



10010.19

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Oggetto

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

TARSU TIA TARES ACCERTAMENTO

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. GIACOMO MARIA STALLA - Presidente - R.G.N. 20774/2015
Dott. MAURA CAPRIOLI - Consigliere - Cron. 10010
Dott. MILENA BALSAMO - Rel. Consigliere - Rep.
Dott. RITA RUSSO - Consigliere - Ud. 22/03/2019
Dott. MILENA D'ORIANO - Consigliere - CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso 20774-2015 proposto da:

COMUNE DI BORGIO SAN GIOVANNI, elettivamente domiciliato in ROMA VIA SESTIO CALVINO 33, presso lo studio dell'avvocato LUCIANA CANNAS, che lo rappresenta e difende;

- ricorrente -

contro

LOG SERVICE DISTRIBUTION SRL, elettivamente domiciliato in ROMA VIA TRIONFALE 148, presso lo studio dell'avvocato MARIO RAGAZZONI, che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato OLIVIO RINALDI;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 244/2015 della COMM.TRIB.REG.

2019

1713

di MILANO, depositata il 28/01/2015;

udita la relazione della causa svolta nella camera di
consiglio del 22/03/2019 dal Consigliere Dott. MILENA
BALSAMO.

RILEVATO CHE

1. La società Log Service Distribution s.r.l. impugnava la cartella esattoriale relativa a Tarsu relativo all'anno di imposta 2009, eccependone l'illegittimità per aver il comune tassato le aree produttive di rifiuti speciali (magazzino e deposito merci) non assimilabili agli urbani, dove svolgendo attività di logistica automatizzata di colli, produceva imballaggi terziari per i quali provvedeva all'auto-smaltimento.

La C.T.P. di Lodi respingeva il ricorso, sul presupposto che gli imballaggi dovevano ritenersi assimilabili ai rifiuti solidi urbani per i quali è allestito il servizio di raccolta.

La società impugnava la sentenza della C.T.P. censurandola nella parte in cui aveva ritenuto che i rifiuti speciali fossero assimilabili agli urbani in violazione del decreto Ronchi e del regolamento comunale che escludeva dalla tassazione le aree dove si producono rifiuti speciali non assimilati e non assimilabili, come quelli da essa prodotti, invocando il divieto di assimilazione degli imballaggi terziari.

2. In particolare, la CTR lombarda, nell'accogliere il gravame, accertava la natura dei rifiuti prodotti dalla società che, svolgendo servizi di logistica integrata consistente nella movimentazione automatizzata di colli preconfezionati, produceva imballaggi terziari classificati dal cit. art. 7 come speciali, nonché lo smaltimento dei rifiuti medesimi mediante smaltitore privato autorizzato come dai contratti di servizi prodotti, modelli Mud allegati e inoltrati al Comune per ottenere l'esenzione, richiamando *per relationem* la motivazione della decisione n. 197/34/13

Una volta affermata la natura dei rifiuti come imballaggi terziari, i giudici regionali escludevano l'assimilabilità dei rifiuti vietata come previsto dal d.lgs n. 22/97 (confermata dal nuovo codice dell'ambiente), in quanto esclusi dal ciclo della gestione dei rifiuti urbani e dunque inconfiribili al servizio pubblico, statuendo che lo stesso regolamento comunale escludeva la tassazione per detti rifiuti.

Il Comune ricorre per la cassazione della sentenza della C.T.R. della Lombardia n. 114/1/13, che ha accolto l'appello proposto avverso la sentenza di primo grado, affidandosi a due motivi, illustrati nel ricorso.

La società Log-Service Distribution - oggi società Livatis in liquidazione - resiste con controricorso.

Motivi della decisione

3, Con il primo motivo l'ente ricorrente denuncia violazione e o falsa applicazione ex art. 360 comma 1 n. 3 c.p.c. dell'art. 62 del D.lgs 507/93, dell'art. 7 d.lgs 22/97 nonché dell'art. 5 del reg. comunale per avere i giudici regionali errato nel qualificare i rifiuti prodotti dalla società logistica come rifiuti speciali pericolosi e per non aver considerato che, ai sensi della delibera consiliare n. 24 del 30 giugno 1998, il comune aveva assimilato i rifiuti speciali a quelli urbani, potere di assimilazione riconosciuto dall'art. 21 del decreto Ronchi, il quale consente ai comuni di assimilare i rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, regolamento mai impugnato dalla società contribuente che neppure aveva contestato l'attivazione del servizio di raccolta.

Deduce, inoltre, che, escluso che la società ricorrente producesse rifiuti speciali pericolosi, l'esenzione avrebbe potuto essere riconosciuta solo nel caso in cui la stessa avesse dimostrato l'avvio al recupero dei rifiuti medesimi, nel qual caso non sarebbe prevista la detassazione, ma una riduzione della misura della tassa che il comune ha facoltà di stabilire con apposita regolamentazione.

In particolare, afferma l'ente ricorrente, che ai sensi dell'art. 62 cit. non si deve tener conto ai fini della tassazione solo delle superfici in cui si producono rifiuti speciali, non potendosi escludere l'intera area occupata.

4. La censura è infondata.

5. Con riferimento alla dedotta assimilazione degli imballaggi terziari, vale osservare che il Titolo 2^o (specificamente dedicato alla "gestione degli imballaggi") del decreto Ronchi, 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, comma1);

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, comma2).

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, hanno 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, il quadro normativo rimane quello costituito dal d.lgs. n. 507 del 1993 e dal d.lgs. n. 22 del 1997.

6. 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[^] 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.

7. 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).

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

Va osservato, poi, che l'operata assimilazione è priva di rilevanza nel caso concreto, ove, trattandosi di imballaggi terziari, 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 accertata dal giudice regionale.

9. Ciò non comporta che tali categorie di rifiuti (imballaggi terziari) siano, di per sé, esenti dalla TARSU, ma che 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).

10. La CTR ha correttamente escluso le aree individuate dalla società (nei MUd, nella denuncia e nel ricorso) dalla applicazione della TARSU a norma dell'art. 62, commi 2 e 3, D.Lgs. n. 507 del 1993, in quanto ha accertato che in tali aree, produttive di imballaggi terziari, l'ente contribuente provvedeva in proprio allo smaltimento, confermando la sentenza n. 197/2013.

In altri termini, la società, in quanto produttrice di rifiuti speciali non assimilabili (imballaggi terziari), può beneficiare di una riduzione parametrata alla intera

superficie su cui l'attività viene svolta, di ciò la CTR ha tenuto conto, dopo aver operato i necessari accertamenti sul punto.

11. Con la seconda censura, si lamenta la violazione dell'art. 2697 c.c. per avere il giudicante affermato – nonostante l'omesso assolvimento dell'onere probatorio – che la contribuente produceva rifiuti speciali, così invertendo l'onere della prova dell'esenzione che incombe sul contribuente.

12. Anche detta censura è priva di pregio.

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).

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.

Infine, la doglianza relativa al mancato esame di un documento può essere denunciato per cassazione solo nel caso in cui determini l'omissione di motivazione su un punto decisivo della controversia e, segnatamente, quando il documento non esaminato offra la prova di circostanze di tale portata da invalidare, con un giudizio di certezza e non di mera probabilità, l'efficacia delle altre risultanze istruttorie che hanno determinato il convincimento del giudice di merito, di modo che la "ratio decidendi" venga a trovarsi priva di fondamento.

Ne consegue che la denuncia in sede di legittimità deve contenere, a pena di inammissibilità, l'indicazione delle ragioni per le quali il documento trascurato avrebbe senza dubbio dato luogo a una decisione diversa, elementi che il Comune non ha offerto a questa Corte (Cass. n. 16812/2018; n. 19150 del 2016).

Nel caso in esame il decidente ha scrutinato la documentazione prodotta dal contribuente escludendo, implicitamente, rilevanza probatoria o meramente indiziaria alla dichiarazione della società Corioni, la cui decisività nemmeno è stata allegata, non risultando, a tal fine, sufficiente, la trascrizione parziale della dichiarazione che nulla espone in merito alla natura dei rifiuti prodotti dalla società contribuente.

13. Il ricorso va, dunque, respinto.

Le spese seguono la soccombenza

P.Q.M.

La Corte di Cassazione

Rigetta il ricorso;

Condanna l'ente comunale alla refusione delle spese sostenute dalla ricorrente che liquida in euro 3.000,00 per compensi, oltre rimborso forfettario e accessori:

Ai sensi dell'art.13 comma 1 quater del d.p.r. n.115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte del ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato, pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 bis dello stesso articolo 13.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio della sezione tributaria, il 21.03.2019

DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 10 APR 2019



IL CANCELLIERE
Manuela dr. Maroncelli

Il Presidente
Giacomo Stalla