Sentenza del 16/10/2023 n. 28661 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Fashion Point impugnava l'avviso di pagamento con il quale il Comune di città Sant'Angelo quantificava la Tari dovuta per l'annualità (Omissis) in relazione ai locali commerciali ubicati in (Omissis) eccependo il difetto dello ius impositionis da parte del Comune, in quanto i locali producevano esclusivamente imballaggi secondari e terziari, non assimilabili ex lege a quelli urbani ed avviati all'smaltimento a proprie cure e spese.

Il Comune si costituiva sostenendo l'assimilabilità dei rifiuti prodotti a quelli urbani e in ogni caso il solo diritto della contribuente di ottenere una riduzione del tributo ex art. 9 del regolamento Tari che la prevede nelle sole ipotesi di produzione promiscua di rifiuti urbani e rifiuti speciali non assimilati.

La CTP di Pescara accoglieva parzialmente il ricorso confermando la tassabilità dei locali destinati ad uffici e servizi ed escludendola per i locali destinati a magazzini e vendita.

Il Comune interponeva gravame avverso la sentenza di prime cure sostenendo che la società non aveva fornito la prova della prevalente produzione dei rifiuti da imballaggi secondari e terziari rispetto a quelli urbani e che nella denuncia Tari era stata dichiarata la produzioni di rifiuti speciali non assimilabili in via estremamente generica, senza alcun riferimento alla tipologia di rifiuti prodotti; deduceva, altresì, che con riferimento al magazzino la denuncia non specificava il rapporto tra superfici e produzione dei rifiuti.

La CTR dell'Abruzzo ha respinto l'appello del Comune, confermando la prima decisione, sul rilievo del divieto assoluto di immissione nel normale circuito dei rifiuti urbani degli imballaggi terziari e della facoltà e non obbligo del contribuente di conferire i rifiuti da imballaggi secondari al servizio comunale.

L'amministrazione comunale ricorre, sulla base di sei motivi per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe.

Replica con controricorso la società Fascion Point che eccepisce l'inammissibilità del ricorso per difetto di specificità e novità delle questioni sottoposte alla disamina della Corte.

Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento del sesto motivo, respinti gli altri.

MOTIVI DI DIRITTO. 2.Con il primo motivo di ricorso, l'ente comunale deduce la violazione e falsa applicazione della L. 27 dicembre 2013, n. 147 , art. 1 , commi 641 e 649, nonchè del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 , artt. 221 , 195 , comma, 2, lett. e), artt. 224, 226 e 198, comma 1, dell'art. 3

del Regolamento comunale Tari, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; per avere la Commissione Regionale disapplicato il regolamento comunale nella parte in cui ha assimilato gli imballaggi terziari agli urbani, stante il divieto di introdurre nel normale circuito dei rifiuti urbani, detti rifiuti speciali. La sentenza viene censurata per non aver considerato che in base al codice dell'ambiente il Comune ha il potere di assimilare i rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, allorquando essi sono destinati allo smaltimento e non al riciclo; in particolare, si assume che ai sensi dell'art. 221 cit. sarebbe ammesso il conferimento degli imballaggi primari e degli assimilati, salva la possibilità che sia il gestore del servizio a richiedere ai produttori ed utilizzatori di procedere al ritiro degli stessi; che il comma 3 del medesimo articolo consentirebbe agli utilizzatori di conferire al servizio pubblico gli imballaggi e rifiuti da imballaggio nei limiti derivanti dai criteri determinati ai sensi dell'art. 195, comma 2, lett. e, e dunque nel rispetto dei criteri di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani, con il conseguente potere ex art. 198 cit., di privativa comunale con riferimento alle fasi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti non avviati al riciclo.

3.La seconda censura denuncia lamenta la violazione degli artt. 112 e 115 c.p.c., ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4) per avere i giudici regionali deciso la controversia sul presupposto, smentito dai documenti prodotti, secondo cui nelle superfici escluse dalla tassazione si produrrebbero esclusivamente imballaggi secondari e terziari.

Sostiene il Comune di aver dedotto di aver attivato la raccolta differenziata sul territorio (pagina 3 della costituzione in primo grado del Comune e pag. 7 dell'atto di appello, laddove ha evidenziato di aver stipulato contratto di servizio con la società Linda s.as. allegato al giudizio di merito). Si obietta, in particolare, che la CTR non avrebbe considerato la circostanza allegata dal Comune in merito alla raccolta differenziata degli imballaggi secondari.

4. Il terzo motivo lamenta la violazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 649 e art. 9 del Regolamento Tari, nonchè la violazione degli artt. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c., comma 2, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; per avere la CTR escluso la tassabilità delle aree destinate alla vendita on line di articoli di abbigliamento si producano prevalentemente rifiuti speciali non assimilati, non considerando che in detti locali si producono anche rifiuti urbani per la presenza degli operatori e dell'utenza.

In ipotesi di produzione promiscua, l'art. 9 del Regolamento Tari prevede una serie di percentuali di abbattimento delle superfici, quando non sia possibile delimitare esattamente le porzioni in cui si producono gli uni e gli altri.

5. Il quarto strumento di ricorso deduce la violazione e falsa applicazione dell' art. 112 c.p.c. per omessa pronuncia, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4), sulla questione sollevata dal Comune ricorrente relativa all'inadempimento della contribuente agli obblighi dichiarativi.

Assume l'ente locale che la società avrebbe dovuto indicare in apposita denuncia il ramo di attività e la sua classificazione, le superfici di formazione dei rifiuti speciali, che con la denuncia di variazione del 30.01.2017, la contribuente indicava genericamente la natura dei rifiuti indiandoli come rifiuti speciali smaltiti da apposita ditta con contratto privato, precisando la natura di imballaggi terziari e secondari solo nel giudizio di merito.

Dunque erroneamente la CTP aveva deciso in ordine al corretto assolvimento dell'onere dichiarativo e che la CTR ha omesso di pronunciarsi sul motivo di appello con cui si denunciava la violazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 649, cit, nonchè dell' art. 2697 c.c. (allegato 7 al ricorso).

6. Il quinto strumento di ricorso prospetta la violazione la violazione e la falsa applicazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 685, nonchè dell'art. 25 del Regolamento comunale Tari del 2015, per non avere il decidente valutato la incompletezza della denuncia in variazione, trascurando che l'onere di presentare apposita denuncia che indichi nel dettaglio le superfici sulle quali si producono i rifiuti speciali non assimilati e la tipologia dei prodotti.

7. Il sesto motivo prospetta la violazione del D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 , art. 3 nonchè della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 649 e 654, e dell'art. 13 del Regolamento Tari ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Per avere i giudici territoriali escluso integralmente l'applicazione della Tari - sulle superfici ove si producono imballaggi terziari e secondari, senza distinguere tra parte fissa e parte variabile della tariffa, dove la prima è determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio riferite agli investimenti per le opere e relativi ammortamenti, mentre la seconda è rapportata alla quantità dei rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione.

8. Il primo motivo di ricorso è privo di pregio perchè frontalmente confliggente con l'ormai consolidato assetto interpretativo adottato, in materia, da questa Corte di legittimità, che di seguito si riassume ed al quale ad ogni buon conto interamente si rinvia (tra le innumerevoli: Cass. nn. 4960/18 , 10010/19 , 8089/20 , più recentemente riprese, proprio in tema di Tari, da Cass. nn. 5429/23 , 5578/23 , 8962/23 ed altre). Come è noto, il regime fiscale dei rifiuti, a partire dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993 , 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. n. 22 del 1997 , art. 49 (cd. Decreto Ronchi) questa, a sua volta, dalla TIA 2 (tariffa integrata ambientale), di cui al D.Lgs. n. 152 del 2006 , art. 238 (Codice dell'Ambiente), ed a sua volta sostituita dalla TARES (art. 14 del 6 dicembre 2011, n. 201 del 2011, conv. in L. 22 dicembre 2011, n. 214) ed ancora, infine, dalla TARI (tassa rifiuti) - tributo che costituisce una componente dell'imposta unica comunale (IUC) insieme con l'imposta municipale propria (IMU) ed il tributo per i servizi indivisibili (TASI) - istituita dalla legge di stabilità per l'anno 2014 (L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 639 e ss.). Nella successione legislativa, la TARI - oggetto di causa - ha dunque sostituito, a decorrere dal gennaio 2014, i preesistenti omologhi tributi conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria, tanto che questa Corte ha più volte affermato che ad essa sono estensibili gli orientamenti di legittimità formatisi per i tributi che l'hanno immediatamente preceduta, quali appunto la TARSU e la TIA (tra le tante: Cass., Sez. 5, 22 dicembre 2017, n. 22130; Cass., Sez. 5", 26 gennaio 2018, n. 1963; Cass., Sez. 5, 15 maggio 2019, n. 12979 ; Cass., Sez. 5, 16 novembre 2021, n. 34635). Il presupposto della TARI (L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 641) è "il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all' art. 1117 c.c. che non siano detenute o occupate in via esclusiva" essa è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali

o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani (art. 1, comma 641 Legge cit.). Nella determinazione della superficie assoggettabile ad imposizione (art. 1, comma 649 L. cit.) non si tiene conto "di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il Comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione".

Per quanto concerne il punto specifico di causa, costituito dallo smaltimento dei rifiuti da imballaggio, si è affermato - con riferimento al previgente D.Lgs. n. 22 del 1997 (artt. 34 segg.) - ma con conclusioni che trovano conferma anche nella disciplina posta dal D.Lgs. n. 152 del 2006 , artt. 216- bis e ss. - che essi costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, regime caratterizzato essenzialmente dalla attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro gestione (termine che comprende tutte le fasi, dalla raccolta allo smaltimento); ciò vale in assoluto - secondo le definizioni di legge - per gli imballaggi terziari, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, ed anche per quelli secondari ove non assistiti da un servizio di raccolta differenziata (v., ex plurimis, Cass., 23 aprile 2020, n. 8088 ; Cass., 10 aprile 2019, n. 10010).

8.1 Ferma quindi restando l'assegnazione ai Comuni della potestà regolamentare di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani (art. 21 decreto Ronchi e successiva abrogazione della L. n. 146 del 1994 , art. 39), resta che in base alla specialità del regime proprio degli imballaggi (secondari e terziari), tale assimilazione è con riguardo ad essi ex lege preclusa, in modo tale che quei regolamenti comunali che una tale assimilazione abbiano invece previsto (come si assume nella specie) vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 , ex art. 7, in quanto illegittimi (Cass. n. 627 del 19.10.2011 ; Cass. n. 627/2012 ; Cass. n. 4793/2016 ; Cass. 14414/2017 ; Cass. n. 6358 e 6359 del 2016; Cass., 23 aprile 2020, n. 8088 ; Cass., 10 aprile 2019, n. 10010).

8.2 Correttamente, quindi, la CTR ha provveduto a disapplicare il regolamento comunale che ha assimilato gli imballaggi terziari ai rifiuti urbani, in quanto i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno disapplicati in parte qua dal giudice tributario (in questo senso già Cass. n. 627 del 18.01.2012 , Rv. 621368 - 01, n. 4793 dell'11.03.16, Rv. 639127 - 01, n. 703 del 15.01.2019, Rv. 652499 - 01; 4960 del 2.03.2018, Rv. 649761 - 01; da ultimo Cass. n. 10010 del 12.03.2019, Rv. 653536 - 01, Cass. n. 22980 del 17.08.2021 ; Cass. 23.02.2023, n. 5578 ; Cass. n. 22333 del 25.07.2023 , in motiv).

8.3 In conclusione, indipendentemente dalla assimilazione per delibera o regolamento, la parte variabile della tariffa non va applicata con riguardo alle superfici di loro produzione continuativa

e prevalente. Si tratta di conclusione che trova conferma anche alla luce del D.Lgs. n. 152 del 2006 , artt. 221 e 226 i quali recepiscono anch'essi (art. 218) la pregressa definizione e l'articolazione distintiva degli imballaggi, escludendo il conferimento dei terziari ed ammettendolo per i secondari solo in contesto di attivata raccolta differenziata. Nè può avere ingresso - sulla base della nozione generale di rifiuto, ricondotta a qualsiasi sostanza od oggetto di cui il detentore si disfi o abbia l'intenzione o l'obbligo di disfarsi (art. 183, comma 1, lett.a)) - la distinzione operata in ricorso (e ripresa nella memoria del Comune) tra rifiuti da imballaggi e imballaggi ancora utilizzabili, in ordine ai quali ultimi non si pone in realtà il problema del conferimento e smaltimento se non a loro volta dismessi e, per ciò solo, assunti nella categoria legale dei rifiuti ex art. 183 cit..

