



& Diritto Avanzato

Processo tributario, divieto di ammissione della prova testimoniale e introduzione di dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale

Nel processo tributario, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, deve essere riconosciuto non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale. Tali dichiarazioni, tuttavia, hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione.

NDR: in argomento si veda Corte Cost. n. 18 del 2000 e Cass. n. 29757 del 2018.

Cassazione civile, sezione tributaria, ordinanza del 13.8.2020, n. 16994

...omissis...

Ritenuto

con sentenza n. 315/2016, depositata in data 18 febbraio 2016, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana accoglieva l'appello proposto dalle società *omissis* avverso la sentenza n. 02/03/2014 emessa dalla Commissione Provinciale di Prato in data 10 gennaio 2014.

Il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di quattro avvisi di accertamento relativi a TIA per gli anni 2011 e 2012 emessi dalla società *omissis* - in relazione ad alcuni immobili di proprietà delle ricorrenti.

La CTP di Prato accoglieva solo in parte i ricorsi. Avverso tale sentenza le due società proponevano appello che veniva parzialmente accolto dalla CTR la quale, in totale riforma della decisione di primo grado, dichiarava esenti da imposta i locali della società *omissis* siti nel Comune di *omissis*, in quanto inadeguati alla produzione di rifiuti. Ricorre per Cassazione la società *omissis* con ricorso consegnato per la notifica in data 1.9.2016, affidato a due motivi, e deposita memoria.

Considerato

Con il primo motivo *omissis* deduce la violazione ed erronea applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 62,63 e 64, nonché del Reg. *omissis* del Comune di *omissis*, art. 14, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, avendo la CTR motivato l'annullamento dell'avviso di accertamento in relazione alla circostanza che si trattava di immobili vuoti e inutilizzati mentre la normativa statale e il regolamento comunale consentono

di escludere da imposizione solo le aree e i locali che siano in "obiettive condizioni di non utilizzabilità".

Con il secondo motivo la ricorrente lamenta la violazione o erronea applicazione - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, - del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 2, del Reg. TAR/SU/TIA del Comune di *omissis*, art. 14, dell'art. 2697 c.c., e dell'art. 115 c.p.c., avendo la sentenza impugnata ritenuto che le dichiarazioni esibite in giudizio dalle ricorrenti fossero da sole idonee a dimostrare la mancata utilizzazione dei locali. Il primo motivo di ricorso è fondato.

La questione controversa attiene ai presupposti impositivi della tariffa di igiene ambientale, cd. TIA, disciplinata dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, il quale, in attuazione delle Dir. n. 91/156/CEE, Dir. n. 91/689/CEE e Dir. n. 94/62/CE, ha stabilito l'obbligo dei Comuni di effettuare, in regime di privativa, la gestione dei rifiuti urbani ed assimilati e, in particolare, ha previsto l'istituzione, da parte dei Comuni medesimi, di una "tariffa" per la copertura integrale dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico, nelle zone del territorio comunale, "composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio" (comma 4).

Ai sensi del comma 3, è tenuto al pagamento della tariffa "chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale". Il comma 14, ne prevede poi una riduzione nei casi in cui il produttore di rifiuti assimilati dimostri (mediante attestazione rilasciata da chi effettui il recupero) di aver avviato detti rifiuti al recupero.

A differenza della normativa sulla TAR/SU, il D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, stabilisce, pertanto, che la TIA deve sempre coprire l'intero costo del servizio di gestione dei rifiuti e che detta tariffa è dovuta anche per la gestione dei rifiuti "esterni". Essa è suddivisa in una parte fissa (concernente le componenti essenziali del costo del servizio - ivi compreso quello dello spazzamento delle strade -, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti) ed in una parte variabile (rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione). I criteri di determinazione di tali due parti della TIA sono contenuti nel D.P.R. n. 158 del 1999. L'art. 49, comma 14, stabilisce che l'autonomo avviamento a recupero dei rifiuti da parte del produttore di essi non comporta l'esclusione dal pagamento dell'imposta, ma determina una riduzione proporzionale della sola quota variabile di tale tariffa.

Da tale disciplina deriva che la TIA, a differenza della TAR/SU, ha la funzione di coprire il costo dei servizi di smaltimento concernenti i rifiuti non solo "interni", cioè prodotti o producibili dal singolo soggetto passivo che può avvalersi del servizio, ma anche "esterni", quali i "rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico", e quindi di coprire anche le pubbliche spese afferenti ad un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e non riconducibile a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente (Corte costituzionale n. 238 del 2009, Cass. 14038 del 2019).

Tenuto conto di tale funzione, questa Corte ha affermato che la quota fissa della TIA è dovuta sempre per intero, sul mero presupposto del possesso o detenzione di superfici nel territorio comunale astrattamente idonee alla produzione di rifiuti, in quanto destinata a finanziare i costi essenziali del servizio nell'interesse dell'intera collettività, mentre ogni valutazione in ordine alla quantità di rifiuti concretamente prodotti dal singolo, ed al servizio effettivamente erogato in suo favore, potrà incidere solo ed esclusivamente sulla parte variabile della tariffa (Cass. 14038 del 2019).

Con riferimento al caso esaminato, non è sufficiente, pertanto, come ritenuto dalla

CTR, ritenere acquisita la prova della inutilizzabilità dei locali dal fatto che gli stessi erano "vuoti e inutilizzati" e non sulla base di elementi oggettivi e direttamente rilevabili.

Infatti "Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perchè risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione (D.Lgs. cit., art. 62, comma 2). L'art. 62, pone quindi a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti. Ne consegue che l'impossibilità dei locali o delle aree a produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso, prevista dall'art. 62, comma 2, non può essere ritenuta in modo presunto dal giudice tributario, essendo onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità, le quali devono essere "debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione" (Cass. 19469/2014).

Da ultimo, sul punto Cass. n. 21812/19; 10634/19, anche con riferimento alla circostanza che il principio secondo cui spetta all'Amministrazione provare la fonte dell'obbligazione tributaria non si estende alla dimostrazione della spettanza o meno delle esenzioni, le quali costituiscono eccezioni alla regola generale della debenza del tributo da parte di tutti coloro che occupano, o detengono, immobili nel territorio comunale.

Pertanto, in accoglimento del primo motivo di ricorso, la sentenza impugnata deve essere cassata nella parte in cui ha disposto l'esclusione delle aree destinate a magazzino dall'obbligo di pagamento della quota fissa, trattandosi di superfici potenzialmente idonee alla produzione di rifiuti urbani, senza che a tal fine rilevi la loro mancata produzione in concreto.

Anche il secondo motivo di ricorso merita accoglimento.

Come si è visto, la qualità e quantità di rifiuti prodotti incide nella determinazione della quota variabile della TIA che può essere legittimamente pretesa, in misura intera o ridotta, solo in presenza di una effettiva produzione di rifiuti urbani o assimilati, con conseguente esclusione dell'assoggettamento a tale parte del tributo di quelle superfici, per le quali il contribuente dimostri di non produrre rifiuti o di produrre esclusivamente rifiuti speciali smaltiti, pertanto, autonomamente.

In sostanza, il presupposto impositivo della parte variabile della TIA va individuato nella produzione effettiva di rifiuti urbani o assimilati; per questi ultimi, laddove sia stato istituito ed effettivamente svolto il servizio per tale smaltimento, può trovare applicazione la facoltà dei Comuni di prevedere una riduzione, sempre della sola parte variabile della tariffa, ai sensi dell'art. 49 citato, comma 7, nel caso in cui il contribuente provi di smaltire in proprio, in tutto o in parte, i rifiuti assimilati prodotti. Nell'ipotesi in cui il contribuente dimostri di non produrre in quelle aree rifiuti suscettibili di smaltimento, in quanto ad esempio interamente riciclati nello stesso impianto e venduti a terzi, o di produrre esclusivamente rifiuti speciali, non assimilabili o comunque non assimilati, smaltiti autonomamente, sopportando il costo del servizio di smaltimento a mezzo ditte esterne, va escluso che per le relative superfici, già soggette alla quota fissa, sia tenuto anche al versamento della quota variabile della TIA.

La ricorrente ha contestato che CTR, in assenza di apposita denuncia del contribuente, avesse ritenuto sufficienti a provare la mancata utilizzazione dei locali, e dunque la mancata produzione di rifiuti, le sole dichiarazioni rese dal proprietario dei locali e la relazione redatta da un tecnico, in data successiva a quella cui si riferiva la pretesa impositiva.

Questa Corte ha affermato che nel processo tributario, fermo restando il divieto di ammissione della prova testimoniale posto dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, deve essere riconosciuto non solo all'Amministrazione finanziaria, ma anche al contribuente

il potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale. Tali dichiarazioni, tuttavia, hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (cfr. Corte Costituzionale, sent. n. 18 del 2000; Cass. n. 29757 del 2018).

Alla luce di tali principi, la sola dichiarazione resa dal proprietario dei locali e la perizia del tecnico, riferita ad un anno diverso da quello cui si riferisce l'atto impositivo, non risultano idonee ad integrare la prova richiesta alla contribuente, in mancanza di ulteriori elementi.

Pertanto, in accoglimento del ricorso, la sentenza va cassata e, decidendo nel merito, va rigettato l'originario ricorso. Con compensazione delle spese del giudizio di merito e condanna a quelle del giudizio di legittimità.

PQM

Accoglie il ricorso e cassa la sentenza impugnata e decidendo nel merito rigetta l'originario ricorso. Compensa le spese del giudizio di merito e condanna i contribuenti in solido al pagamento delle spese processuali, liquidate in Euro 3.000, oltre accessori di legge.