo;

2. con la seconda censura la ricorrente ha lamentato, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., ed in subordine, nel caso in cui si ritenesse la sussistenza di un implicito rigetto sulla predetta eccezione, la violazione dell'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sostenendo che il predetto sollecito avesse natura impositiva e non che non fosse stato oggetto di impugnazione, aggiungendo che il tributo era stato liquidato in base ai dati forniti dalla contribuente, per cui l'ingiunzione poteva essere opposta solo per vizi propri, essendosi nel merito consolidata la pretesa impositiva;

3. con la terza ragione di impugnazione la società ha rimproverato alla Commissione regionale, con riferimento all'art. 360, primo comma, num. 3 cod. proc. civ., la «violazione del D.LGS. 5.2.1997 N. 22, del D.P.R. 27.9.1999 N. 158, del Regolamento per l'applicazione della tariffa sui rifiuti urbani adottato dal Comune di ********** e della deliberazione G.M. di detto comune N. 2 del 2011 e falsa applicazione della L.R.T. 20.2.2006 n. 96 e della L.R.T. n. 30 e ss.», assumendo che:

- sulla scorta del menzionato compendio normativo ed in base ai predetti atti amministrativi il Comune, esercitando il proprio potere di assimilazione quali-quantitativo aveva introdotto un'apposita categoria a favore delle attività agrituristiche, comprendendo nella categoria 31 le attività per l'appunto agrituristiche, nonché quelle concernenti affittacamere, residence, strutture extra alberghiere;
- dai contenuti della sentenza non risultava che il Giudice avesse inteso disapplicare le disposizioni amministrative;
- non si comprendeva in cosa fosse consistita l'illegittimità dell'inesistente equiparazione dell'attività agrituristica a quella alberghiera, posto che il Comune, nell'esercizio del proprio potere di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, aveva previsto una specifica categoria (la n. 31) per il primo tipo di attività commerciale, che era distinta e diversa dalle categorie (7 ed 8) stabilite per le attività alberghiere, con o senza servizio di ristorazione;
- le regioni non avevano alcuna competenza in materia di assimilazione dei rifiuti e di tariffa TIA;
- sia il d.P.R. 27 aprile 1999, n. 58 che la normativa secondaria comunale non avevano contemplato alcuna categoria per le attività agricole, ai fini della TIA, ma solo quella in cui in cui si svolgeva la prevalente attività di agriturismo;
- il principio affermato da questa Corte con la pronuncia del 13 aprile 2007, n. 8851, secondo cui all'attività di agriturismo (se complementare all'attività di coltivazione del fondo) deve essere applicata la tariffa agricola e non quella alberghiera, era relativa alla fornitura d'acqua, in relazione alla quale si controverteva se applicare la tariffa agricola o quella prevista per le utenze alberghiere, il che escludeva l'applicazione analogica del suddetto principio in tema di TIA, tenuto conto della natura agevolativa dello stesso, sottolineando ancora che nella specie non era stata applicata la tariffa stabilita per le utenze alberghiere, ma quella appositamente prevista per le attività agrituristiche;

4. con il quarto motivo di impugnazione, l'istante s'è lamentata dell'erronea statuizione sulle spese dei due gradi di giudizio;

5. il ricorso va accolto nei limiti che seguono;

6. i primi due motivi di ricorso vanno esaminati congiuntamente siccome connessi nella doglianza concernente l'omessa pronuncia e la violazione di legge (art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546) per non aver la Commissione considerato inammissibile il ricorso originario avverso il sollecito di pagamento, ritenuto dall'istante costituire atto non impugnabile;

6.1. effettivamente non vi sé stata pronuncia da parte della Commissione sulla predetta eccezione, che aveva costituito specifico motivo di appello (nei termini riportati, ai fini dell'autosufficienza, nel ricorso, v. pagine 12/14), né l'eccezione poteva essere considerata assorbita – come erroneamente ritenuto dal Giudice dell'appello - nella valutazione concernente il merito della controversia, giacchè essa aveva introdotto in giudizio un preliminare tema, di natura processuale (l'inammissibilità del ricorso, per l'appunto, ed il consolidamento della pretesa tributaria per la mancata impugnazione del predetto sollecito), in tesi dirimente (e questo si teoricamente assorbente), su cui dover necessariamente pronunciare;

6.2. nondimeno, a tale omissione può porsi rimedio, ai sensi 384, secondo comma, cod. proc. civ., ribadendo il principio di diritto più volte espresso da questa Corte secondo cui il sollecito di pagamento, come ogni altro atto non contemplato nell'elenco di cui al menzionato 19, ma che sia idoneo a manifestare una pretesa impositiva, costituisce atto solo facoltativamente impugnabile, restando come tale, comunque, impregiudicata la possibilità di impugnare il successivo atto impositivo tipico contemplato dall'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (cfr. tra le tante, Cass., Sez. T., 20 giugno 2023, n. 17672; Cass., Sez. T., 17 gennaio 2023, n. 1213, cit. che richiama Cass., Sez. 5^, 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass., Sez. 5^, 25 febbraio 2009, n. 4513; Cass., Sez. Un., 11 maggio 2009, n. 10672; Cas., Sez. 5^, 11 maggio 2015, n. 2616; Cass., Sez. 5^, 8 maggio 2019, n. 12150; Cass., Sez. T., 31 ottobre 2018, n. 27805; Cass., Sez. 5^, 21 gennaio 2020, n. 1230; Cass., Sez. 5^, 3 novembre 2021, n. 31259);

6.3. la configurabilità dell'impugnazione del sollecito di pagamento in termini di facoltà e non di onere sta, quindi, a significare che dal suo mancato esercizio non può mai conseguire il consolidamento della pretesa impositiva e la cristallizzazione del relativo credito;

7. con riferimento al terzo motivo di impugnazione, va premesso che le ragioni essenziali su cui si fonda la decisione in rassegna risiedono, sotto un primo profilo, in un accertamento strettamente di merito, come tale non censurabile nella sede che occupa, nella parte in cui la Commissione ha reputato, in base al numero di posti letto (nove) e di ore corrispondentemente ad esse dedicate, la prevalenza dell'attività agricola rispetto a quella agrituristica; per altro verso, la pronuncia in esame ha basato la decisione sulla valutazione, di natura strettamente giuridica, secondo la quale la concessionaria avrebbe illegittimamente equiparato l'attività agrituristico a quella alberghiera, in violazione della «normativa regionale»(v. pagina 1 della sentenza impugnata);

7.1. tale seconda valutazione risulta errata, perché contraria alle evidenze della deliberazione della giunta comunale n. 2/2011 – Alleg. C- (riprodotta nel ricorso, v. pagine nn. 20/21), da cui emerge che il Comune di ********** aveva previsto per le utenze non domestiche tariffe distinte per le categorie nn. 7 ed 8 (concernenti rispettivamente gli alberghi, con o senza ristorante), nonché per la categoria 31 n. (relativa ad «agriturismo, affittacamere, residence, strutture extra alberghiere»), e l'atto impugnato aveva provveduto alla tassazione applicando la tariffa di cui alla categoria n. 31, che non riguarda l'attività alberghiera, per cui – diversamente da quanto opinato dal Giudice regionale – non era stata operata alcuna equiparazione dell'attività agrituristica a quella alberghiera;

7.2. in tale direzione, risulta non pertinente, perlomeno nei termini in cui è stato applicato dal Giudice dell'appello, il riferimento alla pronuncia di questa Corte (Cass., Sez. III, 13 aprile 2007, n. 8851), in quanto con essa (ai fini, peraltro, della tariffa applicabile per la fornitura d'acqua ad un'azienda agricola) si è affermato il principio secondo il quale «all'attività agrituristica, in quanto attività agricola, deve essere applicata la tariffa agricola corrispondente e non già quella per la tariffa alberghiera […]», ipotesi questa che – per quanto sopra esposto – non ricorre nella fattispecie in rassegna, non essendo stata applicata la tariffa prevista per l'attività alberghiera, ma la pertinente tariffa stabilita per le attività agrituristiche;

7.3. detta pronuncia reca il principio dell'equivalenza dell'attività agrituristica a quella agricola, che è stato ulteriormente chiarito da questa Corte nel senso che «Il riconoscimento della qualità agrituristica dell'attività di "ricezione ed ospitalità" […] richiede la contemporanea sussistenza (a) della qualifica di imprenditore agricolo da parte del soggetto che la esercita, (b) dell'esistenza di un "rapporto di connessione e complementarità" con l'attività propriamente agricola e (c) della permanenza della principalità di quest' ultima rispetto all'altra» (così Cass., Sez. T., 2 ottobre 2008, n. 24430);

7.4. la connessione e la complementarietà dell'attività agrituristica rispetto a quella agricola, tuttavia, non vale ad escludere la tassazione in oggetto per la prima di tali attività, ovviamente nei limiti delle relative superfici, né può giustificare l'applicazione della (inesistente – a dire della ricorrente) tariffa agricola (che concerne, in realtà, un rifiuto speciale), dovendo sul punto aggiungersi – a fronte della specifica deduzione della controricorrente – che l'art. 24 del regolamento comunale TARSU esclude dal computo della tariffa «i fondi destinati all'esercizio dell'agricoltura», ma non anche le strutture dedite all'attività agrituristica;

7.5. per tale via, non vi è contrasto della deliberazione della Giunta comunale n. 2/2011, nella parte in cui ha previsto la specifica categoria n. 31 per le attività di agriturismo, con l'art. 24 del predetto regolamento, mentre il generico cenno alla misura «leggermente superiore» (v. pagina n. 4 dell'originario ricorso) di tale tariffa rispetto a quelle alberghiere – a tacer d'altro - non si è tradotto, sotto il necessario profilo del relativo criterio di proporzionalità e ragionevolezza, in un motivo di impugnazione dell'atto impositivo, in termini da giustificare la disapplicazione – di ufficio – della predetta delibera (cfr., sul principio, Cass., Sez. T. 24 gennaio 2019, n. 1952), non essendo stati allegati elementi idonei a rappresentare l'irragionevolezza e la sproporzione della tariffa prevista per le attività agrituristica ritenuta dalla stessa contribuente solo di poco ovvero «leggermente superiore» a quella alberghiera;

7.6. va, allora, condiviso quanto precisato dal giudice amministrativo (in tema di TARI, ma con principio applicabile anche nella fattispecie in rassegna, stante la contiguità normativa tra le fattispecie impositive; v. tra le tante, Cass. Sez. T. 12 febbraio 2023, n. 4564 che richiama Cass. nn. 12979/2019, 1963/2018, 22130/2017), secondo cui non possono considerarsi «[…] i rifiuti dell'attività agrituristica comunque rifiuti agricoli al pari di quelli da attività propriamente agricole (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali) cui accedono in ragione della necessaria connessione», giacchè «Producendo propri rifiuti di tipo urbano, anche le attività agrituristiche restano

assoggettate alla TARI e sarebbe vano, quanto artificioso, assumerne l'esenzione perché non urbane» (cfr. C.d.S., Sez. V, 19 febbraio 2019, n.1162);

8. in tali termini, la soluzione adottata dal Giudice regionale ha finito con il riconoscere un sostanziale, quanto ingiustificato, esonero dalla tassazione dell'attività agrituristica svolta dalla contribuente, omettendo di parametrare l'imposta richiesta nei limiti delle superfici occupate da tale attività, come da ritenere esigibile in ragione alla natura di impugnazione-merito del giudizio tributario;

9. alla stregua delle riflessioni che precedono, che rendono ultroneo l'esame del quarto motivo di ricorso concernente le spese di giudizio, la sentenza impugnata va cassata in relazione alla sua terza censura e la causa va rimessa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana per l'accertamento dell'imposta in relazione alle superfici occupate dall'attività agrituristico e l'esame delle domande ed eccezioni ritenute assorbite, nonché per la liquidazione delle spese del presente grado giudizio;

P.Q.M.

la Corte accoglie il terzo motivo di ricorso, dichiara assorbito il quarto, rigetta i primi due, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del presente grado giudizio.