

Sentenza del 16/02/2023 n. 4902 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

TARI - Occupazione aree comunali- Rifiuti speciali - Agevolazioni tributarie- Onere della prova- Impresa contribuente-Sussiste.

Massima:

In materia di TARI incombe all' impresa contribuente, che produce rifiuti speciali, l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per detto motivo , non concorrano alla quantificazione della complessiva superficie imponibile; infatti, pur operando anche nella materia in esame, per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale, il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree 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.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

1. La E. s.p.a. proponeva ricorso davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Caserta avverso una cartella di pagamento, emessa da Equitalia Servizi di Riscossione s.p.a. per conto del Comune di Marcianise, relativa a Tari per l'anno 2015, esponendo di produrre rifiuti speciali non assimilabili agli urbani e di smaltirli attraverso una società privata autorizzata, laddove per i detti rifiuti il Comune non aveva, a suo dire, mai istituito o, comunque, svolto un servizio di raccolta e gestione di cui essa potesse fruire.

2. La Commissione Tributaria Provinciale, rilevata preliminarmente la carenza di legittimazione passiva del concessionario per la riscossione, accoglieva il ricorso, evidenziando come i rifiuti speciali prodotti dalla società non fossero assimilabili a quelli urbani per qualità e quantità e che, avendo documentato la ricorrente lo smaltimento mediante società privata regolarmente autorizzata, l'assoggettamento a Tari non fosse giustificato.

3. Sull'appello del Comune di Marcianise, la Commissione Tributaria Regionale Campania rigettava il gravame, evidenziando che, in base all'art. 4 dell'allegato 2 del Regolamento per la disciplina dell'imposta unica comunale approvato con delibera C.C. n. 38 del 5.9.2014, ad essere assimilati ai rifiuti urbani erano esclusivamente gli "imballaggi primari" e gli "imballaggi secondari quali carta, cartone, plastica, legno, metallo e simili purchè raccolti in forma differenziata", laddove la contribuente aveva dimostrato (attraverso i formulari ed una perizia giurata) di produrre rifiuti terziari e rifiuti secondari in materiali misti ed il Comune non aveva dedotto e dimostrato che questi ultimi fossero raccolti in forma differenziata.

4. Avverso la sentenza della CTR ha proposto ricorso per cassazione il Comune di Marcianise sulla base di un unico motivo. La E. s.p.a. ha resistito con controricorso. L'Agenzia delle Entrate Riscossione non ha svolto difese. Sono state depositate memorie di richiamo alle svolte conclusioni.

Considerato in diritto

1. Con l'unico motivo il ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 1, commi 642 e 649, d.lgs. n. 147/2013 e 2967 (recte, 2697) c.c., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., per aver la CTR riconosciuto l'esenzione dalla Tari sull'intera superficie dell'azienda senza che la contribuente avesse provato l'esatta tipologia dei rifiuti prodotti e per aver omesso di rilevare che l'esclusione dalla tassa opera solo per la parte di superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali.

1.1. Preliminarmente, destituite di fondamento si rivelano le eccezioni di inammissibilità sollevate dalla resistente nel controricorso, atteso che l'odierno ricorrente ha chiaramente individuato a pagina 5 del ricorso i capi della sentenza impugnata che sarebbero affetti dai vizi denunciati, ha nitidamente indicato questi ultimi sin dalla rubrica dell'unico motivo ed ha esposto, sia pure sinteticamente, i fatti di causa (cfr. pagg. 2-4 del ricorso), attraverso la ricostruzione dell'oggetto della controversia, delle contrapposte posizioni processuali assunte dalle parti nei due gradi di merito e degli esiti degli stessi.

2.1. Ciò debitamente premesso, il motivo è fondato per quanto di ragione.

Anche di recente questa Sezione ha ribadito che "In tema di TARSU, i rifiuti degli imballaggi terziari (nonché 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 dall'art. 21 del cd. decreto Ronchi (d.lgs. n. 22 del 1997) e dalla successiva abrogazione dell'art. 39 della l. n. 146 del 1994, ed i regolamenti che abbiano previsto tale assimilazione devono essere conseguentemente disapplicati in parte qua dal giudice tributario." (Sez. 5, Ordinanza n. 10010 del 10/04/2019).

Con riferimento alla dedotta assimilazione degli imballaggi terziari, vale osservare che il Titolo 2" (specificamente dedicato alla "gestione degli imballaggi") del decreto Ronchi (d.lgs. n. 22 del 1997, emanato in attuazione delle Direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio), premesso che la gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata "sia per prevenirne e ridurne l'impatto

sull'ambiente ed assicurare un elevato livello di tutela dell'ambiente, sia per garantire il funzionamento del mercato e prevenire l'insorgere di ostacoli agli scambi, nonché distorsioni e restrizioni alla concorrenza", ai sensi della citata direttiva 94/62/CE (art. 34, comma 1), ha disposto che: a) gli imballaggi si distinguono in primari (quelli costituiti da "un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore"), secondari o multipli (quelli costituiti dal "raggruppamento di un certo numero di unità di vendita") e terziari (quelli concepiti "in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli") (art. 35, comma 1); b) "i produttori e gli utilizzatori sono responsabili della corretta gestione ambientale degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio generati dal consumo dei propri prodotti"; oltre ai vari obblighi in tema di raccolta, riutilizzo, riciclaggio e recupero dei rifiuti di imballaggio, sono a carico dei produttori e degli utilizzatori i costi per - fra l'altro - la raccolta dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari, la raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico, il riciclaggio e il recupero dei rifiuti di imballaggio, lo smaltimento dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari (art. 38); c) "dal 1 gennaio 1998 è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura. Dalla stessa data eventuali imballaggi secondari non restituiti all'utilizzatore dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata"(art. 43, comma 2). Infine, l'art. 49, compreso nel Titolo 3", 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).

Va poi ricordato che i termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA - regime introdotto dal D.P.R. n. 158 del 1999, modificato dalla L. n. 488 del 1999, art. 33, salva la possibilità per i comuni di introdurre in via sperimentale la TIA - hanno subito varie proroghe e che, infine, il D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238 (recante "Norme in materia ambientale") ha soppresso tale tariffa, sostituendola con una nuova - "tariffa integrata ambientale", come definita dal D.L. n. 208 del 2008, convertito nella L. n. 13 del 2009, cd. TIA 2 -, e l'art. 264 ha abrogato l'intero D.Lgs. n. 22 del 1997 (sia pur prevedendo anche in questo caso una disciplina transitoria: v. Cass. 17488, 17487, 22981, 22890, 226637, 22545 del 2017; Cass. 10812 del 2016 e n. 41291 del 2016).

Il D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238 (Codice dell'Ambiente), che ha istituito la nuova "tariffa" sui rifiuti TIA 2, destinata a sostituire quella di cui al D.Lgs. n. 22 del 1997, ha 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 art., 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". Tale regolamento ministeriale non è stato adottato (entro il prorogato termine del 30 giugno 2010), per cui sono rimaste in vigore, ed applicate dai Comuni nei rispettivi territori, per quanto qui d'interesse, sia la TARSU che la TIA 1, quella appunto prevista dal D.Lgs. n. 22 del 1997, alla

quale, per effetto della L. n. 296 del 2006, commi 183 e 184 (Finanziaria 2007), sono stati estesi i criteri di determinazione della TARSU. Dunque è stata prevista per gli Enti locali, inutilmente decorso il termine del 30 giugno 2010, la facoltà di adottare delibere di passaggio dalla TARSU alla TIA 2, con effetto dal 10 gennaio 2011. Quindi, fino alla scadenza del termine per l'emanazione del regolamento di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238, comma 6 (il 30 giugno 2010), i Comuni dovevano continuare ad applicare le discipline regolamentari vigenti in materia di TIA, ritenuta essere una mera variante della TARSU disciplinata dal D.P.R. 15 novembre 1993, n. 507, di cui conservava la qualifica di tributo (Cass. nn. 14903 del 2010; 25929 del 2011; 9600 del 2012; 2320, 3293 e 5831 del 2012; 11157 del 2013, 4723 del 2015; 23114 del 2015; n. 17271 del 2017).

Ciò premesso, sul piano normativo, l'art. 1, comma 649, l. n. 147/13 ha, infine, stabilito che "nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa dove 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".

Questa Corte ha già statuito che, per effetto dell'art. 17, comma terzo, della legge 24 aprile 1998, n. 128, che ha abrogato l'art. 39 della legge 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, purché aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, secondo i dettagli tecnici contenuti nella deliberazione CIPE del 27 luglio 1984, con la conseguenza che è divenuto pienamente operante l'art. 21, comma 2, lettera g), del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, che ha attribuito ai Comuni la facoltà di assimilare o meno ai rifiuti urbani quelli derivanti dalle attività economiche.

Con l'entrata in vigore del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, e quindi a partire da tale annualità d'imposta, era stato restituito ai comuni (Cass. nn. 18303/2004, 18382/2004) il potere di assimilare ai rifiuti urbani ordinari alcune categorie di rifiuti speciali, anche "per qualità e quantità" (art. 21, comma 2, lett. g). Il citato art. 21 consentiva l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e dello smaltimento sulla base dei criteri fissati dallo Stato con Delib. CC. 27 luglio 1984 (punto 1.1.1. lett. a), laddove erano indicati tra i rifiuti assimilabili agli urbani gli imballaggi in genere. Ma dall'esame del Titolo 2^a del decreto Ronchi si ricava che i rifiuti di imballaggio 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) (art. 38 cit.); ciò vale in assoluto 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, mentre per gli imballaggi secondari è ammessa solo la raccolta differenziata da parte dei commercianti al dettaglio che non li abbiano restituiti agli utilizzatori (art. 43).

2.2. Ne deriva che i rifiuti degli imballaggi terziari, nonché 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 dall'art. 21 del decreto Ronchi e dalla successiva

abrogazione della L. n. 146 del 1994, art. 39, ed i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario (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; Sez. 5, Sentenza n. 4960 del 02/03/2018; Sez. 5, Ordinanza n. 10010 del 10/04/2019).

Con la conseguenza che il regolamento comunale citato dovrebbe essere disapplicato nella parte in cui avesse previsto l'assimilazione ai rifiuti urbani dei rifiuti speciali in genere, senza prevedere l'esclusione degli imballaggi terziari.

Peraltro, il Regolamento adottato dal Comune di Marcianise non si pone in contrasto con la descritta ricostruzione normativa, atteso che, in base all'art. 4 dell'allegato 2 del Regolamento per la disciplina dell'imposta unica comunale approvato con delibera C.C. n. 38 del 5.9.2014, ad essere assimilati ai rifiuti urbani erano esclusivamente gli "imballaggi primari" e gli "imballaggi secondari quali carta, cartone, plastica, legno, metallo e simili purchè raccolti in forma differenziata".

In ogni caso, stante la non assimilabilità assoluta degli imballaggi terziari ai rifiuti urbani, la tassa in relazione agli stessi non è dovuta, indipendentemente dall'assimilazione agli urbani eventualmente operata dal Comune.

2.3. Tuttavia, sebbene l'operata assimilazione sia priva di rilevanza nel caso concreto, trattandosi di imballaggi in parte terziari e in parte secondari, si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali (D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3) e la tassa è esclusa per la sola parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali, circostanza fattuale non accertata dal giudice regionale.

Invero, tali categorie di rifiuti (imballaggi terziari, al pari di quelli secondari) non sono, di per sè, esenti dalla TARSU, ma ad esse si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che è quella dettata dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione dalla tassa della sola parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali (Cass. n. 4793 del 15.12.2015; Cass. nn. 4792 e 4793 del 2016).

In definitiva, la CTR, al fine di escludere le aree in oggetto dalla applicazione della TARSU, a norma dell'art. 62, commi 2 e 3, D.Lgs. n. 507 del 1993, avrebbe dovuto accertare che in tali aree si producevano in via esclusiva imballaggi terziari. Ciò in quanto la produzione di imballaggi terziari non giustifica la totale detassazione dei locali laddove questa si accompagna alla produzione di rifiuti assimilati. Pertanto, con riferimento ad un magazzino, quale quello in contestazione, le superfici dove si producono imballaggi terziari sono escluse dal pagamento della TARSU a condizione che il contribuente dimostri l'esistenza e la delimitazione di tali aree con apposita denuncia. Invero, seppure l'onere della prova dei fatti costituenti l'obbligazione tributaria spetta all'Amministrazione, per quanto attiene la quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato un onere di informazione (e anche di denuncia) per individuare la superficie non tassabile (in particolare, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree 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; cfr. Cass. nn. 4766 e 17703 del 2004, 13086 del 2006, 17599 del 2009, 775 del 2011).

Nel caso, infatti, in cui la produzione di imballaggi terziari avvenga in modo congiunto con altri rifiuti assimilati, il contribuente non ha diritto alla detassazione totale, ma alla riduzione della superficie tassabile, ottenuto applicando apposite percentuali stabilite dal regolamento comunale e quindi alla riduzione del tributo (Cass. n. 6359 del 2016; Cass. n. 14414 del 2017).

2.4. Mentre i rifiuti degli imballaggi terziari, come visto, non possono essere assimilati dai Comuni a quelli urbani perché sono oggetto di un regime speciale fondato sul divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, essendo previsto per gli imballaggi secondari l'esonero dalla privativa comunale ove sia provato l'avviamento a recupero (art. 21, comma 7, del d.lgs. n. 22 del 1997, applicabile *ratione temporis*), l'operatore economico ha l'onere di dimostrare il conferimento degli stessi ai soggetti autorizzati giovandosi, in tal caso, però, non già della riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali, bensì del diritto alla 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. n. 507 del 1993, art. 67, comma 2, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dal d.P.R. n. 158 del 1999, art. 7, comma 2, il quale, nell'approvare il "metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani", può, nella fase transitoria, essere applicato dai comuni anche ai fini della TARSU; cfr. Sez. 5, Sentenza n. 6359 del 01/04/2016 e Sez. 5, Sentenza n. 703 del 15/01/2019).

Va ricordato che, in materia di TARSU, qualora il Comune, attivata la raccolta differenziata, abbia deliberato, in forza dell'art. 21, comma 2, lett. g), del d.lgs. n. 22 del 1997, l'assimilazione degli imballaggi secondari ai rifiuti urbani, il contribuente, che abbia provveduto all'avviamento al recupero degli stessi, dimostrando l'effettività e la correttezza delle relative operazioni attraverso valida documentazione comprovante il loro conferimento a soggetti autorizzati, ha diritto, ai sensi dell'art. 21, comma 7, del d.lgs. cit., all'esonero dalla privativa comunale, che si rapporta non già alla diminuzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993 per la produzione di rifiuti speciali non assimilabili o non assimilati, ma ad una riduzione tariffaria in concreto, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (Sez. 5, Sentenza n. 6359 del 01/04/2016).

Anche con riferimento alla valutazione dei rifiuti secondari la CTR è, pertanto, incorsa in errore.

E' opportuno, peraltro, evidenziare che la società contribuente non ha chiesto la riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero, né durante i giudizi di merito né ancor prima all'ente impositore, al quale ha formulato, invece, richiesta di totale "esenzione" del magazzino.

In definitiva, come condivisibilmente rilevato dal PG, "Nel caso in esame la CTR ha in sostanza erroneamente ritenuto che la contribuente avesse diritto all'esenzione totale dalla tassa, laddove la fattispecie in esame si inquadra nella norma sopra citata, che prevede solo una riduzione".

2.5. Avuto riguardo alla censura con la quale si lamenta la violazione dell'art. 2697 c.c., per avere il giudicante affermato che la contribuente produceva rifiuti speciali, così invertendo l'onere della prova dell'esenzione che incombe sul contribuente, secondo l'indirizzo espresso da questa Corte: "Incombe alla impresa contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrano alla quantificazione della complessiva superficie imponibile; infatti, pur operando anche nella materia in esame, per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale, il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo della denuncia, d.lgs. n. 507 del 1993, art. 70) un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree 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. n. 4766 del 2004; Cass. n. 17703 del 2004; Cass. n. 13086 del 2006; Cass. n. 17599 del 2009; Cass. n. 775 del 2011; Cass. n. 5377 del 2012; n. 15832/2018).

Orbene, la CTR non ha fatto mal governo del disposto dell'art. 2697 c.c., avendo, al contrario, fondato il proprio convincimento in ordine alla natura dei rifiuti prodotti sulla base della documentazione prodotta dalla contribuente (a carico della quale, pertanto, ha correttamente posto in prima battuta l'onere probatorio), sostanziatasi non solo in una perizia giurata (che da sola avrebbe una valenza meramente indiziaria), ma anche nei formulari relativi agli anni 2014 e 2015.

3. Alla stregua delle considerazioni che precedono, il ricorso merita accoglimento parziale, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio della causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso nei limiti di cui in parte motiva, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa, anche per le spese del presente giudizio, alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in differente composizione.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria della Suprema Corte

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza

