

CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 15 dicembre 2022, n. 36868

FATTI DI CAUSA

1. Il contribuente XXX ha impugnato un avviso di accertamento, relativo al periodo di imposta 2009, con il quale veniva accertata maggiore IVA imponibile per emissione di fatture per «nolo a caldo» (noleggio automezzi con autista) nei confronti del Consorzio Coinres (Consorzio di Rifiuti Energia Servizi), a seguito di attività di raccolta rifiuti con aliquota ridotta al 10% a termini del punto 127- sexdecies della Tabella A, Parte III, Allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione alle quali l'Ufficio riteneva doversi applicare l'aliquota ordinaria del 20% in quanto prestazioni non afferenti l'attività di gestione rifiuti.
2. Il contribuente ha sostenuto l'applicazione dell'aliquota agevolata, essendo l'attività di noleggio accessoria a quella di gestione dei rifiuti. La CTP di Palermo ha accolto il ricorso.
3. La CTR della Sicilia, con sentenza in data 4 febbraio 2020, ha rigettato l'appello dell'Ufficio, ritenendo che l'attività di nolo a caldo svolta dal contribuente è accessoria a quella di gestione dei rifiuti a termini dell'art. 12 d.P.R. n. 633/1972, in quanto intimamente connessa a quella principale.
4. Ha proposto ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a un unico motivo; il contribuente intimato è rimasto contumace.
5. Con ordinanza in data 7 aprile 2022, la causa è stata rimessa a questa Sezione dalla Sesta Sezione Civile.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 12 d.P.R. n. 633/1972 e del punto 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972, nonché degli artt. 1-5 del d.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui il giudice di appello ha ritenuto che l'attività di noleggio con conducente (cd. «nolo a caldo») prestata dal contribuente costituisce attività accessoria a quella di gestione rifiuti ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata.
2. Il ricorso è infondato. L'art. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III del d.P.R. n. 633/1972 sottopone ad aliquota agevolata al 10% le prestazioni di servizi di «gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dall'articolo 6, comma 1, lettere d), l) e m), del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti urbani» e di rifiuti speciali. Tale disposizione costituisce attuazione dell'art. 98 Dir. 2006/112/CE, secondo cui gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte con riferimento «unicamente» alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III. Tra queste prestazioni di servizi sono contemplate quelle «fornite nell'ambito della pulizia delle strade pubbliche, della rimozione dei rifiuti domestici e del trattamento dei residui, diversi dai servizi forniti dagli enti di cui all'articolo 13». Il ciclo della rimozione (smaltimento) dei rifiuti e del loro trattamento è ammesso all'applicazione dell'aliquota ridotta da parte degli Stati membri, trattandosi di attività di primario interesse pubblico igienico-sanitario (Cass., Sez. U., 28 giugno 2013, n. 16304).



3. Non tutte le prestazioni contemplate nel ciclo di smaltimento dei rifiuti sono, tuttavia, soggette ad aliquota agevolata, ma solo quelle che rientrino nelle attività di rimozione dei rifiuti e del trattamento dei residui, posto che le disposizioni relative alla riduzione delle aliquote e alle esenzioni vanno interpretate restrittivamente (CGUE, 17 dicembre 2020, *Bakati Plus*, C-656/19, punto 41; CGUE, 29 giugno 2017, L.Č., C-288/16, punto 22; CGUE, 18 ottobre 2007, *Navicon*, C-97/06, punto 22; Cass., Sez. V, 25 settembre 2020, n. 20213; Cass., Sez. V, 24 maggio 2019, n. 14179). Sotto questo profilo l'aliquota agevolata va, pertanto, riconosciuta in relazione alle prestazioni di servizi espressamente indicate dalla norma di cui all'art. 127-sexiesdecies cit.
4. L'art. 127-sexiesdecies non contiene una definizione ai fini fiscali dell'attività di gestione di rifiuti, ma opera un rinvio recettizio all'art. 6, comma 1, lett. d) d. lgs. n. 22/1997, a mente del quale per gestione dei rifiuti si intende «la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni nonché il controllo delle discariche». La suddetta disposizione è stata sostituita dall'art. 183, d. lgs. 6 aprile 2006, n. 152, il quale alla lett. n) ridefinisce la gestione dei rifiuti come «la raccolta, il trasporto, il recupero, compresa la cernita, e lo smaltimento dei rifiuti, compresi la supervisione di tali operazioni e gli interventi successivi alla chiusura dei siti di smaltimento, nonché le operazioni effettuate in qualità di commerciante o intermediari».
5. Nella definizione di gestione dei rifiuti rientra, pertanto, il trasporto di rifiuti. Per quanto la richiamata disposizione agevolativa di cui all'art. 127-sexiesdecies debba interpretarsi restrittivamente, come nel precedente richiamato dal Pubblico Ministero (Cass., Sez. V, 24 maggio 2019, n. 14179), non può esservi dubbio che il trasporto di rifiuti, operazione facente parte del ciclo di smaltimento di rifiuti, sia assoggettato ad aliquota agevolata.
6. Al contempo, deve ritenersi che anche le prestazioni di nolo a caldo necessarie per lo svolgimento dell'attività di raccolta, trasporto e conferimento dei rifiuti solidi urbani (come risulta dall'avviso di accertamento, trascritto dal ricorrente per specificità) - rientrino tra le prestazioni di servizi con aliquota agevolata. Il «nolo a caldo» è, difatti, «caratterizzato dal fatto che il locatore mette a disposizione dell'utilizzatore non solo un macchinario (come nel "nolo a freddo"), ma anche un proprio dipendente con una specifica competenza nel suo utilizzo» (Cass., Sez. I, 6 aprile 2018, n. 8481), ciò in considerazione della professionalità necessaria per lo svolgimento di attività del ciclo di smaltimento dei rifiuti. Nel qual caso, ciò che rileva ai fini della fruizione dell'aliquota agevolata è lo svolgimento dell'attività di trasporto, indipendentemente dalla modalità organizzativa (svolgimento diretto o esternalizzato a terzi) con cui la stessa venga realizzata. Una diversa soluzione obbligherebbe gli operatori a scegliere un determinato modello organizzativo e questo apparirebbe contrario al principio di neutralità fiscale, dovendosi lasciare la scelta del modello organizzativo agli operatori senza che questi ultimi incorrano nel rischio che le loro operazioni vengano escluse dalla disciplina agevolativa (CGUE, 3 aprile 2008, *J.C.M. Beheer*, C-124/07, punto 28 e giur. cit.).
7. Da tali elementi deve ritenersi che l'attività di trasporto dei rifiuti, ancorché svolta nella forma del noleggio con conducente (nolo a caldo) costituisce attività di gestione di rifiuti assoggettabile ad aliquota agevolata a termini dell'art. art. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III del d.P.R. n. 633/1972. Non si tratta, pertanto, di attività accessoria, come ritenuto dal giudice di appello, ma - in quanto trasporto di rifiuti - attività di gestione di rifiuti in senso stretto.



8. La sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto che l'attività di nolo a caldo relativa al trasporto rifiuti può essere assoggettata ad aliquota agevolata ha, pertanto, affermato un principio conforme a diritto, benché debba essere corretta in tali termini la motivazione posta a fondamento della decisione secondo quanto previsto dall'art. 384, quarto comma, cod. proc. civ. Il ricorso va, pertanto, rigettato. Nulla per le spese in assenza di costituzione dell'intimato.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

