



M

ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

18303/04

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Oggetto

Tributaria

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. Vito GIUSTINIANI - Presidente - R.G.N. 31907/02
- Dott. Eugenia MARIGLIANO - Consigliere - Cron. 29167
- Dott. Sergio DEL CORE - Rel. Consigliere - Rep.
- Dott. Antonino DI BLASI - Consigliere - Ud. 19/03/04
- Dott. Giacinto BISOGNI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

sul ricorso proposto da:

ETRURIA ECOSERVICE DI GIULIO GALLETTI SAS, già
MAGAZZINI ETRURIA SDF, in persona del legale
rappresentante pro tempore, elettivamente domiciliata
in ROMA VIA SICILIA 66, presso lo studio legale
FANTOZZI TIEGHI GIULIANI, che la difende unitamente
agli avvocati ROBERTO TIEGHI, FRANCESCO GIULIANI,
giusta procura Notaio MARCO CAVALLINI di ROSIGNANO
MARITTIMA, rep. 98592 del 13.11.2002;

- **ricorrente** -

contro

2004 COMUNE DI LIVORNO, in persona del Sindaco pro tempore,
676 elettivamente domiciliato in ROMA LUNGOTEVERE FLAMINIO



46, presso lo studio legale GREZ, difeso dall'avvocato
PAOLO MACCHIA, giusta procura in calce;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 120/01 della Commissione
tributaria regionale di FIRENZE, depositata il
29/10/01;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica
udienza del 19/03/04 dal Consigliere Dott. Sergio DEL
CORE;

udito per il ricorrente, l'Avvocato BELLI CONTARINI
(con delega), che ha chiesto l'accoglimento del
ricorso;

udito per il resistente, l'Avvocato MACCHIA, che ha
chiesto il rigetto del ricorso;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore
Generale Dott. Pasquale Paolo Maria CICCOLO che ha
concluso per il rigetto del ricorso.



Svolgimento del processo

L'Etruria Ecoservice di Giulio Galletti s.a.s. impugnò l'avviso di accertamento in rettifica - emesso dal Comune di Livorno - della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani per l'anno 1999 recante l'indicazione della superficie di complessivi mq.3538, quale base imponibile e dell'importo di lire 4.080 al mq., quale maggiore ammontare del tributo. Dedusse l'illegittimità dell'atto impositivo argomentando, per quanto ancora interessa in questa sede, che l'attività esercitata di stoccaggio e deposito di merce in area doganale produceva rifiuti speciali esenti dalla tassa ex art.60, comma terzo, D.lgs. n.507/1993.

Nella resistenza dell'ente impositore, la Commissione tributaria provinciale di Livorno respinse il ricorso, rilevando difettare il requisito richiesto dalla invocata norma esentativa dacché l'attività di magazzinaggio non produce rifiuti equiparabili a quelli prodotti dalla lavorazione industriale dei materiali indicati.

L'appello proposto dalla soccombente venne rigettato dalla Commissione tributaria regionale la quale, sul tema ancora controverso, osservò che l'attività di semplice magazzinaggio svolta dalla società appellante non poteva produrre rifiuti speciali, giacché l'art. 62, comma 3, D.lgs. 507/1993 non si discosta dagli artt.269 e 270 del TULF i quali, per costante interpretazione giurisprudenziale, riconnettevano la produzione del rifiuto speciale a un lavoro di tipo industriale. Viceversa, nel caso di specie i rifiuti si formano solo occasionalmente e in parti minime non a seguito di lavorazione dei materiali ricevuti in consegna ma durante il loro magazzinaggio. Del resto, come evidenziato dai primi giudici, dalla perizia



di parte prodotta dalla contribuente emerge che la produzione di rifiuti speciali è meramente potenziale e quantitativamente limitata, derivando da perdite accidentali, e che gli sfridi vengono raccolti e conservati in deposito per essere restituiti ai clienti come prodotti. Infine, l'impresa asseritamente incaricata dall'appellante per lo smaltimento dei rifiuti, aveva smentito tale circostanza, riferendo che il relativo contratto, stipulato nel 1996, venne annullato nel 1999 senza avere avuto mai esecuzione.

Della sopra compendiata sentenza, la Etruria Ecoservice di Giulio Galletti s.a.s. ha chiesto la cassazione con ricorso articolato in due motivi.

Resiste con controricorso il Comune di Livorno.

Motivi della decisione

Con il primo motivo, la ricorrente denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 62, comma 3, del D.lgs. 1993 n. 507 (art. 360, comma 1°, n. 3, c.p.c.), deducendo che la norma non si limita a prendere in considerazione le attività industriali ma si riferisce indistintamente alle attività che, comunque, producono rifiuti speciali per i quali si deve provvedere alla raccolta e allo smaltimento attraverso imprese specializzate. La norma - prosegue la ricorrente - esclude dall'imposizione le superfici dove, di regola, si "forma" la particolare categoria dei rifiuti speciali. Disattendendo la lettera (che usa il concetto di "produzione" come sinonimo di "formazione") e la *ratio* della disposizione in parola, finalizzata a evitare un'irragionevole duplicazione di oneri, i giudici d'appello ne hanno apoditticamente escluso l'applicabilità al caso di specie, nell'erroneo presupposto che il rifiuto speciale può prodursi solo in locali o aree destinati ad attività di natura industriale, intesa nella limitata accezione di attività di

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'C' followed by a smaller, more complex mark.



“trasformazione” delle materie prime. Nella specie, durante il carico e lo scarico i particolari materiali trattati, disperdendosi per terra o nei locali, diventano rifiuti speciali e, come tali, devono essere rimossi e smaltiti attraverso l’impiego di imprese specializzate. Pertanto, l’area di cui si controverte è stabilmente e strutturalmente destinata allo svolgimento di attività che, pur consistendo nello stoccaggio ed immagazzinamento di merci, è regolarmente “produttiva” di rifiuti speciali. Peraltro, contrariamente a quanto asserito nella sentenza impugnata, anche i rifiuti prodotti in locali (magazzini, depositi di stoccaggio, uffici, ecc.) diversi dallo stabilimento preposto all’attività produttiva, seppur normalmente “urbani” e quindi assoggettabili a TARSU, possono in concreto essere “speciali, tossici o nocivi” e, pertanto, beneficiare del particolare regime di esenzione previsto dall’articolo citato.

Con il secondo motivo, si denuncia omessa o insufficiente motivazione circa un punto decisivo della controversia (art. 360, comma 1, n. 5, c.p. c.). Per la ricorrente, la Commissione regionale ha omesso di motivare in merito all’unico punto decisivo della controversia, vale a dire se l’attività di trasporto, immagazzinamento e stoccaggio di materiali, dia o meno luogo alla formazione di rifiuti speciali. L’esenzione dalla tassa era stata, infatti, invocata in quanto i rifiuti derivavano dall’attività esercitata, con conseguente onere per l’impresa di provvedere a proprie spese al loro smaltimento. Al riguardo, nessun tipo di accertamento era stato compiuto dai giudici di appello.

Le censure, che in quanto connesse possono essere congiuntamente esaminate, si rivelano destituite di fondamento.

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'M' or 'N' followed by a smaller flourish.



Può convenirsi con la ricorrente circa la erroneità della premessa da cui muove la Commissione tributaria regionale e cioè che, ai fini dell'esclusione da imposizione, l'art.62, comma 3, del D.lgs. 15 novembre 1993 n.507 si riferisce esclusivamente ai rifiuti prodotti attraverso il lavoro di tipo industriale.

Di vero, numerose disposizioni di legge succedutesi nel tempo definiscono questa categoria di rifiuti correlandola anche ad altre attività.

Epperò, la Commissione tributaria regionale non incorre nel denunciato errore di diritto dacché con ulteriore *ratio decidendi*, ampiamente e logicamente motivata, e neanche specificamente censurata dalla ricorrente (limitatasi sul punto a prospettare apoditticamente una diversa realtà), ha comunque giustificato perché la fattispecie esaminata non può essere sussunta nel paradigma dell'art.62, comma 3, D.lgs. n.507/1993. La superficie considerata è stata dal predetto giudice ritenuta in concreto tassabile proprio alla stregua della norma asseritamente violata, nel triplice rilievo che in essa si verificano perdite in maniera del tutto accidentale e in misura minima del materiale depositato in magazzino; che l'appellante non aveva dimostrato di provvedere a sue spese allo smaltimento dei rifiuti; che, addirittura, la contribuente non abbandona i rifiuti ma li raccoglie e conserva in deposito per conto dei clienti cui li restituisce come prodotti.

Dagli elementi fattuali acquisiti al processo il giudice *a quo* ha in altri termini escluso che la superficie su cui la ricorrente esercita la propria attività corrisponda a quella presa in considerazione dalla norma siccome atta alla produzione di rifiuti speciali, tossici o nocivi.

Recita, infatti, l'art. 62, comma 3, D.lgs. n.507/1993 che "Nella

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'C' followed by a smaller, less distinct mark.



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.”

Come correttamente rileva il Comune ricorrente, la disposizione in parola ancora l'esclusione dalla tassa a tre imprescindibili presupposti: 1) la superficie deve possedere specifiche caratteristiche strutturali e funzionali per le quali in essa si formano rifiuti speciali, tossici o nocivi; 2) la superficie deve essere destinata, in ragione della attività che vi si svolge, alla formazione di rifiuti speciali, tossici o nocivi; 3) in tale superficie i rifiuti speciali devono formarsi in maniera abituale (“di regola”).

In sintesi, la causa di esclusione dalla tassa prevista dall'art.62, comma 3, D.lgs. n.507/1993, e già operante nella legislazione precedente (art. 270 del T.U.F.L., come sostituito dall'art. 21 del D.P.R. n. 915/82), è l'ordinaria produzione di rifiuti speciali, tossici o nocivi su superfici a ciò strutturate e destinate, che pertanto non sono imponibili.

Tali indefettibili presupposti non si rinvergono nella superficie del magazzino di pertinenza della Etruria Ecoservice s.a.s., adibito allo stoccaggio di merce per conto terzi. Sulla base degli accertamenti in fatto contenuti nella sentenza impugnata, la superficie in discussione non risulta contrassegnata da particolari caratteristiche strutturali e funzionali in forza delle quali vi si formino rifiuti speciali. Detta area ospita locali adibiti a deposito di merce all'interno e all'esterno dei quali i rifiuti “speciali” si formano non in maniera abituale o ordinaria ma solo a seguito di accidentale



dispersione, durante le fasi di carico e scarico, dei materiali ricevuti in consegna. Ora il fatto che dalle operazioni di magazzinaggio possa originare una limitata quantità di sfridi derivanti da perdite accidentali e certamente non previste né connaturali alla attività svolta, esclude sia lecito parlare di rifiuti (eventualmente da includere nella categoria di rifiuti speciali) prodotti con regolarità. A quest'ultimo riguardo, la sentenza sottolinea come dalla consulenza di parte prodotta dalla contribuente (la quale sosteneva di non produrre rifiuti) emerga che nei locali gestiti dalla stessa la produzione di rifiuti ricollegabile all'attività ivi svolta è solo eventuale e in ogni caso quantitativamente limitata poiché derivante da perdite accidentali di piccole parti dei materiali ricevuta in consegna; e che questi sfridi sono raccolti e conservati in deposito per conto dei clienti ai quali vengono restituiti come prodotti. Saggiunge la sentenza che l'impresa specializzata per il cui tramite l'appellante sostenne di provvedere allo smaltimento dei rifiuti aveva smentito tale circostanza, riferendo di non avere mai prestato la propria opera in favore della contribuente.

Ciò posto, sul punto controverso concernente la ricorrenza dei presupposti richiesti dalla norma esentativa riguardo alle caratteristiche della superficie interessata e alle modalità di formazione dei rifiuti (a prescindere, quindi, dalla ulteriore problematica dell'inquadramento nella categoria dei rifiuti speciali di quelli in contestazione) la pronuncia in esame ha espresso, dunque, un apprezzamento di fatto; e la sufficiente e coerente esposizione delle ragioni addotte a sostegno escludono la sindacabilità della valutazione censurata, in quanto rientrante nell'ambito dei poteri istituzionalmente riservati al giudice di merito. In particolare, il concreto



accertamento del difetto del requisito della abituale formazione di rifiuti speciali nell'area in contestazione, rappresenta una questione di fatto, demandata al prudente apprezzamento del giudice di merito che, nella specie, ha congruamente motivato il suo convincimento, basandolo sugli elementi acquisiti al processo. D'altra parte, la statuizione della sentenza qui impugnata si fonda anche sul particolare, non censurato dalla ricorrente (con profili di inammissibilità della relativa impugnazione), che i residui, anziché essere smaltiti, vengono effettivamente ed obiettivamente destinati al riutilizzo mediante riconsegna ai produttori delle merci custodite in deposito: in tale contesto, infatti, quelli prodotti dalla contribuente non possono più qualificarsi come rifiuti speciali e la superficie in questione torna ad essere tassabili.

In definitiva, il giudizio di fondatezza della pretesa tributaria risulta inoppugnabilmente basato sull'inidoneità degli elementi acquisiti nel processo ad accertare la sussistenza della fattispecie descritta dalla norma agevolativa invocata dalla contribuente, cui, peraltro, incombeva l'onere di dimostrarne l'applicabilità al caso di specie. E sotto questo aspetto, la sentenza impugnata è esente da censure attinenti a violazioni di legge o vizi di motivazione.

Per completezza di argomento - e in via di eventuale integrazione ex art.384, comma secondo, c.p.c. della motivazione in diritto della sentenza, conforme a legge nel dispositivo -, va rilevato che neanche sotto il profilo attinente alla individuazione "normativa" dei rifiuti c.d. speciali, il ricorso si rileva fondato, atteso il regime applicabile *ratione temporis* alla fattispecie dedotta in giudizio, concernente la tassa dovuta per lo smaltimento dei

A handwritten signature in black ink, consisting of a stylized, cursive letter 'M' followed by a small flourish.



rifiuti solidi urbani nell'anno 1999.

Dopo l'abrogazione, ad opera dell'art. 17, comma 3, della legge n.128 del 24 aprile 1998, entrata in vigore il 22 maggio 1998, dei commi 1 e 2 dell'art. 39 della legge 22 febbraio 1994 n.146, dai quali era stata disposta, a ogni effetto, l'assimilazione legale ai rifiuti urbani dei rifiuti - derivanti da attività economiche - compresi o suscettibili di essere compresi per similarità nell'elenco di cui al punto 1.1.1 della delibera interministeriale del 27 luglio 1984 (G.U. n.253/1984), integrato dagli accessori per l'informatica, con eliminazione del previgente potere discrezionale di assimilazione riconosciuto ai comuni dal D.P.R. 10 settembre 1982, n.915, è stato reso operativo l'art.7, comma 3, del D.lgs. 5 febbraio 1997 n.22 (c.d. Decreto Ronchi). Dal 22 maggio 1998, i rifiuti delle attività economiche elencate in tale ultima disposizione di legge, ivi compresi i rifiuti precedentemente ritenuti urbani ordinari, sono pertanto da qualificare speciali, con conseguente intassabilità, ai sensi dell'art.62, comma 3, del D.lgs.n.507/1993, delle superfici ove di regola si producono, per struttura e destinazione, e obbligo per gli operatori economici di avviarli allo smaltimento o al recupero a proprie spese.

Tuttavia, al fine di evitare che i rifiuti già assimilati per legge nonché quelli già urbani non domestici e comunque diversi da quelli urbani si configurassero automaticamente come speciali, l'art. 21, comma 2, lett.g) D.lgs. 5 febbraio 1997 n.22 autorizzò i comuni a immediatamente avvalersi del potere di assimilazione, esercitabile sulla base delle norme "regolamentari e tecniche" vigenti (citata delibera interministeriale del 27 luglio 1984) in attesa delle nuove disposizioni (artt.18, comma 2, lett.d) e

A handwritten signature in black ink, consisting of a large, stylized letter 'M' followed by a smaller, less distinct mark.



57, comma 1, D.lgs. citato).

Orbene, al riguardo il controricorrente ha ribadito che, in ottemperanza al combinato disposto degli articoli 7, comma terzo, e 21, comma 2, lett.g), del D.lgs. n.22/1997, adottò in data 19 maggio 1998 la delibera consiliare n.62 con cui inserì i criteri generali di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani nel Regolamento tecnico del servizio smaltimento dei rifiuti urbani approvato con delibera del Consiglio comunale n.76 del 20 maggio 1996 e già contenente la classificazione dei rifiuti in urbani, speciali, assimilati e pericolosi, con inclusione nella terza categoria (art.5) dell'attività di magazzinaggio, come quella svolta dalla contribuente.

Tali deduzioni, basate su precisi riferimenti a regolamenti comunali e a delibere degli organi di governo dell'ente locale, non sono state specificatamente smentite dal ricorrente, neanche in sede di discussione orale.

In definitiva, anche sotto tale profilo, correttamente il Comune assoggettò alla tassa la superficie di pertinenza della controricorrente.

Nella peculiarità della fattispecie può ravvisarsi la presenza di giusti motivi per compensare interamente tra le parti le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Corte, rigetta il ricorso e compensa le spese.

Così deciso in Roma, il 19 marzo 2004

Il Consigliere estensore

Dott. Sergio Del Core

Sergio Del Core



Il Presidente

Dott. Vito Giustiniani

Vito Giustiniani

DEPOSITATO IN CANCELLERIA
Oggi 10 SET. 2004
CANCELLIERE C1
Arnaldo Casano

Arnaldo Casano

IL CANCELLIERE C1
Arnaldo Casano

Arnaldo Casano

**ESENTE DA REGISTRAZIONE
AI SENSI DEL D.P.R. 26/4/1986
N. 131 TAB. ALL. B - N. 5
MATERIA TRIBUTARIA**