

TIA

Tariffe distinte per le attività agrituristica e alberghiera

Cass. Sez. Trib. 23 febbraio 2024, n. 4938 ord. - Maria Stalla, pres.; Billi, est. - Alia S.p.A. (avv. Salvi) c. Re.An. (avv. Lucchesi).
(Cassa in parte con rinvio Comm. trib. reg. Toscana 9 novembre 2016)

Imposte e tasse - TIA - Attività di agriturismo - Soggetti a pagamento i locali occupati per tale attività - Esclusa qualsiasi equiparazione con l'attività alberghiera - Tariffe distinte.

La connessione e la complementarietà dell'attività agrituristica rispetto a quella agricola non vale ad escludere la tassazione della TIA per la prima di tali attività, ovviamente nei limiti delle relative superfici, né può giustificare l'applicazione della tariffa agricola (che concerne, in realtà, un rifiuto speciale). L'attività agrituristica, in quanto produttiva di rifiuti solidi urbani, soggiace alla tariffa d'igiene ambientale anche se in misura diversa da quella alberghiera.

Il testo dell'ordinanza è pubblicato in www.osservatorioagromafie.it

Come noto, la tassazione dei rifiuti è basata sull'occupazione o detenzione di locali e aree scoperte a qualsiasi uso adibiti. Tale principio, che si traduce nel concetto che «chi inquina paga», è stato introdotto dall'art. 62 del d.lgs. n. 507/1993, in materia di TARSU (tassa rifiuti solidi urbani), ripreso poi dall'art. 14 del d.l. n. 201/2011, ai fini della TARES, e ribadito dal successivo art. 1, comma 641, della legge n. 147/2013, istitutiva della imposta unica comunale (IUC), nella parte riguardante la «componente» TARI. Nonostante la normativa abbia subito mutamenti nel corso degli anni, con altre denominazioni, questo principio è rimasto immutato. In base ad esso, quindi, tutti coloro che astrattamente occupano o detengono immobili nel territorio comunale, in cui è attivato il servizio di raccolta dei rifiuti, sono tenuti al pagamento del relativo tributo. A tale scopo, non assume alcun rilievo la natura dell'attività svolta essendo determinante la qualità del rifiuto prodotto.

Essendo le esenzioni un'eccezione alla regola generale di assoggettamento alla tassa, consegue che compete all'interessato l'onere di provare l'esistenza e la delimitazione delle superfici per le quali il tributo non si ritiene dovuto.

Anche l'agricoltore, pertanto, è soggetto a tale obbligo e ha l'onere, qualora sussistano – a suo giudizio – le condizioni di inapplicabilità del tributo, di individuare le aree (ovvero i locali) dell'azienda agricola ritenute non idonee alla produzione di rifiuti, ovvero alla creazione di «rifiuti speciali»¹.

L'eventuale esenzione dalla tassazione è subordinata non solo ad un'adeguata delimitazione di tali spazi ma anche alla presentazione di apposita documentazione in grado di dimostrare le condizioni dell'esclusione o dell'esenzione².

Per l'accertamento della superficie dei locali soggetti al tributo, il Comune può procedere a una verifica al fine di accertare, alla presenza del contribuente, l'effettiva condizione delle aree non produttive di rifiuti e la loro eventuale esclusione dal pagamento del tributo. L'assenza di un atto istruttorio conseguente alla mancata verifica comporta la violazione del principio del contraddittorio poiché, da un lato, il contribuente non ha la possibilità di manifestare le proprie considerazioni e di chiedere dei chiarimenti ai verificatori e, dall'altro, l'Ente locale si sottrarrebbe all'obbligo di esaminare tali richieste.

Ciò premesso, fra la TARSU e la TARES, vi è stata una parentesi, costituita dalla «tariffa d'igiene ambientale» (TIA), introdotta dall'art. 49 del d.lgs. n. 22/1997 (cosiddetto decreto Ronchi) e ripresa poi dall'art. 238 del d.lgs. n. 152/2006 (recante norme in materia ambientale)³, che definiva, al comma 1, la suddetta

¹ Cass. Sez. V Civ. 10 agosto 2010, n. 18497, in *OneLegale (ex Leggi d'Italia)*.

² Cass. Sez. V Civ. 18 aprile 2016, n. 7691 ord., in *OneLegale (ex Leggi d'Italia)*.

³ Il provvedimento prevedeva la sostituzione della tariffa d'igiene ambientale con la «tariffa integrata ambientale» che però non ebbe seguito.

tariffa come il «corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani». La disposizione obbligava il pagamento della tariffa da parte di chiunque possedesse o detenesse a qualsiasi titolo locali o aree scoperte ad uso privato o pubblico e che la tariffa, applicata era riscossa dai soggetti affidatari del servizio di gestione integrata. Era composta, oltre che da una quota fissa (determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti), anche da una quota variabile (relativa alla quantità di rifiuti prodotti dall'utenza)⁴, espressamente rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione in modo che fosse assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio. Riguardo alla natura giuridica della TIA e al regime fiscale alla stessa applicabile agli effetti dell'IVA, l'Agenzia delle Entrate⁵ chiarì che la tariffa si configurava alla stregua di un corrispettivo, nel presupposto che l'espletamento del servizio avvenisse secondo le regole di diritto comune e che pertanto dovesse essere assoggetta al tributo⁶. Nelle intenzioni del legislatore la TIA doveva sostituire, progressivamente la tassa sui rifiuti solidi urbani (TARSU); l'obiettivo era quello di far pagare agli utenti esattamente quello che usufruivano in ragione del servizio reso.

Per la giurisprudenza, il principio definito dal citato art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507/1993, in materia di TARSU, il quale stabiliva che «nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali», doveva ritenersi applicabile anche ai fini della TIA per cui la «tassabilità» della superficie aziendale produttiva di rifiuti speciali era ammessa soltanto se vi era una specifica e valida delibera comunale che assimilava gli stessi agli urbani sia dal punto di vista della qualità che della quantità⁷.

A seguito dell'emanazione del d.l. n. 201/2011, la tariffa d'igiene ambientale è stata abolita e sostituita dal tributo sui rifiuti e sui servizi (TARES) cui ha fatto seguito la TARI.

Della TIA si è recentemente occupata la Suprema Corte con l'ordinanza 23 febbraio 2024, n. 4938, in epigrafe, confermando che la tariffa applicabile all'attività agrituristica deve essere differenziata rispetto a quella inerente all'esercizio dell'attività alberghiera.

Su tale questione, la Corte si era già espressa in occasione di un contenzioso dove un'azienda agricola, esercente anche l'attività di agriturismo, contestava la tariffa applicata nei suoi confronti da una società, erogatrice della fornitura di acqua, in quanto aveva applicato, in luogo di quella «agricola», la tariffa prevista per le utenze alberghiere. In quella circostanza i giudici di legittimità, dando ragione all'impresa agricola, conclusero che all'attività di agriturismo, in quanto attività agricola, dovesse essere applicata la

⁴ Il Consiglio di Stato, Sez. V, con sentenza 2 febbraio 2012, n. 539, in *Riv. giur. amb.*, 2012, 3-4, 431, ha affermato che «Il provvedimento istitutivo della tariffa e il relativo regolamento, in quanto applicazione concreta anche delle disposizioni contenute nel d.p.r. 27 aprile 1999, n. 158, ha un contenuto composito: in parte regolamentare ed in parte provvedimentale, con particolare riferimento a quella parte in cui stabilisce il costo del servizio e la determinazione della tariffa, le modalità di applicazione della tariffa, le agevolazioni e le riduzioni tariffarie, le modalità di riscossione della tariffa, i coefficienti per l'attribuzione della parte fissa e della parte variabile della tariffa. Di tal che, anche in base alla normativa previgente, rientra nel potere discrezionale dell'ente locale l'individuazione dei costi da coprire, la loro ripartizione tra le categorie di utenza domestica e non domestica, la articolazione della tariffa stessa in ragione delle caratteristiche delle diverse zone del territorio comunali, secondo la loro destinazione urbanistica».

⁵ Agenzia delle Entrate, ris. 5 febbraio 2003, n. 25/E; ris. 17 giugno 2008, n. 250/E.

⁶ Tesi confutata dalla Cassazione che con sentenza del 9 marzo 2012, n. 3756, in *Foro it.*, 2012, 5, I, 1397, affermò che la TIA, costituendo non già una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU conservava la qualifica di tributo, propria di quest'ultima, con la conseguenza che le controversie aventi a oggetto la corresponsione della TIA avevano natura tributaria e erano da attribuire alla cognizione delle Commissioni tributarie.

⁷ L'art. 49, commi 3 e 14 del d.lgs. n. 22/97, stabiliva che la tariffa doveva essere applicata nei confronti di chiunque occupava oppure conduceva 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, salva l'applicazione di un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostrava di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto svolgente attività di recupero dei rifiuti stessi.

tariffa agricola corrispondente e non già quella per l'utenza alberghiera, per cui il giudice poteva disapplicare le delibere di quell'Ente che stabilivano diversamente⁸.

Ovviamente la vicenda non aveva nulla a che vedere con la TIA in quanto riguardava la gestione di un diverso servizio, relativo al consumo dell'acqua, ma in essa era chiaramente delineato un principio, che è stato poi ripreso dal Consiglio di Stato⁹, il quale ha escluso a priori ogni possibile equiparazione, in termini tariffari, fra le due attività che sono diverse fra loro in quanto quella agrituristica è connessa a quella principale agricola mentre la seconda, quella alberghiera, ha natura commerciale; da qui, pertanto, differenti tariffe ispirate a criteri di proporzionalità, ragionevolezza e adeguatezza.

La vertenza decisa dal massimo Organo di giustizia amministrativa riguardava alcuni Comuni i quali avevano ritenuto di parificare le attività (agrituristica e alberghiera con o senza ristorazione) sulla base del fatto che, non essendo prevista una specifica classificazione dell'attività agrituristica all'interno del «metodo normalizzato» di calcolo della TIA, fosse lecito operare in tal senso per cui avevano applicato le stesse tariffe. Il Collegio, condividendo la tesi dei titolari di alcune aziende agrituristiche che contestavano i regolamenti di quei Comuni, si pronunciò a loro favore asserendo che non sussistevano le condizioni per una equiparazione tariffaria.

In quella circostanza il Consiglio di Stato fece, tuttavia, una puntualizzazione e cioè che la connessione e la complementarietà dell'attività agrituristica rispetto a quella principale agricola non costituivano il presupposto idoneo ad escludere dalla tassazione la stessa attività agrituristica, che andava pertanto sottoposta a tributo nei limiti delle relative superfici. In sostanza, i rifiuti derivanti dell'attività in questione non potevano essere qualificati come «rifiuti agricoli» al pari di quelli provenienti dalle attività quali la coltivazione del fondo, la selvicoltura, l'allevamento di animali, in quanto erano «rifiuti di tipo urbano» e non speciali; conseguentemente sarebbe stato vano, quanto artificioso, chiederne in sede contenziosa, l'esenzione dalla tassazione perché ritenuti non urbani.

Partendo da queste premesse e venendo alla fattispecie, oggetto dell'attuale ordinanza, la controversia era sorta a seguito dell'ingiunzione di pagamento con cui la società concessionaria del servizio di riscossione del Comune aveva chiesto la corresponsione della TIA alla titolare di un'azienda agricola relativamente ad una unità immobiliare dalla medesima posseduta e utilizzata per le attività di agriturismo, affittacamere, residence e strutture extra alberghiere. Il Comune aveva applicato, nello specifico, la tariffa prevista per tale categoria di attività, in senso conforme a quanto stabilito dall'apposita delibera Comunale.

La contribuente si era opposta, sostenendo che l'attività agrituristica era esonerata dal pagamento della tariffa d'igiene ambientale in quanto attività agricola per cui doveva ritenersi esonerata dal pagamento della TIA. Sia la Commissione tributaria provinciale che quella regionale si erano espresse a suo favore: i giudici di secondo grado, rigettando l'appello della società concessionaria del servizio di riscossione, avevano osservato che l'imprenditrice aveva regolarmente presentato la domanda di autorizzazione allo svolgimento di attività agrituristiche in una struttura con adeguata relazione e che le ore destinate all'attività agricola superavano quelle dedicate all'attività agrituristica; autorizzazione successivamente concessa dal medesimo Comune. Fra l'altro, l'interessata aveva avviato, in altri locali, attività per lo stoccaggio e imbottigliamento di olio e di vini dalla stessa prodotti sui propri terreni. Era pertanto pacifico ed evidente che l'attività agrituristica era espletata nell'ambito dell'attività agricola; dettagli questi che nulla avevano comunque a che vedere con l'oggetto principale della causa, vertente sul pagamento della tariffa.

Condividendo la tesi della contribuente la C.T.R. aveva così ritenuto riconducibile, ai fini della tassazione, l'attività agrituristica nell'ambito di quelle attività agricole, produttive di rifiuti speciali, aggiungendo poi che, nel caso di specie, il Comune aveva illegittimamente equiparato l'attività agrituristica a quella alberghiera contravvenendo sia alla normativa regionale che disciplina la materia che all'indirizzo della giurisprudenza.

La società, concessionaria della riscossione, presentava ricorso per la cassazione della sentenza della

⁸ Cfr. Cass., Sez. III Civ. 13 aprile 2007, n. 8851, in questa Riv., 2007, 11, 677, con nota di G. FERRARA.

⁹ Cfr. Cons. Stato, Sez. V 17 gennaio 2019, n. 1162, in <https://www.giustizia-amministrativa.it/>.

C.T.R., confutando le ragioni della medesima in quanto aveva disatteso il disposto del regolamento comunale circa la tariffa sui rifiuti urbani. Esercitando il potere di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, era stata, infatti, introdotta una specifica categoria riservata appositamente all'attività agrituristica, comprendendo altresì quelle di affittacamere, residence e strutture extra alberghiere.

Per la ricorrente, le contestazioni palesate dalla contribuente erano, quindi, destituite da ogni fondamento poiché non si capiva in cosa consistesse l'illegittimità dell'equiparazione dell'attività agrituristica a quella alberghiera, posto che il Comune, aveva distinto l'attività in questione, unitamente alle altre citate, da quella prettamente alberghiera. Fra l'altro, le Regioni non avevano alcuna competenza in materia di assimilazione dei rifiuti e di tariffa TIA ed anche la normativa di riferimento non contemplava alcuna categoria per le attività agricole, ai fini della TIA, se non quella in cui si svolgeva la prevalente attività di agriturismo.

Sempre a giudizio dell'interessata, non era parimenti percorribile il richiamo alla giurisprudenza, ed in particolare a quanto affermato in materia di fornitura d'acqua, dove era stato espresso il principio secondo cui all'attività di agriturismo andava comunque applicata una tariffa diversa da quella alberghiera, in quanto si trattava di un'altra fattispecie che non consentiva un'applicazione analogica alla TIA.

La Suprema Corte non ha fatto altro che constatare che il Comune aveva provveduto alla tassazione applicando la tariffa propria dell'attività agrituristica; tariffa che non riguardava l'attività alberghiera, per cui, diversamente da quanto opinato dalla C.T.R., non era stata operata alcuna equiparazione dell'attività agrituristica a quella alberghiera.

La C.T.R., nell'aver ritenuto che l'attività agrituristica godesse dell'esenzione dalla TIA, per le ragioni sopra dedotte, era incorsa nell'errore che questa non fosse produttiva di rifiuti urbani. Così decidendo, aveva omesso di parametrare l'imposta, richiesta dal Comune, alle superfici obiettivamente occupate da tale attività.

La Corte ha accolto il ricorso della società concessionaria del servizio di riscossione, rinviando la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per l'accertamento dell'imposta in relazione alle superfici occupate dall'attività agrituristica. Con tale decisione i giudici di legittimità hanno così condiviso l'indirizzo del Consiglio di Stato.

Luigi Cenicola