Sentenza del 22/03/2022 n. 9180 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. - ASCIT - Servizi Ambientali S.p.a., sulla base di quattro motivi, illustrati con memoria, ricorre per la cassazione della sentenza n. 2053/18/14, depositata il 27 ottobre 2014, con la quale la Commissione tributaria regionale della Toscana ha accolto l'appello proposto dalla P. S.r.l., così pronunciando in integrale riforma della decisione di prime cure che, per suo conto, aveva disatteso l'impugnazione di avvisi di accertamento emessi, per il recupero a tassazione della tariffa di igiene ambientale (TIA) dovuta dalla contribuente, relativamente alle annualità dal 2001 al 2004.

2. - P. S.r.l. è rimasta intimata.

Fissato all'udienza pubblica del 2 febbraio 2022, il ricorso è stato trattato in camera di consiglio, in base alla disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, art. 23, comma 8-bis, conv. in L. n. 176 del 2020, e dal sopravvenuto D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, art. 16, comma 1, senza l'intervento in presenza del Procuratore Generale, che ha depositato conclusioni scritte, e del difensore della parte, che non ha fatto richiesta di discussione orale.

Motivi della decisione

1. - Col primo motivo, formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente deduce nullità della gravata sentenza per difetto assoluto di motivazione, posto che il giudice del gravame ha definito la lite contestata con motivazione meramente assertiva, così incomprensibile quanto all'iter logico giuridico postovi a fondamento.

Col secondo motivo, ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, ed ai regolamenti comunali approvati con Delib. 9 novembre 2004, n. 78, art. 7, comma 2, e art. 9, e con Delib. 9 febbraio 2005, n. 10 deducendo che, - in relazione alla notifica (in data 2 febbraio 2005) degli avvisi di accertamento ed alla conseguente notifica (in data 2 luglio 2005) del ricorso introduttivo del giudizio, - quest'ultimo, così come rilevato dal giudice di prime cure, avrebbe dovuto ritenersi inammissibile, per tardività (art. 21, comma 1, cit.), in ragione della definizione (in data 26 aprile 2005), con verbale di mancato accordo, del procedimento di accertamento con adesione promosso dalla contribuente (con istanza del 9 marzo 2005); difatti, ed a decorrere (proprio) da una siffatta definizione del procedimento, avrebbe dovuto ritenersi che il termine di sospensione (di giorni 90) era venuto meno, con ripresa del decorso del termine (di 60 giorni) previsto per impugnare gli atti impositivi, il regolamento comunale essendo volto (esattamente) a configurare (nel caso di definizione del

procedimento di accertamento con adesione con un verbale di mancato accordo tra le parti) la ripresa del termine di impugnazione al fine di "evitare... che il contribuente... lucri un termine più ampio per la proposizione del giudizio", secondo una ratio volta a soddisfare esigenze di "concentrazione ed efficienza, nonchè di certezza delle situazioni giuridiche".

Col terzo motivo, anch'esso formulato ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.Lgs. n. 22 del 1997, artt. 7, 21 e 49, alla Delib. Comitato interministeriale 27 luglio 1984, ed alle Delib. comunali n. 65 del 1998, n. 11 del 2001, n. 28 del 2004, deducendo, in sintesi, che, - esclusa l'applicazione della tariffa (quanto alla quota variabile) per le annualità antecedenti la Delib. (di assimilazione) adottata nel 2004, - a seguito di quest'ultima il contribuente avrebbe avuto diritto (al più) ad una riduzione tariffaria in proporzione alle quantità di rifiuti assimilati avviati al recupero, diritto che, però, rimaneva destituito di ogni fondamento posto che la contribuente non aveva assolto agli oneri procedurali di regolamento (produzione di un'autocertificazione recante in allegato il MUD) volti a consentire all'ente impositore di calcolare, sul totale dei rifiuti (speciali e assimilati) prodotti, la percentuale di quelli avviati al recupero.

Il quarto motivo, formulato sempre ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, espone la denuncia di violazione e falsa applicazione di legge con riferimento al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, alla L. n. 133 del 1999, art. 6, comma 13, ed al D.M. n. 370 del 2000, sull'assunto che, correlandosi le prestazioni di smaltimento dei rifiuti urbani e speciali allo svolgimento di un servizio, - quest'ultimo andava inteso a presupposto dell'Iva, indipendentemente dalla natura tributaria dell'importo dovuto, e posto, poi, che la stessa giurisprudenza della Corte aveva rilevato una "sostanziale identità tra TIA1 e TIA2", di quest'ultima espressamente esclusa la natura tributaria ai sensi del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 14, comma 33, convertito nella L. 30 luglio 2010, n. 122.

2. - Occorre premettere che la gravata sentenza, - dopo aver riassunto (sintetim) le posizioni delle parti, lo svolgimento e l'esito del giudizio di primo grado, senza peraltro esplicitare la ratio decidendi della sentenza impugnata in appello, - ha rilevato che la "pubblica udienza" non aveva offerto "elementi e prove diverse da quanto già presente in atti", ha ritenuto, conseguentemente, non "condivisibile le doglianze dell'ufficio" ed ha accolto "il ricorso del contribuente anche a seguito di consolidata giurisprudenza nel merito della questione"; così dichiarando, per quel che qui rileva, "tempestivo il ricorso proposto dalla P. S.r.l.... non soggette alla quota variabile della TIA le superfici ove si producono rifiuti speciali... non soggetti ad IVA gli importi richiesti dalla ASCIT S.p.A. a titolo di TIA... la carenza di legittimazione passiva del comune di Capannori".

3. - Va, ancora, premesso che, secondo un consolidato orientamento interpretativo, la Corte può procedere alla correzione della motivazione della gravata sentenza (cui non è di ostacolo il denunciato error in procedendo; v., ex plurimis, Cass., 1 marzo 2019, n. 6145; Cass. Sez. U., 2 febbraio 2017, n. 2731; Cass., 3 marzo 2011, n. 5139; Cass., 1 febbraio 2010, n. 2313; Cass., 28 luglio 2005, n. 15810; Cass., 23 aprile 2001, n. 5962), purchè la correzione (solo in diritto) non implichi accertamenti e valutazioni di fatto (v., ex plurimis, Cass., 6 settembre 2017, n. 20806; Cass., 25 ottobre 2013, n. 24165; Cass., 18 marzo 2005, n. 5954; Cass., 16 maggio 1998, n. 4939).

4. - Tanto premesso, il primo motivo di ricorso, - dal cui esame consegue l'assorbimento del terzo motivo che involge una questione che, in fatto ed in diritto, andrà definita nel giudizio di rinvio, - è fondato, e va accolto, in quanto la gravata sentenza, - senza farsi nemmeno carico, nello specifico, di riprodurre gli effettivi termini, e le concrete articolazioni, delle posizioni dalle parti assunte in ordine ai presupposti, ed alle conseguenti ricadute, dell'applicazione della Tariffa alle unità immobiliari tra le parti in contestazione (unità esse stesse nemmeno meglio identificate, in relazione all'attività produttiva che vi risultava svolta), - ha risolto la lite contestata sulla base di una motivazione (di fatto) inesistente e, pertanto, incomprensibile, e ciò non solo a riguardo delle ragioni postevi a fondamento ma sinanche nello stesso oggetto del decisum che, quanto in particolare alle superfici dichiarate "non soggette alla quota variabile della TIA", è rimasto (del tutto) indeterminato.

Come la Corte ha ripetutamente rimarcato, poi, deve ritenersi apparente la motivazione che, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente, come parte del documento in cui consiste il provvedimento giudiziale, non rende tuttavia percepibili le ragioni della decisione, perchè consiste di argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere l'iter logico seguito per la formazione del convincimento, di talchè essa non consente alcun effettivo controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento del giudice; laddove "Sostanzialmente omogenea alla motivazione apparente è poi quella perplessa e incomprensibile: in entrambi i casi, invero - e purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali - l'anomalia motivazionale, implicante una violazione di legge costituzionalmente rilevante, integra un error in procedendo e, in quanto tale, comporta la nullità della sentenza impugnata per cassazione (cfr. Cass. civ. sez. un. 5 agosto 2016 n. 16599; Cass. sez. un. 7 aprile 2014, n. 8053 e ancora, ex plurimis, Cass. civ. n. 4891 del 2000; n. 1756 e n. 24985 del 2006; n. 11880 del 2007; n. 161, n. 871 e n. 20112 del 2009)." (così Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; v., altresì, Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105; Cass. Sez. U., 24 marzo 2017, n. 7667; Cass. Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass. Sez. U., 5 agosto 2016, n. 16599).

5. - Come anticipato, però, nonostante la rilevata nullità della pronuncia del giudice del gravame, alla Corte deve ritenersi consentito di integrare, e sostituire (art. 384 c.p.c.), la motivazione (qui difettosa) laddove il dispositivo si riveli, ad ogni modo, conforme a diritto e, - così com'è con riferimento al secondo ed al quarto motivo di ricorso, - vengano in rilievo questioni di solo diritto che, pertanto, non necessitano di ulteriori accertamenti in fatto.

5.1 - Destituito di fondamento è, allora, il secondo motivo di ricorso, che esso stesso somministra le coordinate temporali alla cui stregua la parte ha dedotto la violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, comma 1, e, così, l'inammissibilità del ricorso introduttivo del giudizio.

Premesso che, secondo il disposto della L. 27 dicembre 1997, n. 449, art. 50, la disciplina (e l'introduzione) regolamentare dell'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, avrebbe dovuto essere delineata, con riferimento alle "entrate, anche tributarie" di province e comuni, "sulla base dei criteri stabiliti dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218", va considerato che la Corte ha già avuto modo di occuparsi della specifica disciplina regolamentare (anche qui) rilevante, disciplina che, non meglio riprodotta in ricorso, la stessa parte assume come

omogenea, per identità delle diverse fonti regolamentari evocate a fondamento della denunciata violazione di legge.

Si è, così, statuito, - alla stregua di un più esteso ambito applicativo dell'indirizzo interpretativo (v., ex plurimis, Cass., 12 ottobre 2018, n. 25510, in motivazione; Cass., 24 agosto 2017, n. 20362; Cass., 12 ottobre 2012, n. 17439), - che, in tema di accertamento con adesione, la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo per 90 giorni, quale conseguente alla presentazione dell'istanza di definizione da parte del contribuente, e così come previsto dal D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, art. 12 non è interrotta dal verbale di constatazione del mancato accordo tra le pari, poichè, secondo un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione, diretta a favorire il più possibile la composizione amministrativa della controversia, deve ritenersi che solo l'univoca manifestazione di volontà del contribuente possa escludere irrimediabilmente tale soluzione compositiva, attraverso la proposizione di ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure di formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendo perciò venir meno la sospensione del temine di impugnazione; ne consegue che, quando nel corso del procedimento di definizione sia intervenuto, così come nella fattispecie, solo un verbale di constatazione di mancato accordo, il ricorso del contribuente è tardivo solo se proposto oltre i 150 giorni dalla notifica dell'atto impositivo, ossia tenendo conto sia dei 60 giorni ordinariamente previsti per la presentazione del ricorso, sia dell'intero termine di sospensione di 90 giorni (v., ex plurimis, Cass., 11 maggio 2012, n. 7334; Cass., 13 aprile 2012, n. 5825; Cass., 9 marzo 2012, n. 3762; Cass., 24 febbraio 2012, n. 2857).

Detto indirizzo interpretativo, - che, come anticipato, rinviene da una lettura costituzionalmente orientata del meccanismo delineato dal D.Lgs. n. 218 del 1997 (v. Corte Cost., 15 aprile 2011, n. 140), - va (qui) ribadito col rilievo che (proprio) le stesse esigenze di certezza evocate dalla ricorrente concorrono a rafforzarne la condivisibilità, costituendo il periodo fisso di sospensione dei termini di impugnazione (D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 12, comma 2) dato certo, ed ineludibile, a fronte della controvertibilità dell'an della fattispecie del mancato accordo oltrechè della determinazione del dies a quo cui correlare (in tesi) la ripresa del decorso del termine di impugnazione.

5.2 - Del pari destituito di fondamento è, poi, il quarto motivo di ricorso.

5.2.1 - Secondo diritto vivente, la tariffa di igiene ambientale istituita dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, non costituisce un'entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU, prevista dal D.P.R. n. 507 del 1993, art. 58, della quale conserva la natura tributaria (v. Corte Cost., 24 luglio 2009, n. 238 cui adde Corte Cost., 24 febbraio 2010, n. 64; v., altresì, Cass. Sez. U., 21 giugno 2010, n. 14903 cui adde le sentenze, sempre a Sezioni Unite, del 10 aprile 2018, n. 8822; 20 dicembre 2016, n. 26268; 12 novembre 2015, n. 23114; 13 giugno 2012, n. 9600; 5 dicembre 2011, n. 25929).

5.2.2 - In relazione, quindi, alla natura tributaria del prelievo, la Corte ha statuito che la tariffa di igiene ambientale non è imponibile ai fini dell'applicazione dell'IVA, imposta, questa, che, - assumendo a suo presupposto la prestazione di un servizio (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1 e 3), ed a base imponibile il corrispettivo del servizio (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 13), - mira a colpire la capacità contributiva che si manifesta quando si acquisiscono beni o servizi versando un

corrispettivo, non quando si paga un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente (Cass., 11 febbraio 2021, n. 3434; Cass., 18 luglio 2019, n. 19329; Cass. Sez. U., 15 marzo 2016, n. 5078; Cass., 10 marzo 2015, n. 4723; Cass., 13 aprile 2012, n. 5831; Cass., 9 marzo 2012, n. 3756; Cass., 2 marzo 2012, n. 3293).

La Corte ha, in particolare, rimarcato:

- il rilievo della considerazione degli "elementi autoritativi che caratterizzano la cd. Tia1, elementi costituiti dall'assenza di volontarietà nel rapporto fra gestore ed utente, dalla totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico - essendo irrilevanti le varie forme di attribuzione a soggetti privati di servizi (ed entrate) pubblici - nonchè... l'assenza del rapporto sinallagmatico a base dell'assoggettamento ad IVA (D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 3 e 4)" (Cass. Sez. U., 15 marzo 2016, n. 5078; Cass., 10 marzo 2015, n. 4723);

- l'irrilevanza del disposto di cui alla "voce 127 sexiesdecies dalla tabella A parte 3 del D.P.R. n. 633 del 1972, relativa ai beni e servizi soggetti all'aliquota del 10%, - concernente le "prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 6, comma 1, lett. d), l) e m), di rifiuti urbani di cui all'art. 7, comma 2, e di rifiuti speciali di cui all'art. 7, comma 3, lett. g), del medesimo decreto, nonchè prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione"", - ed al D.M. 24 ottobre 2000, n. 370, - che, "nel disciplinare le modalità di riscossione dell'IVA, prevede espressamente, all'art. 1, che "Per le operazioni relative al servizio di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e assimilati, di fognatura e depurazione, possono essere emesse bollette che tengono luogo delle fatture, anche agli effetti di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26 e successive modificazioni, sempre che contengano tutti gli elementi di cui all'art. 21 del medesimo decreto", - in quanto tali disposizioni sono "applicabili nei casi in cui le prestazioni in esame vengano svolte "con corrispettivo", elemento assente, per quanto sopra ritenuto, nel caso in esame" (Cass. Sez. U., 15 marzo 2016, n. 5078);

- che la conclusione in discorso non si pone in contrasto, secondo gli stessi dicta della giurisprudenza Eurounitaria, con la direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, art. 13 (alla cui stregua "Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni."; v. Cass. Sez. U., 15 marzo 2016, n. 5078; Cass., 10 marzo 2015, n. 4723); nè è condizionata dalla disposizione di cui al D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 14, comma 33, convertito in L. 30 luglio 2010, n. 122, che, pur avendo attribuito natura non tributaria alla tariffa integrata ambientale introdotta dal D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238 non può intendersi riferito, in assenza di esplicita disposizione, anche alla tariffa di cui al D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49 avendo la prestazione prevista nel 2006 carattere innovativo e natura ontologicamente diversa rispetto a quella, tipicamente tributaria, regolata nel 1997 (Cass., 18 luglio 2019, n. 19329; Cass., 13 aprile 2012, n. 5831; Cass., 2 marzo 2012, n. 3293).

6. - L'impugnata sentenza, in conclusione, va cassata in relazione al motivo accolto e la causa va rinviata, anche per la disciplina delle spese del giudizio di legittimità, alla stessa Commissione

tributaria regionale della Toscana che, in diversa composizione, procederà al motivato riesame della controversia.

P.Q.M.

La Corte, accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il terzo motivo, e rigetta il secondo ed il quarto motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese del giudizio di legittimità, alla Commissione tributaria regionale della Toscana, in diversa composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 2 febbraio 2022.

Depositato in Cancelleria il 22 marzo 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza