

Commissione Tributaria provinciale |Pescara|Sezione 2| Sentenza |28 ottobre 2020 | n. 202

Data udienza 15 settembre 2020

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PESCARA

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

VENEZIA VINCENZO Presidente

PAPA ROBERTA PIA RITA Relatore

CAPOLUPO SAVERIO Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA -sul ricorso n. 390/2019

depositato il 11/07/2019

-avverso RIFORMAACC n. (...) TARES 2013

-avverso RIFORMAACC. n. (...) TARI 2014

-avverso RIFORMAACC. n. (...) TARES 2014 contro;

COMUNE DI PENNE

PIAZZA LUCA DA PENNE, 1 65017 PENNE

difeso da:

(...)

proposto dal ricorrente:

(...)

difeso da:

(...)

Svolgimento in fatto e in diritto

La ricorrente impugnava gli avvisi di accertamento emessi in parziale rettifica di precedenti avvisi di accertamento tari e tares, da parte del comune di Penne in relazione all'attività di agriturismo svolta in un fabbricato di proprietà della stessa

La parte sosteneva l'illegittimità degli atti impugnati, emanati in rettifica di quelli notificati in precedenza dal Comune, a causa della nuova assimilazione operata dal Comune tra l'attività di agriturismo e quella di pub osteria ai fini delle categorie tariffarie tari applicata in sostituzione di quelle portate dai precedenti accertamenti.

La parte riteneva che il Comune avesse errato nell'applicare in un primo momento la tariffa per alberghi con ristorante, poi modificata con gli atti impugnati in quella delle osterie e pub,

poiché la ricorrente svolgeva in via principale l'attività di coltivatore diretto come da visure in atti e in via secondaria quella di agriturismo che pure era attività di natura agricola ex lege. Richiamando la norma sosteneva, infatti, che l'attività di agriturismo era ricompresa tra le attività agricole e pertanto, il Comune non avrebbe potuto applicare alla stessa per analogia ai fini della tassazione tari la categoria delle attività di osteria e pub che avevano natura commerciale. L'ente, inoltre, non aveva tenuto in nessun conto che la parte aveva comunicato che l'umido prodotto era compostato direttamente. La parte richiama sul punto ampia giurisprudenza amministrativa sulla natura di attività agricola degli agriturismo. Chiedeva, quindi, previa sospensione degli atti in via principale l'annullamento dell'atto perché l'agriturismo rientrava tra le attività agricole e in via meramente subordinata la riduzione al minimo di imposte e sanzioni.

Si costituiva il Comune il quale in via preliminare sosteneva la non impugnabilità degli atti, perché erano stati preceduti da avvisi di accertamento non impugnati e divenuti definitivi, che il Comune a seguito di istanza della parte, in autotutela aveva rettificato decidendo di annullare parzialmente l'imposta attraverso l'applicazione di una categoria più idonea rispetto a quella applicata negli avvisi originali. Nel merito sosteneva la correttezza del proprio operato poiché la parte svolgendo anche l'attività di agriturismo aveva dichiarato superfici inferiori a quelle accertate, rilevando come sulla metratura accertata nulla in particolare fosse stato dedotto dalla ricorrente. In merito alle categorie utilizzate per individuare la tariffa da applicare e contestate dalla parte, il Comune ne sosteneva l'infondatezza poiché l'Ente in riforma parziale degli accertamenti pregressi aveva applicato per le superfici destinate a camere e ad abitazioni private la tariffa prevista per la "categoria domestica", mentre per la superficie destinata a ristoro quella per "ristoranti-trattorie-osterie-pizzerie", ritenendo che locali adibiti ad uso agriturismo erano imponibili in quanto produttivi di rifiuti assimilati agli urbani, con conseguente applicazione della tariffa prevista per tale uso o in mancanza a quella delle utenze di ristorazione o alberghiere. Sosteneva, quindi, che l'applicazione delle tariffe con riferimento alle categorie prese a riferimento fosse corretta. Concludeva in via preliminare per l'inammissibilità del ricorso. Nel merito per il rigetto la parte depositava memorie di replica con le quali sosteneva l'infondatezza dell'eccezione di inammissibilità del ricorso formulato dal Comune, rilevando come l'atto fosse impugnabile, perché la parte aveva contestato, l'errata applicazione dell'imposta sul presupposto che la stessa non fosse dovuta perché l'attività svolta in via principale avesse natura agricola a cui era collegata in via secondaria quella di agriturismo che rientrava anch'essa in attività agricole, a cui quindi non poteva essere applicata

la tariffazione per alberghi, pub e osteria, come fatto dal Comune. Insisteva per accoglimento del ricorso.

Osserva la Commissione come sia necessario esaminare prima l'eccezione di ammissibilità della domanda di parte ricorrente sollevata dal Comune è infondata per i motivi di cui appresso.

Va premesso come al ricevimento dei primi avvisi di accertamento il ricorrente abbia proposto istanza di annullamento in autotutela ne da conto 1 Comune nei propri atti, a cui l'ente però ha dato risposta solo una volta che gli accertamenti si erano resi definitivi, con gli atti oggetti di impugnazione.

Orbene tali atti non possono essere considerati espressione del potere di autotutela integrativa ma piuttosto, del potere di autotutela sostitutiva. Si ritiene, infatti, che quelli impugnati abbiano sostituito e non integrato quelli precedentemente emessi notificati e resi definitivi per mancata impugnazione, poiché i nuovi atti non vanno a rettificare soltanto gli importi portati dei primi, ma modificano i presupposti della pretesa impositiva.

Il Comune, infatti, con gli atti impugnati modifica, ai fini dell'imposta tari, le categorie di riferimento dell'attività da utilizzare come raffronto con l'attività di agriturismo svolta dalla ricorrente e all'iniziale categoria di alberghi senza ristorante, sostituisce quella di alberghi, pub e osterie, applicando inoltre riduzioni sull'accertato assenti nei primi atti.

Appare evidente, quindi, come dall'analisi comparativa dei due atti, l'emissione degli atti impugnati presentano chiare caratteristiche di novità rispetto ai primi, e quindi sono destinati a sostituire e non ad integrare quelli precedentemente emessi, poiché non rappresentano solo variazione delle imposte dovute a minori pretese economiche, nascenti da errori di calcolo, ma la diversa pretesa impositiva nasce si basa su presupposti diversi da quelli precedenti ovvero le diverse categorie prese a comparazione per tassare l'attività svolta dalla ricorrente oltre all'applicazione di sgravi assenti nei primi atti, per cui si è di fronte ad atti chiaramente sostitutivi dei precedenti, che hanno una autonoma influenza sulla sfera economica del contribuente e come tali sono impugnabili.

Entrando nel merito si osserva come la parte ha documentato lo svolgimento dell'attività di agriturismo, quale attività secondaria rispetto a quella agricola tale situazione non è stata contestata dal Comune, pertanto la contestazione mossa dalla ricorrente circa l'errata applicazione analogica all'attività di naturismo delle categorie di ristorante, pub e osteria operato dal Comune ai fini della tassazione sui rifiuti è fondata.

L'attività di agriturismo, infatti ha ricevuto una puntuale disciplina con la L n. 96/06, che ha abrogato e sostituito la precedente legge n. 730/1985. Tale norma all'art. 2 comma 1, definisce i caratteri tipici della attività agrituristica come "attività di ricezione e ospitalità

esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali", precisando al comma 2 che "Rientrano fra le attività agrituristiche: a) dare ospitalità in alloggi o in spazi aperti destinati alla sosta di campeggiatori..".

L'art. 3 della norma richiamata, disciplina le modalità organizzative di tale servizio e, prevede che "possono essere utilizzati per attività agrituristiche gli edifici o parte di essi già esistenti sul fondo" (comma 1), precisando che "i locali utilizzati ad uso agriturstico sono assimilabili ad ogni effetto alle abitazioni rurali" (co. 3)

Tanto è vero ciò, che il legislatore, con la riforma del catasto rurale ha previsto che "Le costruzioni strumentali all'esercizio dell'attività agricola diverse dalle abitazioni, comprese quelle destinate ad attività agrituristiche, vengono censite nella categoria speciale "D/10 - fabbricati per funzioni produttive connesse alle attività agricole"" (art. 1 co 5).

Riconducendo ex lege l'attività agriturstica nell'attività agricola (Cass. sent. n.8851/07; Cass. sent. n. 3455/14) si è voluto assegnare alla stessa l'obiettivo precipuo, di interesse generale, legato al recupero del patrimonio edilizio rurale.

La differente natura tra attività alberghiere e non si ritrova anche nel codice del Turismo in cui l'art. 8 suddivide le strutture ricettive in alberghiere e para alberghiere e strutture ricettive extralberghiere. L'art. 12, abrogato nel 2012 per eccesso di delega da parte della Corte Costituzionale, elencava al comma 1, lett. h), tra le strutture ricettive extralberghiere anche "gli alloggi nell'ambito dell'attività agriturstica" ribadendo quindi la diversità tra attività alberghiera e attività agriturstica.

Il complesso normativo analizzato evidenzia come l'intenzione del legislatore è quella di voler considerare l'attività agriturstica, quale attività connessa e strumentale allo svolgimento di quelle agricole, contraddistinguendone il contenuto tipico ovvero l'organizzazione ed esecuzione del servizio di ospitalità e di alloggio.

Sulla base della ricostruzione normativa, quindi, appare evidente che l'equiparazione operata dal Comune, tra attività di agriturismo e attività di natura commerciale tra la quale rientrano certamente quella dei ristoranti, pub e osterie, è illegittima poiché implica una presunzione di equivalenza di condizioni soggettive, a fronte di norme che invece differenziano le due fattispecie, sia dal punto di vista dello statuto imprenditoriale che delle finalità dell'attività svolte.

La differenziazione, tipologica e quantitativa, delle attività commerciali rispetto all'attività agrituristica avrebbe comportato comunque la necessità, ove fosse l'attività di agriturismo fosse tassabile ai fini tari, che il Comune avesse previsto l'applicazioni di tariffe ad hoc diverse e più modeste rispetto a quelle utilizzate considerato che, l'attività agrituristica non ha le stesse caratteristiche aziendali di un albergo e opera nell'anno per un tempo ridotto e con un volume ridotto rispetto a un esercizio alberghiero.

Lo stesso Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (IFEL) nelle sue note, ha invitato i Comuni nel caso di tassazione degli agriturismo ai fini tarsu, di tenere conto della normativa specifica dell'attività agricola e nella caso di classificazione delle utenze, ai fini della ripartizione del costo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani, in relazione agli agriturismi segnalava di tenere conto dei diversi elementi che incidono sul costo di gestione dei rifiuti, considerata la stagionalità dell'attività, con l'applicazione di coefficienti di riduzione mirata che tenessero in considerazione le diverse limitazioni operative quali il numero dei pasti, dei clienti ospitabili, nonché l'eventuale esercizio di compostaggio dei rifiuti organici prodotti. (Nota IFEL del 6.5.2019 e 15.03.2016)

Il ricorso pertanto è fondato e va accolto. Spese compensate poiché a livello amministrativo, vi sono indirizzi uniformi in relazione alla possibilità di tassazione ai fini Tari anche degli agriturismo seppure a fronte di predisposizione da parte dei Comune di tariffe che tengano conto delle peculiarità dell'attività di agriturismo.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Pescara il 15 settembre 2020.

Depositata in Segreteria il 28 ottobre 2020.