Sentenza del 13/04/2023 n. 9933 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Iciesse Srl proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento TARSU (anni dal 2005 al 2007) - emesso in relazione all'omessa dichiarazione del fabbricato adibito a commercio al dettaglio sito nel Comune di Messina all'interno del "(Omissis)" - sul presupposto che nell'immobile oggetto di imposizione si producevano rifiuti speciali e, in quanto sottratti alla privativa comunale, non erano soggetti al pagamento del tributo richiesto.

2. La Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Messina (CTR), con sentenza n. 2820/27/2014, depositata il 29/9/2014, rigettava l'appello del Comune di Messina, applicando il giudicato esterno intervenuto tra lo stesso Comune ed altro consorziato del medesimo centro commerciale di cui era parte anche la Iciesse Srl con il quale si era stabilita la non debenza del tributo.

3. Con ordinanza n. 11824 del 9.6.2016 questa Corte accoglieva il ricorso del Comune di Messina e, per l'effetto, disponeva il rinvio alla CTR del procedimento sul rilievo dell'inestensibilità del giudicato esterno intervenuto tra soggetti diversi dalle parti in causa.

4. La CTR con la sentenza n. 1558/2/2018, depositata il 10/4/2018, a seguito della riassunzione del giudizio, accoglieva l'appello del Comune di Messina e, per l'effetto, affermava l'obbligo di pagamento del tributo richiesto assumendo all'uopo rilievo, da un lato, gli artt. 10 e 11 del Regolamento comunale contenenti i criteri qualitativi e quantitativi di assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani e, dall'altro, la mancata dichiarazione del contribuente volta ad ottenere l'esenzione di cui al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3 .

5. Avverso tale sentenza la Iciesse Srl propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

4. Il Comune di Messina non si è costituito.

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo la Iciesse Srl deduce, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 5, l'omessa ed insufficiente motivazione della sentenza emessa dalla CTR sul fatto controverso e decisivo per il giudizio.

In particolare, la ricorrente censura l'affermazione contenuta nella sentenza impugnata secondo cui i giudici di prime cure avevano omesso di valutare l'applicabilità, nel caso di specie, dell'art. 10 del Regolamento Comunale n. 19/C del 17.5.2002 relativo alla assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani (fondandosi la pronuncia impugnata sull'esistenza di un giudicato esterno).

Diversamente, la ricorrente ritiene che la CTP aveva esaminato la questione afferente alla natura dei rifiuti prodotti e ritenuto ad essi applicabile l'indicato art. 10 lett b), per effetto del quale non era dovuto il tributo richiesto; interpretazione che, peraltro, in sede di relazione ex art. 380-bis c.p.c. , era stata ritenuta non adeguatamente contrastata dall'ente territoriale.

La ricorrente censura, poi, l'interpretazione fornita dalla CTR dell'art. 10 cit. secondo cui i rifiuti speciali esenti dal pagamento della TARSU sono solo quelli prodotti dagli ipermercati con annesso centro commerciale facente capo ad un unico gestore, fattispecie diversa da quella in esame in cui più soggetti svolgono la loro attività commerciale in locali facenti parte di un centro commerciale.

2. Con il secondo motivo la ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 4, la violazione dell'art. 112 c.p.c. avendo la CTR omesso ogni pronuncia circa la proposta eccezione relativa alla illegittima determinazione delle sanzioni dovute.

3. Con il terzo motivo la contribuente deduce, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione dell'art. 10 cit. La ricorrente rileva che la CTR avrebbe erroneamente interpretato la portata dell'art. 10, lett. b), cit. secondo cui non sono assimilabili ai rifiuti speciali, tra gli altri, "i rifiuti non devono appartenere al seguente elenco (...) rifiuti derivanti da strutture commerciali costituite da ipermercato e annesso centro commerciale integrato". Per i giudici di merito, infatti, l'esclusione dell'assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani ricorrerebbe nei soli casi in cui le suddette strutture appartengono ad un unico proprietario, rimanendo così esclusa la fattispecie in esame in cui più soggetti gestiscono distinti locali facenti parte di un Centro commerciale. Al contrario, la contribuente ritiene applicabile nel caso di specie l'art. 10 cit. il quale non implica in modo espresso la riconducibilità ad un unico soggetto delle suindicate strutture assumendo all'uopo rilievo la definizione di Centro commerciale contenuta nella Delib. Presidente della Giunta Regionale Sicilia 17 novembre 2000, n. 165 in cui si opera l'assimilazione tra questi e le aree commerciali integrate caratterizzate dalla compresenza di più strutture commerciali e di servizio fisicamente separate ma dotate di infrastrutture comuni.

Infine, la ricorrente riporta la relazione ex art. 380 bis c.p.c. redatta in occasione della decisione di questa Corte che ha disposto il rinvio del presente giudizio alla CTR, secondo la quale "l'accertamento in fatto compiuto dal Giudice di merito in ordine alla circostanza che il (Omissis) avesse la natura del "centro commerciale integrato annesso ad ipermercato" di cui al predetto art. 10 del regolamento comunale, è rimasto incontrastato".

La ricorrente rileva, ulteriormente, che il Comune di Messina non ha mai svolto il servizio di raccolta rifiuti nell'area commerciale in cui si trovano i locali della contribuente.

Osserva, infine, la contribuente che la CTR ha richiamato l'art. 11 del regolamento comunale del 30.3.1995, non vigente all'epoca dei fatti, per effetto dell'introduzione del nuovo regolamento del 17.5.2002.

4. Con il quarto motivo la ricorrente deduce, ex art. 360 c.p.c. , comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, commi 2 e 3 , in rapporto all'art. 10 del Regolamento Comunale indicato nel motivo che precede, per avere la CTR rilevato l'assenza di

qualsivoglia denuncia riferita alla richiesta di esenzione di cui alle indicate norme. Tale pronuncia, a parere della contribuente, non terrebbe conto della portata dell'art. 10 del regolamento comunale che, per come riportato nei motivi che precedono, escludeva l'imposizione per i rifiuti prodotti dalla ricorrente senza necessità di alcuna denuncia da parte di quest'ultima.

5. La questione sottoposta al Collegio attiene al preteso riconoscimento della natura speciale dei rifiuti prodotti dalla contribuente - esercente di un'attività commerciale all'interno di un locale ubicato all'interno di un Centro commerciale - in quanto tali definiti dall'art. 10 del Regolamento del Comune di Messina.

6. Il primo motivo non è fondato.

La ricorrente non coglie la ratio decidendi della sentenza impugnata nella quale viene espressamente indicato quale oggetto del presente giudizio, sul quale si sono pronunciati anche i giudici di primo grado, quello relativo all'applicabilità, nel caso di specie, dell'art. 10 del Regolamento Comunale del Comune di Messina (cfr. pag. 1 della sentenza della CTR in cui viene richiamata la pronuncia dei giudici di primo grado). In proposito, la CTR ha rigettato l'originario ricorso della contribuente su una diversa interpretazione, rispetto a quella fornita dalla CTP, della portata del richiamato art. 10, risultando, quindi, di tutta evidenza l'infondatezza del motivo di ricorso.

Va, infine, rilevata l'irrilevanza, ai fini del decidere, del richiamo operato dalla ricorrente alla relazione, ex art. 380 bis c.p.c., resa dal relatore dell'ordinanza n. 11824 del 2016; relazione il cui passaggio motivazionale indicato dalla contribuente non ha costituito oggetto di esame da parte del Collegio che ha rimesso gli atti alla CTR per l'assorbente ragione dell'erronea affermazione circa l'operatività nella fattispecie del giudicato esterno.

7. Il secondo motivo è fondato.

La riassunzione della causa dinanzi al giudice di rinvio, ai sensi dell'art. 392 c.p.c. , ha la funzione di riattivare il giudizio, configurandosi come meramente ripetitiva delle richieste avanzate negli atti processuali precedenti, assumendo nella specie rilievo la riportata eccezione formulata dalla contribuente sin dal primo grado del giudizio e riproposta, in sede di controdeduzioni, in sede di appello relativa alla illegittima determinazione delle sanzioni (cfr. pag. 10 del ricorso). Su tale eccezione risulta omessa ogni pronuncia da parte della CTR con conseguente sussistenza del vizio denunciato.

Deve, pertanto, essere rimessa ai giudici del merito la valutazione circa la corretta applicazione delle sanzioni che nel caso di omessa denuncia riferita a più annualità comporta l'applicazione dell'istituto del cumulo giuridico disciplinato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 12 .

8. Il terzo e il quarto motivo, da trattarsi congiuntamente, in quanto strettamente connessi, non sono fondati.

8.1. Il regime fiscale dei rifiuti, a partire dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), prevista dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , ha subito nel tempo numerose modifiche

legislative, in quanto la TARSU è stata sostituita dalla TIA1 (tariffa di igiene ambientale), introdotta dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 (cd. Decreto Ronchi) questa, a sua volta, dalla TIA2 (tariffa integrata ambientale), di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238 Codice dell'Ambiente), e a sua volta sostituita dalla TARES (D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 14 conv in L. 22 dicembre 2011, n. 214 e, infine, dalla TARI (tassa rifiuti) - tributo che è una componente dell'imposta unica comunale (IUC) insieme con l'imposta municipale propria (IMU) e il tributo per i servizi indivisibili (TASI) - istituita dalla legge di stabilità per l'anno 2014 (L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 639 e ss.).

Quest'ultimo tributo sostituisce, a decorrere dal 1 gennaio 2014, quelli preesistenti dovuti al Comune da cittadini, enti ed aziende quale pagamento corrispettivo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

In particolare, l'art. 238 cit., al comma 1, dispone, a decorrere dalla sua entrata in vigore (23 aprile 2006), la soppressione della T.I.A. 1 "La tariffa di cui al D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11", il quale recita che "Sino alla emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti".

Nelle more dell'adozione dell'anzidetto regolamento ministeriale (mai avvenuta), il legislatore (L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 184) intese far rimanere invariato, per l'anno 2007, il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun Comune per l'anno 2006.

Il blocco dei regimi relativi alla TARSU e alla T.I.A.1 venne, quindi, esteso anche agli anni 2008 e 2009 (rispettivamente con la L. 24 dicembre 2007, n. 244, art. 1, comma 166 , e con il D.L. 30 dicembre 2008, n. 208, art. 5, comma 1). Peraltro, il termine - 30 giugno 2009 - a partire dal quale (in base allo stesso art. 5, comma 2-quater da ultimo richiamato) i Comuni avrebbero potuto adottare la T.I.A. 2 venne prorogato, dapprima (D.L. 1 luglio 2009, n. 78, art. 23, comma 21 , convertito, con modificazioni, dalla L. 3 agosto 2009, n. 102), al 31 dicembre 2009 e, poi (D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, art. 8, comma 3 , convertito, con modificazioni, dalla L. 26 febbraio 2010, n. 25), al 30 giugno 2010, data dalla quale i Comuni, a partire dal 2011, avrebbero potuto comunque istituire la nuova tariffa sulla base delle disposizioni normative e regolamentari vigenti (ossia il D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238 e il D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158).

Per effetto di tali slittamenti e dell'entrata in vigore, dal 1 gennaio 2013 e in forza del D.L. n. 201 del 2011, art. 14 (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 214 del 2011), del c.d. TARES ("Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi"), con contestuale abrogazione di tutti i precedenti prelievi, l'applicazione della T.I.A. 2 da parte dei Comuni è rimasta circoscritta ad un limitato periodo di tempo, compreso tra il 1 luglio 2010 (data a partire dalla quale il legislatore ha permesso l'utilizzo della tariffa anche in mancanza del regolamento di cui all'art. 238, comma 6) e il 31 dicembre 2012.

8.2 Per quanto attiene alle diverse tipologie di rifiuti oggetto di tassazione, il D.Lgs. n. 507 del 1993 , all'art. 60, equiparava ai rifiuti urbani i rifiuti derivanti da attività artigianali, commerciali e

di servizi che fossero dichiarati assimilabili ai rifiuti urbani interni, con apposito regolamento, dai comuni, mantenendo il regime convenzionale per i rifiuti speciali non equiparabili.

Su tale impianto normativo è, poi, intervenuta la L. n. 146 del 1994 , il cui art. 39 ha abrogato il sopra citato art. 60, disponendo l'assimilazione ope legis ai rifiuti urbani dei rifiuti speciali "indicati al n. 1, punto 1.1.1, lett. a), della Delib. 27 luglio 1984 del Comitato interministeriale di cui all'art. 5 del citato decreto del 1982, nonchè gli accessori per l'informatica". In particolare, la deliberazione richiamata dall'art. 39 cit., a sua volta, quanto all'assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani, faceva riferimento ai punti 1, 3, 4 e 5 del D.P.R. n. 915 del 1982, art. 2, comma 4, a quelli risultanti dai residui da lavorazioni industriali da attività agricole, artigianali, commerciali e di servizi, che per quantità e qualità non fossero inizialmente assimilabili ai rifiuti urbani, oltre a materiali provenienti da demolizioni, costruzioni e scavi, macchinari e apparecchiature deteriorati o obsoleti, veicoli a motore, rimorchi e simili fuori uso, residui dall'attività di trattamento dei rifiuti.

Venivano così assimilati ai rifiuti urbani sostanzialmente tutti i rifiuti speciali, esclusi quelli ospedalieri e quelli tossici e nocivi di cui all'art. 2, comma 4, punto 2, e comma 5 del predetto decreto del 1982, non incisi, come visto, dalla Delib. interministeriale, così che, a seguito di tale nuovo regime, non poteva interferire l'apprezzamento discrezionale dei Comuni circa l'assimilabilità o meno del rifiuti speciali, riferendosi l'autosmaltimento anche in regime di convenzione, menzionato alla L. n. 146 del 1994, art. 39 , n. 2, esclusivamente alle ultime tre categorie predette.

Il suddetto art. 39 è stato successivamente abrogato dalla L. n. 128 del 1998, art. 17 di talchè è venuta meno l'assimilazione ope legis sopra indicata e divenuto nuovamente operante il D.Lgs. n. 22 del 1997 sulla TIA e, conseguentemente, gli artt. 7 e 21 di detto decreto che prevedevano la necessità di un provvedimento dell'ente impositore di assimilazione ai rifiuti urbani dei rifiuti speciali derivanti da attività commerciali, industriali e di servizi ex art. 21, comma 2, lett. g), cit. (Cass. n. 18988 del 2019 Rv. 654517 - 01).

L'attribuzione ai comuni del potere di deliberare in ordine alla individuazione dei rifiuti speciali assimilabili a quelli urbani e, dunque, di assoggettare i primi a tassazione non è, infatti, venuta meno per effetto del D.Lgs. n. 152 del 2006 .

Ed invero, prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 116 del 2020 , secondo quanto previsto dal D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 184, comma 2 , rientravano nella definizione di rifiuti urbani sia i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione, sia i rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quelli di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 198, comma 2, lett. g), del D.Lgs. cit.. Quest'ultima norma attribuiva ai Comuni il potere di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani; potere che sarebbe dovuto essere esercitato nel rispetto di criteri, qualitativi e quantitativi, individuati a livello statale, ai sensi dell'art. 195, comma 2, lett. e) D.Lgs. cit..

La mancata individuazione dei predetti criteri, dovuta alla carente legiferazione statale, ha indotto i Comuni ad esercitare la propria potestà regolamentare di assimilazione sulla base dei

criteri generali stabiliti dalla Deliberazione interministeriale del 27 luglio 1984 fermo l'obbligo, ai fini della legittimità delle relative delibere comunali di assimilazione, dell'indicazione dei criteri quantitativi.

8.3. Con riferimento alle annualità oggetto del presente giudizio 20052007 assume rilievo quanto disposto dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49 (Istituzione della tariffa) con il quale il legislatore ha attribuito ai Comuni l'obbligo di effettuare, in regime di privativa, la gestione dei rifiuti urbani ed assimilati; gestione per la quale viene prevista una "tariffa" per la copertura integrale dei relativi costi; tariffa che, ai sensi del comma 3 "deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale"; e che ai sensi del successivo comma 4 "è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti" (quota fissa) "e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione (...)" (quota variabile). Il comma 14 precisa, poi, che su tale 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 l'attività di recupero dei rifiuti stessi".

Per effetto di tale disposizione si evince, in primo luogo, che nel passaggio dall'imposizione basata sul tributo (TARSU) a quella basata sulla tariffa (TIA1) il legislatore ha stabilito che essa è composta da una quota fissa e una quota variabile. I criteri di determinazione di tali due parti della TIA sono contenuti nel D.P.R. n. 158 del 1999 , che prevede indici costruiti, tra l'altro, sulla quantità totale dei rifiuti prodotti nel Comune, sulla superficie delle utenze, sul numero dei componenti il nucleo familiare delle utenze domestiche, su coefficienti di potenziale produzione di rifiuti secondo le varie attività esercitate nell'ambito delle utenze non domestiche.

Altro principio che si evince dall'art. 49 cit. è quello secondo cui l'autonomo avviamento a recupero dei rifiuti assimilati, da parte del produttore di essi, non comporta l'esclusione dal pagamento dell'imposta, ma determina una sua riduzione proporzionale.

Quanto, infine, ai rifiuti speciali non assimilati, il D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3 , dispone che "Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta".

9. Nella fattispecie il Comune di Messina ha adottato il Regolamento n. 19/c del 17.5.2002 con il quale ha previsto i criteri di assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani, escludendo tale assimilazione per quelli "derivanti da strutture commerciali costituite da ipermercato e annesso centro commerciale integrato" (art. 10, lett. b).

10. In via preliminare deve rilevarsi che la CTR, diversamente da quanto ritenuto dalla ricorrente, non ha applicato alla fattispecie l'art. 11 del Regolamento comunale n. 22 del 30.3.1995, essendosi limitata a richiamare tale norma come dedotta in sede di appello dal Comune di Messina (cfr. pag 2 della sentenza) ed avendo, al contrario, richiamato l'art. 11 del nuovo regolamento (cfr. pag 3 della sentenza). 10.1. Sempre in via preliminare deve richiamarsi quanto sopra riportato in ordine alla l'irrilevanza, ai fini del decidere, del richiamo operato dalla ricorrente alla relazione, ex art. 380 bis c.p.c..

10.2 Ancora, in via preliminare, deve essere disattesa la dedotta mancata attivazione del servizio di raccolta rifiuti all'interno del "(Omissis)" da parte del Comune quale causa della dedotta non debenza del tributo D.Lgs. n. 507 del 1993 , ex art. 59.

Ed invero, in materia di TARSU, pur operando il principio secondo cui è l'ente impositore a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, 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. Per cui, valendo come fatto impeditivo della pretesa al pagamento della TARSU la mancata attivazione del servizio di gestione dei rifiuti nel suindicato ambito territoriale, questo deve essere oggetto di specifica prova da parte del contribuente che pretende di avvalersene dinanzi al giudice tributario per l'annullamento dell'atto impositivo; prova che nel caso di specie risulta carente tenuto anche conto della generica deduzione contenuta in ricorso sul punto.

11. Fatte tali necessarie premesse, dalla lettura dell'art. 10 cit. si evince come la mancata assimilazione opera solo in presenza di strutture commerciali caratterizzate dalla compresenza di un ipermercato - con il quale si definisce l'attività commerciale della grande distribuzione svolta in un ambito di ampia dimensione - e da un centro commerciale. Tale interpretazione è frutto del chiaro tenore letterale della norma che fornisce la definizione di "strutture commerciali", identificandole in quelle composte da un ipermercato "e annesso" centro commerciale "integrato" termini, quest'ultimi che rendono evidente la necessaria compresenza di un ipermercato e di un centro commerciale. Del tutto differente risulta essere la fattispecie oggetto di scrutinio caratterizzata da un insieme di attività commerciali facenti parte di un unico complesso "centro commerciale".

12. La sentenza impugnata va, pertanto, cassata e rinviata nuovamente alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Sicilia, sezione distaccata di Messina in diversa composizione, affinchè, determini l'esatto importo dovuto dalla contribuente a titolo di sanzioni.

P.Q.M.

accoglie il secondo motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità, ad altra sezione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Sicilia, sezione distaccata di Messina.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza