Sentenza del 16/01/2023 n. 1041 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La "ASCIT - Servizi Ambientali Spa ", nella qualità di incaricata del pubblico servizio di gestione dei rifiuti urbani per conto del Comune di Capannori (LU), ha proposto ricorso per la cassazione della sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze il 2 ottobre 2014 n. 1896/09/2014, la quale, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione di cinque avvisi di accertamento per la TIA relativa agli anni 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, con riferimento ad uno stabilimento ubicato nel medesimo Comune e destinato alla produzione di accessori per calzature, dopo che la sentenza depositata dalla Sezione Tributaria di questa Corte il 9 marzo 2012 n. 3764 aveva cassato con rinvio la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze il 30 giugno 2010 n. 85/01/2010, ha parzialmente accolto l'appello proposto da A.A., B.B., C.C. e D.D., in qualità di eredi legittimi del defunto E.E., nei confronti della medesima avverso la sentenza depositata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lucca il 16 settembre 2008 n. 51/05/2008, con condanna alla rifusione delle spese giudiziali.

Il giudice di appello ha parzialmente riformato la decisione di prime cure, sul presupposto che il defunto contribuente avessero diritto all'esenzione dalla parte variabile della TIA in ordine alle superfici destinate alla produzione di rifiuti speciali non assimilabili, nonchè all'esclusione delle sanzioni e degli interessi, ferma restando la debenza della parte fissa del medesimo tributo. Il ricorso è affidato ad otto motivi. A.A., B.B., C.C. e D.D., in qualità di eredi legittimi del defunto E.E., sono rimasti intimati. Con conclusioni scritte, il P.M. si è espresso per l'accoglimento del secondo motivo, del terzo motivo, del quarto motivo e del quinto motivo, l'assorbimento del primo motivo e del sesto motivo, il rigetto del settimo motivo e dell'ottavo motivo. La ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, si denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, artt. 7 , 21 e 49 della deliberazione adottata dal CIPE il 27 luglio 1984, delle deliberazioni adottate dal Consiglio Comunale il 29 maggio 1998 n. 65, il 20 febbraio 2001 n. 11 ed il 13 aprile 2004 n. 28 (in tema di assimilazione), nonchè dei regolamenti TIA del Comune di Capannori (LU) in vigore tempo per tempo con riferimento ai distinti periodi di accertamento, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che l'affidataria del servizio di gestione dei rifiuti urbani non avesse già esonerato il defunto contribuente dalla parte variabile della TIA e che il defunto contribuente avesse documentato la specialità e non assimilabilità dei rifiuti prodotti.

2. Con il secondo motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per non essere stata tenuta in conto dal giudice di secondo grado la reale natura dei rifiuti in questione, in carenza di idonea documentazione sulla loro specialità e non assimilabilità.

3. Con il terzo motivo, si denuncia error in iudicando per radicale assenza di motivazione, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per aver deciso l'appello con motivazione del tutto carente con riguardo all'adempimento degli oneri gravanti sul contribuente circa la produzione e lo smaltimento di rifiuti speciali, nonostante l'assenza di documentazione comprovante la produzione di rifiuti non assimilati.

4. Con il quarto motivo, si denuncia omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio, che è stato oggetto di discussione tra le parti, in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5 , per non essere stata tenuta in conto dal giudice di secondo grado la carenza della documentazione necessaria per beneficiare della riduzione della quota variabile della TIA.

5. Con il quinto motivo, si denuncia error in procedendo per violazione dell' art. 394 c.p.c. , il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, artt. 57 , 58 e 63 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per aver dato ingresso il giudice di secondo grado a nuove prove con riguardo alla produzione di un prospetto riepilogativo delle superfici interessate con la memoria depositata dal contribuente il 17 aprile 2014 (sotto la non veritiera qualificazione di "modelli MUD").

6. Con il sesto motivo, si denuncia error in procedendo per violazione degli artt. 91 e 92 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per essere stata erroneamente disposta dal giudice di secondo grado la condanna alla rifusione delle spese giudiziali, nonostante la parziale soccombenza.

7. Con il settimo motivo, si denuncia error in procedendo per violazione dell' art. 112 c.p.c. , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , per essere stata erroneamente riconosciuta dal giudice di secondo grado l'esenzione del contribuente dalla quota variabile della TIA, nonostante la mancanza di una specifica domanda in tal senso.

8. Con l'ottavo motivo, si denuncia error in iudicando per violazione del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3 , la L. 13 maggio 1999, n. 133, art. 6, comma 13 e del D.M. 24 ottobre 2000, n. 370 , in relazione all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di secondo grado che la TIA non fosse assoggettabile ad IVA. RAGIONI DELLA DECISIONE 1. Discostandosi dall'ordine di prospettazione dei motivi in ricorso, è opportuno esaminare con priorità il terzo motivo. Ciò detto, il predetto motivo - che può essere esaminato insieme al secondo motivo, al quarto motivo ed al quinto motivo, per la comune attinenza alla medesima questione - è fondato, derivandone l'assorbimento del primo motivo e del settimo motivo.

1.1 Nonostante il letterale riferimento in rubrica all' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la censura deve essere più propriamente ricondotta nell'ambito dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4 , essendo dedotta, a ben vedere, la violazione dell' art. 132 c.p.c. , comma 2, n. 4 e il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 36, comma 2 , n. 4 .

1.2 Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poichè intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (tra le tante: Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8427 ; Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9975).

Peraltro, si è in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall' art. 111 Cost. , comma 6 , (tra le tante: Cass., Sez. 1", 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6 -5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6 -5, 7 aprile 2021, n. 9288 ; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627 ; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2022, n. 6184).

1.3 Nella specie, non si può ritenere che la sentenza impugnata sia sufficiente nè coerente sul piano della logica giuridica, contenendo un'inadeguata esposizione delle ragioni sottese al parziale accoglimento dell'appello (al di là di ogni considerazione sul piano della loro fondatezza in diritto).

Invero, si può dire che la motivazione della sentenza impugnata non ha messo in condizione la ricorrente di conoscere l'iter logico e giuridico seguito e posto a fondamento della decisione. Nella specie, con enunciati meramente assertivi e figurativi, il giudice di appello ha apoditticamente affermato che: "(...) l'appellante, che ne aveva l'onere, ha dimostrato di avere smaltito nell'anno (recte: negli anni) in esame unicamente rifiuti speciali non assimilabili, il cui costo è posto per legge a suo carico. Analizzando perciò gli atti di causa, risulta che l'appellante ha dichiarato e dimostrato di avere smaltito (attraverso MUD prodotti, peraltro contestati solo genericamente dall'appellata Ascit) di avere prodotto rifiuti speciali e di averne provveduto a propria cura e spese allo smaltimento, così come previsto dalla legge (...)".

1.4 Nel caso di specie, infatti, il giudice di appello ha fatto un generico riferimento ai MUD prodotti, sebbene la ricorrente, con il secondo motivo di censura, assuma che la documentazione prodotta era inidonea ad attestare la produzione di rifiuti speciali non assimilati, nè il relativo smaltimento a proprie cure e spese tramite impresa autorizzata, e quant'altro indispensabile per ritenere assolto l'onere probatorio sulla stessa incombente, circostanze che sarebbero state dibattute nel giudizio di merito (all'uopo, indicando la ricorrente specificamente gli atti in cui dette contestazioni risultano dedotte - in particolare: la memoria depositata il 22 ottobre 2009; la costituzione in sede di riassunzione del giudizio di appello il 17 aprile 2014, dopo la cassazione con rinvio della precedente sentenza).

Per cui, senza porre a fondamento della sua motivazione gli elementi fattuali emersi nel giudizio di primo grado, sia attraverso le allegazioni dedotte che attraverso la documentazione prodotta dalle parti, il giudice di appello ha fornito una personale e non obiettiva valutazione della vicenda processuale, pervenendo a conclusioni disancorate dalle risultanze istruttorie della causa di primo grado, di cui ha omesso qualsiasi riferimento.

In tal modo, la suesposta argomentazione si rivela insufficiente a rendere conto del procedimento logico sottostante, in quanto non è detto da quali elementi la valutazione afferente sia stata tratta, ragion per cui non raggiunge la soglia del minimum costituzionale ed impinge nel denunciato vizio di carente o apparente motivazione (in relazione a precedente vertenza tra le medesime parti per altre annate del tributo: Cass., Sez. 5, 19 novembre 2019, n. 29972).

2. L'ottavo motivo è infondato.

2.1 Anche di recente questa Corte, con argomentazioni condivisibili, ha ribadito che la TIA, per il periodo antecedente all'entrata in vigore del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (nel caso di specie, gli atti di accertamento si riferiscono agli anni 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005), ha natura tributaria, attesa l'assenza di un rapporto di corrispettività, proprio del meccanismo di commisurazione del tributo secondo la disciplina prevista dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 , sicchè non è assoggettabile ad IVA, che mira a colpire la capacità contributiva e si manifesta - in linea con la previsione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3 - quando si acquisiscono beni o servizi versando un corrispettivo quale controvalore effettivo del servizio prestato (Cass., Sez. 6 - 5, 10 marzo 2015, n. 4723). L'orientamento è stato definitivamente consacrato da una pronunzia delle Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., 15 marzo 2016, n. 5078), a tenore della quale la tariffa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, istituita dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 , oggi abrogato, avendo natura tributaria, non è assoggettabile all'IVA, che mira a colpire la capacità contributiva insita nel pagamento del corrispettivo per l'acquisto di beni o servizi e non in quello di un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente (tra le tante: Cass., Sez. 5, 29 settembre 2017 , nn. 22885, 22886 e 22887; Cass., Sez. 5, 2 marzo 2018, n. 4960 ; Cass., Sez. 5, 5 aprile 2019, n. 9612 ; Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2020, n. 2610 ; Cass., Sez. 5 19 agosto 2020, n. 17339 ; Cass., Sez. 5, 11 febbraio 2021, n. 3434 ; Cass., -Sez. 5, 28 febbraio 2022, n. 6604 ; Cass., Sez. 5, 22 marzo 2022, n. 9180).

2.2 Del resto, già in precedenza, come è stato evidenziato anche dalla Corte Costituzionale (Corte Cost., 24 febbraio 2010, n. 64) ed è stato avallato da questa Corte, sia a Sezioni Unite (Cass., Sez. Un., 5 dicembre 2011, n. 25929 , che superava la precedenza impostazione avallata da Cass., Sez. Un., 15 giugno 2009, n. 13894) che a Sezione semplice (Cass., Sez. 5, 9 marzo 2012, n. 3756 ; Cass., Sez. 6-5, 2 marzo 2015, n. 4132 ; Cass., Sez. 5, 13 maggio 2016 , nn. 9857, 9858 e 9859; Cass., Sez. 5, 27 dicembre 2017, n. 22539 ; Cass., sez. 5, 2 marzo 2018 , nn. 4957 e 4958; Cass., Sez. 5, 19 novembre 2019, n. 29972 ; Cass., Sez. 5, 19 dicembre 2019, n. 33888 ; Cass., Sez. 5, 19 agosto 2020, n. 17339), si era escluso che la TIA costituisse una entrata patrimoniale di diritto privato, reputandola, invece, una mera variante della TARSU, disciplinata dal D.P.R. 15 novembre 1993 n. 507 , di cui conservava la qualifica di tributo.

2.3 Nemmeno ricorrono, a giudizio di questa Corte, i presupposti per dubitare che tale conclusione sia contraria al diritto dell'Unione Europea (e, in particolare, all' art. 78, comma 1, lett. a, della Direttiva n. 2006/112/CE del 28 ottobre 2006). Invero, non si ritiene condivisibile attribuire un rilievo determinante in tema di IVA all'eventuale natura tributaria di un corrispettivo, e ciò sia per ragioni di carattere sistematico sia in forza del dato letterale della stessa normativa IVA nazionale ed Europea. Sotto il primo profilo, si osserva che essendo l'IVA

un tributo di fonte e rilievo comunitario essa non può risentire di scelte, quale quella di qualificare in termini di tributo una certa entrata, rimesse ai legislatori nazionali degli stati membri (pena l'ingiustificato verificarsi di di Spa rità di trattamento ai fini IVA nel territorio degli vari Stati del medesimo servizio). Quanto al dato testuale, il diritto comunitario (segnatamente, il richiamato art. 78, comma 1, lett. a, Direttiva n. 2006/112/CE del 28 ottobre 2006) ha cura di esplicitare che nella base imponibile IVA devono essere compresi anche "le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi ad eccezione della stessa IVA" che accedono ad un'operazione imponibile, mentre il diritto italiano (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, comma 1 , primo periodo) afferma che sono imponibili le operazioni "verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".

3. In conclusione, alla stregua delle suesposte argomentazioni, valutandosi la fondatezza del secondo motivo, del terzo motivo, del quarto motivo e del quinto motivo, l'infondatezza dell'ottavo motivo e l'assorbimento del primo motivo, del sesto motivo e del settimo motivo, il ricorso può trovare accoglimento entro tali limiti e la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione ai motivi accolti con rinvio della causa alla Commissione Tributaria Regionale della Toscana (ora, alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, ai sensi della L. 31 agosto 2022, n. 130, art. 1, comma 1, lett. a) , in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo, il terzo motivo, il quarto motivo ed il quinto motivo, dichiara l'assorbimento del primo motivo, del sesto motivo e del settimo motivo, rigetta l'ottavo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia la causa alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Toscana, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

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