

REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE  
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. DI IASI Camilla - Presidente

Dott. CHINDEMI Domenico - Consigliere

Dott. DE MASI Oronzo - Consigliere

Dott. CARBONE Enrico - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso 1400/2011 proposto da:

(OMISSIS) SPA, in persona dell'Amm.re Delegato e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS) giusta delega a margine;

- ricorrente -

contro

(OMISSIS) SRL, COMUNE DI ROMA, (OMISSIS) SPA;

- intimati -

nonche' da:

(OMISSIS) SPA in persona dell'Amm.re Delegato e legale rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliato in (OMISSIS), c/o STUDIO (OMISSIS), presso lo studio dell'avvocato (OMISSIS), che lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato (OMISSIS) giusta delega a margine;

- controricorrente incidentale -

contro

(OMISSIS) SRL, COMUNE DI ROMA, (OMISSIS) SPA;

- intimati -

avverso la sentenza n. 185/2009 della COMM. TRIB. REG. di ROMA, depositata il 02/12/2009;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica udienza del 11/05/2017 dal Consigliere Dott. ANNA MARIA FASANO;

udito il P.M., in persona del Sostituto Procuratore Generale Dott. DE RENZIS Luisa, che ha concluso per il rigetto del 1 motivo del ricorso incidentale, rigetto del ricorso principale, accoglimento del motivo del ricorso incidentale, assorbiti gli altri;

udito per il ricorrente l'Avvocato (OMISSIS) per delega dell'Avvocato (OMISSIS) che ha chiesto l'accoglimento.

## FATTI DI CAUSA

La societa' (OMISSIS) S.p.A., gestore del servizio riscossione, notificava alla societa' (OMISSIS) S.r.l. un avviso di liquidazione con il quale veniva intimato il pagamento, a titolo di tariffa Rifiuti delle somme a saldo indicate nella fattura n. (OMISSIS) emessa in data 3.11.2004, oltre maggiorazione del 30% dell'importo per sanzioni ed interessi legali da determinarsi. Veniva, altresì, notificata alla societa' contribuente la cartella di pagamento con cui (OMISSIS) S.p.A., concessionario del servizio di riscossione per la provincia di Roma, intimava il pagamento di Euro 11.295,48 a titolo di TAR SU, anno di imposta 2005, oltre sanzioni ed interessi. Con due distinti ricorsi innanzi alla CTP di Roma, la (OMISSIS) S.r.l. impugnava l'avviso di liquidazione e la cartella di pagamento. La CTP, previa riunione, accoglieva i ricorsi. L' (OMISSIS) proponeva appello, chiedendo in via pregiudiziale la declaratoria di inammissibilita' del ricorso proposto avverso la cartella esattoriale e, nel merito, il rigetto delle domande formulate da (OMISSIS) S.r.l. La CTR del Lazio, con sentenza n. 185/35/09, accoglieva parzialmente l'appello proposto da (OMISSIS) S.p.a., assumendo che nella specie doveva essere applicato il 30% della parte variabile della rispettiva tariffa, in proporzione alla quantita' di rifiuti avviati al recupero e documentati dalla contribuente. La societa' (OMISSIS) - S.p.A. propone ricorso per la cassazione della sentenza, svolgendo tre motivi.

Avverso la medesima sentenza ha proposto ricorso incidentale la societa' (OMISSIS) S.r.l. affidandolo a tre motivi.

Si e' costituita con controricorso la societa' (OMISSIS), la quale ha proposto ricorso incidentale.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la societa' (OMISSIS) S.p.A. (in seguito (OMISSIS)), censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Nullita' della sentenza (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4) - Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articoli 19 e 21. Inammissibilita' del ricorso avverso la cartella di pagamento", atteso che il giudice di appello ha rigettato l'eccezione di inammissibilita' del ricorso, in quanto la pretesa tributaria doveva essere contestata dalla societa' mediante l'impugnazione delle fatture (atto che ha per oggetto la quantificazione del tributo in ragione di tutti gli elementi acquisiti dall'ente impositore), e non invece l'impugnazione della cartella esattoriale la quale ha la funzione di portare a conoscenza del debitore il ruolo, intimandone il pagamento. Parte ricorrente conclude formulando il seguente quesito di diritto: "Dica la Suprema Corte di Cassazione che il ricorso avverso una cartella di pagamento, la cui notificazione e' stata preceduta da una fattura o comunque da un atto impositivo nel quale la pretesa tributaria e' stata definita in maniera compiuta e non condizionata, nel quale si contesta unicamente la fondatezza della pretesa tributaria senza eccepire vizi di forma propri della cartella, e' inammissibile perche' tardivo ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 21. Per l'effetto cassi la Suprema Corte la sentenza della CTR Roma n. 185/35/09, depositata in data 2.12.2009 e confermi la legittimita' della pretesa tributaria".

2. Con il secondo motivo, la societa' (OMISSIS) censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Nullita' della sentenza per vizio di ultrapetizione - articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4,

articolo 112 c.p.c.". In via subordinata si propone la suddetta censura, atteso che la CTR avrebbe annullato la cartella di pagamento in quanto fondata su atti prodromici inesistenti, in quanto emessa "a seguito di avvisi di liquidazione, che, per stessa ammissione dell' (OMISSIS), non esistono", pur non essendo stato eccepito da nessuno delle parti in causa tale profilo di illegittimità della cartella di pagamento. Si precisa che la cartella di pagamento oggetto del ricorso è stata emessa sulla base delle fatture n. (OMISSIS) e (OMISSIS), relative alla tariffa rifiuti per l'anno 2005, notificate a (OMISSIS). Nella cartella di pagamento tali atti vengono genericamente denominati "avvisi di liquidazione", e non vi è dubbio che si tratti degli stessi atti coincidendo le date di notifica riportate in cartella, con quelle di notifica delle fatture. Parte ricorrente conclude formulando il seguente quesito di diritto: " Dica la Suprema Corte di Cassazione che la sentenza della Commissione Tributaria Regionale n. 185/35/2009 pronunciata il 29.9.2009, depositata il 2.12.2009 è nulla nella parte in cui annulla la cartella di pagamento n. (OMISSIS) del 20.9.2006, poiché fondata su atti prodromici inesistenti, in quanto tale motivo di impugnazione (non rispondente in alcun modo alla realtà fattuale) non è stato sollevato da alcuna delle parti in giudizio, e quindi la sentenza risulta pronunciata in violazione dell'articolo 112 c.p.c.".

3. Con il terzo motivo di ricorso, la società (OMISSIS) censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Violazione e falsa applicazione di norme di diritto (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), - Decreto Legislativo n. 22 del 1997, articolo 49, comma 14; articolo 13, comma 4, del Regolamento Ta.Ri. del Comune di Roma n. 24 del 2003 Insussistenza del diritto alla riduzione Ta.Ri. per rifiuti assimilati". Parte ricorrente deduce che, ove la Corte non ritenesse di accogliere il motivo di impugnazione relativo all'inammissibilità del ricorso avverso la cartella di pagamento ed in ogni caso in relazione all'impugnazione dell'avviso di liquidazione, la sentenza impugnata sarebbe comunque viziata nella parte in cui ha stabilito che, vertendosi in un caso in cui i rifiuti speciali sarebbero stati avviati al recupero dallo stesso produttore, al contribuente dovesse essere applicata la tariffa rifiuti solo nella misura del 30% della parte variabile della rispettiva tariffa, in proporzione alla quantità di rifiuti avviati al recupero e documentati dal contribuente. Conclude formulando il seguente quesito di diritto: "Dica la Suprema Corte di Cassazione che il Decreto Legislativo n. 22 del 1997, articolo 49, comma 14 e articolo 13, comma 5, del Regolamento Ta.Ri del Comune di Roma n. 24 del 2003, devono essere interpretati nel senso che la riduzione della tariffa rifiuti per i rifiuti speciali assimilati avviati al recupero tramite un soggetto autorizzato che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi è applicabile soltanto se di tale circostanza venga fornita dimostrazione con le modalità previste nelle citate disposizioni legislative e regolamentari, ossia con la presentazione di una attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi. Per l'effetto dica la Suprema Corte di Cassazione che la sentenza impugnata è errata nella parte in cui ritiene applicabile la riduzione tariffaria nei confronti di (OMISSIS) S.r.l. solo sulla base di alcune fatture emesse dalla stessa (OMISSIS)".

4. La società (OMISSIS) S.r.l. ha proposto ricorso incidentale avverso la sentenza della CTR del Lazio n. 185/35/2009, affidandolo a tre motivi.

Ha resistito con controricorso la società (OMISSIS), proponendo anche ricorso incidentale, svolgendo motivi coincidenti con quelli proposti con ricorso principale.

5. La (OMISSIS) s.r.l. con il primo motivo di ricorso, censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, n. 4, articolo 132 c.p.c., comma 2, n. 4 e articolo 118 disp. att. c.p.c., comma 1, in relazione all'articolo 360 c.p.c., nn. 3 e 4", atteso che il giudice di appello, non esprime alcuna "ratio decidendi", limitandosi apoditticamente ad affermare "poiché, esaminati gli elementi di fatto e di diritto, si evince che, nel caso, trattasi di rifiuti speciali", con ciò rendendo impossibile individuare le ragioni che stanno alla base della decisione.

6. Con il secondo motivo di ricorso, la (OMISSIS) s.r.l., censura la sentenza impugnata, denunciando

in rubrica: "Omessa e insufficiente motivazione della sentenza sul punto decisivo della controversia in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 5" atteso che la motivazione della decisione, oltre ad essere apparente per genericita' ed astrattezza, e' insufficiente perche' omette di esaminare e motivare il fondamentale rilievo, ripetutamente sollevato negli atti di causa, che nel caso di specie non trattasi di rifiuti speciali, bensì di merci da commercializzare ivi collocate senza interventi di lavorazione e quindi senza produzione di rifiuti.

7. Con il terzo motivo di ricorso, la (OMISSIS) s.r.l., censura la sentenza impugnata, denunciando in rubrica: "Violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 22 del 1997, articolo 6, comma 1, lettera a), Decreto Legge n. 138 del 2002, articolo 14, comma 2 e del Decreto Legislativo n. 152 del 2006, articolo 183, comma 1, lettera n), in relazione all'articolo 360 c.p.c., n. 2", atteso che i giudici di appello hanno apoditticamente affermato che la ricorrente produce rifiuti speciali e, quindi, ritenuto assoggettabile a tariffa la superficie ove detti rifiuti sarebbero prodotti. Parte ricorrente deduce che i prodotti venduti non sono ne' residui di lavorazioni industriali, ne' derivanti da lavorazioni artigianali, bensì prodotti difettati o danneggiati che, per tali ragioni, non possono essere rivenduti alla clientela, e quindi, ceduti a terzi verso corrispettivo. Precisa che le fatture esibite provano che la societa' (OMISSIS) vende gli scarti ferrosi, legacci, limatura, rattami vari che non possono essere considerati residui di lavorazioni industriali ed artigianali ne' tantomeno dette fatture possono far presumere lo smaltimento in proprio di rifiuti speciali, attraverso un soggetto diverso dal gestore pubblico, come pretende controparte, perche' in questa ipotesi le fatture avrebbero dovuto documentare un preciso servizio reso dal soggetto terzo con un corrispettivo IVA a carico di quest'ultimo.

8. Esaminando con ordine le questioni prospettate dalle parti, il primo motivo di ricorso, proposto da (OMISSIS) S.p.A., e' infondato.

Secondo l'indirizzo espresso da questa Corte, a cui si intende dare continuita': "In tema di contenzioso tributario, l'impugnazione da parte del contribuente di un atto non espressamente indicato del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, il quale, tuttavia, abbia natura di atto impositivo (nella specie, le fatture TIA), e' una facolta' e non un onere, il cui mancato esercizio non preclude la possibilita' d'impugnazione con l'atto successivo (nella specie, la cartella di pagamento)" (Cass. n. 14675 del 2016, anche se con riguardo a fattispecie diverse v. Cass. S.U. n. 16100 del 2011; Cass. n. 5966 del 2015).

9. Va rigettato anche il secondo motivo, con cui la ricorrente denuncia violazione dell'articolo 112 c.p.c., lamentando che il giudice a quo sia incorso in ultrapetizione, annullando la cartella di pagamento in quanto fondata su avvisi di liquidazione inesistenti, pur non essendo stato eccepito il vizio rilevato da nessuna delle parti in causa. La doglianza e' infondata (Cass. n. 9020 del 2017), atteso che dalla lettura della motivazione della sentenza impugnata si apprezza chiaramente che nel ricorso contro la cartella di pagamento, la societa' contribuente, oltre agli stessi motivi in precedenza esposti, ha fatto "presente di non aver avuto alcuna notifica degli avvisi di liquidazione citati e chiedeva la riunione dei gravami".

10. Il terzo motivo del ricorso principale, per ragioni di connessione logica, va esaminato congiuntamente ai motivi di ricorso proposti dalla societa' contribuente (OMISSIS) S.r.l.

11. In proposito va premesso che la Tassa rifiuti (TARI) ha sostituito, a decorrere dal 1 gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti ai comuni dai cittadini, enti ed imprese quale pagamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti (noti in precedenza con gli acronimi di TARSU e, successivamente, di TIA e TARES), conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria. L'imposta e' dovuta, ai sensi della L. 27 dicembre 2013, n. 147, per la disponibilita' dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, mentre le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via

automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. Ai sensi della L. 27 dicembre 2013, n. 147, articolo 1, comma 649, nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformita' alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il Comune con proprio regolamento puo' prevedere riduzioni della parte variabile proporzionale alle quantita' che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero.

Emerge dalla sentenza impugnata, e non e' contestato in atti, che il Comune di Roma, con regolamento, ha deliberato in forza del Decreto Legislativo n. 22 del 1997, articolo 21, comma 2, lettera g), l'assimilazione degli scarti ferrosi ai rifiuti urbani.

12. Estendendo alla TARI l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza di legittimita' in tema di TARSU, con riguardo al Decreto Legislativo 15 novembre 1993, n. 507, articolo 62, comma 3, 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 di un "coefficiente di riduzione proporzionale alle quantita' di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attivita' di recupero dei rifiuti stessi" e chiaramente presuppone l'assoggettamento all'imposta dei soli rifiuti urbani e salvo il diritto ad una riduzione della tassa in caso di produzione di rifiuti assimilati "smaltiti in proprio" (Cass. n. 6359 del 2016).

In tale materia grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare dell'esenzione, atteso che, pur operando il principio secondo il quale e' l'Amministrazione a fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, esso non puo' operare con riferimento al diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile, o addirittura l'esenzione, costituendo questa, un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale (Cass. n. 9731 del 2015).

13. Questa Corte ha recentemente precisato che "i residui prodotti in un deposito o magazzino non possono essere considerati residui del ciclo di lavorazione, per cui risulta influente che possano essere qualificati o meno come rifiuti assimilati agli urbani. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la esenzione o riduzione delle superfici tassabili deve intendersi limitata a quella parte di esse su cui insiste l'opificio vero e proprio, perche' solo in tali locali possono formarsi rifiuti speciali, per le specifiche caratteristiche strutturali relative allo svolgimento dell'attivita' produttiva, mentre in tutti gli altri locali destinati ad attivita' diverse, i rifiuti devono considerarsi urbani per esclusione, salvo che non siano classificati rifiuti tossici o nocivi, e la superficie di tali locali va ricompresa per intero nell'ambito della superficie tassabile (uffici, depositi, servizi ecc.), inoltre tale classificazione costituisce accertamento di fatto, riservato al giudice del merito" (Cass. n. 26725 del 2016).

14. L'impossibilita' di produrre rifiuti deve dipendere da fattori oggettivi e permanenti e non dalla contingente e soggettiva modalita' di utilizzazione dei locali. Questa Corte ha precisato che: "La situazione che legittima l'esonero si verifica allorquando l'impossibilita' di produrre rifiuti dipende dalla natura stessa dell'area o del locale, ovvero dalla loro condizione di materiale ed oggettiva inutilizzabilita' ovvero dal fatto che l'area ed il locale siano stabilmente, e cioe' in modo permanente e non modificabile, insuscettibili di essere destinati a funzioni direttamente o indirettamente produttive di rifiuti. La funzione di magazzino, deposito o ricovero e' invece una funzione operativa generica e come tale non rientra nella previsione legislativa" (Cass. n. 19720 del 2010). Al riguardo, questa Corte, con sentenza n. 2814 del 2005 ha esplicitamente affermato che "i magazzini, qualora siano destinati al ricovero di beni strumentali o delle scorte da impiegare nella produzione o nello

scambio, concorrono all'esercizio dell'impresa e vanno perciò riguardati come aree operative, al pari degli stabilimenti o dei locali destinati alla vendita".

Va aggiunto che, nella fattispecie, non si vede sotto quale profilo l'adibizione dell'area a deposito di materiale ferroso potrebbe farlo considerare escluso dalla possibilità di produrre rifiuti, trattandosi di un'area adibita a deposito per la quale la normativa non contempla alcuna ipotesi di esenzione.

15. La sentenza impugnata non si è uniformata ai principi enunciati, atteso che le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza della previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti.

Nella specie, la società (OMISSIS) deduce, al contrario, di non essere tenuta al pagamento dell'imposta e di non produrre rifiuti speciali, quindi contesta la sentenza impugnata proprio nella parte in cui afferma testualmente: "trattandosi di rifiuti speciali avviati al recupero dallo stesso produttore, agli stessi doveva essere applicato il 30% della parte variabile della rispettiva tariffa, in proporzione alla quantità di rifiuti avviati al recupero e documentati dal contribuente".

16. Conseguendo da quanto sopra, l'accoglimento del ricorso principale proposto dalla società (OMISSIS) S.p.A., limitatamente al terzo motivo di censura e nei termini di cui alla motivazione che precede, con assorbimento del ricorso incidentale dalla stessa (OMISSIS) proposto nonché il rigetto del ricorso incidentale della società (OMISSIS) s.r.l. La sentenza impugnata va cassata limitatamente al motivo di ricorso principale accolto e, non essendo necessari ulteriori accertamenti in fatto, decidendo nel merito, si rigetta il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente.

Il consolidarsi della giurisprudenza di legittimità posta a base della decisione in epoca successiva alla introduzione della lite, suggerisce la compensazione delle spese processuali di ogni fase e grado del giudizio.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso principale proposto da (OMISSIS) S.p.A., limitatamente al terzo motivo, rigettati primo e secondo, e decidendo nel merito, rigetta il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente. Rigetta il ricorso incidentale proposto da (OMISSIS) S.r.l. e dichiara assorbito il ricorso incidentale proposto da (OMISSIS) S.p.A.. Compensa integralmente tra le parti le spese di lite di ogni fase e grado del giudizio.