



REPUBBLICA ITALIANA

03756-12

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

TRIBUTI

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

R.G.N. 20078/2011

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Cron. 3756

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Rep.

Dott. MARIO CICALA

- Presidente - Ud. 15/02/2012

Dott. MARCELLO IACOBELLIS

- Consigliere - PU

Dott. ANTONINO DI BLASI

- Consigliere -

Dott. RAFFAELE BOTTA

- Consigliere -

Dott. FRANCESCO TERRUSI

- Rel. Consigliere -

ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

sul ricorso 20078-2011 proposto da:

SPA in persona del  
Presidente e legale rappresentante pro tempore,  
elettivamente domiciliato in ROMA PIAZZA

, presso lo studio dell'avvocato

, che lo rappresenta e difende, giusta delega

in calce;

2012

- ricorrente -

286

contro

SNC;

- intimato -

avverso la sentenza n. 38/2010 della COMM.TRIB.REG.

di FIRENZE, depositata il 24/05/2010;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 15/02/2012 dal Consigliere Dott.  
FRANCESCO TERRUSI;

udito per il ricorrente l'Avvocato , che ha  
chiesto l'accoglimento;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. TOMMASO BASILE, che ha concluso per il  
rigetto del ricorso.

## Svolgimento del processo

s.p.a., gerente il servizio di smaltimento del comune di Capannori, ha proposto ricorso per cassazione, sorretto da due motivi e illustrato anche da memoria, nei confronti della sentenza della commissione tributaria regionale della Toscana n. 38/18/2010.

Questa sentenza, in parziale riforma della decisione della commissione tributaria provinciale di Lucca resa su ricorso della società di e avverso distinti avvisi di accertamento relativi alla tariffa di igiene ambientale (cd. tia), ha dichiarato: (i) non soggetti alla quota variabile della tariffa medesima i locali ritenuti produttivi di rifiuti speciali; (ii) comunque non soggetti a Iva tutti gli importi pretesi dal gestore; (iii) carente di legittimazione passiva il comune di Capannori.

La contribuente non ha svolto difese.

## Motivi della decisione

I. - Sulla premessa che la tariffa aveva nella specie riguardato i locali utilizzati dalla contribuente per lo svolgimento di attività artigiana di falegnameria, la commissione, per quanto ancora rileva, ha ritenuto che la detta quota variabile fosse dovuta in base ai rifiuti urbani prodotti, e non per le superfici ove si producono rifiuti speciali non assimilati raccolti a cura e spese del contribuente.

Ha quindi affermato che la società aveva sempre "dichiarato e dimostrato" di aver prodotto rifiuti del

genere, provvedendo direttamente al relativo smaltimento. Donde era onere del comune - o dell'ente preposto - accertare semmai la promiscuità dei rifiuti prodotti (urbani e speciali), al fine di legittimamente pretendere anche la quota variabile della tariffa, seppure in misura ridotta.

Quanto all'Iva, la commissione l'ha ritenuta non dovuta in considerazione della natura propriamente tributaria della tassa, definitivamente chiarita dalla Corte costituzionale a mezzo della sentenza n. 238/2009 e dell'ordinanza n. 300/2009.

II. - La ricorrente, col primo mezzo, censura la prima delle dette statuizioni, per violazione e falsa applicazione degli artt. 21 e 49 del d. lgs. n. 22/1997 (cd. decreto Ronchi) e degli artt. 17 e 24 dell'afferente regolamento del comune di Capannori (art. 360, n. 3, c.p.c.), nonché per insufficiente e contraddittoria motivazione su fatto controverso decisivo (art. 360, n. 5, c.p.c.).

Ascrive alla sentenza, da un lato, di aver ravvisato un inesistente onere probatorio in capo all'ente impositore quanto alla produzione di rifiuti soggetti alla tariffa; e, dall'altro, di aver ritenuto assolta la contribuente dall'onere a essa spettante con una motivazione del tutto carente, avendo in sostanza affermato come dimostrata l'avvenuta produzione di rifiuti speciali (e il successivo smaltimento diretto dei medesimi) senza rilevare che non

era risultato depositato, né in primo, né in secondo grado, alcun documento all'uopo attestante.

III. - Il motivo è fondato nei limiti della dedotta insufficienza motivazionale della sentenza.

Questa Corte ha più volte affermato che, in tema di tarsu, l'art. 62 d.lgs. 15 novembre 1993 n. 507, nel disporre che la tassa "è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito o attivato o comunque reso in maniera continuativa nei modi previsti dagli art. 58 e 59", pone una presunzione relativa di tassabilità, in forza della quale, costituendo le successive esenzioni un'eccezione alla regola generale di assoggettamento di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale in cui il servizio di raccolta è istituito o attivato, l'onere della prova, circa l'esistenza e la delimitazione delle superfici per le quali il tributo non è dovuto, grava su chi ritiene di avere diritto all'esenzione, e non sull'amministrazione del comune (v. per tutte Cass. n. 15083/2004; n. 4766/2004).

Tale principio rileva anche in materia di tia, non solo perché codesta rappresenta - come ormai definitivamente chiarito - una mera variante della tarsu, conservando anche la relativa qualifica di tributo [v. C. cost. n.

238/2009; n. 300/2009 (ord.) e n. 64/2010 (ord.), nonché sez. un. 14903/2010 e, da ultimo, sez. un. n. 25929/2011]; ma soprattutto perché in tal senso depone lo specifico regime delineato dall'art. 49 del d. lgs. n. 22/1997. Il quale ha invero previsto (al 3° co.) che "la tariffa 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", salva l'applicazione sulla stessa, così come determinata dagli enti locali, di 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" (14° co.).

L'impugnata sentenza, nell'affermare la non soggezione a tta delle aree produttive di rifiuti speciali non assimilati, non ha contravvenuto i riferiti principi di diritto. Né ha sostenuto un inverso principio in tema di ripartizione dell'onere della prova, giacché la valutazione associata alla carenza di prove della promiscuità dei rifiuti si rivela, nel testo della motivazione, solo consequenziale a quella di avvenuta previa dimostrazione, da parte del contribuente, della produzione di (soli) rifiuti speciali.

Tuttavia la commissione ha ritenuto assolto il suddetto onere della prova della contribuente a mezzo di

un'affermazione apodittica; segnatamente a mezzo dell'affermazione che "la società ha sempre dichiarato e dimostrato di avere prodotto rifiuti speciali e di avere provveduto a propria cura e spese allo smaltimento".

Siffatta argomentazione, nella sua circolarità, si rivela del tutto insufficiente a render conto del procedimento logico sottostante, in quanto non è detto da cosa la valutazione afferente sia stata tratta, e considerato che la ricorrente ha dedotto che, in verità, nessun documento attestante la produzione di rifiuti non assimilati era stato in effetti depositato, in primo come in secondo grado.

IV. - Col secondo mezzo, denuncia violazione o falsa applicazione degli artt. 3 del d.p.r. n. 633/1972, 6 della l. n. 133/1999, nonché del d.m. 24.10.2000, in relazione alla statuizione circa il non assoggettamento a Iva della tariffa di igiene ambientale.

Secondo la ricorrente, l'applicazione dell'Iva coglie, non già il corrispettivo tributario della tariffa, quanto invece, in base al citato art. 3 del d.p.r. n. 633/1972, la sottostante prestazione di servizio. La stessa natura latamente tributaria di un importo - ad avviso della ricorrente - non escluderebbe in sé l'applicazione dell'Iva, come dimostrato, per esempio, dal fatto che scontano l'imposta le accise sui consumi energetici.

Una simile conclusione - per quanto poi sostenuto in memoria - troverebbe conferma nella successiva evoluzione della neo-istituita tariffa integrata ambientale,

disciplinata dal codice dell'ambiente - d. lgs. n. 152/2006 - e nota come tia/2. Di questa, infatti, la circolare ministeriale n. 3/DF/2010 ha affermato la sostanziale identità rispetto alla tariffa d'igiene ambientale (cd. tia/1); e la soggezione all' Iva in ragione della definizione non tributaria di cui alla norma d'interpretazione autentica (dell'art. 238 del d. lgs. n. 152/2006) contenuta nell'art. 14, 33° co., del d.l. n. 78/2010, conv. in l. n. 122/2010.

V. - Il secondo mezzo è infondato.

VI. - Occorre sgombrare il campo dalla considerazione da ultimo svolta, giacché quanto appena evidenziato a proposito della rilevanza dell'astratta disciplina della tariffa integrata ambientale, in base a una presunta sostanziale identità tra questa e la tariffa d'igiene ambientale (ancora per comodità, rispettivamente, tia/2 e tia/1), è il frutto di una forzatura logica del tutto inaccettabile.

La tariffa integrata ambientale, di cui all'art. 238 del d. lgs. n. 152/2006, è stata istituita previa soppressione (e, dunque, in conseguente sostituzione) della tariffa d'igiene ambientale. *Per incidens*, essa non risulta ancora applicabile non essendo stato emanato il previsto regolamento attuativo, di cui ai commi 3° e 6° della disposizione citata. Talché, in base al successivo 10° co. dello stesso art. 238, fino alla completa attuazione della tariffa integrata (peraltro solo virtuale, essendo codesta a sua volta destinata a cedere il passo, con decorrenza



1.1.2013, all'istituito tributo comunale rifiuti e servizi - cd. res - di cui all'art. 14 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in l. 22 dicembre 2011, n. 214), continuano ad applicarsi le discipline regolamentari prima vigenti; e dunque, la disciplina regolamentare della tariffa d'igiene ambientale (tia/1).

D'altronde non risulta - né è in qualche modo dedotto - che il comune di Capannori abbia, in concreto, e per quanto rileva in causa, provveduto ad attuare la tariffa integrata con proprio autonomo regolamento - in base alla facoltà pur concessa dall'art. 5, co. 2-quater, del d.l. n. 208/2008, conv. con modificazioni in l. n. 13/2009, giustappunto per l'eventualità della mancata adozione del ripetuto regolamento ministeriale attuativo entro il 30.6.2009.

Poiché finanche in linea di pura logica formale non è dato comprendere in qual senso possa minimamente sostenersi l'identità tra situazioni in successione tra loro (dovrebbe far parte del comune patrimonio logico-cartesiano che, se A succede a B, A e B non sono la stessa cosa), sembra alla Corte di tutta evidenza che le argomentazioni involgenti l'istituto della tariffa integrata ambientale (tia/2) a nulla rilevano laddove, come nella specie, si discuta della sola tariffa d'igiene ambientale (tia/1).

Il che, del resto, è stato già evidenziato dalla Corte costituzionale nella nota sent. n. 238/2009, a petto della considerazione circa "la rilevata formale diversità delle

fonti istitutive delle due suddette tariffe (ancorché entrambe usualmente denominate, in breve, tia), la successione temporale delle fonti, la parziale diversità della disciplina sostanziale di tali prelievi, il fatto che la tariffa integrata espressamente sostituisce la tariffa di igiene ambientale".

Siffatti elementi impediscono, in buona sostanza, di ritenere che la questione sollevata in causa sia minimamente influita dall'evoluzione concernente la tariffa integrata ambientale.

VII. - Mantenuta nei limiti suoi propri, la questione relativa alla affermata (dalla ricorrente) soggezione della tia/1 all'Iva va risolta in coerenza con la pacifica natura tributaria della medesima, con la mancanza di disposizioni legislative che espressamente assoggettano a Iva le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti e con l'irrilevanza di diverse prassi amministrative (in effetti esistenti in alcuni territori), posto che la natura tributaria della tariffa va desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa, e non da dette eventuali distorte prassi.

In tal senso è sufficiente richiamare i principi affermati dalla Corte costituzionale - in sintesi: "non è fondata, in riferimento all'art. 102, comma 2, cost., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, secondo periodo, d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, nella parte in cui dispone che appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del

canone per lo smaltimento di rifiuti urbani e, quindi, della tariffa di igiene ambientale (t.i.a.) prevista dall'art. 49 d.lg. 5 febbraio 1997 n. 22: la tariffa di igiene ambientale (t.i.a.), infatti, costituisce una mera variante della ta.r.s.u. disciplinata dal d.P.R. n. 507 del 1993 (e successive modificazioni) e conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima" (sent. n. 238/2009 e ord. nn. 300(2009 e 64/2010) -; e infine accolti dalle sezioni unite di questa Corte a mezzo dell'affermazione che "la tariffa di igiene ambientale (t.i.a.), disciplinata dall'art. 49 d.lg. n. 22 del 1997, costituisce non già una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della t.a.r.s.u. (disciplinata dal d.P.R. n. 507 del 1993) e conserva la qualifica di tributo, propria di quest'ultima, con la conseguenza che le controversie aventi a oggetto la debenza della t.i.a. hanno natura tributaria e sono da attribuire alla cognizione delle commissioni tributarie (senza che ciò si ponga in contrasto con l'art. 102, comma 2, cost.)" (per tutte sez. un. n. 14903/2010; sez. un. n. 25929/2011).

In base a codesti principi, stante la mancanza - ripetesi - di disposizioni legislative suscettibili di esser richiamate a presidio della affermata soggezione a Iva della prestazione del servizio di smaltimento in sé e per sé considerata (disposizione che, oltre tutto, ove esistenti, determinerebbero fondati dubbi di legittimità alla luce della normativa comunitaria - direttiva

2006/112/Ce - che esclude in via generale l'assoggettamento a Iva di diritti, canoni e contributi percepiti da enti pubblici "per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità"), debesi confermare la statuizione di cui all'impugnata sentenza. Nel senso che gli importi pretesi a titolo di tariffa d'igiene ambientale non sono assoggettabili a Iva.

VIII. - In conclusione, quindi, va accolto, nei limiti considerati, il primo motivo dell'odierno ricorso e rigettato il secondo.

L'impugnata sentenza deve essere cassata in relazione al motivo accolto, con rinvio alla medesima commissione regionale della Toscana, diversa sezione.

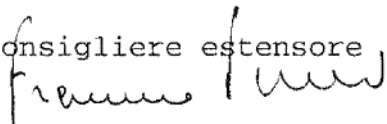
Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

p.q.m.

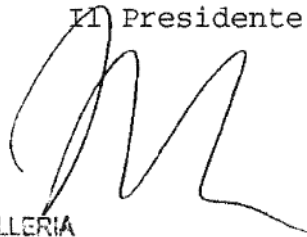
La Corte accoglie il primo motivo; rigetta il secondo; cassa l'impugnata sentenza in relazione al motivo accolto e rinvia, anche per le spese del giudizio di cassazione, alla commissione tributaria regionale della Toscana.

Deciso in Roma, nella camera di consiglio della quinta sezione civile, addì 15 febbraio 2012.

Il Consigliere estensore



Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

IL 9 MAR 2012



Il Funzionario Giudiziario  
Marcella CARACONA

Il Funzionario Giudiziario