E' stato chiarito, anche nelle citate pronunce del 14 marzo 2022 n. 8205 e 8222, che la "riduzione della superficie tassabile, in ragione della dimostrata produzione su di essa di rifiuti speciali, opera anche per quei particolari rifiuti speciali costituiti dagli imballaggi terziari (...) non assimilati nè ex lege assimilabili ai rifiuti urbani ordinari", affermandosi che "agli imballaggi terziari (nonchè agli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata) si applica appunto la disciplina di cui all'art. 62, comma 3 cit., il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione della sola parte di esse in cui, per struttura e destinazione, si formino i rifiuti speciali; per questa loro natura, gli imballaggi terziari non possono essere immessi nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani (oggetto di privativa comunale) e devono essere comprovatamente conferiti ed avviati al recupero presso operatori autorizzati D.Lgs. n. 22 del 1997 , ex art. 21 comma 7", precisandosi che "La giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare sia l'inclusione degli imballaggi terziari in questo tipo di disciplina (Cass. nn. 10010/19 ; 703/19 ; 4960/18 ; 4793/16 ed altre), sia l'accollo in capo al contribuente dell'onere di provare tutti i presupposti della riduzione di superficie (natura speciale dei rifiuti; entità della superficie di loro produzione; autosmaltimento)" (così Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, n, 8205 e nello stesso senso, Cass. Sez. T, 14 marzo 2022, n. 8222).

8.4 Cass. 21130/21 (con richiami anche della Cassazione penale in ordine alla qualificazione di rifiuto: v. Cass. Sez. 3 Pen. Di Micco n. 48737/2013; Cass. Sez. 3 Pen. Rizzi n. 50309/2014), dopo aver ribadito che, ai sensi della citata normativa, i rifiuti degli imballaggi terziari, nonchè quelli degli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai Comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dal D.Lgs. n. 22 del 1997 , art. 21 e che i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario, ha poi posto in luce come la gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio sia stata ridisciplinata dal Titolo 2" del D.Lgs. n. 152 del 2006 (Codice dell'Ambiente) senza soluzione di continuità (art. 264, comma 1, lett. i), D.Lgs. cit.), con il D.Lgs. n. 22 del 1997 (abrogato), attraverso disposizioni che recepiscono la Direttiva 2004/12/CE , con la quale è stata integrata e modificata la Direttiva 94/62/CE. Sicchè ai sensi dell'art. 218, comma 1, lett. a) D.Lgs. n. sopra citato, si intende per imballaggio:" il prodotto, composto di materiali di qualsiasi natura, adibito a contenere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a proteggerle, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore ai consumatore o all'utilizzatore, ad assicurare la loro presentazione, nonchè gli articoli a perdere usati allo stesso scopo, mentre la successiva lett. f) della medesima disposizione definisce come rifiuto da imballaggio: "ogni imballaggio o materiale di imballaggio,

rientrante nella definizione di rifiuto di cui all'art. 183, comma 1, lett. a), esclusi i residui della produzione, e la lett. g) qualifica gestione dei rifiuti da imballaggio: le attività di gestione di cui all'art. 183, comma 1, lett. d)".

E' dunque evidente che l'intera problematica della imponibilità degli imballaggi debba in effetti più propriamente riferirsi ai rifiuti da imballaggio (e così la Commissione Tributaria Regionale nella sentenza impugnata), senza però che questo induca a conclusioni diverse da quelle fin qui esposte; e ciò proprio per il confluire della nozione (anche) di rifiuto di imballaggio nella definizione legale generale di cui all'art. 183 cit., con riguardo alla fase della loro dismissione ed indipendentemente dalla possibilità di recupero o riutilizzo ad opera di terzi.

9. La seconda censura si espone a rilievi di inammissibilità ed infondatezza, in quanto non si confronta con la sentenza gravata nella quale si dà atto che la società contribuente aveva obiettato di produrre solo rifiuti terziari non assimilabili a quelli urbani, aggiungendo sempre a pagina 2 della pronuncia che " l'Ufficio non nega in modo specifico che nelle aree indicate (anche nella perizia giurata) si producano rifiuti terziari, assumendo che non sarebbe provato il requisito della prevalenza, stante comunque la presenza umana nei locali".

La natura esclusivamente terziaria dei rifiuti risulta, peraltro, confermata dalla perizia prodotta in giudizio ed allegato al ricorso per cassazione (doc. 7) e rende del tutto irrilevante l'attivazione o meno della raccolta differenziata per gli imballaggi secondari, circostanza che non emerge neppure dalla sentenza gravata. Difatti, a conferma che la questione oggetto del giudizio di merito concerneva la tassabilità delle superfici ove si produce prevalentemente rifiuti da imballaggi terziari, si legge a pagina 11 e 12 del ricorso che "la superficie su cui si producono i rifiuti urbani è pari a mq..., la superficie su cui si producono rifiuti speciali non assimilabili di natura terziaria è pari a mq 582,33, la superficie area vendita non è identificata in quanto inesistente" ed ancora a pag. 12 del ricorso della contribuente si legge" sull'area deposito vi è una produzione esclusiva e non solo prevalente di rifiuti di natura terziaria smaltiti autonomamente".

10. Il terzo mezzo di ricorso - con il quale l'ente comunale lamenta che nelle aree destinate alla vendita on line di articoli di abbigliamento non possono prodursi rifiuti da imballaggi terziari, trattandosi di aree in cui è interdetto l'accesso all'uomo - non supera il vaglio di ammissibilità, in quanto che presuppone la proposizione delle relative questioni già nella fase di merito, in primis, nel giudizio di prime cure. Il ricorrente che proponga una questione ha l'onere di allegare l'avvenuta deduzione della questione nel giudizio di appello ed anche di indicare in quale atto processuale del giudizio precedente, in modo da consentire alal corte l'accertamento ex actis della veridicità di tale asserzioneprima di esaminare nel merito la questione stessa (ex multis. Cass. n. 16502/2017 , in motiv; n. 9138/2016). Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, difatti, i motivi del ricorso per cassazione devono investire, a pena d'inammissibilità, questioni che siano già comprese nel tema del decidere del giudizio d'appello, non essendo prospettabili per la prima volta in sede di legittimità questioni nuove o nuovi temi di contestazione non trattati nella fase di merito, tranne che non si tratti di questioni rilevabili d'ufficio (v. Cass. Sez. 3, 09/01/2002 n. 194 ; più di recente, v. Cass. Sez. 6 - 1, 09/07/2013 n. 17041

; Cass. del 25.10.2017, n. 25319 ; Cass. 2033 dell'11.12.2017; Cass. del 13/08/2018, n. 20712 Cass. del 17/01/2018, n. 907 ; Cass. 21355 del 06/07/2022).

Rileva, comunque, che il giudice di merito, con vaglio logicamente motivato ed insindacabile di tutte le risultanze istruttorie fornite dalla parte privata, si sia convinto della raggiunta dimostrazione di tutti i presupposti della non tassabilità delle superfici in esame (magazzino e vendita); e ciò proprio in ragione di una valutazione di continuità e prevalenza nella produzione in esse di imballaggi non assimilabili. Non si ritiene che questa valutazione possa essere efficacemente censurata in diritto in ragione di una non meglio comprovata 'comune esperienzà circa la contemporanea produzione altresì di rifiuti solidi urbani e comunque assimilabili; contemporanea produzione che potrebbe anzi darsi addirittura per notoria e pacifica, ma che ancora di per sè non inficerebbe il presupposto normativo della esclusione da imposizione. Tanto più a fronte di una disciplina legislativa, qual è quella Tari, che non riconduce la causa di esenzione alla produzione esclusiva e totalizzante rifiuti non assimilabili, bensì alle sue caratteristiche di continuità e prevalenza. Sicchè ben poteva il giudice di merito convincersi del fatto che, pur nella riconosciuta frequentazione dei locali da parte di alcuni dipendenti e di clienti (ma sempre sulla base delle caratteristiche del commercio all'ingrosso e della gestione a distanza di molti ordinativi), la continuità e prevalenza nella produzione dei rifiuti spettasse appunto agli imballaggi terziari e secondari non assimilabili. Ciò è desunto in sentenza sulla base della perizia tecnica in atti ed appunto della ricostruzione delle modalità ordinarie di svolgimento dell'attività all'ingrosso, comportante utilizzo pressochè esclusivo di imballaggi non assimilabili a fronte di modesto accesso fisico di clientela e gestione telematica degli ordini.

11.Il quarto ed il quinto motivi -- suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle questioni giuridiche da essi poste - sono inammissibili, ancor prima che infondati.

In primo luogo è configurabile la decisione implicita di una questione (connessa a una prospettata tesi difensiva) o di un'eccezione di nullità (ritualmente sollevata o rilevabile d'ufficio) quando queste risultino superate e travolte, benchè non espressamente trattate, dalla incompatibile soluzione di un'altra questione, il cui solo esame presupponga e comporti, come necessario antecedente logico-giuridico, la loro irrilevanza o infondatezza; ne consegue che la reiezione implicita di una tesi difensiva o di una eccezione è censurabile mediante ricorso per cassazione non per omessa pronunzia (e, dunque, per la violazione di una norma sul procedimento), bensì come violazione di legge e come difetto di motivazione, semprechè la soluzione implicitamente data dal giudice di merito si riveli erronea e censurabile oltre che utilmente censurata, in modo tale, cioè, da portare il controllo di legittimità sulla decisione inespressa e sulla sua decisività (Cass. dell'8.05.2023, n. 12131 ; Cass. del 06/11/2020, n. 24953).

Tuttavia, anche a voler superare il vaglio di ammissibilità, si osserva che anche nell'ipotesi di omessa pronuncia sul motivo di gravame è tuttavia del tutto naturale che la Corte di cassazione debba prendere essa stessa cognizione del motivo, sempre però che la censura sia stata proposta dal ricorrente in conformità "alle regole di ammissibilità e di procedibilità stabilite dal codice di rito, in nulla derogate dall'estensione ai profili di fatto del potere cognitivo della Corte", e quindi anche nel rispetto del principio di autosufficienza del ricorso per cassazione (Cass. Sez. U. n. 8077 del 2012). Anche in tal caso, infatti, "l'oggetto dello scrutinio che è chiamato a

compiere il giudice di legittimità (a differenza di quel che accade con riferimento agli errores in indicando denunciati a norma dell' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), non è costituito dal contenuto della decisione formulata nella sentenza (che segna solo il limite entro cui la parte ha interesse a dedurre il vizio processuale), bensì direttamente dal modo in cui il processo si è svolto, ossia dai fatti processuali che quel vizio possono aver provocato". Ciò precisato deve però rilevarsi l'infondatezza della doglianza.

11.1 In ogni caso, fermo restando che era effettivamente onere della società dichiarare inizialmente, o in sede di variazione, i presupposti di esclusione del tributo sulle superfici di produzione continuativa e prevalente di rifiuti speciali non assimilabili, tale onere doveva qui ritenersi soddisfatto; e ciò proprio nella delibazione della dichiarazione di variazione a tal fine presentata dalla società nel gennaio 2015, allegata al ricorso ed al controricorso. Questa dichiarazione risultava sostanzialmente rispondente alle finalità normative di conoscenza e verificabilità, sul rilievo che essa conteneva, anche a mezzo di allegata planimetria e relativa legenda, la specifica indicazione dei vari locali utilizzati dalla società per vendita, deposito, uffici, ingresso e servizi, con attribuzione ripartita ai singoli settori delle superfici produttive di rifiuti solidi urbani ovvero di rifiuti speciali non assimilabili e smaltiti con servizio privato; il che si conformava, secondo la modulistica messa a tal fine a disposizione dal Comune, tanto all'art. 1, comma 649 e 684 Legge Tari, quanto all'art. 25 del Regolamento comunale. Vero è piuttosto che la doglianza in esame pare indebitamente sovrapporre i requisiti dichiarativi della denuncia ex art. 1, comma 684 cit. con la vera e propria prova della natura dei rifiuti speciali non assimilabili prodotti, delle superfici di relativa produzione e dello smaltimento in proprio. Sul punto si osserva che seppure l'onere della prova dei fatti costituenti l'obbligazione tributaria spetta in via generale all'Amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato un onere di informazione, di denuncia e di prova nella individuazione di quella superficie si assuma non tassabile, e quindi sottratta alla presunzione di produzione di rifiuti ricollegata per legge, come si è detto, alla sola detenzione di locali ad essa idonei. Sennonchè il giudice di merito in doppio grado, con ciò rispettando e non sovvertendo la regola dell'onere probatorio, ha reputato - all'esito di una complessiva, argomentata e qui certo non rivedibile valutazione del quadro istruttorio, tra l'altro comprensivo dei formulari rifiuti, dei contratti stipulati con imprese terze, della perizia giurata di parte contribuente - che quest'ultima avesse pienamente soddisfatto l'onere dimostrativo (oltre che quello dichiarativo, con espressa menzione in denuncia della produzione di rifiuti tipologicamente definiti come speciali nelle aree in questione) posto a suo carico (Cass. n. 627 del 18.01.2012 , Rv. 621368 - 01, n. 4793 dell'11.03.16, Rv. 639127 - 01, n. 703 del 15.01.2019, Rv. 652499 - 01; Cass. 4960 del 2.03.2018 , Rv. 649761 - 0L. n. 10010 del 12.03.2019, Rv. 653536 - 01, Cass. n. 22980 del 17.08.2021 ; Cass. 23.02.2023, n. 5578 .

Non può dunque negarsi che la contribuente abbia assolto all'onere dichiarativo di cui al cit. art. 70, indicando le superfici e la non assimilabilità dei rifiuti, producendo in giudizio la prova dei contratti di autosmaltimento per l'annualità oggetto di imposizione, i formulari dei rifiuti (Omissis) e le fatture relative. (Cass. del 15.05.2019, n. 12979 ; Cass. del 16.04.2019, n. 10634 ; Cass. del 15.03.2021, n. 7187 ; Cass. del 16.11. 2021, n. 34635 ; Cass. del 06/07/2022, n. 21335 ; Cass. del 27.01.2022, n. 2373).

12. Il sesto motivo merita accoglimento.

Si è precisato che la tassa in questione è doppiamente strutturata: a). in una parte variabile, non dovuta allorquando il contribuente provi di produrre esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili o comunque non assimilati e smaltiti autonomamente a mezzo di ditte esterne autorizzate; b). in una parte fissa, sempre dovuta invece dovuta per intero, sulla base del mero presupposto del possesso o detenzione di superfici nel territorio comunale astrattamente idonee alla produzione di rifiuti, in quanto astrattamente idonee ad ospitare attività antropiche inquinanti e, dunque, a costituire un carico per il gestore del servizio, essendo essa destinata a finanziare i costi essenziali e generali di investimento e servizio nell'interesse dell'intera collettività e dunque indipendentemente dalla qualità e quantità dei rifiuti prodotti, così come dall'oggettiva volontaria fruizione del servizio comunale, purchè effettivamente apprestato e messo a disposizione della collettività (v. Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, nn. 8205 e 8222, che richiama Cass. 15 marzo 2021, n. 7187 ; Cass. 23 maggio 2019, n. 14038 e Cass., Sez. T., 27 febbraio 2020, n. 5360).

Per tale via, è stato precisato che "in presenza di locali destinati alla produzione di rifiuti speciali non assimilati, per lo smaltimento dei quali il contribuente deve necessariamente provvedere in proprio tramite un operatore qualificato, l'esenzione dal pagamento della quota variabile della tariffa è totale, fermo restando, tuttavia, l'obbligo del pagamento della quota fissa, che non è parametrata alla quantità dei rifiuti gestiti dal servizio pubblico e ai costi di erogazione di tale servizio, ma è destinata per legge alla "copertura" dei costi di investimento ai quali debbono partecipare tutti i possessori di locali all'interno del territorio comunale, in quanto astrattamente idonei ad ospitare attività antropiche inquinanti e, dunque, a costituire un carico per il gestore del servizio (Cass., Sez. 5, 23 maggio 2019, n. 14038 ; Cass., Sez. 5, 13 agosto 2020, nn. 16994 e 16995; Cass., Sez. 5, 27 febbraio 2020, n. 5360 ; Cass., Sez. 5, 12 agosto 2021, nn. 22772 e 22773; Cass., Sez. 6-5, 22 ottobre 2021, n. 29542 ; Cass., Sez. 5, 9 novembre 2021, nn. 32603 e 32604; Cass., Sez. 5, 22 aprile 2022, n. 12850 ; Cass., Sez. T., 21 febbraio 2023, n. 5429).)" In tale contesto, la Corte ha ritenuto - per quanto più direttamente occupa - che la pertinente disposizione di cui alla L. 27 dicembre 2013, n. 147 , art. 1 , comma 649, esprime sulla questione dirimente "una sostanziale continuità regolativa" rispetto alla disciplina della TARSU, come affermato, in modo espresso, dalla pronuncia di questa Corte del 7 luglio 2022, n. 21490 e come già ritenuto nelle menzionate due pronunce del 23 aprile 2020, n. 8088 e 8089, che hanno esteso "alla T.A.R.I. l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza di legittimità in tema di T.A.R.S.U. con riguardo al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , art. 62 , comma 3 " (così alle pagine n. 7 delle citate sentenze).Analogamente, ancor più di recente, la pronuncia della Corte di cassazione dell'8 febbraio 2023, n. 3818 ha ribadito che "questa Corte ha più volte già ritenuto che alla TARI sono estensibili gli orientamenti di legittimità formatisi per i tributi omologhi che l'hanno preceduta, quali la TARSU e la TIA (cfr. Cass. n. 22130 del 2017 ; n. 1963 del 2018 ; n. 12979 del 2019)".

In siffatti termini, resta allora applicabile il principio elaborato da questa Corte, secondo cui l'esclusione della tassa opera per "la sola parte della superfice in cui (ndr. a regime Tarsu), per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali (Cass., Sez. 5, 15 dicembre 2015, n. 4793 ; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2016, nn. 4792 e 4793)" (così Cass., Sez. T. 23 aprile 2020, nn. 8088 e 8089 e, nello stesso senso, Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, nn. 8205 e 8022) e ora, in

tema di TARI, per la sola "parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali", come stabilito dalla L. 27 dicembre 2013, n. 147 , art. 1 , comma 649.

12.2 Nel caso di specie la sentenza impugnata ha categoricamente escluso l'assoggettabilità alla TARI dell'intera superficie dell'opificio, desumendo l'illegittimità degli atti impositivi opposti e la non debenza del tributo, solamente in ragione del fatto che la società aveva provato in giudizio di produrre prevalentemente rifiuti speciali terziari - senza considerare che: a) la comprovata produzione di rifiuti speciali in una porzione, per quanto estesa, dell'insediamento produttivo non escludeva, nè logicamente, nè giuridicamente, la produzione nello stabilimento anche di rifiuti urbani ordinari; produzione che non doveva essere dimostrata ad onere dell'ente impositore, in quanto ex lege ricollegata al solo ed obiettivo fatto materiale della detenzione dei locali, secondo quanto su richiamato; b)che l'intera superficie dell'opificio concorreva senza riduzione o esenzione di sorta al pagamento della quota fissa del tributo, in ragione, come detto sopra della diversa finalità di quest'ultima, il che giustifica l'accoglimento dell'ultima censura del ricorso. La CTR non si è avveduta che tanto l'area non assoggettabile a tassazione (la sola parte in cui si sono formati, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili o non assimilati), che la restante parte erano comunque sottoposte al pagamento della quota fissa della tassa; i predetti profili dovevano (e dovranno) essere accertati dal Giudice regionale, tenuto conto della natura (di impugnazione - merito) del giudizio tributario (cfr. le tante le citate Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, n. 8205 e 8222).

13. In conclusione, deve essere accolto il sesto motivo del ricorso principale, respinti i restanti; la sentenza gravata deve essere cassata e la causa va rinviata alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo in diversa composizione, la quale, uniformandosi ai principi di diritto sopra esposti, procederà alle valutazioni sopra indicate, nonchè a regolare le spese anche del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M. la Corte accoglie l'ultimo motivo di ricorso, respinti i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, per gli accertamenti indicati in parte motiva ed anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Conclusione

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza