

Sentenza del 16/01/2023 n. 1040 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "I. FOODS Spa " ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Roma il 15 gennaio 2015 n. 123/21/2015, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di avvisi di accertamento per infedele denuncia della TARSU relativa agli anni dal (---), con riferimento alla maggiore superficie imponibile di fabbricati ubicati in (---) e censiti in catasto con le particelle (---), ha parzialmente accolto l'appello proposto dal Comune di Pomezia (RM) nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Roma il 9 luglio 2013 n. 436/07/2013, con compensazione delle spese giudiziali. Il giudice di appello ha parzialmente riformato la decisione di prime cure, riconoscendo che il fabbricato censito in catasto con la particella (---) apparteneva a terzi e riducendo l'estensione delle aree scoperte pertinenti al fabbricato censito in catasto con la particella (---). Il ricorso è affidato a sette motivi. Il Comune di Pomezia (RM) si è costituito con controricorso. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per il rigetto del ricorso.

La ricorrente ha depositato memoria.

MOTIVI DI RICORSO. 1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 1 , del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 7 e art. 21, commi 1 e 2 , del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 184 in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado, nonostante la constatata assenza di assimilazione dei rifiuti speciali, che i locali della categoria "stabilimenti ed edifici industriali, laboratori artigianali" fossero soggetti ad imposta per la produzione di rifiuti speciali e che i magazzini e le aree scoperte fossero soggetti ad imposta per la produzione di rifiuti ordinari.

2. Con il secondo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 70 e art. 62, comma 3 , art. 6, comma 4 , del regolamento TARSU del Comune di (---), nonché del principio della riserva di legge di cui all' art. 23 Cost. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la contribuente fosse onerata della denuncia per le superfici idonee alla produzione di rifiuti speciali e che tale onere fosse insuscettibile di adempimento a posteriori.

3. Con il terzo motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per non essere stato tenuto conto dal giudice di secondo grado che la contribuente aveva richiesto all'ente impositore l'esclusione dalla TARSU sin dall'anno 2009 in ragione della produzione di rifiuti speciali smaltiti a proprie cure e spese, producendo allo scopo ampia documentazione nel giudizio di prime cure.

4. Con il quarto motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per non essere stato tenuto conto dal giudice di secondo grado che la superficie dei magazzini era pari a mq. 1.820 anzichè a mq. 5.335, sulla scorta della planimetria prodotta nel giudizio di prime cure.

5. Con il quinto motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62 e del D.L. 29 settembre 1997, n. 328, art. 6 convertito, con modificazioni, dalla L. 29 novembre 1997, n. 410 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'esclusione della TARSU valesse soltanto per le aree pertinenziali ed accessorie a civili abitazioni, non tenendo conto dell'estensione dell'esclusione anche alle aree scoperte pertinenziali ed accessorie a qualsiasi locale tassabile (abitativo o meno).

6. Con il sesto motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per essere stato pronunciato dal giudice di secondo grado con motivazione meramente apparente con riguardo all'esclusione della invocata riduzione tariffaria per l'avviamento al recupero dei rifiuti speciali a proprie cure e spese, essendosi limitato alla enunciazione di un principio astratto senza alcun accertamento in concreto.

7. Con il settimo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 59, comma 4 , e art. 62, comma 1 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la contribuente avrebbe dovuto dimostrare il disservizio per beneficiare della riduzione della TARSU, essendo, invece, onere dell'ente impositore provare la sussistenza del presupposto impositivo.

Motivi della decisione

1. Il primo motivo, il secondo motivo ed il terzo motivo - i quali possono essere congiuntamente esaminati per la comune attinenza, sotto diversi profili, al trattamento fiscale dei rifiuti speciali prodotti dalla contribuente nell'esercizio dell'attività svolta nel proprio capannone alla stregua della normativa di rango primario e secondario in vigore *ratione temporis* - sono infondati.

1.1 A tale proposito, si rende opportuno un rapido excursus sull'evoluzione storica della disciplina settoriale.

Il regime fiscale dei rifiuti, a partire dalla TARSU (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani), prevista dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , ha subito nel tempo numerose modifiche legislative, in quanto la TARSU è stata sostituita dalla TIA 1 (tariffa di igiene ambientale), introdotta dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 (Decreto Ronchi), e la TIA 1, a sua volta, dalla TIA 2 (tariffa integrata ambientale), di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238 (Codice dell'Ambiente).

Nell'ambito di tale successione di norme, il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 ha inciso in modo significativo sui criteri di tassazione dei rifiuti in quanto ha introdotto un nuovo sistema incentrato sulla tariffa (TIA 1), in sostituzione di quello precedente incentrato sul tributo. Il D.Lgs.

3 aprile 2006, n. 152, art. 238 che ha istituito la nuova "tariffa" sui rifiuti TIA 2, destinata a sostituire quella di cui al D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 , ha poi previsto, al comma 1, che "La tariffa di cui al D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11", il quale recita che "Sino alla emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti".

Poichè tale regolamento ministeriale non è stato adottato (entro il prorogato termine del 30 giugno 2010), sono rimaste in vigore, ed applicate dai Comuni nei rispettivi territori sia la TARSU che la TIA 1, prevista dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 , alla quale, per effetto della L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, commi 183 e 184 , (Finanziaria 2007), sono stati estesi i criteri di determinazione della TARSU. Il D.L. 30 dicembre 2008, n. 208, art. 5, comma 2-quater , convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2009, n. 13 , ha, infine, disposto che, "Ove il regolamento di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238, comma 6 non sia adottato dal Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare (entro il 30 giugno 2010), i Comuni che intendano adottare la tariffa integrata ambientale (TIA) possono farlo ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti". Dunque, inutilmente decorso il termine del 30 giugno 2010, è stata prevista la facoltà per gli enti locali di adottare delibere di passaggio dalla TARSU alla TIA 2, con effetto dal 10 gennaio 2011 (per tale excursus, tra le tante: Cass., Sez. 5, 3 novembre 2016, n. 22223 ; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2019, n. 11035 ; Cass., Sez. 5, 16 giugno 2021, n. 17032).

Da ultimo, poi, il D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, art. 14, comma 7 , ha disposto che: "Sino alla revisione della disciplina relativa ai prelievi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani, continuano ad applicarsi i regolamenti comunali adottati in base alla normativa concernente la tassa sui rifiuti solidi urbani e la tariffa di igiene ambientale. Resta ferma la possibilità per i Comuni di adottare la tariffa integrata ambientale".

Da dette disposizioni poteva, allora, conseguire (al più) il divieto di passare dall'una all'altra forma di imposizione, - e, con questo, una preclusione alla modifica dei regolamenti di TARSU e TIA 1, - ma non anche l'abrogazione delle discipline istitutive di dette forme di prelievo in difetto della (compiuta) realizzazione della TIA 2 (istituita col D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152) (Cass., Sez. 5, 13 luglio 2017, n. 17271 ; Cass., Sez. 5, 4 dicembre 2018, n. 31286 ; Cass., Sez. 5, 28 marzo 2019, n. 8650 ; Cass., Sez. 5, 16 dicembre 2019, n. 33224 ; Cass., Sez. 5, 23 dicembre 2019 , nn. 34283, 34284, 34285, 34286 e 34287; Cass., Sez. 5, 16 aprile 2020, n. 7849).

1.2 Così ricostruito il quadro normativo di riferimento, quanto alle diverse tipologie di rifiuti oggetto di tassazione, questa Corte ha già statuito che, per effetto della L. 24 aprile 1998, n. 128, art. 17, comma 3 , che ha abrogato l' art. 39 della L. 26 febbraio 1994, n. 146 , è venuta meno l'assimilazione ope legis ai rifiuti urbani di quelli provenienti dalle attività artigianali, commerciali e di servizi, purchè aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, secondo i dettagli tecnici contenuti nella deliberazione adottata dal CIPE il 27 luglio 1984, con la conseguenza che è divenuto pienamente operante il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21, comma 2, lett. g , che ha attribuito ai Comuni la facoltà di assimilare o meno ai rifiuti urbani quelli derivanti dalle attività economiche. Con riferimento alle annualità di imposta dal (Omissis)

in poi, assumono quindi decisivo rilievo le indicazioni dei regolamenti comunali circa l'assimilazione dei rifiuti provenienti dalle attività economiche ai rifiuti urbani ordinari, in quanto con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 5 febbraio (Omissis) n. 22 è stato restituito ai Comuni (tra le tante: Cass., Sez. 5, 3 novembre 2016, n. 22223 ; Cass., Sez. 5, 5 aprile 2019 , nn. 9610 e 9612; Cass., Sez. 5, 24 maggio 2019 , nn. 14197 e 14198; Cass., Sez. 5, 16 luglio 2019, n. 18988 ; Cass., Sez. 5, 30 giugno 2020, n. 13108 ; Cass., Sez. 5, 17 marzo 2021, n. 7548 ; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2022, n. 9183 ; Cass., Sez. 5, 5 aprile 2022, n. 10899) il potere di assimilare ai rifiuti urbani ordinari alcune categorie di rifiuti speciali, fra cui quelli prodotti da ditte commerciali, anche "per qualità e quantità" (D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21, comma 2, lett. g) . Il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 , emanato in attuazione delle Direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, ha previsto, nel Titolo I ("Gestione dei rifiuti"), che:

a) la gestione dei rifiuti costituisce attività di pubblico interesse ed è disciplinata al fine di assicurare un'elevata protezione dell'ambiente e controlli efficaci; i rifiuti devono essere recuperati o smaltiti senza pericolo per la salute dell'uomo e senza usare procedimenti o metodi che potrebbero recare pregiudizio all'ambiente (art. 2, commi 1 e 2);

b) le autorità competenti favoriscono il recupero dei rifiuti, nelle varie forme previste (reimpiego, riciclaggio, ecc), allo scopo di ridurre lo smaltimento dei rifiuti, che costituisce la fase residuale della "gestione" degli stessi, la quale comprende le operazioni di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento (artt. 4 e 5 e art. 6, comma 1, lett. d);

c) sono rifiuti "urbani", tra l'altro, quelli non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quello di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. g, mentre sono rifiuti "speciali", tra l'altro, quelli "da attività commerciali" (art. 7, comma 2, lett. b, e comma 3, lett. e);

d) i Comuni "effettuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa"; con appositi regolamenti stabiliscono, fra l'altro, "le disposizioni necessarie a ottimizzare le forme di conferimento, raccolta e trasporto dei rifiuti primari di imballaggio", nonchè "l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e dello smaltimento"; la privativa suddetta "non si applica (...) alle attività di recupero dei rifiuti assimilati" (dal 1 gennaio 2003, "alle attività di recupero dei rifiuti urbani o assimilati", ai sensi dell' art. 23 della Legge 31 luglio 2002 n. 179) (art. 21, comma 1, comma 2, lett. e e g, e comma 7).

1.3 Come in precedenza già evidenziato, il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 ha istituito la "tariffa per la gestione dei rifiuti urbani" (usualmente denominata TIA, "tariffa di igiene ambientale"), in sostituzione della soppressa TARSU, prevedendo, in particolare, nella modulazione della tariffa, agevolazioni per la raccolta differenziata, "ad eccezione della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio, che resta a carico dei produttori e degli utilizzatori" (comma 10), e disponendo altresì 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" detta attività (comma 14).

1.4 Dalla lettura organica di tali disposizioni si evince che costituisce regola generale quella secondo cui la privativa comunale opera sempre in presenza di rifiuti urbani e assimilati; che tuttavia, per i rifiuti assimilati, in caso di comprovato avviamento al recupero, ai sensi del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21, comma 7, sussiste la possibilità di un esonero dalla privativa comunale che determina, non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3, istitutivo della TARSU, 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 (in virtù di quanto previsto, in generale, già dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 67, comma 2, e poi, più specificamente, dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49, comma 14, e dal D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, art. 7, comma 2) (tra le tante: Cass., Sez. 5, 13 maggio 2015, n. 9731; Cass., Sez. 6"-5, 27 luglio 2020, n. 15983; Cass., Sez. 5, 15 novembre 2021, n. 34299; Cass., Sez. 5", 22 aprile 2022, nn. 12848 e 12850; - Cass., Sez. 5, 12 luglio 2022, n. 21957).

Il D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, art. 7 che nella fase transitoria può essere applicato dai Comuni anche ai fini della TARSU, nell'approvare il "metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani", prevede, infatti, non già l'esenzione dall'imposta, ma soltanto una sua riduzione nel caso in cui i rifiuti speciali assimilati a quelli urbani vengano avviati a recupero direttamente dal produttore, purchè il servizio sia istituito e sussista la possibilità dell'utilizzazione. Ai produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di aver avviato al recupero i rifiuti stessi, è riconosciuta, dunque, a norma del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, la possibilità di sottrarsi entro certi limiti alla privativa comunale; presupposto dell'esonero, e della conseguente riduzione proporzionale del tributo, è la qualificazione del rifiuto come assimilabile all'urbano.

1.5 Dunque, l'esercizio della potestà regolamentare dei Comuni assume a riferimento i criteri contenuti nella deliberazione adottata dal CIPE il 27 luglio 1984, che risulta ancora attuale grazie a una serie di rinvii contenuti nel c.d. "codice dell'ambiente", in attesa dei nuovi decreti ministeriali sul punto.

Il c.d. "codice dell'ambiente" (D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152) è entrato in vigore il 29 aprile 2006 solo parzialmente, causando l'abrogazione di una serie di norme tra cui, al D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 264, comma 1, lett. i, disponendo, però, che, al fine di assicurare che non vi fosse soluzione di continuità nel passaggio dalla preesistente normativa alla parte IV del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, i provvedimenti attuativi del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 continuassero ad applicarsi fino alla data di entrata in vigore dei corrispondenti provvedimenti previsti dalla parte IV. In particolare, ed in conclusione, il D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 195, comma 2, lett. e, riservando alla competenza dello Stato "la determinazione dei criteri qualitativi e quantitativi per l'assimilazione, ai fini della raccolta e dello smaltimento, dei rifiuti speciali e dei rifiuti urbani", ha previsto che: "Con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, d'intesa con il Ministro dello sviluppo economico, sono definiti, entro novanta giorni, i criteri per l'assimilabilità ai rifiuti urbani". Tale decreto non è stato adottato.

Dal suo canto, la norma transitoria contenuta nel D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 265, comma 1 , stabilisce che le vigenti norme regolamentari e tecniche che disciplinano la raccolta, il trasporto e lo smaltimento dei rifiuti restano in vigore sino all'adozione delle corrispondenti specifiche norme di attuazione della parte IV. Così come esplicitato dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 184, lett. b , in base alla quale, nelle more della completa attuazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 in materia di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, si continuano ad applicare le disposizioni del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 18, comma 2, lett. d , e art. 57, comma 1 , disponendo la permanenza delle norme regolamentari e tecniche di disciplina dei rifiuti sino all'attuazione del Decreto Ronchi. Per cui, la normativa di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 195, comma 2, lett. e , non è applicabile in assenza di provvedimenti attuativi (Cass., Sez. 5, 13 aprile 2019 , nn. 7142, 7143, 7144, 7145 e 7146; Cass., Sez. 5, 5 settembre 2019, n. 22231 ; Cass., Sez. 5, 12 luglio 2022, n. 21957). La definizione dei criteri per l'assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani avrebbe dovuto essere attuata mediante l'adozione di apposito regolamento emanato con decreto e, in assenza del previsto regolamento, si continuano ad applicare i criteri per l'assimilazione previsti nella deliberazione adottata dal CIPE il 27 luglio 1984 (Cass., Sez. 5, 13 aprile 2018, n. 9214).

Ne discende che, in tema di TARSU, per effetto della L. 24 aprile 1998, n. 128, art. 17, comma 3 , che ha abrogato l' art. 39 della L. 26 febbraio 1994, n. 146 , venendo meno l'assimilazione ope legis ai rifiuti urbani di quelli provenienti dalle attività artigianali, commerciali e di servizi, purchè aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, secondo i dettagli tecnici contenuti nella deliberazione adottata dal CIPE il 27 luglio 1984, risulta pienamente operativo il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21, comma 2, lett. g , attributivo ai Comuni della facoltà di assimilare o meno ai rifiuti urbani quelli derivanti dalle attività economiche, sicchè, a partire dall'annualità d'imposta (Omissis), assumono decisivo rilievo le indicazioni proprie dei regolamenti comunali circa l'assimilazione dei rifiuti provenienti dalle attività economiche ai rifiuti urbani ordinari.

1.6 Tanto premesso, occorre verificare se, ai fini dell'assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, sia sufficiente un criterio qualitativo, e quindi la mera riconducibilità del rifiuto ad una delle tipologie di cui alla deliberazione adottata dal CIPE il 27 luglio 1984, o sia necessario combinare tale criterio con quello quantitativo, che renda almeno astrattamente possibile uno smaltimento degli stessi ad opera del servizio pubblico di raccolta. Tale verifica ha una evidente ricaduta sulla legittimità o meno di quelle disposizioni dei regolamenti comunali che prevedono l'assimilazione del rifiuto sulla base del solo criterio qualitativo e non anche di quello quantitativo.

1.7 Su tale questione deve rilevarsi, all'interno di questa stessa Sezione della Corte, la presenza di pronunce in apparente contrasto. Secondo un precedente orientamento la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, prevista dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, 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., Sez. 5, 30 dicembre 2011, n. 30719 ; Cass., Sez. 5, 13 giugno 2012, n. 9631 ; Cass. Sez. 6-5, 24 luglio 2013, n. 18018).

Da tale indirizzo si è apparentemente discostato un più recente arresto (Cass., Sez 5, 13 aprile 2018, n. 9214), affermando che, ai sensi del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, artt. 7 , 10 e 21 sono soggetti a tassazione i rifiuti speciali non pericolosi, se assimilati ai rifiuti solidi urbani da una delibera comunale, e ciò anche nell'ipotesi in cui la stessa non ne individui le caratteristiche quantitative e qualitative, spettando al contribuente solo una riduzione tariffaria in base a criteri di proporzionalità, nel caso in cui dimostri una riduzione della superficie tassabile ovvero che i rifiuti speciali siano avviati a recupero direttamente dal produttore, purchè il servizio pubblico di raccolta e smaltimento sia istituito e sussista la possibilità per l'istante di avvalersene.

1.8 I due orientamenti sono tuttavia passibili di una composizione, che trova conforto nell'interpretazione letterale e sistematica del dato normativo, se applicati entrambi con le seguenti precisazioni. L'utilizzo del criterio combinato della qualità e quantità trova il suo principale argomento giustificativo nella lettera del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21 che, nel definire le competenze del Comune in materia, al comma 2, lett. g, fa riferimento ad una "assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e dello smaltimento". Tale doppio criterio corrisponde anche alla ratio legis, da individuarsi sia nella necessità di escludere ogni ipotesi di danno ambientale correlato alla raccolta e allo smaltimento del rifiuto assimilato, sia in quella di assicurare una gestione dei rifiuti urbani da parte dei Comuni ispirata a principi di efficienza, efficacia ed economicità; è evidente che tali finalità possono essere garantite solo predeterminando, almeno astrattamente, la quantità di rifiuto assimilabile conferibile, non essendo ipotizzabile un servizio pubblico di smaltimento di potenzialità illimitata rispetto ad un rifiuto per definizione non uguale a quello urbano, seppure ad esso assimilabile perchè non pericoloso. Predeterminare se un rifiuto è assimilabile o meno per qualità e quantità è, dunque, accertamento preliminare indispensabile, in quanto, nel caso in cui la potestà di assimilazione attribuita dalla norma di legge ai Comuni sia stata correttamente esercitata, il contribuente non potrà mai beneficiare di una esenzione totale dal tributo, sebbene l'intera superficie imponibile sia produttiva di rifiuti assimilati e si avvalga per l'intero dello smaltimento; in tal caso, infatti, egli avrà solo diritto ad una riduzione della tariffa, prevista dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49, comma 14 , e dal D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, art. 7, comma 2 . Nell'ipotesi in cui l'assimilazione non sia stata legittimamente disposta dall'ente locale, per violazione del criterio qualitativo, o anche per l'omessa previsione dell'ulteriore criterio quantitativo, non si rientrerà, invece, nel campo di operatività del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21 ma, previa disapplicazione della delibera comunale illegittima per contrasto con il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21, comma 2, lett. g , dovrà trovare applicazione solo la pregressa disciplina che in tema di rifiuti speciali prevedeva al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 , la possibilità di una esenzione o riduzione delle superfici tassabili. E' noto che il potere-dovere del giudice tributario di disapplicare D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ex art. 7, comma 5, gli atti amministrativi costituenti il presupposto dell'imposizione è espressione del principio generale dell'ordinamento, contenuto nella L. 20 marzo 1865, n. 2248, art. 5 allegato "E", dettato dall'interesse, di rilevanza pubblicistica, all'applicazione in giudizio di tali atti solo se, ed in quanto, legittimi. Ne consegue che detto potere deve essere esercitato - purchè gli atti in questione siano stati investiti dai motivi di impugnazione dedotti dal contribuente in relazione all'atto impositivo impugnato - anche d'ufficio, ed indipendentemente dall'avvenuta impugnazione dell'atto avanti al giudice

amministrativo, con il solo limite dell'eventuale giudicato amministrativo diretto di affermata legittimità dell'atto (tra le tante: Cass., Sez. Un., 22 marzo 2006, n. 6265 ; Cass., Sez. 5, 14 marzo 2007, n. 5929 ; Cass., Sez. Un., 24 luglio 2007 , nn. 16290, 16291, 16292 e 16293; Cass., Sez. Un., 31 marzo 2008 , nn. 8276, 8277 e 8278; Cass., Sez. 5, 13 giugno 2012, n. 9631 ; Cass., Sez. 5, 14 luglio 2017 , nn. 17485, 17487 e 17488; Cass., Sez. 5, 24 gennaio 2019, n. 1952 ; Cass., Sez. 5, 9 aprile 2019, n. 9925 ; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2019, n. 11035 ; Cass., Sez. 5, 23 maggio 2019, n. 14039 ; Cass., Sez. 6-5, 27 luglio 2020, n. 15983 ; Cass., Sez. 5, 11 dicembre 2020, n. 28254 ; Cass., Sez. 5, 9 novembre 2021 , nn. 32603 e 32604).

1.9 Disapplicata la delibera comunale, l'esercizio illegittimo del potere di assimilazione potrà essere equiparato al mancato esercizio del potere di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti solidi urbani da parte del Comune, rispetto al quale si è già affermato da questa Corte che non comporta che detti rifiuti siano, di per sè, esenti dalla tassa, in quanto essi sono soggetti alla disciplina stabilita per i rifiuti speciali dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 (applicabile *ratione temporis*), che rapporta la stessa alle superfici dei locali occupati o detenuti, con la sola esclusione della parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali non assimilati (tra le tante: Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2018, n. 1975 ; Cass., Sez. 5 19 aprile 2019, n. 11035 ; Cass., Sez. 5, 9 novembre 2021 , nn. 32603 e 32604).

Il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 , prevede 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, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il Comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta".

Va, infine, ricordato che l'esonero da tassazione previsto dal citato D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 , per le superfici di formazione di rifiuti speciali smaltiti in proprio integra comunque un'eccezione, i cui presupposti spetterà al contribuente allegare e provare (tra le tante: Cass., Sez. 5, 31 luglio 2015, n. 16235 ; Cass., Sez. 6-5, 5 settembre 2016, n. 17662 ; Cass., Sez. 5, 14 settembre 2016, n. 18054 ; Cass., Sez. 5, 3 novembre 2016, n. 22223 ; Cass., Sez. 5, 23 settembre 2017, n. 21250 ; Cass., Sez. 5, 15 maggio 2019, n. 12979 ; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, n. 8089 ; Cass., Sez. 5, 15 marzo 2021, n. 7187 ; Cass., Sez. 5, 6 maggio 2022 , nn. 14475, 14482, 14486 e 14487; Cass., Sez. 5, 12 luglio 2022, n. 21957), e che la facoltà di individuare categorie di attività produttive di rifiuti speciali cui applicare una percentuale di riduzione, attribuita ai Comuni dalla stessa norma, esige uno specifico esercizio regolamentare, restando, in difetto, le superfici esenti da tassazione (Cass., Sez. Un., 30 marzo 2009, n. 7581 ; Cass., Sez. 5, 13 giugno 2012, n. 9630 ; Cass., Sez. 5, 28 aprile 2017, n. 10548 ; Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2018, n. 1975 ; Cass., Sez. 5, 19 aprile 2019, n. 11035 ; Cass., Sez. 5, 9 novembre 2021 , nn. 32603 e 32604).

1.10 In ogni caso, va rammentato che spetta al contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza e alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani (da lui smaltiti direttamente,

essendo esclusi dal normale circuito di raccolta), che, pertanto, non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile, in applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 , posto che, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale spetta all'amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria (nella specie, l'occupazione di aree nel territorio comunale), per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato (oltre all'obbligo di denuncia ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 70) un onere d'informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Cass., Sez. 5, 13 settembre 2017, n. 21250 ; Cass., Sez. 5, 22 luglio 2021, n. 21011 ; Cass., Sez. 5, 14 giugno 2022 , nn. 19110 e 19111; Cass., Sez. 5, 27 gennaio 2022, n. 2373).

Invero, operando in conseguenza di specifiche condizioni non altrimenti conoscibili dall'ente impositore, in quanto collegate alle posizioni peculiari dei singoli utenti che si vengono a trovare nella situazione per poterne fruire, il riconoscimento del diritto a tale riduzione è subordinato alla condizione della presentazione di una preventiva domanda del contribuente, corredata naturalmente della documentazione necessaria per giustificare l'attribuzione (Cass., Sez. 6-5, 28 aprile 2021, n. 11130 ; Cass., Sez. 5, 27 gennaio 2022, n. 2373).

1.12 Nella specie, versandosi in regime di perdurante vigenza della TARSU, dopo aver rilevato la tardiva deduzione da parte dell'ente impositore circa la delibera di assimilazione (per la precisione, la deliberazione adottata dal Consiglio Comunale l'1 giugno 1988 n. 78) ed aver ritenuto l'applicazione del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 , in conformità ai principi enunciati, il giudice di appello ha correttamente valutato che la contribuente non avesse adempiuto l'onere di preventiva denuncia all'ente impositore dei dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione di tali aree e non potesse rimediare a tale inadempienza per gli anni di riferimento in sede processuale, precludendosi in tal modo la possibilità di ottenere (almeno) la riduzione della TARSU. 2. Il quarto motivo ed il quinto motivo - i quali possono essere congiuntamente esaminati per la comune attinenza all'omesso esame di fatti rilevanti ai fini della pretesa esenzione - sono infondati.

2.1 Come è noto, l' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 2012, n. 134 , introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, la cui esistenza risulti dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbia costituito oggetto di discussione tra le parti e abbia carattere decisivo (vale a dire che, se esaminato, avrebbe determinato un esito diverso della controversia). Ne consegue che, nel rigoroso rispetto delle previsioni degli art. 366 c.p.c. , comma 1, n. 6, e art. 369 c.p.c. , comma 2, n. 4 , il ricorrente deve indicare il "fatto storico", il cui esame sia stato omesso, il "dato", testuale o extratestuale, da cui esso risulti esistente, il "come" e il "quando" tale fatto sia stato oggetto di discussione processuale tra le parti e la sua "decisività", fermo restando che l'omesso esame di elementi istruttori non integra, di per sè, il vizio di omesso esame di un fatto decisivo qualora il fatto storico, rilevante in causa, sia stato comunque preso in considerazione dal giudice, ancorchè la sentenza non abbia dato conto di tutte le risultanze probatorie (tra le tante: Cass.,

Sez. Un., 7 aprile 2014 , nn. 8053 e 8054; Cass., Sez. 6-3, 27 novembre 2014, n. 25216 ; Cass., Sez. 2, 29 ottobre 2018, n. 27415 ; Cass., Sez. Lav., 21 ottobre 2019, n. 26764 ; Cass., Sez. 5, 12 luglio 2021 , nn. 19820, 19824, 19826 e 19827; Cass., Sez. 5, 22 luglio 2021, n. 20963 ; Cass., Sez. 5, 27 luglio 2021, n. 21431). L' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , come riformulato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 convertito, con modificazioni, nella L. 7 agosto 2012, n. 134 , introduce nell'ordinamento un vizio specifico denunciabile per cassazione, relativo all'omesso esame di un fatto storico, principale o secondario, nel cui paradigma non è inquadrabile la censura concernente la omessa valutazione di deduzioni difensive (Cass., Sez. 1, 14 settembre 2018, n. 26305 ; Cass., Sez. 6-1, 6 settembre 2019, n. 22397 ; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2021, n. 12400 ; Cass., Sez. 5, 24 luglio 2021 , nn. 21457 e 21458) nè l'omessa disanima di questioni o argomentazioni (Cass., Sez. 6-1, 6 settembre 2019, n. 22397 ; Cass., Sez. 5, 20 aprile 2021, n. 10285).

2.2 Nella specie, i "fatti" di cui si lamenta l'omesso esame da parte del giudice di appello sono costituite o da documenti relativi a dichiarazioni unilaterali indirizzate dal contribuente all'ente impositore (in particolare, secondo l'elencazione riportata in ricorso: la raccomandata trasmessa il 26 agosto 2009; la mail inviata il 24 novembre 2009; il fax trasmesso il 13 aprile 2010; le raccomandate A.R. trasmesse il 13 maggio 2010 ed il 22 dicembre 2010), dai quali non si evince l'evenienza di alcun fatto in senso storico (nell'accezione intesa dall' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5) , ovvero da documenti relativi a dati informativi o tecnici (in particolare, secondo l'indicazione fatta in ricorso: il MUD ed il FIR concernenti un anno di imposta non specificato; gli elaborati planimetrici dei magazzini e dei depositi), la cui rilevanza è, comunque, esclusa a monte dall'omessa presentazione della imprescindibile denuncia D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , ex art. 70 all'ente impositore.

Per cui, la valutazione delle prove raccolte, anche se si tratta di presunzioni, costituisce un'attività riservata in via esclusiva all'apprezzamento discrezionale del giudice di merito, le cui conclusioni in ordine alla ricostruzione della vicenda fattuale non sono sindacabili in cassazione, sicchè rimane estranea al vizio previsto dall' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 qualsiasi censura volta a criticare il "convincimento" che il giudice si è formato, a norma dell' art. 116 c.p.c. , commi 1 e 2 , in esito all'esame del materiale istruttorio mediante la valutazione della maggiore o minore attendibilità delle fonti di prova, atteso che la deduzione del vizio di cui all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 non consente di censurare la complessiva valutazione delle risultanze processuali, contenuta nella sentenza impugnata, contrapponendo alla stessa una diversa interpretazione al fine di ottenere la revisione da parte del giudice di legittimità degli accertamenti di fatto compiuti dal giudice di merito (Cass., Sez. 5, 29 dicembre 2020, n. 29730 ; Cass. Sez. 5, 7 aprile 2022, n. 11326).

3. Da ultimo, anche il sesto motivo è infondato.

3.1 E' pacifico che, in tema di TARSU, l'irregolare o insufficiente svolgimento del servizio nella zona in cui è ubicato l'immobile non comporta l'esenzione, ma solo la riduzione tariffaria D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , ex art. 59 atteso che tale tassa è dovuta purchè il servizio sia stato istituito, a prescindere dal suo corretto funzionamento e dalla sua utilizzazione da parte

dell'utente (Cass., Sez. 5, 13 luglio 2015, n. 14541 ; Cass., Sez. 5, 16 ottobre 2019, n. 26183 ; Cass., Sez. 6-5, 28 aprile 2021, n. 11130).

In ogni caso, il diritto alla riduzione presuppone l'accertamento specifico (mirato sul periodo, sulla zona di ubicazione dell'immobile sulla tipologia dei rifiuti conferiti e, in generale, su ogni altro elemento utile a verificare la ricorrenza in concreto della richiesta riduzione) della effettiva erogazione del servizio di raccolta rifiuti in grave difformità dalle previsioni legislative e regolamentari, il cui onere probatorio grava sul contribuente che invoca la riduzione, il quale deve dimostrare il presupposto della riduzione della TARSU ai sensi del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 59 ; che consiste nel fatto obiettivo che il servizio di raccolta, istituito ed attivato: - non sia svolto nella zona di residenza o di dimora nell'immobile a disposizione o di esercizio dell'attività dell'utente; - ovvero, vi sia svolto in grave violazione delle prescrizioni del regolamento del servizio di nettezza urbana, relative alle distanze e capacità dei contenitori ed alla frequenza della raccolta, in modo che l'utente possa usufruire agevolmente del servizio stesso (Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2019, n. 3265 ; Cass., Sez. 5, 12 settembre 2019, n. 22767 ; Cass., Sez. 6-5, 3 giugno 2021, n. 15323).

3.2 Pertanto, il giudice di appello si è pedissequamente uniformato a tale principio, avendo rilevato che: "Nessun elemento di riscontro (...) è stato offerto dalla Ica Food in merito alla ricorrenza dell'ulteriore fattispecie esimente di cui all'art. 59, comma 4 e comma 5, quanto in particolare alle violazioni delle prescrizioni comunali in tema di distanze e capacità dei contenitori, ovvero della frequenza della raccolta".

4. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la infondatezza dei motivi dedotti, il ricorso deve essere rigettato.

5. Le spese giudiziali seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura fissata in dispositivo.

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

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente alla rifusione delle spese giudiziali in favore del controricorrente, liquidandole nella misura di Euro 200,00 per esborsi e di Euro 5.800,00 per compensi, oltre a rimborso forfettario nella misura del 15% sui compensi e ad altri accessori di legge; dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 15 dicembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 16 gennaio 2023

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza