Sentenza del 30/04/2019 n. 11408 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La O. spa, società che produce cartone ondulato, scatole, fustellati ed affini, proponeva distinti ricorsi nei confronti della A. Servizi Ambientali spa (società incaricata del servizio di raccolta e smaltimento di rifiuti solidi urbani ed assimilati per conto del Comune di Capannori) avverso atti di accertamento relativi alla T.I.A. (Tariffa di Igiene Ambientale) per gli anni di imposta 2005-2009: a) n. (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS), riferiti allo stabilimento di (OMISSIS); b) n. (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS), (OMISSIS) e (OMISSIS) riferiti allo stabilimento (OMISSIS) sempre in (OMISSIS).

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, riuniti i procedimenti, accoglieva i ricorsi in punto di non debenza dell'Iva rigettandoli nel resto, ritenendo infondate tutte le eccezioni sollevate dalla ricorrente con riferimento ai vizi procedimentali, alla carenza di poteri della A. e rilevando nel merito la carenza di prova circa l'asserito smaltimento in proprio dei rifiuti.

3. Sull'appello interposto da O. spa, la Commissione Regionale Tributaria della Toscana confermava la sentenza di primo grado osservando: a) che i poteri di accertamento e riscossione della società gestrice del servizio erano previsti dalle norme regolamentari mentre la legittimazione del Direttore Generale risultava dalla visura camerale; b) che le norme regolamentari non prevedevano la sanzione della nullità dell'atto impositivo in caso di inosservanza da parte dell'incaricato del servizio pubblico delle prescrizioni concernenti i sopralluoghi e le altre attività procedurali ed istruttorie; c) che, accertata la prevalenza della produzioni di rifiuti urbani e speciali assimilati, non era stata fornita la prova da parte del contribuente al fine di ottenere l'esclusione o la diminuzione della quota variabile, nè delle superfici sulle quali si sarebbero formati esclusivamente rifiuti speciali non assimilati,nè della percentuale di rifiuti effettivamente avviata al recupero rapportandola ai coefficienti di produzione per la specifica attività.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per Cassazione O. spa affidandosi a quattro motivi; A. si è costituita depositando ricorso incidentale e memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo lamenta il ricorrente la violazione degli artt. 1, 32 e 33 del Regolamento del Comune di Capannori approvato con delibera di c.c. nr 28 del 13.4.2014, D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 52, comma 1, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3). In particolare la CTR

avrebbe erroneamente riconosciuto sulla base delle norme regolamentari in capo alla A. il potere di emettere avvisi di accertamento senza che la delega alla società di gestione in ordine al compimento di tali attività risultasse prevista nella Convenzione relativa r all'Affidamento della Riscossione della TIA approvata dalla G.M. di Capannori con Delib. 27 giugno 2002, n. 149.

1.2 Con la seconda censura viene dedotta la violazione dell'art. 33 del Regolamento del Comune di Capannori approvato con Delib. di c.c. 13 aprile 2014, n. 28, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1 n. 3) per avere la CTR ritenuto legittimi gli accertamenti per gli anni 2005-2009, dopo che le Commissioni Provinciale e Regionale avevano annullato gli avvisi di accertamento relativi agli anni 2001 e 2006 perchè i dati e le misurazioni erano stati acquisiti su rilevazioni aereofotogrammetriche poste a base anche dei successivi atti impositivi, in difetto di accesso all'interno dei locali della O. e malgrado il contribuente avesse fatto pervenire una perizia giurata delle superfici interne dei due opifici industriali.

1.3 Con il terzo motivo viene denunciata l'omessa applicazione dell'art,17 del Regolamento del Comune di Capannori approvato con Delib. c.c. 13 aprile 2014, n. 28, l'erronea applicazione del Regolamento del (OMISSIS) approvato con Delib. c.c. 13 aprile 2004, n. 27, e violazione del D.Lgs. n. 22 del 1997, artt. 21, comma 2 e art. 49, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3 per non avere l'impugnata sentenza tenuto conto del rilevante quantitativo dei rifiuti prodotti e per aver erroneamente ritenuto i rifiuti speciali assimilabili indipendentemente dalla quantità prodotta.

1.4 Con il quarto motivo il ricorrente si duole dell'omesso esame con riferimento al decisivo punto della vertenza circa la portata interpretativa della Risoluzione 9 dicembre 2014, prot. 47505 Ministero delle Finanze in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

2. Con l'unico motivo del ricorso incidentale A. spa denuncia violazione o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, comma 13 5.1999 e D.M. 24 ottobre 2000, n. 370 con riferimento al mancato assoggettamento ad Iva della TIA in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

3 Va rigettata l'eccezione sollevata dal controricorrente di inammissibilità del ricorso essendo lo stesso tardivamente proposto.

3.1 Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, fa salva nel procedimento tributario la" consegna a mani proprie " quale modalità alternativa alla notifica dell'atto presso il domicilio eletto.

3.2 Già le Sezioni Unite avevano precisato (cfr. Cass. 29290/2008) che"..la specifica previsione normativa in tema di notificazioni contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, secondo la quale la notifica deve eseguirsi (salvo quella a mani proprie) nel domicilio eletto o, in mancanza, nella residenza o nella sede dichiarata dalla parte all'atto della costituzione in giudizio, costituisce eccezione all'art. 170 c.p.c. (relativo alle sole notificazioni endoprocessuali) e non all'art. 330 c.p.c., invece applicabile in virtù del richiamo contenuto nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2 e art. 49 alle norme processuali codicistiche, non costituendo ostacolo, all'introduzione della notifica dell'impugnazione presso il procuratore costituito, la non obbligatorietà, nel processo tributario, della rappresentanza processuale da parte del procuratore "ad litem", in quanto tale rappresentanza, non essendo vietata, è facoltativa." La ricorrente ha richiamato un precedente

di questa Corte che ha esteso il regime di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, anche alle notifiche delle sentenze rese dalle Corti Tributarie, con tutte le conseguenza di legge in ordine all'inutile decorso del "termine breve" per ricorrere in Cassazione sul presupposto che il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 49, richiamando solo alcune disposizioni del codice di procedura civile renda applicabile la disciplina speciale del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17, in virtù della quale è sempre consentita "la consegna a mani proprie".(cfr Cass. nr 7059/2014).

3.3 Il principio testè affermato vale limitatamente alle impugnazioni proposte nell'ambito del procedimento tributario (nella fattispecie esaminata dalla pronuncia sopra richiamata si trattava di appello alla sentenza resa dalla Commissione Tributaria Provinciale) ma non si estende alla notifica della sentenza della Commissione Tributaria Regionale ricorribile per Cassazione.

3.5 Il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 62, prevede che "avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per Cassazione per i motivi di cui all'artt. 1 e 5, dell'art. 360 c.p.c., comma 1. Al ricorso per Cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con il presente decreto".

3.6 Le sezioni Unite di questa Corte (cfr Cass. 8053/2014), occupandosi in particolare della questione dell'applicabilità al ricorso per cassazione avverso le sentenze delle commissioni tributarie delle disposizioni di cui al D.L. n. 83 del 2012, art. 54 (convertito dalla L. n. 134 del 2012), hanno ribadito la" significativa contrapposizione" tra le disposizioni di rinvio contenute nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 1, comma 2, e art. 49, relative al processo e alle impugnazioni in generale, e la disposizione di rinvio contenuta nel successivo art. 62, relativa al giudizio di cassazione: gli artt. 1 e 49 istituiscono un'autentica specialità del rito tributario, sancendo la prevalenza della norma processuale tributaria, ove esistente, sulla norma processuale ordinaria, la quale ultima si applica, quindi, in via del tutto sussidiaria, oltre che nei limiti della compatibilità; l'art. 62, viceversa, per il giudizio di cassazione, fa espressamente riferimento all'applicabilità delle norme del codice di procedura civile, così attribuendo, per questa sola ipotesi, la prevalenza alle norme processuali ordinarie ed escludendo l'esistenza di un "giudizio tributario di legittimità", cioè di un giudizio di cassazione speciale in materia tributaria.

3.7 Sulla sorta di tali argomentazione si è ritenuto in giurisprudenza (cfr Cass. 1972/2015 e Cass. S.U. 14916/2016) che alla proposizione del ricorso per Cassazione avverso la sentenza delle commissioni tributarie regionali devono ritenersi applicabili esclusivamente le disposizioni dettate dal codice di procedura civile, e quindi, con riguardo al luogo della notificazione non già il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 17 ma la disciplina di cui all'art. 330 c.p.c..

3.8 Tale principio trova applicazione estensiva anche alla notifica delle sentenza di appello in quanto tale attività processuale si colloca in una fase successiva al processo tributario e si riverbera nel processo per Cassazione in quanto è idonea a far decorrere il termine breve per il ricorso in Cassazione.

4 Venendo all'esame ricorso principale il primo motivo è infondato.

4.1 Fermo restando, come riconosciuto dalla stessa ricorrente, che le norme regolamentari espressamente prevedono un potere di accertamento in capo alla società di gestione del servizio

per conto del comune, va rilevato che anche nell'art. 5 della citata convenzione, rubricato "recupero dell'evasione" si fa riferimento ad un potere di accertamento laddove si prevede che "nell'ambito di espletamento del servizio oggetto del presente atto A. si impegna ad effettuare le necessarie verifiche al fine del recupero di evasioni totali e parziali".

4.2 In ogni caso come affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza nr 238/2009 " la normativa riguardante la TIA pone un collegamento ex lege tra la gestione del servizio e i poteri di accertamento, con la conseguenza che il solo fatto dell'affidamento, a terzi della gestione del servizio comporta la delega a questi del potere di accertamento e del potere di stare in giudizio in luogo del Comune, analogalmente a quanto avviene per la Tarsu".

4.3 Da ultimo anche questa Corte ha enunciato il seguente principio " in materia di tariffa d'igiene ambientale, ai sensi del D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, commi 8, 9 e 13, mentre l'attività impositiva delegata dalla legge statale spetta in via esclusiva al comune, che determina Iman" ed il "quantum" della tariffa, al soggetto terzo affidatario del servizio, in forza di specifica convenzione, compete l'attività di gestione e di recupero del tributo in cui rientra l'emissione degli avvisi di accertamento".

5. Il secondo motivo non merita accoglimento.

5.1 La norma regolamentare, invocata dal ricorrente, non impone ma attribuisce al Comune o al soggetto gestore, ai fini della individuazione dei soggetti passivi e della determinazione della tariffa, la facoltà di invitare i contribuenti e i proprietari degli immobili a fornire notizie e chiarimenti ritenuti necessari, di disporre, previo avviso, sopralluoghi e di richiedere l'esibizione di contratti, planimetrie ed altri documenti.

Solo nel caso in vengono esercitati tali poteri il Comune o la società incaricata sono tenute a comunicare agli interessati gli esiti delle verifiche.

5.2 Nella fattispecie in esame, risulta che A. abbia posto a fondamento degli atti impositivi relativi agli anni 2001-2006; gli accertamenti (sopralluoghi, documenti planimetrie prodotte da O. aereofotogrammetrie) utilizzati per gli avvisi relativi agli anni 2001-2006 che, quindi, erano perfettamente conosciuti dal contribuente avendo lo stesso impugnato quegli avvisi davanti alla competente Commissione Provinciale.

5.3 La società gestrice, contrariamente a quanto sostenuto dal ricorrente, non era tenuta a ripetere verifiche, sopralluoghi e misurazioni neanche a seguito dell'annullamento, non definitivo in quanto pende giudizio per Cassazione, degli avvisi di accertamento relativi agli anni 2001-2006. Non vi è stata alcuna violazione dell'art. 32 del Regolamento Comunale.

6. E' fondato e va accolto il terzo motivo.

6.1 La questione fondamentale posta all'attenzione del Collegio è l'esatta individuazione della nozione di rifiuto speciale assimilabile Differente è, infatti, la disciplina applicabile ai rifiuti speciali a seconda se gli stessi siano o meno assimilati.

6.2 Ai rifiuti speciali non assimilabili si applica la disciplina dettata dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo, nell'ovvio presupposto che in un locale od area in cui si producono rifiuti speciali si formano anche, di norma, rifiuti ordinari l'esclusione dalla tassa della sola parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali. I locali dove si producono rifiuti speciali non assimilati sono quindi esenti dal pagamento dell'imposta.

6.3 L'ipotesi della produzione e recupero dei rifiuti speciali assimilati (e assimilabili) è disciplinata dal decreto Ronchi, art. 49, comma 14, e dal D.P.R. n. 158 del 1999, art. 7, comma 2 che determina non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, citato per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto a consuntivo - in base a criteri di proporzionalità- rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero. I suesposti principi hanno trovato conferma in numerose pronunce di questa Corte (cfr. Cass. nr 627/2012 n. 5829/2012; 3756/2012 e, 9858/2016, 10469/2016 e 10548/2017).

6.4 Orbene la L. n. 146 del 1994, art. 39, che aveva introdotto l'assimilazione ope legis dei rifiuti speciali a quelli urbani è stato abrogato dalla L. n. 128 del 1998, art. 17 ed è stato attribuito dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 21, comma 2, lett. g), alle amministrazioni comunali la potestà di disciplinare l'assimilazione dei rifiuti mediante regolamento nel rispetto dei criteri qualitativi e quantitativi. Le potestà impositive dei Comuni sono rimaste ferme anche a seguito dell'emanazione del codice dell'ambiente (D.Lgs. n. 152 del 2006) che all'art. 195 comma 2, attribuisce alla competenza dello stato l'assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani in mancanza dell'adozione del decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, d'intesa con il Ministro dello sviluppo economico, che avrebbe dovuto definire, entro novanta giorni, i criteri per l'assimilabilità ai rifiuti urbani".

6.5 Nel caso di specie il Comune di Capannori con la deliberazione consiliare nr, 27 del 20.4.2004 ha indicato, all'art. 17, i criteri quantitativi per l'assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi. Con successiva Delib. 13 aprile 2004, n. 28, l'organo del Comune di Capannori ha stabilito l'assimilazione indipendentemente dalla quantità dei rifiuti speciali non pericolosi prodotti dal singolo utente.

6.6 Ritiene il Collegio che la norma regolamentare che prevede l'assimilazione dei rifiuti prescindendo dalla quantità prodotta si ponga in contrasto con la sovraordinata norma di cui al D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 21, comma 2, lett. g, che ha attribuito all'ente la possibilità di assimilare, limitatamente ai rifiuti non pericolosi, mediante approvazione del Regolamento Comunale nel rispetto di principi di qualità e quantità.

6.7 Tale conclusione trova conferma nell'indirizzo giurisprudenziale costantemente adottato dalla Corte Suprema in "subiecta materia": " In tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti urbani, e la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, previsto dal D.Lgs. 5 febbraio 1992, n. 22, art. 21 comma 2, presuppone necessariamente la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo qualitative ma anche quantitative dei rifiuti speciali poichè l'impatto igienico ed ambientale di un materiale di scarto non può essere

valutato a prescindere dalla sua quantità. ". (Cass. n. 30719/2011; n. 9631/2012; n. 18018/2013; n. 22223/2016, nr 17488/2017).

6.8 Il potere di disapplicazione da parte della CTR della norma regolamentare in quanto in contrasto con una disposizione normativa primaria trova specifico fondamento normativo nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 5, il quale prevede che "le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente", purchè ovviamente investiti dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente (Cass. S.U. n. 6265/2006; Cass. n. 5721/2007) 6.9 Nel caso in esame la CTR ha applicato l'illegittima Delib. 13 aprile 2004, n. 28, con la quale è stata stabilita l'assimilazione dei rifiuti speciali indipendentemente dalle quantità di rifiuti speciali non pericolosi prodotti dal singolo utente ed esaminando la documentazione versata in atti dal contribuendo pur dando atto dell'enorme quantitativo di rifiuti speciali prodotti dalla O., li ha erroneamente considerati non assimilabili solo per qualità. Ne consegue l'applicazione della disciplina stabilita per i rifiuti speciali dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, che consente l'esclusione di quella parte di superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali non assimilati per quantità i cui presupposti spetterà al contribuente allegare e provare.

7. In quarto motivo va rigettato.

7.1 Contrariamente a quanto affermato dalla ricorrente, la CTR ha nel passaggio finale della motivazione compiutamente esaminato la questione della pretesa oggetto delle Risoluzioni ministeriali circa la retroattività dei principi in materia di Tari prendendo sul punto una precisa posizione. E' di tutta evidenza che il contribuente non condividendo la soluzione alla questione giuridica fornita dal giudice di secondo grado avrebbe dovuto dedurre una censura diversa da quella proposta ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5.

8 Va rigettato il motivo del ricorso incidentale proposto da A..

8.1 Come questa Corte con innumerevoli pronunce (cfr tra le tante Cass. S.U. 14903/2010 e n. 25929/2011, Cass. 3293 7341 del 2012 8383/2013 4723/2015) ha avuto modo di chiarire, sulla base di quanto affermato dalla Corte Costituzionale con la sentenza nr 238/2009 (confermata dall'ordinanza nr 64/2010) la TIA ha natura tributaria e, quindi, non è soggetta ad Iva dal momento che l'Iva come qualsiasi altra imposta deve colpire una qualche capacità contributiva. Ed una capacità contributiva si manifesta quando un soggetto acquisisce beni o servizi versando un corrispettivo, non quando paga un'imposta, sia pure "mirata" o "di scopo" cioè destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il soggetto stesso. La CTR confermando l'esclusione dell'Iva ha fatto corretta applicazione dei suesposti principi di diritto.

9 In base alle considerazioni sopra svolte, la sentenza impugnata deve essere cassata con rinvio altra sezione della medesima CTR che provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità per un nuovo accertamento, sulla scorta dei principi sopra indicati in ordine alla nozione di rifiuti speciali non assimilabili per quantità sopra chiarita e ai relativi oneri probatori, di quelle parti di superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili per quantità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il terzo motivo di ricorso, rigetta gli altri motivi del ricorso principale e il ricorso incidentale, cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia anche per la regolamentazione delle spese di questo giudizio ad altra Sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente incidentale dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso incidentale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 8 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 30 aprile 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza