

Sentenza del 18/07/2024 n. 19888 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Il Comune di San Pietro Mosezzo propone tre motivi di ricorso per la cassazione della sentenza in epigrafe indicata, con la quale la commissione tributaria regionale, in parziale riforma della prima decisione, ha ritenuto di accogliere l'appello proposto da Ceva Logistic Italia Srl (già TNT) e di annullare la cartella di pagamento per Tari 2018 dal Comune notificata con riguardo ad uffici e magazzini siti nel territorio comunale (in (Omissis) e (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 (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 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;
- segnatamente, erano in atti le denunce presentate dalla società nel 2006, 2009 e 2010 sulle superfici di magazzino produttive di rifiuti speciali da imballaggi, nonché altra documentazione (FIR e modulistica varia), attestante la consegna a terzi, per lo smaltimento, di rifiuti di imballaggi di carta, cartone e materiali misti;
- da tutta questa documentazione (non contestata dal Comune) risultava in effetti che si trattasse genericamente di rifiuti da imballaggio (relativo codice CER) e non specificamente di imballaggi terziari, tuttavia che di questo si trattasse doveva desumersi, "in re ipsa", dallo svolgimento, ben noto al Comune, di attività di logistica;
- diversamente da quanto sostenuto dal Comune, 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 dalla parte variabile della tariffa sulle superfici dei magazzini, così come del resto previsto, per gli imballaggi terziari, dallo stesso Regolamento comunale, conformemente all'art. 14, co. 10, legge 214/11 .

Resiste con controricorso Ceva Logistics Italia Srl la quale formula anche due motivi di ricorso incidentale.

Il Comune ha depositato controricorso a ricorso incidentale.

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 principale, 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 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.

Memoria è stata depositata anche da Ceva Logistic, la quale ha rimarcato come ormai definitivo debba ritenersi l'accertamento di merito in ordine alla produzione in loco di imballaggi terziari, avviati "in proprio" allo smaltimento.

par. 2.1 Con il primo motivo di ricorso principale 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). Quanto stabilito nella sentenza in oggetto esplicava effetto, secondo i consolidati principi emessi dalla S.C. in materia di giudicato tributario, anche sull'annualità qui dedotta.

par. 2.2 Il motivo è infondato.

Il giudicato di merito di cui in Commissione Tributaria Provinciale Novara n. 135/11, pur vertendo tra le stesse parti e sui medesimi locali anche qui dedotti, ha tuttavia avuto ad oggetto annualità impositive (2009-2010) diverse (e, per giunta anche piuttosto risalenti) da quella del presente giudizio (2017).

Ricorre in proposito il consolidato orientamento di legittimità - originatosi da Cass. SSUU 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 del giudicato esterno 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 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 giurisdizionale) 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 natura terziaria degli imballaggi non poteva desumersi "in re ipsa" dalla natura dell'attività svolta, né la società - sulla quale gravava il relativo onere, vertendosi di deroga alla regola di presunta produzione di rifiuti in regime di privativa e, quindi, di generale imponibilità - aveva provato la delimitazione delle specifiche aree interessate (non riconducibili genericamente ai magazzini indistintamente considerati), e la produzione prevalente, in questi ultimi, di imballaggi "terziari" non assimilabili ex art. 218 D.Lgs. 152/06 ; tali necessariamente 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 auto-smaltimento 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 "in re ipsa", cioè 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 come il fatto che Ceva producesse di prevalenza imballaggi terziari fosse "direttamente arguibile dalla natura dell'attività svolta da Ceva che, occupandosi di logistica integrata per conto terzi e non di vendita all'ingrosso o al dettaglio della merce che riceve, non tratta imballaggi primari (contenitore della singola unità di prodotto) e neppure secondari (confezioni multiple), ma unicamente imballaggi terziari confezionati in modo tale da consentirne la movimentazione ed il trasporto";... Tale circostanza era nota al Comune che non poteva ignorare il tipo di attività svolta e non considerare le modalità in cui si estrinsecava" (sent. pagg. 15-16).

L'incongruenza di quanto affermato, su questo presupposto, 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., 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. 4.1 Con il primo ed il secondo motivo di ricorso incidentale la società deduce violazione e falsa applicazione dell' articolo 112 cod. proc. civ., nonché dell' art.1 comma 649 legge Tari n.147 del 2013 , oltre ad omessa pronuncia in relazione al secondo motivo di appello, relativo alla delibera comunale n. 17 del 2000 ed al Regolamento IUC allegato. Andava infatti considerato che - anche indipendentemente dalla questione circa la natura di imballaggi terziari dei rifiuti prodotti nelle superfici denunciate - si verteva in ogni caso di rifiuti speciali esenti da privativa comunale: vuoi perché prodotti in quantità di molto eccedente i limiti di assimilazione di cui alla citata delibera n. 17 del 2000 (limiti comunque illegittimi perché stabiliti per tutte le categorie di utenza e scollegati dalle singole tipologie di rifiuto), vuoi perché alternativamente assoggettabili al Regolamento IUC approvato nel 2014, il cui allegato A) neppure prevedeva alcun (pur imprescindibile) limite quantitativo di assimilazione, così da risultare sul punto illegittimo secondo quanto più volte stabilito dalla S.C.

par. 4.2 Diversamente da quanto eccepito dal Comune, il ricorso incidentale in questione - di natura chiaramente condizionata al denegato accoglimento del ricorso principale - deve ritenersi sostanzialmente rispondente ai requisiti di autosufficienza ex art.366 co. 1 n.6) cod. proc. civ. (intesi alla luce di Cass.SU n. 8950/22 , a sua volta richiamante sent. CEDU 28.10.2021, Succi ed altri) in ordine tanto alla deduzione della relativa questione giuridica già nei pregressi gradi di giudizio, quanto alla specificazione dei dati normativi secondari ritenuti applicabili e dell'affermato sconfinamento, in concreto, dei limiti quantitativi di conferimento.

Esso resta tuttavia assorbito, in modo tale che le deduzioni ed argomentazioni con esso veicolate ben potranno essere riproposte in sede di rinvio.

Va considerato che la questione dei limiti quantitativi di conferimento dei rifiuti non è stata affrontata dalla Commissione Tributaria Regionale nella sentenza qui impugnata, non in violazione dell' art.112 cpc, ma perché ritenuta appunto assorbita dall'accoglimento nel merito della tesi di Ceva Logistic (tale da soddisfare in toto la domanda da questa proposta) circa la natura "terziaria - non assimilabile" dei rifiuti da imballaggio prodotti e, quindi, circa l'effettivo diritto di Ceva alla completa esenzione.

Venuta meno (con l'odierno accoglimento del ricorso principale del Comune sotto gli indicati profili) questa ragione decisoria, il tema dei limiti quantitativi potrà appunto essere riproposto in sede di rinvio in tutta la sua articolazione: - effettiva apposizione di limiti quantitativi in sede di delibera di assimilazione; - superamento, nell'annualità in esame, dei limiti quantitativi di

conferimento così eventualmente apposti; - eventuali presupposti della disapplicazione, ex art. 7 D.Lgs. 546/92 , della delibera di assimilazione o del Regolamento comunale siccome privi dei limiti quantitativi; - determinazione del tributo, in tal caso, secondo il regime ordinario dei rifiuti speciali non assimilati.

Non può infatti esservi dubbio che proprio dall'accoglimento del ricorso principale del Comune risorga in capo a Ceva Logistic l'interesse a coltivare profili di contestazione fatti oggetto di assorbimento (improprio) da parte della pronuncia cassata (si veda, da ultimo, seppure con ragionamento a contrario, Cass.SU n.18625/24 , punto 5.).

Va ancora considerato che la rivisitazione complessiva di una simile articolazione non può non muovere dall'accertamento di aspetti di natura anche fattuale, come tale riservato al giudice di merito a seconda dell'esito della riconsiderazione della lite in punto natura dei rifiuti da imballaggio e delimitazione delle superfici di loro prevalente formazione (ricorso principale).

Fermo restando, in diritto, che la eventuale mancata previsione dei limiti quantitativi, ovvero il loro superamento da parte di Ceva Logistic nell'annualità in esame, non comporterebbero comunque la (ancora qui richiesta) totale esenzione, ma solo la riduzione della parte variabile della tassa (che il Comune assume peraltro di aver già riconosciuto), applicandosi ai rifiuti non assimilati agli urbani il regime proprio dei rifiuti speciali (Cass. n. 32604/21 ; Cass. n. 1975/18 e numerose altre): "Disapplicata la delibera, l'esercizio illegittimo del potere di assimilazione potrà essere equiparato al mancato esercizio del potere di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti solidi urbani da parte del Comune, rispetto al quale si è già affermato da questa Corte che "non comporta che detti rifiuti siano, di per sé, esenti dalla tassa, in quanto essi sono soggetti alla disciplina stabilita per i rifiuti speciali dall' art. 62 , comma 3, del D.Lgs. n. 507 del 1993 (applicabile *ratione temporis*), che rapporta la stessa alle superfici dei locali occupati o detenuti, con la sola esclusione della Parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali non assimilati".

par. 5. In definitiva, la sentenza va cassata in accoglimento del secondo e del terzo motivo di ricorso principale del Comune, respinto il primo motivo di ricorso principale ed assorbito il ricorso incidentale di Ceva Logistic. La causa va conseguentemente rinviata alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Piemonte che, in diversa composizione, riesaminerà la lite secondo i principi indicati, decidendo anche sulle spese del presente procedimento.

Il rilevato assorbimento del ricorso incidentale di Ceva Logistic esclude i presupposti per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato ex art. 13 , comma 1 quater, D.P.R. n. 115 del 2002 , come modificato dalla L. n. 228 del 2012 .

P.Q.M. La Corte

accoglie il secondo e terzo motivo di ricorso principale, respinto il

primo;

dichiara assorbito il ricorso incidentale;

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