CORTE DI CASSAZIONE CIVILE o. 29939 del 27/10/2023

1.1. con il primo motivo il Comune ricorrente denuncia, in rubrica, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione di norme di diritto (art. 1, commi 649 e 682, L. 27 dicembre 2013, n. 147, art. 8, comma 5, lett. b), art. 2 5 e art. 28 Regolamento TARI del Comune di Napoli) e lamenta che la Commissione tributaria regionale abbia erroneamente omesso di valutare «1) se la società ricorrente avesse prodotto: a) rifiuti speciali ordinari o assimilabili; b) rifiuti speciali non assimilabili, c) contemporaneamente entrambe le tipologie ed in tal caso, se era impossibile o obiettivamente difficoltoso individuare le superfici escluse dal tributo; 2) se la ricorrente avesse dimostrato l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente , ossia se avesse rispettato sia gli obblighi probatori che dichiarativi, posti a carico del contribuente» in quanto «per gli obblighi probatori: avrebbe dovuto accertare il corretto smaltimento (attraverso formulari, Mud, etc) … per gli obblighi dichiarativi: avrebbe dovuto accertare la presentazione tempestiva di apposita richiesta entro il 30 giugno dell'anno successivo, con individuazione e delimitazione della superficie», rilevando che «l'utente per l'anno 2016 non …(aveva)… mai dichiarato le superfici escluse né … dichiarato tempestivamente di aver conferito a ditte specializzate i rifiuti speciali»;
1.2. la censura è fondata;

1.3. la Commissione tributaria regionale ha respinto l'appello del Comune affermando quanto segue: «Come già osservato, il ricorso della società contribuente è stato accolto solo limitatamente al deposito di via Emanuele Gianturco, per il quale è stata ritenuta provata la sussistenza non solo della produzione di rifiuti speciali, ma anche lo smaltimento degli stessi a mezzo di ditta privata, con individuazione, quindi, dei presupposti previsti dalla normativa di settore per ottenere la detassazione delle relative aree … l'ente appellante nulla ha eccepito circa la documentazione posta a fondamento della sentenza impugnata, ossia il contratto di smaltimento e la relazione tecnica, nulla osservando, in sostanza, sulla produzione di rifiuti speciali nello stabilimento di via Emanuele Gianturco. Seppure, quindi, il legale rappresentante della società nulla avesse osservato in sede di sopralluogo deilocali, tale circostanza non può certamente essere ritenuta idonea a contrastare un dato tecnico – ossia quello emerso dalla documentazione e dalla relazione tecnica citate - su cui, del tutto condivisibilmente, la CTP ha fondato la propria motivazione. Tanto più che, come detto, l'appello si fonda sull'analisi del procedimento amministrativo previsto per l'ottenimento dell'esenzione e sulle relative fonti normative, oltre che su citazioni della giurisprudenza di legittimità, ma in nulla ha contrastato la produzione documentale della società contribuente, omettendo di occuparsi specificamente dell'immobile di via Emanuele Gianturco, unico per il quale è stata ritenuta sussistente la produzione di rifiuti speciali»;

1.4. ciò posto, come è noto, la T.A.R.I. ha sostituito, con decorrenza 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 T.A.R.S.U. e, successivamente, di T.I.A. e T.A.R.E.S.), conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria;

1.5. l'imposta è dovuta, ai sensi della Legge 27 dicembre 2013 n. 147, per la disponibilità 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 della previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti;

1.6. ai sensi dell'art. 1, comma 649, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, nella determinazione della superficie assoggettabile alla T.A.R.I. 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 conformità alla normativa vigente;

1.7. per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della T.A.R.I., il Comune con proprio regolamento può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero;

1.8. poste tali premesse, estendendo alla T.A.R.I. l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza di legittimità in tema di T.A.R.S.U., con riguardo all'art. 62, comma 3, del D.L.vo 15 novembre 1993 n. 507, 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 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» 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» (cfr. Cass., n. 6359/2016);

1.9. in tema di ripartizione dell'onere probatorio spetta, dunque, al contribuente fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza e alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti esclusivamente i rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani (da lui smaltiti direttamente, essendo esclusi dal normale circuito di raccolta), che pertanto non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile, in applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, posto che, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale è onere dell'amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria (nella specie, l'occupazione di aree nel territorio comunale), per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato (oltre all'obbligo di denuncia ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 70), un onere d'informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte 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 (cfr. Cass. nn. 9731/2015, 17622/2016, 26725/2016, 22130/2017, 12979/2019);

1.10. a tal fine, in mancanza di specifica contestazione al riguardo, sia il MUD che i registri di carico e scarico possono anche essere ritenuti elementi comprovanti il superamento della soglia stabilita dal Comune, ai fini dell’esclusione dalla assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi agli urbani;

1.11. diversamente, tale circostanza, da sola, non è sufficiente ai fini dell’esclusione dalla tassazione, dovendo la società fornire la prova di avere provveduto al loro effettivo smaltimento mediante imprese specializzate, producendo copia dei relativi contratti e/o delle relative fatture, in quanto ratio dell’esclusione della imposta, in tale caso, è di evitare un’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 madori 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);

1.12. infine, va evidenziato che i commi 684 e 685 dell'articolo 1 della legge 147/2013, vigenti ratione temporis, pongono a carico del soggetto passivo un obbligo di denuncia da presentare al Comune, entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo, disponendo che essa ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo;

1.13. dalla stessa sentenza impugnata risulta che il Comune aveva impugnato la pronuncia di primo grado contestando l’intervenuta decadenza della contribuente dalla concessione dell’esenzione in esame per mancato rispetto delle disposizioni del Regolamento Comunale relative alla richiesta, Corte di rivolta ad ottenere l'esclusione dalla tassazione delle superfici produttive di rifiuti speciali, da presentare «annualmente, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il contribuente ha effettuato l’attività di recupero e/o smaltimento dei rifiuti, corredata dalla documentazione indicata nella citata disposizione»;

1.14. nella specie, la Commissione tributaria regionale, sulla base della ratio decidendi correttamente impugnata dal Comune ricorrente, non ha dunque fatto corretta applicazione di tali principi affermando la sussistenza dei presupposti per «l'esclusione dalla superficie tassabile delle aree produttive di rifiuti speciali» unicamente sulla scorta del «contratto di smaltimento» e della «relazione tecnica» prodotti in primo grado, attestanti non solo la «produzione di rifiuti speciali» («la lavorazione del caffè determina la produzione di rifiuti speciali, in particolare dei sacchi in yuta, oltre che dei rifiuti specificamente derivanti dalla produzione del caffè, anche nelle zone addette allo stoccaggio»), ma anche «lo smaltimento degli stessi a mezzo di ditta privata»;

1.15. non risulta, quindi, in alcun modo oggetto di verifica da parte della Commissione tributaria regionale l'adempimento, da parte della contribuente, dell'onere, sulla medesima gravante, di formulare apposita denuncia all'ente locale circa le aree in cui si formano rifiuti speciali, che, per i detti motivi, non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile;

1.16. è opportuno, peraltro, evidenziare che, come già affermato da questa Corte (cfr. Cass. n. 14486/2013; conformi Cass. n. 23862 del 29/10/2020, n. 12651 del 23/05/2018, 12008/2011, Cass. n. 3338/2011) in tema di contenzioso tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dall'art. 57, comma secondo, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, riguarda l'eccezione in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale, ma non limita la possibilità dell'Amministrazione di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio, perché le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezione in senso tecnico;

1.17. non può quindi ritenersi che fosse, in ogni caso, precluso al Comune di eccepire, anche per la prima volta in appello, la decadenza della contribuente in relazione all'omessa denuncia volta ad ottenere l'esclusione dalla superficie tassabile delle aree produttive di rifiuti speciali;

2. l'accoglimento del primo motivo determina l'assorbimento del secondo motivo con cui si denuncia «violazione dell' art. 360 c.p.c. comma 1, n.3, in relazione all'art. 97, commi 1, 2e 3 della Costituzione, nonché violazione del principio di separazione dei poteri» per avere la Commissione tributaria regionale erroneamente affermato «che la determinazione dell'importo dovuto per la tassa TARI possa trovare riduzione/definizione per saltum direttamente in sede giudiziaria», sottraendosi così agli «oneri dichiarativi e probatori richiesti dal comma 649 della L. 147/2013»;

3. il ricorso va dunque accolto, con conseguente cassazione dell'impugnata sentenza e rinvio per nuovo esame Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione, cui resta demandata anche la pronuncia sulle spese del giudizio di legittimità

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo motivo di ricorso, assorbito il secondo motivo; cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania in diversa composizione, cui demanda di pronunciare anche sulle spese del giudizio di legittimità.