

Sentenza del 16/07/2024 n. 19620 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il Comune di S propone tre motivi di ricorso per la cassazione della su indicata sentenza, con la quale la Commissione Tributaria Regionale, in parziale riforma della prima decisione, ha accolto l'appello proposto da Ceva Logistic Italia Srl (già TNT) ed annullato la cartella di pagamento per Tari 2017 dal Comune notificata con riguardo ad uffici e magazzini siti nel territorio comunale (in Via (omissis) e Via (omissis)), dalla società destinati allo svolgimento dell'attività di logistica integrata.

La Commissione Tributaria Regionale, in particolare, ha rilevato che:

- l'eccezione del Comune appellato circa la presenza di giudicato esterno favorevole (sentenza Commissione Tributaria Provinciale Novara n. 135/11) era infondata, dal momento che la sentenza in questione (allegata senza il necessario attestato di definitività) aveva riguardato altra questione (legittima riduzione tariffaria in conformità alla documentazione presentata dalla società) ed altre annualità (2009 - 2010);
- ferma la debenza della quota fissa del tributo, la quota variabile non era invece dovuta dalla società, posto che quest'ultima aveva provato che nei locali in questione vi fosse produzione, se non esclusiva, quantomeno prevalente, di imballaggi terziari (il che rispondeva alla natura dell'attività economica svolta, ben nota al Comune);
- risultava inoltre che la società avesse presentato apposita denuncia con indicazione delle superfici produttive dei rifiuti in questione;
- diversamente da quanto sostenuto dal Comune (e come invece in varie occasioni affermato dalla Commissione Tributaria Regionale Piemonte) i rifiuti da imballaggi terziari non potevano essere assimilati agli urbani e, come tali, esulavano dalla privativa comunale, rientrando invece nelle procedure di smaltimento a cura e spese dell'utente;
- da ciò derivava che alla società spettava, non una mera riduzione tariffaria come voluto dal Comune, ma l'esenzione ex art. 1 co. 649 legge Tari n. 147/13, norma secondo cui: "nella determinazione della superficie assoggettabile a 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 proprie spese i relativi produttori a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento (...)".

Nessuna attività difensiva è stata svolta in questa sede dalla intimata Ceva Logistic Italia Srl.

Il Procuratore Generale, previo richiamo di vari precedenti di legittimità anche tra le stesse parti, ha concluso nel senso della inammissibilità, ovvero infondatezza, del primo motivo di ricorso, nonché per l'accoglimento del secondo e del terzo motivo, essendo onere della società dimostrare sia la effettiva produzione nei locali di imballaggi terziari (prova non derivante dalla mera natura dell'attività svolta, ma dai MUD e dai formulari), sia lo smaltimento in proprio (attraverso contratti e fatture con ditte terze autorizzate).

Il Comune ricorrente ha depositato memoria ripercorrendo anch'esso i vari precedenti tra le parti, a suo dire attestanti la totale fondatezza dei propri assunti, anche considerati gli ormai numerosi giudicati esterni relativi all'inclusione dei rifiuti di Ceva Logistic nel regime di assimilazione e privativa comunale del servizio.

Motivi della decisione Par. 2.1 Con il primo motivo di ricorso il Comune lamenta - ex art. 360 , co. 1, n. 3, cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione dell' art. 2909 cod. civ. . Per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente disconosciuto la presenza di un giudicato esterno (Commissione Tributaria Provinciale Novara n. 135/11, cit.) sulla effettiva debenza del tributo in fattispecie analoga (anche se per altre annualità, ma in contesto di continuità legislativa e regolamentare Tarsu-Tares-Tari). Altro giudicato si era poi tra le parti formato a seguito di Cass. n. 10029/22 , la quale aveva stabilito la debenza, sui locali siti in S, anche della quota variabile del tributo (nella specie, Tarsu 2012 e 2013), stante il mancato assolvimento, da parte della società ricorrente, dell'onere della prova di aver generato nel proprio ciclo produttivo, in modo prevalente, rifiuti da imballaggio terziario non assimilabili agli urbani.

Par. 2.2 Il motivo è infondato.

Sia il giudicato di merito di cui in Commissione Tributaria Provinciale Novara n. 135/11, sia quello di legittimità di cui in Cass. n. 10029/22 , pur vertendo tra le stesse parti e sui medesimi locali anche qui dedotti, hanno tuttavia avuto ad oggetto annualità impositive (2009 - 2010 il primo, 2012 - 2013 il secondo) diverse da quella del presente giudizio (2017).

Ricorre in proposito il consolidato orientamento di legittimità - originatosi da Cass. SS. UU. n. 13916/06 e poi innumerevoli volte richiamato, anche nella specifica materia della tassa rifiuti - secondo cui l'efficacia espansiva del giudicato formatosi tra le stesse parti può in effetti investire anche annualità diverse da quelle in esso contemplate, ma a condizione che si verta di accertamenti fattuali o qualificazioni giuridiche del rapporto segnate sia da stabilità normativa, sia da durevolezza e tendenziale invarianza nel tempo:

"nel processo tributario, l'effetto vincolante del giudicato esterno in relazione alle imposte periodiche concerne i fatti integranti elementi costitutivi della fattispecie che, estendendosi ad una pluralità di annualità, abbiano carattere stabile o tendenzialmente permanente, mentre non riguarda gli elementi variabili, destinati a modificarsi nel tempo" (così, tra le moltissime: Cass. n. 25516/19 ; Cass. n. 38950/21 ; Cass. n. 16684/22 ; Cass. n. 2305/24).

Ora, nel caso di specie è lo stesso Comune a porre in evidenza come il portato sostanziale dei due giudicati esterni in questione dovrebbe attestare - con forza preclusiva di intangibilità, ex art. 2909 cod. civ. - il mancato assolvimento, da parte della società ricorrente, dell'onere della

prova di aver generato nel proprio ciclo produttivo, in modo prevalente, rifiuti da imballaggio terziario non assimilabili agli urbani. Il che rende evidente come ci si muova in un ambito connotato dalla necessità di individuare la tipologia dei rifiuti specificamente prodotti da Ceva Logistic e, dunque, di individuare un elemento fattuale della vicenda impositiva per sua natura suscettibile di mutare negli anni e quindi - richiamando la giurisprudenza - privo di quel "carattere stabile o tendenzialmente permanente" che si è visto giustificare l'espansione nel tempo del giudicato tributario esterno.

L'accertamento in questione andava dunque svolto dal giudice di merito con riguardo alla specifica annualità 2017, non potendosi a priori escludere che la natura dei rifiuti prodotti in questa annualità potesse essere diversa - in tutto o in parte - da quella delle annualità colà considerate, e non importa se per scelta aziendale, contingenza di mercato o qualsiasi altro fattore produttivo.

Questa conclusione tanto più si avvalora considerando poi che il nucleo del giudicato esterno invocato dal Comune (quantomeno del secondo) poggiava specificamente sul fatto che la società non avesse in quel giudizio 'provato' di produrre (almeno prevalentemente) rifiuti da imballaggi terziari, come tali non assimilabili; con ciò introducendo un ulteriore elemento di mutevolezza in ordine non solo al variare dell'oggetto della prova (tipologia dei rifiuti prodotti anno per anno), ma anche dell'esito dell'attività dimostrativa posta a carico della società contribuente, che ben avrebbe potuto - per l'anno qui in esame - invece soddisfare il relativo onere probatorio, quand'anche non assolto sulle annualità precedenti.

Corretta è dunque la decisione della Commissione Tributaria Regionale sul punto, anche considerato che essa si pone in linea con quanto affermato da questa Corte di legittimità tra le stesse parti (Cass. n. 8754/23) in ordine alla non preclusività del giudicato esterno, oltre che sotto il già evidenziato e dirimente profilo delle diverse annualità in regime di incostanza, anche sotto l'ulteriore aspetto della generale non vincolatività dell'esito dell'attività (il c.d. proprium giurisprudenziale) di interpretazione ed applicazione della legge (qui riferibile alla disciplina della assimilabilità dei rifiuti speciali da imballaggio).

Si è così stabilito (ord. da ultimo citata) che: "la sentenza in questione, per quanto resa tra le stesse parti, ha riguardato annualità d'imposta (2009 - 2010) differenti da quella qui dedotta (2015), ed ha inoltre investito - nell'oggetto di asserita rilevanza preclusiva ex art. 2909 cod. civ. - elementi della fattispecie impositiva o esonerativa in realtà non vincolanti, sia perché per loro natura non durevoli e necessariamente stabili, bensì suscettibili in fatto di mutare nel tempo a seconda delle annualità considerate (come "l'avvenuto avvio allo smaltimento in proprio dei rifiuti prodotti e le spese sostenute a tale titolo"), sia perché integranti stretta interpretazione della normativa di riferimento (presupposti normativi di applicabilità della riduzione della quota variabile dell'imposta in questione), attività di per sé insuscettibile di vincolo in un giudizio diverso (cfr. da ultimo Cass. n. 4920/2023 in motiv.)".

Par. 3.1 Con il secondo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 , co. 1 n. 3, cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione dell' art. 1 , comma 649 L. 147/2013 (in materia di produzione di rifiuti speciali non assimilabili), nonché dell' art. 1 , comma 646, primo periodo L. 147/2013 , in

rapporto all' art. 70 D.Lgs. 507/1993 , all' art. 14 , commi 32-33 D.L. 201/2011 , convertito in L. 214/2011 (in materia di denuncia) ed all' art. 2697 cod. civ.

Ciò con riferimento alla violazione degli obblighi dichiarativi ed al mancato assolvimento dell'onere della prova, da parte della società, dei presupposti dell'esenzione TARI.

Contrariamente a quanto affermato dalla Commissione Tributaria Regionale, la società - sulla quale gravava il relativo onere - non aveva provato né la delimitazione delle specifiche aree interessate (non riconducibili genericamente ai magazzini indistintamente considerati), né la produzione prevalente, in questi ultimi, di imballaggi terziari non assimilabili ex art. 218 D.Lgs. 152/06 ; tali non essendo quelli derivanti dall'attività di logistica integrata, piuttosto produttiva di rifiuti da imballaggi secondari (se non addirittura primari), come tali assimilabili ed effettivamente assimilati dal Comune con delibere consiliari nn. 29/98 e 17/2000, in atti (da qui la spettanza non dell'esenzione, ma soltanto di una riduzione tariffaria, riconosciuta dal Comune ex art. 1 co. 649 legge 147/13).

Con il terzo motivo di ricorso si lamenta - ex art. 360 , co. 1 n.3, cod. proc. civ. - violazione e falsa applicazione dell' art. 1 , commi 641 e 642 L. 147/2013 , dal momento che i locali condotti da Ceva Logistics avrebbero dovuto essere considerati imponibili ai fini TARI, a prescindere dalle loro concrete modalità di utilizzo ed anche dall'asserito ricorso allo smaltimento in proprio, non legittimante di per sé alcuna esenzione a fronte della natura 'assimilata' dei rifiuti e della regolare istituzione, da parte del Comune, del servizio di raccolta (come da costante giurisprudenza di merito e legittimità).

Par. 3.2 Questi due motivi di ricorso - suscettibili di trattazione unitaria per la stretta connessione delle censure sollevate - sono fondati.

Va intanto premesso che il presupposto del tributo è dato dall'occupazione o conduzione di locali ed aree produttive di rifiuti, in modo tale che se è vero, in linea generale, che è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria (a cominciare dall'attivazione del servizio di raccolta sul territorio comunale), altrettanto indubbio è che è invece "onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale" (Cass. n. 21335/22 ; Cass. n. 12979/19 ; Cass. n. 22130/17 ed innumerevoli altre).

L'operatività della cause di riduzione o esenzione dall'imposta in ragione della produzione su 'determinate' superfici di 'determinati' rifiuti, costituendo deroga al principio di generale imponibilità delle aree detenute, non scaturisce dunque in maniera automatica in base alla sola deduzione delle previste e corrispondenti situazioni di fatto, ma deve essere provata dal contribuente con riguardo sia alla natura dei rifiuti (sulla base dei formulari di identificazione dei rifiuti stessi e dell'altra documentazione idonea), sia alle specifiche superfici ed estensioni che, all'interno dell'insediamento produttivo, generano proprio questi rifiuti (anche se, vertendosi di Tari, in maniera non esclusiva ma quantomeno continuativa e prevalente), sia - ancora - all'effettivo autosmaltimento mediante il loro affidamento ad operatori autorizzati terzi (MUD, contratti, fatture, bolle ecc...).

Si tratta di criteri del tutto consolidati, che hanno ancora recentemente trovato ulteriore conferma in Cass. n. 13455/24 in cui, con ulteriori numerosi richiami ai quali si rinvia, si è anche ribadito (con affermazione valevole anche per la Tari) che "la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti determina una presunzione, iuris tantum, di produttività degli stessi, che può essere superata solo dalla prova contraria del detentore dell'area".

Orbene, ciò posto, la Commissione Tributaria Regionale ha dato per assodato che Ceva Logistic producesse, nei locali in questione, rifiuti da imballaggi terziari (dunque non assimilabili) ma questo convincimento, certo dirimente ai fini di causa, è tuttavia disceso non da un accertamento fattuale e probatorio mirato sulla appena richiamata articolazione di tutti i presupposti (anche dichiarativi) di operatività della causa di riduzione o esenzione, bensì - ed essenzialmente - da una presunzione di asserita notorietà fondata sulla natura dell'attività svolta (logistica).

Ha infatti osservato il Collegio regionale: "contrariamente a quanto ritenuto dalla Commissione Tributaria Provinciale, la delimitazione delle aree risultava ab origine dalla denuncia, che il Comune non contesta, (ed) il tipo di attività svolta, descritta ampiamente nel ricorso e ben nota al Comune, comporta la generazione di soli rifiuti terziari e in ogni caso la norma da applicare ritiene sufficiente la "prevalenza" di detti rifiuti e quindi non è necessaria la prova che non siano stati prodotti altri rifiuti come ha motivato la Commissione Tributaria Provinciale" (sent. pag.14).

Sulla base di due argomenti portanti (la natura dei rifiuti si evince dalla natura dell'attività; l'indicazione in denuncia delle superfici a magazzino è sufficiente a dimostrare che su di esse si producono prevalentemente rifiuti non assimilabili da imballaggi terziari) la Commissione Tributaria Regionale ha quindi ritenuto di superare il ben più puntuale approccio dei primi giudici (riportato in sentenza, pag. 5), secondo cui: "Il ricorso non è fondato in quanto non risultano rigorosamente provati i presupposti della dedotta non applicabilità della tassa ai rifiuti prodotti ma soprattutto le superfici in cui secondo la prospettazione della ricorrente verrebbero prodotti esclusivamente rifiuti terziari (imballaggi) come tali esclusi dal novero della base imponibile(...). La ricorrente si profonde in una lunga disamina dei pregressi pronunciamenti giudiziari senza tuttavia inoltrarsi nella allegazione concreta e rigorosa e nella dimostrazione pratica, misurazioni e "dichiarazioni testimoniali" alla mano, di quelle che sarebbero le aree in cui vengono prodotti i rifiuti terziari, pacificamente ope legis esclusi dall'assimilazione ai rifiuti urbani. La pur rilevante produzione delle fatture e bollette attestanti l'assunzione a proprio carico del servizio di smaltimento in luogo di quello non espletato dal Comune sul quale peraltro incombe il divieto espresso di immettere nel servizio di raccolta questo tipo di rifiuti, non è sufficiente a fornire la prova della misura quantitativa delle superfici interessate dall'esclusione. Vero è che nella denuncia originaria (doc. 16) sono indicate le superfici dei magazzini depositi, dei locali tecnici e via dicendo degli uffici e quant'altro ma ad avviso di questa Commissione non è dato sapere se l'intera area dei magazzini-depositi producesse soltanto (rectius: prevalentemente, nde) rifiuti terziari. A tale scopo sarebbe stato necessario produrre una relazione tecnica asseverata e/o dichiarazioni giurate di terzi attestanti l'esatta superficie destinata al carico/scarico degli imballaggi".

L'incongruenza di quanto, in contrario avviso, affermato dalla Commissione Tributaria Regionale concreta la denunciata violazione di legge, e ciò anche all'evidenza di ciò che si è varie volte affermato in sede di legittimità tra le stesse parti ed in fattispecie del tutto sovrapponibili a quella in esame.

Così in Cass. n. 10029/22 cit. (qui menzionata, come detto, non per forza di giudicato ma di persuasione), secondo cui: "Ebbene, dalla stessa sentenza della CTR risulta evidente che i formulari non espongono la natura dei rifiuti prodotti, la cui natura è stata desunta dalla CTR solo dalla natura dell'attività svolta dalla società, non considerando affatto che la contribuente avrebbe dovuto provare che l'intera superficie indicata nella denuncia produceva in via prevalente imballaggi di natura terziaria individuandone la natura nei MUD e fornendo la relativa prova dell'auto-smaltimento attraverso la produzione dei contratti e delle ricevute"; e così in Cass. nn. 8753 -8754/23, secondo cui i MUD ed i registri di carico-scarico, in presenza di contestazione da parte del Comune, non sono sufficienti, ai fini dell'esclusione dalla assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi agli urbani, "dovendo la società fornire la prova di avere provveduto al loro effettivo smaltimento mediante ditte specializzate, producendo copia dei relativi contratti e/o delle relative fatture, in quanto ratio dell'esclusione della imposta, in tale caso, è di evitare una indebita duplicazione di costi in capo ai soggetti che producono tali rifiuti e che sono tenute a pagare imprese specializzate per il loro smaltimento in quantità maggiori di quelle previste dalla deliberazione comunale (cfr. Cass. n. 10812/2016 ; sull'insufficienza della sola produzione documentale dei MUD cfr. anche Cass. n. 15481/2019)"; aggiungendosi poi che: "dalla stessa sentenza impugnata risulta evidente che la natura dei rifiuti prodotti è stata desunta dalla Commissione Tributaria Regionale non dai formulari prodotti dalla contribuente, ma dalla natura dell'attività svolta dalla società, non considerando affatto che la contribuente avrebbe dovuto provare che l'intera superficie indicata nella denuncia produceva in via prevalente imballaggi di natura terziaria individuandone la natura nei MUD e fornendo la relativa prova dell'auto-smaltimento attraverso la produzione dei contratti e delle ricevute".

Par. 4. Ne segue, in accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso, la cassazione della sentenza impugnata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Piemonte che, in diversa composizione, riesaminerà la fattispecie decidendo anche sulle spese del presente giudizio.

P.Q.M. La Corte

- accoglie il secondo e terzo motivo di ricorso, respinto il primo;
- cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Piemonte in diversa composizione.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza