Sentenza del 24/02/2023 n. 5775 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. A.A. Trasporti Srl ha impugnato l'avviso di accertamento T.a.r.i. per l'anno 2014, notificatole, per il Comune di (---), da Equitalia sud Spa , deducendo la specialità dei rifiuti e la mancata istituzione del servizio da parte del Comune.

2. La Commissione tributaria provinciale ha accolto parzialmente il ricorso, dichiarando applicabile la riduzione prevista per i rifiuti assimilabili.

3. La Commissione tributaria regionale ha, tuttavia, rigettato l'appello della contribuente ed accolto quello incidentale del Comune, con rigetto dell'originario ricorso della contribuente. La sentenza, dopo aver aderito all'accertamento già fatto dal giudice di primo grado, secondo cui il contribuente non ha provato, in modo certo, di produrre rifiuti speciali non assimilabili, ha affermato, da un lato, che la mancata istituzione del servizio di raccolta e gestione dei rifiuti speciali non è decisiva per sottrarsi all'imposizione e, dall'altro lato, che ai fini dell'agevolazione prevista dalla l. n. 147 del 2013, art. 1 e dall' art. 30 del regolamento comunale per i rifiuti assimilabili, è necessaria la prova dell'avvio al riciclo dei materiali, non coincidente con il mero recupero ed assente nel caso in esame.

4. Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, formulando sei motivi.

5. Il Comune si è costituito con controricorso.

6. La Procura Generale presso la Corte di Cassazione ha depositato le conclusioni scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso.

7. La contribuente ha depositato due memorie (una in replica al controricorso e l'altra in replica alle conclusioni della Procura Generale); il Comune ha depositato una memoria.

8. L'udienza pubblica del 2 febbraio 2023, in virtù della proroga, da parte del D.L. n. 198 del 2022, art. 8 , della disciplina dettata dal D.L. n. 137 del 2020, artt. 23, comma 8-bis , conv. in l. n. 176 del 2020 , dal D.L. 30 dicembre 2021, n. 228 , 16, comma 1 , si è celebrata senza la partecipazione delle parti, in assenza di una loro rituale richiesta.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la ricorrente ha dedotto, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione del D.Lgs. n. 152 del 2006, artt. 221 e 226 , dai quali si desume che gli imballaggi

secondari e terziari non possono essere assimilati ai rifiuti urbani, come fatto dal giudice di merito. La censura è inammissibile, atteso che, tramite la apparente denuncia di una violazione di legge, si chiede in realtà una revisione dell'accertamento compiuto dai giudici di merito, che hanno escluso la prova della produzione, da parte della contribuente, di rifiuti speciali non assimilabili, nè assimilati ("le istanze avanzate al Comune dalla società ricorrente e la stessa perizia di parte a firma dell'arch. B.B. non assolvono la prova certa che trattasi di prelievo di materiali non assimilabili, nè assimilati"). A conferma di ciò, va evidenziato che il motivo, come si ricava dalla sua articolazione, presuppone circostanze escluse o, comunque, non accertate dai giudici di merito e, cioè, la produzione di imballaggi terziari da parte della ricorrente e la mancata attivazione della raccolta differenziata, ostativa all'assimilazione degli imballaggi secondari ai rifiuti urbani. Va, quindi, ribadito che con il ricorso per cassazione la parte non può rimettere in discussione, proponendo una propria diversa interpretazione, la valutazione delle risultanze processuali e la ricostruzione della fattispecie operate dai giudici del merito poichè la revisione degli accertamenti di fatto compiuti da questi ultimi è preclusa in sede di legittimità (Sez. 6 - 5, n. 29404 del 07/12/2017 , Rv. 646976 - 01).

2. Con il secondo motivo la ricorrente ha lamentato, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione degli artt. 112 , 113 , 115 , 116, c.p.c. e 118 disp. att. c.p.c., in considerazione della erronea interpretazione del regolamento approvato con delibera del consiglio comunale n 38 del 5/9/2014, che non pone affatto a carico del contribuente l'onere di specificare il rapporto rispetto alla quantità complessiva teorica, calcolo demandato invece all'ente, che, nel caso di specie, era in possesso di tutti i dati necessari, come confermato dal contenuto dell'atto di costituzione in primo grado. Pure tale motivo è inammissibile. Preliminarmente deve osservarsi che la ricorrente ha dedotto l'errata interpretazione del regolamento comunale, invocando, in modo incoerente, non criteri di interpretazione della legge, ma norme processuali relative ai poteri del giudice ed alla valutazione delle prove. Ad ogni modo, anche questa censura tende a chiedere alla Corte un accertamento di fatto, precluso in sede di legittimità (ad esempio, la quantità dei rifiuti prodotti dalla ricorrente), mentre la Commissione tributaria ha affermato la mancata prova dei parametri quantitativi ostativi all'assimilazione. A ciò si aggiunga che, in punto di diritto, la sentenza impugnata si è limitata ad applicare l'orientamento consolidato secondo cui è onere del contribuente dimostrare la sussistenza dei presupposti di fatto di eventuali agevolazioni (Sez. 6 - 5, n. 23228 del 4/10/2017 , Rv. 646307 - 01, secondo cui, in tema di agevolazioni tributarie, chi vuole fare valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione).

3. Con il terzo motivo la ricorrente ha lamentato, ai sensi dell' art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3 , la violazione degli artt. 113 , 115 e 116 c.p.c. , 18 disp. att. c.p.c., 2697 c.c. , D.Lgs. n. 507 del 1993, 58 , 59, e 62 , l. n. 147 del 2013 , 1, comma 656, atteso che presupposto impositivo è l'istituzione ed attivazione del servizio di raccolta dei rifiuti da parte del Comune, su cui grava il relativo onere probatorio, non assolto, risultando anzi provato il contrario in base alla perizia in atti. Neppure tale motivo merita accoglimento.

3.1. Preliminaremente va ricordato che, secondo il dato normativo e l'orientamento consolidato della giurisprudenza di legittimità, presupposto impositivo della tassa sui rifiuti è - oltre al

possesso o detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani - la istituzione del servizio di raccolta dei rifiuti, il cui onere probatorio grava sull'ente impositore (v., tra le tante, Cass. n. 37757 del 2022 o n. 12035 del 2015); invece, ai sensi della l. n. 147 del 2013, art. 1, commi 656 e 657 , la mancata effettuazione del servizio o la sua effettuazione inadeguata non escludono la debenza del tributo, ma danno diritto a delle riduzioni tariffarie, sicchè grava sul contribuente il relativo onere probatorio, in virtù del principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, mentre grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare del diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile o, addirittura, l'esenzione costituendo questa un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale (v., tra le tante, Sez. 5, n. 22130 del 22/09/2017 , Rv. 645621 - 01; cfr. Sez. 5, n. 17334 del 19/08/2020 , Rv. 658774 - 01, secondo cui, in materia di TARI, le riduzioni tariffarie cd. tecniche previste dalla l. n. 147 del 2013, art. 1, commi 656 e 657 , essendo chiamate a regolare situazioni in cui si realizza una contrazione del servizio e, quindi, dei costi per il suo espletamento per motivi oggettivi ed a favore di una pluralità indistinta di utenti, spettano "ope legis", a prescindere dalla loro previsione nel regolamento comunale e senza la necessità di una specifica e preventiva domanda, incombendo sul contribuente il solo onere di provarne i presupposti normativi; diversamente, le riduzioni o esenzioni di natura agevolativa di cui ai successivi commi 659 e 660, essendo meramente eventuali, sono subordinate ad un'esplicita previsione del regolamento comunale che ne condiziona l'"an" e il "quantum" - elementi non predeterminati dalla legge - con la conseguenza che, in quanto collegate alle posizioni peculiari dei singoli utenti per poterne fruire, esse devono essere oggetto di specifica e preventiva domanda da parte del contribuente, corredata della documentazione necessaria per giustificarne l'attribuzione).

3.2.La sentenza impugnata ha fatto corretta applicazione di questi principi, in quanto ha evidenziato che il contribuente ha allegato non la mancata istituzione del servizio di raccolta dei rifiuti, ma piuttosto la mancata attivazione del più limitato servizio di raccolta dei rifiuti speciali nella zona di riferimento, giungendo alla corretta conclusione che tale contestazione non è decisiva per sottrarsi all'imposizione. Invero, la contestazione del contribuente, laddove limitata ad una parte del servizio (in una determinata area comunale o relativamente ad una determinata categoria di rifiuti), presuppone la non contestazione della istituzione del servizio generale di raccolta dei rifiuti urbani, esonerando la parte pubblica dall'onere probatorio a suo carico in applicazione dell' art. 115 c.p.c. Difatti, il principio di non contestazione opera anche nel processo tributario, salvo gli adattamenti dovuti alla specialità del contenzioso (v., ad esempio, Sez. 5, n. 7127 del 13/03/2019 , Rv. 653319 - 01, secondo cui il principio di non contestazione opera anche nel processo tributario, nell'ambito del quale, tuttavia, deve essere coordinato con quello, correlato alla specialità del contenzioso, secondo cui la mancata specifica presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente in via subordinata non equivale ad ammissione dei fatti posti a fondamento di essi, nè determina il restringimento del "thema decidendum" ai soli motivi contestati, posto che la richiesta di rigetto dell'intera domanda del contribuente consente all'Ente impositore, qualora le questioni da questo dedotte in via principale siano state rigettate, di scegliere, nel prosieguo del giudizio, tra tutte le possibili argomentazioni difensive rispetto ai motivi di opposizione).

4. Con il quarto ed il quinto motivo, da trattarsi congiuntamente, in quanto attengono alla medesima questione,la contribuente ha denunciato, ai sensi dell' art. 360, comma 1,n. 3, c.p.c. , la falsa applicazione del del D.P.R. n. 158 del 1999, artt. 7 , comma, del D.Lgs. n. 152 del 2006, 195 della l. 147 del 2013 , 1, commi 651 e 661, spettando alla ricorrente la riduzione del tributo per l'avvio a recupero dei rifiuti (circostanza confermata dalle stesse difese del Comune, che ha eccepito il mancato riciclo, ammettendo, però, il recupero), non consentendo la disciplina di distinguere, ai fini della riduzione del tributo in esame, tra recupero e riciclo. Tali doglianze risultano fondate.

4.1. E' necessaria una breve ricostruzione della normativa in materia.

Come si desume dalle definizioni contenute nel D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 183 , il recupero è qualsiasi operazione il cui principale risultato sia di permettere ai rifiuti di svolgere un ruolo utile, sostituendo altri materiali che sarebbero stati altrimenti utilizzati per assolvere una particolare funzione o di prepararli ad assolvere tale funzione, all'interno dell'impianto o nell'economia in generale, mentre il riciclo è qualsiasi operazione di recupero attraverso cui rifiuti sono trattati per ottenere prodotti, materiali o sostanze da utilizzare per la loro funzione originaria o per altri fini. Il riciclo è, dunque, una specifica operazione di recupero e, cioè, una species nel più ampio genus del recupero.

La l. n. 147 del 2013, art. 1, comma 649 , secondo periodo, stabilisce che "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".

Invero, nella prima formulazione della l. n. 147 del 2013 l'art. 1, comma 649 , prevedeva che "per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune, con proprio regolamento, può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero", disposizione a cui si aggiungeva quella dell'art. 1, comma 661, ai sensi del quale "il tributo non è dovuto in relazione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero". Il comma 661 è stato abrogato dall'art. 2 della legge di conversione del D.L. 6 marzo 2014, n. 16 e, cioè, dall' art. 2 della l. n. 68 del 2 maggio 2014 , che ha anche sostituito il secondo periodo del comma 649 con quello attuale (in cui si indica quale presupposto della riduzione non l'avvio al recupero, ma l'avvio al riciclo).

Alla luce di questo breve excursus deve evidenziarsi che sino al maggio 2014 la disciplina vigente in materia Tari prevedeva in modo chiaro ed esplicito la riduzione tariffaria in caso di avvio al recupero dei rifiuti speciali assimilati, in quanto l'art. 1, comma 661, non lasciava alcuna discrezionalità ai Comuni, escludendo radicalmente la debenza del tributo "in relazione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero", così vincolando, nel contenuto, l'esercizio del potere regolamentare previsto dal precedente comma 649 e, comunque, collegato all'avvio al recupero.

4.2. Fatte queste premesse, va ricordato che, ai sensi della l. n. 212 del 2000, art. 3 , le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo e relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. Tale norma costituisce la regola generale in materia di vigenza temporale dalla disciplina tributaria, applicabile in assenza di una deroga da parte del legislatore - deroga assente nella l. n. 68 del 2014 .

Da tale premessa consegue che, avendo ad oggetto il presente giudizio la Tari riferita all'anno 2014, si applicano i commi 649 e 661 della l. n. 147 del 2013 nella originaria formulazione, che impongono ai Comuni di prevedere, con proprio regolamento, una riduzione tariffaria della quota variabile del tributo proporzionale alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al recupero, direttamente o tramite soggetti autorizzati, con la conseguente necessità di disapplicare norme regolamentari in contrasto. Ne deriva che la sentenza impugnata, laddove ha escluso la riduzione tariffaria prevista dal regolamento in considerazione della mancata prova del riciclo, risultando provato il mero recupero dei rifiuti, è incorsa nella violazione della l. n. 147 del 2013, art. 1, comma 661 , applicabile ratione temporis alla presente fattispecie, il cui testo non lascia alcuna potestà discrezionale agli enti locali (con conseguente illegittimità e necessaria disapplicazione di un regolamento comunale difforme), essendo i comuni tenuti ad escludere il pagamento della parte variabile del tributo per la quantità dei rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero.

5. L'ultimo motivo di ricorso, con cui si è denunciata la violazione del principio unionale "chi inquina paga", risulta assorbito in considerazione dell'accoglimento del quarto e del quinto.

6. In conclusione, devono accogliersi il quarto e quinto motivo di ricorso, rigettati i primi tre ed assorbito l'ultimo, con conseguente cassazione della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania che, in diversa composizione, regolamenterà anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il quarto ed il quinto motivo di ricorso, rigettati i primi tre ed assorbito l'ultimo, e cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania che, in diversa composizione, regolamenterà anche le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 2 febbraio 2023.

Depositato in Cancelleria il 24 febbraio 2023

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza