

Suprema Corte di Cassazione
Sentenza 12 giugno 2009, n. 13711

Svolgimento del processo

La Congregazione Suore Ancelle della Divina Provvidenza propose ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale per l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui il comune di Foggia le aveva intimato il pagamento della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, oltre sanzioni ed interessi, per gli anni dal 1997 al 2001 per l'importo complessivo di L. 2.486.253.000, relativamente al proprio immobile avente destinazione ospedaliera, sito in (OMISSIS).

La ricorrente eccepì l'intervenuto giudicato relativo alle pregresse annualità derivante da alcune decisioni della Commissione provinciale, nonché la decadenza del potere di accertamento con riferimento all'annualità 1997; nel merito contestò la pretesa fiscale, sostenendo la non assimilabilità dei rifiuti ospedalieri prodotti a quelli urbani.

Il Comune, costituitosi in giudizio, sostenne la legittimità della propria pretesa. affermando, in particolare, di avere provveduto, con Delib. 22 maggio 1998, n. 597, ai sensi del D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 21, comma 2, lett. g), alla assimilazione dei rifiuti ospedalieri a quelli urbani.

Nel corso del giudizio, tuttavia, il Comune dichiarò la riduzione dell'imposta richiesta, deducendo dalla superficie su cui calcolare l'imposta i locali dell'ospedale adibiti a sale operatorie, infermerie e simili, in quanto produttivi di rifiuti tossici e nocivi.

Il giudice di primo grado accolse il ricorso solo parzialmente, con riferimento all'annualità 1997 ed alle disposte sanzioni; per il resto affermò la legittimità della pretesa fiscale, come ridotta dallo stesso Comune nel corso del giudizio.

Interposto gravame da parte della Congregazione, con sentenza n. 22 del 16.3.2004, la Commissione tributaria regionale della Puglia riformò la decisione impugnata e in accoglimento del ricorso della contribuente, annullò l'avviso di accertamento opposto, rilevando che la pretesa fiscale non poteva trovare fondamento nella citata Delib. Comunale 22 maggio 1998, la quale non aveva affatto proceduto ad assimilare i rifiuti ospedalieri a quelli urbani ma aveva esteso gli effetti di questa assimilazione soltanto ai rifiuti speciali di cui al numero 1 punto n. 1.1.1. lett. A della Delib. del Comitato interministeriale del 27 luglio 1984, previsto dal D.P.R. n. 915 del 1982, tra i quali non risultavano inclusi i rifiuti provenienti da ospedali, case di cura e affini indicati all'art. 2 D.P.R. cit..

Per la cassazione di questa decisione, notificata il 26.5.2004, ricorre, sulla base di un unico motivo, il Comune di Foggia con atto notificato il 24.7.2004.

Resiste con controricorso la Congregazione Suore Ancelle della Divina Provvidenza.

Parte ricorrente ha depositato memoria.

Motivi della decisione

In sede di controricorso la Congregazione resistente eccepisce l'inammissibilità del ricorso, assumendo che sentenza impugnata ha giustificato la conclusione ad essa favorevole anche sulla base della considerazione che in relazione ad altro giudizio, relativo al pagamento della tarsu per gli anni dal 1994 ai 1996.

La Commissione provinciale di Foggia aveva accolto la domanda della medesima contribuente per situazioni e motivi di fatto e di diritto analoghi a quelli in esame, riconoscendo esplicitamente a tale decisione efficacia di giudicato anche per le annualità successive, e che tale motivazione, la quale integra una autonoma ratio decidendi non è stata investita dall'alto di impugnazione del Comune.

L'eccezione è infondata.

Il giudice di secondo grado invero, nell'esaminare al questione relativa dell'esistenza di un pregresso giudicato, ha effettivamente richiamato la precedente decisione della Commissione tributaria provinciale di Foggia n. 350 del 1996. a cui ha riconosciuto un oggetto comune alla presente controversia, ma, come chiaramente si evince dal tempo condizionale e delle aversative usati in tale affermazione, ne ha sostanzialmente disconosciuto l'efficacia di giudicato nei confronti dell'oggetto del presente giudizio, in



**Studio
Legale
Tributario
Matteuzzi**

Disclaimer: SezioneQuinta.net e Studio Legale Tributario Matteuzzi non si assumono responsabilità per la correttezza e/o per la presenza di errori nella sentenza sopra riportata.

È un servizio gratuito di divulgazione di sentenze della Corte di Cassazione.

Per quanto le sentenze siano di per sé di pubblico dominio, è vietata la riproduzione della suddetta sentenza nella veste grafica qui proposta.

ragione soprattutto del diverso quadro normativo esistente all'epoca della sua pronuncia, essendo la sentenza pregressa stata adottata "nella vigenza della L. 22 febbraio 1994, n. 246, art. 39, comma 3, lett. b, (recte n. 146); nel mentre tale norma è stata successivamente abrogata dalla L. 24 aprile 1998, n. 128". Tanto precisato l'unico, articolato motivo di ricorso denuncia violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, della L. n. 46 del 1994, art. 39, commi 1 e 2 (recte n. 146), del D.Lgs. n. 22 del 1997, artt. 7, 18, e art. 21, comma 2, lett. g), e dell'art. 2697 c.c., nonché insufficiente motivazione su un punto decisivo della controversia.

Il ricorso censura la sentenza impugnata per non avere rilevato che sia prima dell'entrata in vigore della L. n. 146 del 1994, art. 39, che aveva introdotto l'automatica assimilazione ai rifiuti urbani dei rifiuti speciali elencati al n. 1 punto 1.1.1, lett. a) della Delib. del Comitato interministeriale 27 luglio 1984, che successivamente, quando, a seguito della L. n. 128 del 1998, il Comune aveva adottato la Delib. 22 maggio 1998, che richiamava, ai fini della predetta assimilazione, fa citata delibera interministeriale, i rifiuti che erano esclusi dalla tassa erano non già tutti rifiuti ospedalieri, ma esclusivamente quelli tossici e nocivi prodotti nei locali quali sale operatorie, infermerie e simili.

L'affermazione del giudice a quo, secondo cui tutti i rifiuti prodotti dalla struttura ospedaliera sarebbero pericolosi, appare, ad avviso dell'Amministrazione ricorrente, del tutto destituita di fondamento, essendo evidente la presenza anche in un immobile adibito ad ospedale di locali ed aree destinate alla produzione di rifiuti non speciali. La conclusione raggiunta dalla decisione, oltre che non sufficientemente motivata, è quindi in aperto contrasto con la disposizione generale di cui al D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, che sottopone a tassazione l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti.

La sentenza impugnata è infine criticata per avere fatto malgoverno delle regole sulla ripartizione dell'onere della prova, atteso che spettava alla contribuente dimostrare le aree da cui sono prodotti i rifiuti non urbani o a questi non assimilati, e per avere ignorato le convenzioni con cui la contribuente aveva conferito a ditte l'incarico di smaltimento di rifiuti speciali assimilati a quelli urbani, così riconoscendo essa stessa la presenza di una categoria di rifiuti tassabile.

Il motivo di ricorso - di cui va esclusa la novità, eccepita dalla controricorrente, alla luce delle deduzioni svolte dall'Amministrazione comunale e delle ragioni della decisione di primo grado - è fondato nei limiti di seguito precisati.

In particolare, ritiene il Collegio che non meritino di essere condivise le affermazioni della sentenza impugnata che hanno escluso la tassabilità, ai fini dell'imposta sui rifiuti solidi urbani, dell'immobile della contribuente in base alle seguenti considerazioni: a) che la separazione, all'interno di un ospedale, tra superfici che producono rifiuti speciali pericolosi, da quelli che invece producono rifiuti speciali assimilabili a quelli urbani, appare impossibile... dal momento che in ogni caso ogni qualsivoglia prodotto all'interno della struttura ospedaliera appare di sicuro potenziale pericolo e pertanto non è condivisibile la sentenza di 1° grado che propone un distinguo tra spazi destinati all'attività ospedaliera vera e propria ed altri spazi", e b) che "anche se tale circostanza appare ininfluenza ai fini della decisione, la Congregazione ha dato prova che effettivamente provvede allo smaltimento dei rifiuti.

In ordine alla seconda di queste affermazioni, è sufficiente richiamare il diverso e costante orientamento della giurisprudenza di questa Corte, la quale ha stabilito che ai fini della debenza dell'imposta, trovando essa la sua fonte obbligatoria nella legge, è del tutto irrilevante la circostanza che l'interessato provveda per proprio conto o a proprie spese all'autosmaltimento dei rifiuti (Cass. n. 5257 del 2004; Cass. n. 18282 del 2004; Cass. n. 1386 del 2006).

L'esame della prima affermazione sopra riportata merita invece un adeguato approfondimento. Ritiene al riguardo la Corte che, nell'attuale quadro normativo, la produzione da parte di un ospedale di rifiuti speciali, pericolosi e non, non escluda di per sé anche la produzione di rifiuti solidi urbani, sottoposti, come tali, all'imposta di cui si discute. In questo senso depone, in primo luogo, l'evoluzione della normativa in materia, che non enuclea più i rifiuti provenienti da ospedali e case di cura in una categoria a se, sottratta alla disciplina ordinaria.

Al riguardo può muoversi dal D.P.R. n. 915 del 1982, emanato in base alla Legge Delega 9 febbraio 1982, n. 42, al fine di attuare le Direttive CEE n. 75/442, 76/403 e 78/319, che, all'art. 2, classificava i rifiuti in urbani, speciali, tossici e nocivi, e manteneva la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti urbani alla competenza dei



**Studio
Legale
Tributario
Matteuzzi**

Disclaimer: SezioneQuinta.net e Studio Legale Tributario Matteuzzi non si assumono responsabilità per la correttezza e/o per la presenza di errori nella sentenza sopra riportata.
È un servizio gratuito di divulgazione di sentenze della Corte di Cassazione.
Per quanto le sentenze siano di per sé di pubblico dominio, è vietata la riproduzione della suddetta sentenza nella veste grafica qui proposta.

Il logo dello Studio Legale Tributario Matteuzzi è marchio registrato dell'avv. Maurizio A. Matteuzzi di Verona.

Comuni, che applicavano la relativa tassa (TARSU): l'art. 60 di tale D.Lgs., autorizzava tuttavia i Comuni ad assimilare, con apposito regolamento comunale, ai rifiuti urbani i rifiuti derivanti da attività commerciali, artigianali e di servizi, rispettando il regime convenzionale per i rifiuti speciali non assimilabili.

Su tale impianto normativo è poi intervenuta la L. n. 146 del 1994, il cui art. 39 abrogava il cit. D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 60, stabilendo l'assimilazione "ope legis" ai rifiuti urbani dei rifiuti speciali "indicati al n. 1 punto 1.1.1. - lett. A) della Delib. 27 luglio 1984 del Comitato interministeriale indicato di cui al D.P.R. 10 settembre 1982, n. 915, art. 5", riferentesi a sua volta ai rifiuti speciali di cui del D.P.R. n. 915 del 1982, art. 2, punti 1, 3, 4, e 5 del ricordato comma 4, residui derivanti da lavorazioni industriali, da attività agricole, artigianali, commerciali e di servizi, che per quantità e qualità non fossero inizialmente assimilabili ai rifiuti urbani; materiali provenienti da demolizioni, costruzioni e scavi; macchinari e apparecchiature deteriorati od obsoleti; veicoli a motore, rimorchi e simili fuori uso; residui dell'attività di trattamento dei rifiuti, rimanendo pertanto escluso il punto 2), relativo ai rifiuti provenienti da ospedali, case di cura ed affini, non assimilabili a quelli urbani); venivano in tal modo assimilati ai rifiuti urbani sostanzialmente tutti i rifiuti speciali, esclusi quelli ospedalieri e quelli tossici e nocivi.

Successivamente il D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 21, ha fatto venire meno l'assimilazione ope legis dei rifiuti speciali a quelli urbani in quanto ha restituito ai Comuni, ai fini della raccolta e dello smaltimento, il potere di provvedere alla assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi, senza però - ed è questo il punto che qui interessa - riprodurre alcuna limitazione per i rifiuti ospedalieri; quindi della L. n. 146 del 1994, art. 39, commi 1 e 2, sono stati abrogati dalla L. n. 128 del 1998, art. 17.

Ne consegue, pertanto, che, per effetto di tali disposizioni, nell'attuale quadro normativo, i rifiuti provenienti da ospedali e case di cura non costituiscono più una categoria a parte, atteso che il potere di assimilazione dei Comuni trova un limite generale soltanto per i rifiuti pericolosi e tossici e non nello specifico per tutti i rifiuti ospedalieri (Cass. n. 1381 del 2004; Cass. n. 19149 del 2003).

Sotto altro e concorrente profilo deve poi sottolinearsi il carattere di generalità della tassa di cui si discute, ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, e che per espressa previsione di questa ultima disposizione (comma 3), la produzione di rifiuti speciali non integra un elemento escludente la produzione di rifiuti solidi urbani.

Il cit. art. 62, comma 3, fornisce poi precise indicazioni in ordine alla coesistenza della produzione dei due tipi di rifiuti, risolvendo altresì problema relativo alla circostanza che la determinazione della tassa per i rifiuti urbani prende in considerazione un criterio spaziale (la superficie dell'immobile), mentre la definizione di rifiuto speciale poggia sulla natura e provenienza dello stesso.

In particolare, la menzionata disposizione di cui al comma 3 stabilisce che, ai fini della determinazione della superficie tassabile non deve tenersi conto "di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali o per destinazione si formino, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi" fatto salvo l'esercizio del potere di assimilazione del Comune per quanto riguarda ai rifiuti speciali.

La legge richiede quindi, ai fini dello scorporo delle superfici da quelle tassabili, sia l'esistenza di caratteristiche strutturali o di destinazione del locale, sia il fatto che in esso si producano "di regola" rifiuti speciali, requisito quest'ultimo che non è integrato dalla mera occasionalità o possibilità, ma presuppone che il rifiuto speciale costituisca il prodotto normale ed ordinario dell'attività svolta.

Alla luce di tali, stringenti prescrizioni normative, è evidente l'errore in cui è incorsa la Commissione regionale, per avere essa affermato, senza applicare i criteri di qualificazione posti dal D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, che tutti i rifiuti prodotti nell'ospedale avevano natura di rifiuti speciali e per non avere quindi considerato, provvedendo agli opportuni accertamenti, se nelle aree ivi occupate venissero prodotti rifiuti solidi urbani, soggetti all'imposta comunale.

Né a tal fine può considerarsi sufficiente l'affermazione che si legge in sentenza circa l'impossibilità di separare i rifiuti speciali da quelli urbani, atteso che essa non appare il frutto di un accertamento di fatto, ma è sostenuta in astratto in modo del tutto immotivato, non fornendo il giudice a quo adeguate ragioni e riferimenti in fatto a fondamento di tale asserzione.

Nei limiti sopra precisati il ricorso va pertanto accolto, dichiarandosi assorbite le ulteriori censure; la sentenza impugnata è quindi cassata con rinvio della causa ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale



**Studio
Legale
Tributario
Matteuzzi**

Disclaimer: SezioneQuinta.net e Studio Legale Tributario Matteuzzi non si assumono responsabilità per la correttezza e/o per la presenza di errori nella sentenza sopra riportata.
È un servizio gratuito di divulgazione di sentenze della Corte di Cassazione.
Per quanto le sentenze siano di per sé di pubblico dominio, è vietata la riproduzione della suddetta sentenza nella veste grafica qui proposta.

Il logo dello Studio Legale Tributario Matteuzzi è marchio registrato dell'avv. Maurizio A. Matteuzzi di Verona.

della Puglia, che si atterrà, nel decidere ai principi di diritto sopra enunciati e provvederà anche alla liquidazione delle spese di giudizio.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia, anche per la liquidazione delle spese, ad altra Sezione della Commissione tributaria regionale della Puglia.

Così deciso in Roma, il 19 maggio 2009



**Studio
Legale
Tributario
Matteuzzi**

Disclaimer: SezioneQuinta.net e Studio Legale Tributario Matteuzzi non si assumono responsabilità per la correttezza e/o per la presenza di errori nella sentenza sopra riportata.
È un servizio gratuito di divulgazione di sentenze della Corte di Cassazione.
Per quanto le sentenze siano di per sé di pubblico dominio, è vietata la riproduzione della suddetta sentenza nella veste grafica qui proposta.

Il logo dello Studio Legale Tributario Matteuzzi è marchio registrato dell'avv. Maurizio A. Matteuzzi di Verona.