

Un sunto sui rifiuti assimilati e loro assoggettabilità a tariffa (e ricaduta in privativa comunale). E per i rifiuti da riclassificarsi come pericolosi?

Cass. Sez. Trib. 13 marzo 2015, n. 5047 - Merone, pres.; Chindemi, est.; Giacalone, P.M. (conf.) - Sonepar Italia Sud S.p.A. (avv. Smiroldo) c. Comune di Casoria. (Cassa con rinvio Comm. Trib. reg. di Napoli 13 dicembre 2007 e Comm. Trib. reg. di Napoli 23 giugno 2009) - I rifiuti speciali, ove dichiarati assimilati e avviati dal produttore a recupero, consentono di ottenere una riduzione tariffaria (distinta da quella relativa alle superfici). I rifiuti assimilati ricadono nella privativa salvo che per l'avvio a recupero; comunque le superfici (ad eccezione di quelle produttive di rifiuti speciali) sono assoggettate alla tariffa rifiuti.

(Omissis)

Con sentenza n.264/45/07, depositata il 13.12.2007, la Commissione Tributaria Regionale della Campania rigettava l'appello proposto dalla società Sonepar Italia sud S.p.A. (già Cangiano Sonepar S.p.A.) avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Napoli n. 353/18/2006 che aveva accolto parzialmente il ricorso della società avverso gli avvisi di accertamento TARSU, emessi dal Comune di Casoria, per gli anni 2002-2004, limitatamente alla casa del custode, da tassare come abitazione e alla quantificazione dei mq in 9000, rigettando, nel resto il ricorso. Con sentenza n. 118/28/09 depositata in data 23 giugno 2009, la C.T.R. Campania accoglieva l'appello della stessa Cangiano Sonepar S.p.A., avverso la sentenza della C.T.P. di Napoli n. 352/22/2007, con riferimento alle medesime imposte decise con la sentenza della C.T.R. sopra indicata, rilevando che, ancorché gravata da ricorso per cassazione, non risultava ancora sospesa, dichiarando fondata la pretesa tributaria al netto della minore superficie di 300 mq di cui alla sentenza della C.T.R. Campania.

La società impugna la sentenza della Commissione tributaria regionale n. 264/45/07, deducendo i seguenti motivi:

- a) violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 22 del 1997, art. 21, comma 7, art. 2041 c.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, in quanto all'epoca era possibile per l'operatore economico privato sottrarsi alla privativa comunale provvedendo in via autonoma allo smaltimento dei rifiuti, con conseguente esonero dal pagamento della TARSU;
- b) vizio di motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, non avendo la C.T.R. valutato l'avvenuto espletamento da parte del Comune di Casoria, negli anni 2002-2004, del servizio di raccolta differenziata dei rifiuti speciali non pericolosi assimilati a quelli urbani;
- c) violazione e falsa applicazione del d.lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 2, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, rilevando come il verbale di accesso dei tecnici comunali renda superflua la presentazione della denuncia, ai fini dell'esonero dalla tassa;
- d) vizio di motivazione, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 5, in ordine alla idoneità o meno di produrre rifiuti dell'area esterna adibita a parcheggio;
- e) violazione e falsa applicazione del d.l. n. 599 del 1996, art. 2, comma 4 bis, conv. in legge n. 5 del 1997, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, dovendo le aree esterne adibite a parcheggio essere escluse dalla tassazione avuto riferimento al tipo di attività economica in concreto esercitata dal singolo contribuente.

La società impugna anche la sentenza della C.T.R. Campania n. 118/28/09, deducendo i seguenti motivi:

- a) nullità della sentenza, omessa pronuncia sui motivi di ricorso formulati in primo grado e riproposti in appello relativi alla tardività della iscrizione a ruolo del tributo per gli anni 2002 e 2003 e duplicazione della iscrizione a ruolo del tributo dovuto per l'anno 2004;
- b) nullità della sentenza, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4 rilevando come, ai sensi del d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19 il contribuente abbia il potere di impugnare la cartella di pagamento per far valere vizi propri della stessa ovvero del ruolo, mai notificato, anche quando sia stato già impugnato l'avviso di accertamento relativo alle medesime annualità del tributo inserite nella cartella di pagamento.

Il Comune non ha svolto attività difensiva.

Il ricorso è stato discusso alla pubblica udienza del 4 febbraio 2015 in cui il P.G. ha concluso come in epigrafe.

DIRITTO. - 1. I due ricorsi proposti avverso atti impositivi riguardanti un unitario contesto riferito alla TARSU per medesime annualità, vanno riuniti, stanti gli evidenti motivi d'intima connessione soggettiva ed oggettiva.

Detta riunione può essere disposta ai sensi dell'art. 273 c.p.c., applicabile anche al giudizio di Cassazione, in quanto le Sezioni Unite di questa Corte (sentenza 13 settembre 2005, n. 18125) hanno affermato che «l'istituto della riunione di procedimenti relativi a cause connesse, previsto dall'art. 274 c.p.c., in quanto volto a garantire l'economia e il minor costo del giudizio, oltre alla certezza del diritto, risulta applicabile anche in sede di legittimità, in relazione a ricorsi proposti contro sentenze diverse pronunciate in separati giudizi, in ossequio al precetto costituzionale della ragionevole durata del processo, cui è funzionale ogni opzione semplificatoria e acceleratoria delle situazioni processuali che conducono alla risposta finale sulla domanda di giustizia, e in conformità al ruolo istituzionale della Corte di cassazione che, quale organo supremo di giustizia, è preposta proprio ad assicurare l'uniforme interpretazione della legge, nonché l'unità del diritto oggettivo nazionale». Tale principio tanto più vale in presenza di sentenze legate l'una all'altra da un rapporto di connessione (o pregiudizialità) e impuginate, ciascuna, con separati ricorsi per Cassazione (cfr. anche Cass. 4 aprile 1997, n. 2922; 18 aprile 2003, n. 6328; Cass. 5 aprile 2006 n. 7966; Cass. 22 giugno 2007 n. 14607; Cass. 17 giugno 2008 n. 16405; Cass. S.U. 4 agosto 2010 n. 18050 e 23 gennaio 2013 n. 1521; nonché, in materia tributaria, Cass. 19 gennaio 2007 n. 1237; Cass. 11 maggio 2007 n. 10792; Cass. 26 febbraio 2009 n. 4627, in motivazione).

2. In relazione ai primi due motivi di ricorso avverso la sentenza n. 264/45/07, trattati congiuntamente in quanto connessi, la questione controversa concerne l'esenzione dalla TARSU, relativamente al Comune di Casoria per gli anni 2002-2004 della società ricorrente.

La C.T.R. ha ritenuto «vista la delibera di assimilazione posta in essere dal Comune, delibera n. 558/98 allegata agli atti del giudizio, considerato che non trattasi di rifiuti nocivi o pericolosi (...) si ritiene che sussista l'obbligo del pagamento del tributo tenuto conto che il Comune ha predisposto il servizio di raccolta a nulla rilevando che la società abbia deciso per propria scelta di affidare a ditta esterna la raccolta degli imballaggi».

Ai sensi del cd. decreto Ronchi (d.lgs. n. 22 del 1997) i rifiuti vanno distinti in tre categorie:

1) rifiuti urbani, 2) rifiuti speciali, 3) rifiuti pericolosi.

I rifiuti urbani sono sempre soggetti a tassazione, i rifiuti pericolosi sono sempre esclusi dalla applicazione della tassa, i rifiuti speciali rientrano nell'ambito di applicazione del tributo ove il Comune abbia provveduto ad assimilarli, con apposita delibera, ai rifiuti urbani, ai sensi del d.lgs. n. 22 del 1997, art. 21, comma 2.

Ulteriore tematica concerne la possibilità di sottrarsi alla privativa comunale, ai sensi del d.lgs. n. 22 del 1997, per i produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di aver avviato al recupero i rifiuti stessi e di usufruire di eventuali riduzioni o esenzioni nel caso in cui il servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, non venga svolto nella zona ove è ubicato l'immobile aziendale, ovvero sia stato effettuato in modo irregolare, situazione quest'ultima non ricorrente nella fattispecie.

Il Regolamento del Comune di Casoria adottato nel 1998 (n. 558/98), così come accertato dalla C.T.R., stabilisce la assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani. Nella fattispecie relativa all'anno di imposta 2002-2004 trova, quindi, applicazione tale delibera che ha disposto l'assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, di cui fanno parte i rifiuti prodotti dalla società contribuente che non sono da considerare quali speciali tossici o nocivi (classificabili quali pericolosi dal d.lgs. n. 152 del 1996) ma assimilabili agli urbani.

Né è ravvisabile una doppia tassazione non sussistendo alcun altro obbligo di legge per i produttori di rifiuti speciali non pericolosi.

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 ordinali alcune categorie di rifiuti speciali.

Nel caso di specie i rifiuti prodotti dalla società intimata devono essere assimilati ai rifiuti ordinari e, quindi, soggetti al pagamento della tassa, in forza della delibera del C.C., senza limitazione al pagamento integrale della tassa, avendo attivato, come rilevato dalla C.T.R. il Comune il servizio di raccolta e smaltimento.

Il d.lgs. n. 22 del 1999, art. 49, comma 14 che pur prevede una riduzione di tariffa in proporzione ai rifiuti speciali autonomamente smaltiti, si riferisce alla TIA e non alla TARSU, mentre il d.p.r. n. 158 del 1999, art. 7 prevede non già l'esenzione dall'imposta, ma soltanto una sua riduzione nel caso in cui i rifiuti speciali assimilati a quelli urbani (come quelli in esame) vengano avviati a recupero direttamente dal produttore, purché il servizio sia istituito e sussista la possibilità dell'utilizzazione.

Il d.p.r. n. 158 del 1999, art. 7, comma 2, prevede testualmente che «per le utenze non domestiche, sulla parte variabile della tariffa è applicato un coefficiente di riduzione, da determinarsi dall'ente locale, proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato a recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi».

Nel caso di inadempienza del Comune tale coefficiente di riduzione, in presenza dei presupposti indicati dalla norma, può essere individuato dal giudice tributario, non potendosi far ricadere sul contribuente inadempienze ascrivibili al Comune, purché il contribuente dimostri di aver avviato a smaltimento i rifiuti speciali.

Sussiste, quindi la possibilità di sottrarsi, nei limiti evidenziati, alla privativa comunale, a norma del d.lgs. n. 22 del 1997, ai produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di aver avviato al recupero i rifiuti stessi.

Il capo 3A del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, istituisce la tassa per il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, svolto in regime di privativa dai comuni (art. 58); è stata disciplinata la regolamentazione degli oneri delle parti in caso di attivazione del servizio di raccolta e smaltimento, prevedendo che se il servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, non è svolto nella zona di esercizio dell'attività dell'utente, o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del relativo regolamento, il tributo è dovuto in misura ridotta (art. 59); è, inoltre previsto 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» (art. 62, commi 1 e 3).

Il d.lgs. n. 22 del 1997, emanato in attuazione delle direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi, ha previsto, nel titolo I («Gestione dei rifiuti»), che:

a) la gestione dei rifiuti costituisce attività di pubblico interesse ed è disciplinata al fine di assicurare un'elevata protezione dell'ambiente e controlli efficaci; i rifiuti devono essere recuperati o smaltiti senza pericolo per la salute dell'uomo e senza usare procedimenti o metodi che potrebbero recare pregiudizio all'ambiente (art. 2, commi 1 e 2);

b) le autorità competenti favoriscono il recupero dei rifiuti, nelle varie forme previste (reimpiego, riciclaggio, ecc.), allo scopo di ridurre lo smaltimento dei rifiuti, che costituisce la fase residuale della «gestione» degli stessi, la quale comprende le operazioni di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento [artt. 4 e 5 e art. 6, comma 1, lett. d)];

c) sono rifiuti «urbani», tra l'altro, quelli non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quello di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. g);

(...)

e) i comuni «effettuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa»;

con appositi regolamenti stabiliscono, fra l'altro, «l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e dello smaltimento» (tale potere di assimilazione è divenuto pienamente operante a seguito dell'abrogazione della legge n. 146 del 1994, art. 39 ad opera della legge n. 128 del 1998, art. 17); la privativa suddetta «non si applica (...) alle attività di recupero dei rifiuti assimilati» (dal 1° gennaio 2003, «alle attività di recupero dei rifiuti urbani o assimilati», ai sensi della L. n. 179 del 2002, art. 23) [art. 21, comma 1, comma 2, lett. e) e g) e comma 7].

Infine, l'art. 49, compreso nel titolo 3 A, 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, 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).

2.4. 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 legge 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 legge n. 13 del 2009, c.d. 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).

Per quanto interessa in questa sede, non è chiaro se il Comune di Casoria, almeno per gli anni in contestazione, abbia introdotto la «tariffa Ronchi» o abbia continuato ad applicare la TARSU, come appare più probabile.

Risulta altresì dalle delibere citate, come già evidenziato, che lo stesso Comune, nei relativi regolamenti applicabili *ratione temporis*, ha assimilato i rifiuti speciali non pericolosi, ai rifiuti urbani.

Va anche rilevato che l'esonero dalla privativa comunale, previsto appunto in caso di detto comprovato avviamento al recupero dall'art. 21, comma 7, del decreto Ronchi, determina non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dal d.lgs. n. 507 del 1993, citato art. 62, comma 3, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto - a consuntivo - in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto previsto, in generale, già dal d.lgs. n. 507 del 1993, art. 67, comma 2, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dal d.p.r. n. 158 del 1999, art. 7, comma 2, il quale, nell'approvare il «metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani», può, nella fase transitoria, essere applicato dai comuni anche ai fini della TARSU. Tale accertamento, previa cassazione della sentenza impugnata, dovrà essere compiuto dai giudici di merito.

3. Il terzo motivo è infondato dovendosi ribadire che incombe all'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 concorrono 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, ex 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. nn. 4766 e 17703 del 2004, 13086 del 2006, 17599 del 2009, 775 del 2011).

Né il verbale di accesso redatto dai tecnici comunali nel corso del procedimento amministrativo di accertamento d'ufficio della TARSU, ove vengono identificate le aree sottoponibili a tassazione e la loro destinazione rende superflua la presentazione della denuncia, ai sensi del d.lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 2, ai fini dell'esonero ivi previsto.

4. Il quarto e quinto motivo, trattati congiuntamente in quanto connessi, vanno disattesi, dovendo la società pagare la tassa per i parcheggi, oltre che per la mancanza di denuncia, in quanto i parcheggi sono aree frequentate da persone e quindi produttive di rifiuti in via presuntiva (cfr. Cass. n. 14770/00) Questa Corte invero ha già affermato che, in tema di TARSU, il d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 2, nell'escludere dall'assoggettamento al tributo i locali e le aree che non possono produrre rifiuti - fra l'altro - «per il particolare uso cui sono stabilmente destinati», chiaramente esige che sia provata dal contribuente non solo la stabile destinazione dell'area ad un determinato uso (quale nella fattispecie il parcheggio), ma anche la circostanza che tale uso non comporta produzione di rifiuti (v. Cass. Sez. V n. 12084/04; Cass. n. 19459/03).

In questa prospettiva il presupposto impositivo è costituito dal solo fatto oggettivo della occupazione o della detenzione del locale o dell'area scoperta, e prescinde, quindi, del tutto dal titolo, giuridico o di fatto, in base al quale l'area o il locale sono occupati o detenuti (cfr. Sez. V n. 1179/04).

Al riguardo la C.T.R. ha affermato che «non vi è prova che vi sia una impossibilità oggettiva alla produzione di rifiuti». L'affermazione traduce un accertamento di fatto correttamente dedotto da presunzione, logicamente e congruamente motivato in considerazione del naturale flusso giornaliero di autovetture nei parcheggi medesimi; dato ovvio e non bisognevole di specifica dimostrazione.

5. Sono fondati entrambi i motivi del ricorso avverso la sentenza della C.T.R. Campania n. 118/28/09 in quanto la C.T.R. non si è pronunciata sui motivi di appello della società limitandosi a rilevare come «ogni questione relativa alla debenza delle somme indicate deve essere fatta valere in quel giudizio» (quello connesso alla sentenza della C.T.R. Campania n. 264/45/07) Orbene la sentenza deve ritenersi del tutto carente di motivazione, e dunque affetta da nullità, in quanto non consente in alcun modo di individuare la *ratio decidendi*, non avendo il giudice preso posizione in modo critico in ordine al provvedimento censurato ed ai motivi di appello, limitando sia fare riferimento ad altra sentenza connessa non ancora passata in giudicato.

Conclusivamente, accoglie, nei limiti indicati, il primo e secondo motivo del ricorso avverso la sentenza della C.T.R. Campania n. 264/45/07, rigetta gli altri, accoglie il ricorso avverso la sentenza della C.T.R. Campania n. 118/28/09, cassa le impugnate sentenze con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Campania, che si pronuncerà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità di entrambi i giudizi.

P.Q.M.

Riunisce i ricorsi, accoglie, nei limiti indicati, il primo e secondo motivo del ricorso avverso la sentenza della C.T.R. Campania n. 264/45/07, rigetta gli altri, accoglie il ricorso avverso la sentenza della C.T.R. Campania n. 118/28/09, cassa le impugnate sentenze con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Campania, che si pronuncerà anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità di entrambi i giudizi.

(*Omissis*)

La sentenza fa un buon riassunto di talune problematiche riguardanti l'assoggettamento a TARSU/TIA dei rifiuti assimilati agli urbani, ancorché conferiti al recupero.

Ci si intrattiene sulla privativa comunale; sugli atti presupposti o sulle condizioni atte a consentire l'applicazione di una riduzione tariffaria; sulle diverse categorie di rifiuti assoggettabili alla tariffa (*ex d.lgs. n. 22/1997*: 1. rifiuti urbani, 2. rifiuti speciali, 3. rifiuti pericolosi); sul coefficiente di riduzione tariffario; sul principio dell'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria; sull'obbligo a carico dell'interessato di un onere di informazione.

Una questione che nessuno ha finora fatto emergere riguarda i rifiuti (non urbani) pericolosi e la loro esclusione dalla gestione nell'ambito del servizio pubblico, e quindi dall'assoggettamento al tributo/tariffa del servizio.

La recente normativa sulla «competitività» [l'art. 13, comma 5, lett. *b bis*), come convertito dalla l. 11 ottobre 2014, n. 116 in sede di conversione del d.l. 24 giugno 2014, n. 91] pone ai produttori, per taluni rifiuti, la questione della riclassificazione dei rifiuti non pericolosi in pericolosi.

In presenza di incertezza il produttore classifica il rifiuto che fino a poco tempo fa considerava essere non pericoloso come pericoloso (è forse il caso degli imballaggi sporchi? E che codice si deve attribuire all'imballaggio misto?).

Tutto questo riguarda anche la gestione pubblica dei rifiuti.

Seguendo l'argomentare della sentenza questi rifiuti (e le loro aree/superfici di provenienza, laddove individuabili) non sarebbero quindi più da assoggettarsi al tributo/tariffa comunale? (*A.P.*)