Sentenza del 13/03/2019 n. 7126 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Svolgimento del processo

1. La soc. T.A. srl proponeva ricorso sia nei confronti di Equitalia SRT spa che della A. spa (società di gestione del servizio di raccolta e smaltimento di rifiuti per conto del Comune di Capannori) avverso la cartella di pagamento n. (OMISSIS) relativa alla T.I.A. (Tariffa di Igiene Ambientale) per gli anni di imposta 2006 e 2007.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, in parziale accoglimento del ricorso, annullava parzialmente l'impugnata cartella esattoriale riconoscendo l'attività svolta dalla società ricorrente nella categoria tariffaria 103 (produzione e commercializzazione dei prodotti costituiti da fiori piante e articoli per fioristi) anzichè nella categoria 120 ("attività industriali con capannoni di produzioni"); ravvisando il diritto della società ricorrente alla riduzione della quota variabile della TIA per aver dimostrato l'avviamento al recupero dei rifiuti da essa prodotti e non ritenendo, stante la natura di tributo della TIA, dovuta la somma richiesta dall'Ente Gestore a titolo di Iva.

3. Sull'appello interposto dal Comune, la Commissione Regionale Tributaria della Toscana con sentenza del 18.11.2011 rigettava l'appello rilevando: a) che sulla base degli elementi probatori andava confermato l'inquadramento dell'attività della società nella categoria individuata dal giudice di primo grado; b) che la questione dell'omessa prova dell'autosmaltimento dei rifiuti non era stata sollevata nel giudizio di primo grado dal Comune il quale aveva piuttosto contestato l'assenza delle condizioni per il riconoscimento della riduzione del tributo sulla base di una disposizione regolamentare in contrasto con le disciplina agevolatrice prevista dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, comma 14; c) che l'Iva era stata indebitamente applicata in ragione della natura tributaria TIA come riconosciuto dalla Corte Cost. con la sent. 238/2009.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per Cassazione A. Servizi Ambientali spa affidandosi a quattro motivi. T.A. srl non si è costituita.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 2195 c.c., del D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, art. 6, del provvedimento del 23.12.2003 dell'Agenzia delle Entrate di "approvazione della classificazione delle attività economiche da utilizzare in tutti gli adempimenti posti in essere con Agenzia delle Entrate" e del Reg. del Comune di Capannori, art.

9, approvato con Delib. C.C., 17 aprile 2007, n. 26, con riferimento alla qualificazione dell'attività - industriale o commerciale-svolta dal contribuente in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

1.1. Con la seconda censura viene dedotta l'insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5). In particolare la CTR non avrebbe dato conto delle ragioni che avevano indotta ad inquadrare l'attività della soc. T.A. srl nella categoria di tipo commerciale anzichè in quella industriale.

1.2 Con il terzo motivo la ricorrente lamenta violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49, comma 14, e dell'art. 2697 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, per avere applicato la riduzione del tributo senza che il contribuente avesse assolto all'onere dalla prova dell'autosmaltimento dei rifiuti prodotti.

1.3 Con il quart.o motivo viene denunciata violazione o falsa applicazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, art. 6, 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.

2. Il primo motivo è fondato

2.1 Il D.P.R. 27 aprile 1999, art. 6, recante norme "per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani" fa dipendere, per le attività commerciali, industriali, professionali e per le attività produttive in genere, la determinazione della misura della tariffa, sia nella quota fissa che in quella variabile, da una variabile rappresentata dall'appartenenza dell'attività ad una delle categorie tipologiche elencate nelle tabelle allegate al testo normativo.

In particolare la categoria 3 (rinumerata nel Reg. del Comune di Capannori 103) individua "autorimesse e magazzini senza alcuna vendita diretta" mentre la categoria 20 (riclassificata nel Reg. 120) si riferisce a "attività industriali con capannoni di produzione".

2.1 Con riferimento all'esatto inquadramento dell'attività economica in una delle due categorie sopra indicate, del Reg. Comune di Capannori 13 aprile 2014, art. 9, prevede che "ai fini della classificazione delle attività esercitate nei locali o sulle aree, si fa riferimento ai codici risultanti dalle Tabelle ATECOFIN, codice Istat, dell'attività o da quanto risulti dalle certificazioni rilasciate dagli organi competenti (Camera di Commercio)".

2.2 In punto di fatto risulta accertato che l'attività svolta dalla T. srl sia quella di "colorazione, lavorazione, confezionatura e vendita di fiori e piante ornamentali ed affini" e che la società risulta aver indicato un codice A. (il codice 18.24) ricompreso nella lettera D corrispondente alle attività manifatturiere (le attività commerciali iniziano con il numero 50, a partire dalla lett. G.) Secondo la classificazione ATECOFIN, espressamente richiamata dalla norma regolamentare, l'attività esercitata nei locali sottoposti a tassazione TIA è da considerarsi di natura industriale e non commerciale.

La CTR non prendendo in considerazione il dato A. si è discostata da quanto prevista dalla norma regolamentare sopra indicata.

2.3 L'impugnata sentenza, qualificando come commerciale e non industriale l'attività imprenditoriale della T. srl sulla base di "operazioni di elementare esecuzione finalizzate al commercio di fiori e piante ornamentali con forza lavoro di due soli dipendenti", è incorsa anche nella errata interpretazione dell'art. 2195 c.c..

2.4 Va premesso che costituisce giudizio di diritto e non di merito stabilire se l'attività svolta dall'impresa sia un'attività manifatturiera-industriale, cioè di trasformazione del prodotto, in quanto la Corte non è chiamata ad accertare quali siano le caratteristiche oggettive dell'attività in questione - accertamento riservato ai giudice di merito - ma piuttosto a decidere se a quelle caratteristiche si possa attribuire o meno il carattere della trasformazione che costituisce il proprium dell'attività manifatturiera, a sua volta species del più ampio genus dell'attività industriale (cfr. Cass. 10044/2005).

2.5 La norma codicistica distingue l'attività industriale diretta alla produzione di beni e servizi da quella commerciale di intermediazione nella circolazione dei beni.

2.6 La giurisprudenza di questo Collegio ha avuto modo in ripetute pronunce (Cass. 6383/2011, 17974/2008, 9247/2001) di affermare che l'attività diretta alla produzione di beni o servizi non è solo la trasformazione o la manipolazione della materia o dei singoli beni che sia tale da far perdere all'una e all'altra le originarie caratteristiche trasformandoli in beni diversi ma anche il semplice trattamento della materia prima, operato nell'esercizio di una attività economica organizzata senza che la materia subisca modificazioni nelle sue proprietà intrinseche quando risulti prevalente i sotto il duplice profilo economico e funzionale, il momento della trasformazione della materia prima preordinata alla commercializzazione di un bene utilizzabile per il consumo con caratteristiche diverse da quelle del bene originario.

2.7 Nella fattispecie in esame la natura manifatturiera dell'attività svolta dalla T.A. srl intesa come creazione da una materia prima o da un semilavorato di un risultato economico nuovo destinato al commercio attraverso l'impiego di una organizzazione e di fattori produttivi risulta evidente dalla descrizione contenuta nella visura camerale dell'attività di "colorazione,) lavorazione, confezionatura" di "fiori e piante ornamentali ed affini".

2.8 Ne consegue che nel commisurare la tariffa applicabile prendendo a base la tipologia di attività commerciale anzichè quella industriale la CTR ha erroneamente applicato la normativa primaria e secondaria sopra indicata.

3. L'accoglimento del primo motivo di ricorso porta a ritenere assorbito il secondo.

4. Il terzo motivo merita accoglimento.

4.1 Il D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, comma 14, prevede che "sulla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi".

4.2 Il Regolamento, art. 22, richiede affinchè l'Amministrazione possa applicare la riduzione, che l'interessato produca all'ente gestore, entro il 30 aprile dell'anno successivo una

autocertificazione con allegato M.U.D. (Modello Unico di Denuncia) compilato dei dati necessari a consentire all'Ente territoriale di individuare la percentuale di rifiuti avviati al recupero sulla quantità totale dei rifiuti assimilati, prodotti dall'unità locale.

4.3 La disciplina normativa primaria e secondaria in punto di distribuzione dell'onere probatorio si pone in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale che in tema di tributi per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare dell'esenzione o delle agevolazioni (cfr. Cass. 21780/2018, 19469/2014, 627/2012).

4.4 La società affidataria del servizio ha con il ricorso davanti alla CTP dedotto l'inosservanza del termine previsto dal regolamento per usufruire del beneficio mentre con l'atto di appello ha anche contestato la mancanza di prova dell'avvenuto smaltimento.

4.5 Tale condotta non si pone in contrasto con il principio del divieto di ius novorum in quanto il divieto di proporre nuove eccezioni in sede di gravame, di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, concerne le sole eccezioni in senso stretto, consistenti nei vizi d'invalidità dell'atto tributario o nei fatti modificativi, estintivi o impeditivi della pretesa fiscale, mentre non si estende alle eccezioni improprie o alle mere difese e, cioè, alla contestazione delle censure del contribuente, che restano sempre deducibili (Cass. ord. 31 maggio 2016, n. 11223; conf. Cass. n. 23587/16).

4.6 La CTR ha riconosciuto la riduzione proporzionale della parte variabile della TIA senza aver minimamente dato conto dell'assolvimento da parte del contribuente dell'onere probatorio, attraverso le modalità previste dalla normativa legislativa e regolamentare, dell'autosmaltimento dei rifiuti.

5 E' invece infondato il quarto motivo.

5.1 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 Cost. con la sentenza n. 238/2009 (confermata dall'ordinanza n. 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.

5. In base alle considerazioni svolte, la sentenza impugnata, in accoglimento dei primo e terzo motivo deve essere cassata con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Toscana che si uniformerà ai principi sopra esposti provvederà anche alla liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo e terzo motivo di ricorso assorbito il secondo e rigettato il quarto, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la regolamentazione delle spese del giudizio, ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale.

Così deciso in Roma, nella Camera di Consiglio, il 7 febbraio 2019.

Depositato in Cancelleria il 13 marzo 2019

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza