

Sentenza del 28/02/2022 n. 254 - Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna Sezione 13

Con sentenza n. X/02/21 emessa in data 16.12.2020 (depositata il 13.1.2021) la Commissione Tributaria Provinciale di Bologna dichiarava non ammissibile il ricorso presentato dalla R.I. s.r.l (poi R.I. s.r.l. e nel prosieguo indicata anche solo come la Società) avverso il sollecito di pagamento prot. n. XXXX del 4.3.2019 (notificato il 12.3.2019) emesso dal Comune di ___ (d'ora in poi indicato anche solo come il Comune), per tassa rifiuti (**TARI**) relativa all'anno 2017 (pari a € 9.321,00), con condanna della ricorrente alle spese processuali di € 350,00.

In tale sentenza si esponeva quanto segue:

-la Società chiedeva l'annullamento del sollecito di pagamento (che riguardava la **TARI** riferita ad un immobile adibito a ristorante sito in ___), mentre il Comune chiedeva di dichiarare il ricorso inammissibile;

-la Società contestava la mancanza del contraddittorio e dell'invio di un previo avviso bonario;

-il Comune ribadiva la legittimità e correttezza del proprio operato, rilevando che il sollecito di pagamento (che non prevedeva sanzioni) non era un atto impugnabile;

-il ricorso era inammissibile, in quanto il suddetto sollecito (privo di sanzioni) era da considerarsi un semplice invito alla contribuente, che non aveva adempiuto spontaneamente al versamento della tassa dovuta;

-di conseguenza erano infondate le deduzioni della ricorrente, circa la mancanza di contraddittorio e di un previo avviso bonario, in quanto l'atto impugnato si collocava in una fase precedente alla formale contestazione di inadempimento (con relativa irrogazione di sanzioni);

-il ricorso, pertanto, era da dichiararsi inammissibile, con conseguente conferma dell'atto impugnato e condanna della soccombente alle spese del giudizio.

* * *

Avverso tale sentenza presentava appello la R.I. s.r.l. (già R.I. s.r.l.), ove -premessi che il pagamento del tributo in oggetto (che riguardava l'immobile sito in ___, via P.N. n. 42) era richiesto a seguito di un presunto avviso bonario (n. XXXX del 31.7.2017) - si deducevano i seguenti motivi:

1) nullità della sentenza per errore manifesto:

- l'atto impugnato non era un semplice invito ad adempiere, ma un atto impugnabile, poiché riportava una pretesa tributaria definita e compiuta, anche se non comprendeva una formale intimazione al pagamento ed anche se non era espressamente previsto dalla legge come atto autonomamente impugnabile;
- il ricorso avverso tale atto, pertanto, era ammissibile;

2) nullità della sentenza per carenza di motivazione:

- la sentenza era del tutto carente di motivazione e comunque illegittima per omessa pronuncia su punti rilevanti al fine di dirimere la controversia già sollevati nel ricorso (nullità dell'atto impugnato per errore manifesto, poiché la ricorrente non deteneva l'immobile in questione e mancata notifica dell'atto presupposto);
- riguardo alla motivazione, il contenuto della sentenza era talmente generico e vago da non consentire di desumerne gli elementi che avevano fondato il convincimento del giudice, né il criterio logico e la "*ratio decidendi*" che lo avevano guidato;
- la sentenza era quindi stata emessa in violazione dell'art. 36 d.lg. 546/1997.

La Società, pertanto, chiedeva:

-di annullare la sentenza in oggetto, per gli esposti motivi di diritto e di fatto;

- di dichiarare nullo il sollecito di pagamento per le ragioni riportate nel ricorso introduttivo e richiamate integralmente nell'atto di appello.

* * *

Il Comune di ___ si costituiva in giudizio mediante deposito di controdeduzioni, ove esponeva quanto segue:

- il sollecito di pagamento in oggetto era stato emesso con riferimento all'attività di ristorazione svolta dalla Società (gestione del ramo d'azienda "I G."), con occupazione degli immobili siti in ___, Via P.N. n. 42;

- per esplicita previsione normativa (1. 14 7/2013, art. l c. 641) il presupposto della **TARI** era il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani;

- contrariamente a quanto affermato dalla Società (di non detenere i locali in questione), dalle visure camerali risultava che nei suddetti locali erano impiegati 24 dipendenti con contratto di "Locazione d'azienda" registrato il 3.11.2015 serie IT numero 026XXX;

- il Comune, non avendo la certezza che l'avviso bonario del 31.7.2017 fosse stato ricevuto (essendo stato spedito per posta ordinaria), aveva inviato una richiesta di pagamento del tributo, senza applicare sanzioni e interessi (che si chiedeva di aggiungere alla richiesta del tributo).

Il Comune, pertanto, chiedeva di respingere l'appello, in quanto infondato in fatto e in diritto, con vittoria di spese.

* * *

Il ricorso presentato dalla R.I. s.r.l. è ammissibile ma infondato e, pertanto, la sentenza impugnata va riformata nei termini che seguono.

l) Fondato è il motivo di appello relativo all'ammissibilità del ricorso.

Il sollecito di pagamento non rientra fra gli atti impugnabili tassativamente previsti dall'art. 19 d.lg. 546/1992, ma questo esclude solo l'obbligatorietà dell'impugnazione e non anche la facoltà del contribuente di opporsi alla pretesa ancor prima dell'emissione di un tipico atto impositivo, opposizione possibile a condizione che nell'atto prodromico detta pretesa sia estrinsecata nei suoi elementi essenziali.

In tal senso l'orientamento giurisprudenziale è ormai consolidato; in specie, la Suprema Corte ha affermato che:

- *"in tema di contenzioso tributario, l'elencazione degli atti impugnabili, contenuta nell'art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992, pur avendo natura tassativa, non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, con i quali l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche, dovendo intendersi la tassatività riferita non ai singoli provvedimenti nominativamente indicati ma alle categorie a cui questi ultimi sono astrattamente riconducibili, nelle quali vanno ricompresi gli atti atipici o con "nomen iuris" diversi da quelli indicati, che però producono gli stessi effetti giuridici, ed anche gli atti prodromici degli atti impositivi..."* (Sez. 5, Ordinanza n. 2144 del 30/01/2020, Rv. 656679- 01; conf. Sez. 5, Ordinanza n. 3466 dell 11/02/2021; Sez 5, Ordinanza n. 17799 del 22/06/2021);

- *"in tema di contenzioso tributario, la natura tassativa dell'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'[art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992](#) non preclude al contribuente la facoltà di impugnare anche quelli che, esplicitandone le concrete ragioni fattuali e giuridiche, portino a sua conoscenza una ben individuata pretesa tributaria, senza che però il suo mancato esercizio determini la non impugnabilità della medesima pretesa successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dal citato art. 19"* (Sez. 5, Ordinanza n. 1230 del 21/01/2020, Rv. 656667 - 01; già in tal senso Sez. 6 - 5,

Ordinanza n. 23469 del 06/10/2017, Rv. 646406 - 01; conf. Sez. 5, Ordinanza n. 3466 del 11/02/2021; Sez 5, Ordinanza n. 17799 del 22/06/2021);

-"l'atto amministrativo di sollecito di pagamento emesso in relazione ad un titolo sospeso nella sua esecutività, successivamente annullato, è autonomamente impugnabile da parte del destinatario, sussistendo uno specifico interesse ad agire mediante l'opposizione, volta ad eliminare ogni situazione di incertezza relativa alla pretesa ereditaria che l'amministrazione ha segnalato al debitore di avere intenzione di far valere" (Sez. 3, Sentenza n. 25432 del 26/10/2017, Rv. 646457- 01).

Pertanto, il ricorso in oggetto è da ritenersi ammissibile.

2) Infondato è il motivo di appello relativo alla nullità della sentenza per carenza di motivazione.

La motivazione della sentenza non presenta alcun vizio, in quanto nella stessa sono esposti, nei contenuti essenziali, sia i motivi dedotti dalla ricorrente ritenuti rilevanti ai fini della decisione, sia gli elementi posti a base della stessa decisione (con particolare riferimento alla questione, assorbente, dell'impugnabilità dell'atto in esame).

Del resto, la motivazione della sentenza ha consentito alla contribuente di esercitare in modo articolato e puntuale il proprio diritto alla difesa.

Va qui rilevato che pare pienamente condivisibile la giurisprudenza di legittimità secondo cui *"in tema di contenuto della sentenza, la concisa esposizione dello svolgimento del processo e dei fatti rilevanti della causa [. . .] costituisce [. . .] un requisito da apprezzarsi esclusivamente in funzione dell'intelligibilità della decisione e della comprensione delle ragioni poste a suo fondamento, la cui assenza configura motivo di nullità della sentenza quando non sia possibile individuare gli elementi di fatto considerati o presupposti nella decisione"* (Sez. 6- 5, Ordinanza n. 920 del 20/01/2015, Rv. 634142); in particolare, *"la motivazione omessa o insufficiente è configurabile soltanto qualora dal ragionamento del giudice di merito, come risultante dalla sentenza impugnata, emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbero condurre ad una diversa decisione, ovvero quando sia evincibile l'obiettiva carenza, nel complesso della medesima sentenza, del procedimento logico che lo ha indotto, sulla base degli elementi acquisiti, al suo convincimento, ma non già quando, invece, vi sia difformità rispetto alle attese ed alle deduzioni della parte ricorrente sul valore e sul significato dal primo attribuiti agli elementi delibati"* (Sez. U, Sentenza n. 24148 del 25/10/2013, Rv. 627790).

Va altresì rilevato che, nel caso di specie, nella motivazione della sentenza impugnata sono chiaramente esposti gli elementi di fatto e di diritto posti a fondamento della decisione e che, per quanto sopra esposto, la sentenza impugnata presenti una idonea motivazione.

3) Infondate sono le deduzioni dell'appellante circa l'insussistenza del presupposto impositivo della **TARI**.

La Società assume (senza alcun supporto documentale o esplicativo) di non detenere i locali oggetto della tassazione, ma non ha mai negato di esercitare in tali locali l'attività di gestione di un ristorante.

La normativa di riferimento ([L 147/2013](#) e Regolamento adottato dal Comune di ___ con delibera del Consiglio Comunale n. 51 del 10.7.2014) individua chiaramente il presupposto della **TARI** nel possesso o detenzione, a qualsiasi titolo, di locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibite, suscettibili di produrre rifiuti urbani ed individua altresì il soggetto passivo del tributo nel detentore degli immobili.

Nel caso di specie, è di tutta evidenza che la R.I. s.r.l., per esercitare la propria attività, doveva necessariamente utilizzare i locali in questione (aventi una superficie di 1500 mq., oltre a magazzini di 450 mq) e necessariamente produceva rifiuti, realizzandosi così pienamente in capo alla stessa Società il presupposto per l'applicazione della **TARI**.

4) Infondate sono le deduzioni dell'appellante svolte mediante richiamo agli altri motivi del ricorso (carenza di contraddittorio preventivo e mancato invio di un previo avviso bonario (con riferimento all'[art. 6 comma 5 l. 212/2000](#)).

Ambedue i motivi sono infondati.

Riguardo al contraddittorio, si evidenzia come le Sezioni Unite della Corte di Cassazione abbiano affermato che *"in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, esclusivamente per i tributi "armonizzati", mentre, per quelli "non armonizzati", non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussiste solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito"* (Sez. U, Sentenza n. 24823 del 09112/2015, Rv. 637604).

Nel caso di specie, la **TARI** è un tributo non armonizzato e non sussiste obbligo di contraddittorio preventivo neppure in relazione a norme nazionali.

Riguardo all'avviso bonario, si rileva che le norme sulla **TARI** (1. 147/2013 e Regolamento del Comune di ___) non prevedono alcun obbligo di invio di avviso bonario.

Il suddetto Regolamento prevede che il Comune provveda a compilare un prospetto di liquidazione (art. 15) e che, in caso di mancato versamento del tributo, venga inviato al contribuente un sollecito di pagamento, seguito (in mancanza di adempimento) da un formale atto di accertamento (art. 18).

Pertanto, il procedimento adottato dal Comune di ___ è del tutto conforme alla normativa di riferimento e, di conseguenza, è legittimo e fondato.

Inconferente è il richiamo (fatto dall'appellante) all'[art. 6 l. 212/2000](#), che prevede l'invio al contribuente di un invito a fornire chiarimenti qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione da cui derivano i tributi richiesti in pagamento.

Tale ipotesi non ricorre nel caso di specie, né è stata prospettata dalla contribuente.

Sulla base di quanto sopra esposto, deve ritenersi che il ricorso presentato dalla R.I. s.r.l. sia ammissibile, ma infondato, con conseguente riforma della sentenza impugnata e conferma della legittimità e correttezza del sollecito di pagamento in oggetto.

Le spese processuali seguono la soccombenza e sono liquidate in euro 300,00 oltre spese generali del 15%.

P.Q.M.

in riforma dell'impugnata sentenza, dichiara ammissibile il ricorso presentato da R.I. s.r.l., respinge il medesimo ricorso e dichiara la legittimità e fondatezza del sollecito di pagamento impugnato.

Condanna l'appellante a rifondere al Comune di ___ le spese di lite, liquidate in Euro 300,00 oltre spese generali del 15%.