**Commissione tributaria Prov. Firenze, n. 16 del 11/07/2013 – Pres. Bellagamba – Est. Rados – Ric. C. S.r.l.**

**Rifiuti** – A quali interventi di scavo non si applica la nuova disciplina sulle terre e rocce?
*Per gli interventi di scavo conclusi prima dell’entrata in vigore del D.M. 161/2012 per i quali non è stata avviata alcuna procedura ex art. 186 D. L. vo n. 152/2006 non trova formale applicazione la nuova disciplina sulle terre e rocce da scavo in forza del principio della retroattività della legge penale più favorevole; ciò non toglie che, qualora nel caso di specie vi sia prova documentale certa del fatto che i materiali inerti siano stati effettivamente recuperati e non smaltiti in discarica e/o abbandonati, gli stessi possano qualificarsi alla stregua di sottoprodotti e non rifiuti.*

In fatto e in diritto

Con ricorso presentato il 22.01.2013 contro la Regione Toscana la C.s.r.l. (d'ora in poi C.), con sede in R. (AV), in persona del legale rappresentante p.t., ricorre contro l'atto di irrogazione della Regione Toscana, Direzione Generale Bilancio e Finanze n. 0912029/2012 del 26/11/2012 con cui sono state respinte le deduzioni difensive presentate dalla ricorrente contro l'atto di contestazione n. 091102131/2011 del 22/09/2011 e disposto il pagamento di € 28.571,61 - a titolo sanzioni e spese accessorie per avere la stessa realizzato una gestione non autorizzata di rifiuti.

In fatto, l’atto di contestazione impugnato nasce dalla nota n. 163 del 15.02.2012 trasmessa dal Corpo Forestale dello Stato Stazione di Borgo San Lorenzo, con la quale si comunicava che in occasione del supralluogo effettuato presso il piazzale in uso alla C. sito in Borgo San Lorenzo, via Guido Rossa n. 3, gli agenti accertatori avevano riscontrato a carico della medesima società la violazione dell'art. 256 comma l lett. a del D. L.gs. 152/06 per avere posto in essere una “*attività di gestione di rifiuti speciali non pericolosi in assenza di autorizzazione consistente nello stoccaggio e/o deposito preliminare… di 1.446 metri cubi di rifiuti speciali non pericolosi*”. Risulta inoltre in fatto che P. S.p.a. aveva stipulato con la C. tre distinti contratti aventi ad oggetto il conferimento in appalto di lavori afferenti la “*manutenzione estensione e nuovi allacciamenti della rete idrica*" nel territorio dei comuni di Borgo San Lorenzo, Scarperia, Barberino del Mugello, San Piero a Sieve, Vaglia e Vicchio e la "*costruzione di condotta fognaria*" relativa al tratto finale Mattagnano - Rabatta del collettore fognario Ronta - Panicaglia - Corniolo – Piazzano - Rabatta nel Comune di Borgo San Lorenzo.

Sulla base della menzionata nota del Corpo Forestale dello Stato il Settore Tributi e Sanzioni della Regione Toscana ha emesso nei confronti della C.S.r.l. l'atto di contestazione sopra indicato, contro il quale la ricorrente presentava deduzioni difensive che l'Ufficio procedente riteneva di non accogliere emettendo l'atto di irrogazione n. 0912029/2012 impugnato in questa sede.

A sostegno dell’impugnazione la ricorrente deduce cinque motivi, instando contestualmente per la sospensione dell'atto impugnato.

Si è costituita la regione Toscana contestando la fondatezza del ricorso.

All'odierna udienza le parti hanno consentito la diretta trattazione del merito, restando pertanto assorbita l'istanza cautelare.

Ritiene la Commissione che il ricorso debba essere accolto in quanto fondato per le ragioni di cui in appresso.

Va 'in primis' disattesa l'eccezione - avente carattere logico-giuridico-preliminare - di carenza di legittimazione passiva sollevata col quarto motivo dalla ricorrente sotto il profilo che ai sensi dell'art. 6 comma 26 della L. 549/95 e della giurisprudenza della S.C. sul punto "soggetto passivo dell'imposta è il gestore dell'impresa di stoccaggio definitivo con l'obbligo di rivalsa nei confronti di chi effettua il conferimento". Ne conseguirebbe che nel caso in esame la C.s.r.l. non sarebbe il soggetto passivo dell' imposta perché essa non è il gestore dell'impresa di stoccaggio definitivo dei rifiuti - che nella fattispecie è X. S.p.A. - ma semplicemente il soggetto che a monte ha prodotto i rifiuti e poi li ha conferiti al recuperatore.

Si osserva in contrario che è fuorviante e incompleto il richiamo del menzionato art. 3 effettuato dalla ricorrente, la quale riporta soltanto il cortuna 26 dell'art. 3, che individua come soggetto passivo del tributo speciale per il conferimento in discarica dei rifiuti solidi il gestore dell'impresa di stoccaggio definitivo. Ma alla odierna ricorrente non è stato contestato di aver gestito una discarica, bensì di aver depositato dei rifiuti in maniera incontrollata: tale fattispecie rientra nella previsione del successivo comma 32 del medesimo articolo, che impone il pagamento del tributo e delle sanzioni in capo a chi abbandona, scarica o deposita in modo incontrollato i rifiuti.

Del pari, anche il legislatore regionale toscano con la L.R. 29/07/1996 n. 60 recante "*Disposizioni per l’applicazione del tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi di cui all’art. 3 della L.28 dicembre 1995 n. 549*” indica all'art. 10 comma 7 quale soggetto passivo d'imposta, nel caso di abbandono, scarico o deposito incontrollato di rifiuti, il soggetto che abbandona, scarica e deposita in modo incontrollato i rifiuti stessi.

Né ha pregio l'ulteriore censura della C. secondo la quale avendo la ditta X. S.p.A. provveduto, in qualità di gestore dell'impianto, al versamento del tributo di cui è causa, l'ulteriore richiesta di pagamento inoltrata a essa C. costituirebbe una indebita duplicazione di pagamento della cd ecotassa. In realtà, dall'atto di irrogazione e dal prodromico atto di contestazione risulta che alla ricorrente non è stato richiesto il pagamento del tributo speciale ma, ai sensi degli art. 3, comma 32, della L. 28/12/1995 n. 549 e dell’art. 16, comma 6, della L.R. 29/07/1996 n. 60, soltanto il pagamento della sanzione amministrativa pari a tre volte l'ammontare del tributo.

Privo di fondamento è anche il "pregiudiziale" quinto motivo di rito ("sanzioni amministrative - mancata audizione dell'interessato che ne abbia fatto richiesta all'autorità competente - violazione regola procedimentale di cui all'art. 18 della L. 24 novembre 1981 n. 689"), col quale la ricorrente eccepisce assume la violazione del principio del contraddittorio ex art. 18 della L. 24/11/1981 n. 689 in quanto con le memorie difensive presentate contro il prodromico atto di contestazione essa aveva chiesto di essere sentita in merito, laddove l'ufficio procedente ha emesso l'atto di irrogazione omettendo l'audizione dell'interessato.

Invero la disposizione di legge invocata dalla ricorrente è contenuta nella L. 689/1981 contenente l'impianto normativo generale in materia di sanzioni amministrative, mentre nel caso di specie trova applicazione la diversa disciplina speciale del D.Lgs. 18/12/1997 n. 472 recante disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie. Il procedimento di irrogazione delle sanzioni disciplinato dall'art. 16 del citato D. Lgs. non prevede che l'interessato possa presentare una richiesta di audizione, sicchè non è ravvisabile nella specie alcuna violazione del principio del contraddittorio.

Va altresì precisato che è inconferente il richiamo di parte ricorrente al provvedimento adottato in sede di procedimento penale col quale è stato posto sotto sequestro un quantitativo di rifiuti di 15 mc. (identificato con il codice CER 170904): secondo la tesi difensiva della ricorrente, avendo gli agenti in sede di esecuzione del sequestro penale assegnato un unico codice ai rifiuti sequestrati, sarebbe errata l'affermazione dell'ufficio procedente circa la sussistenza di un cumulo di rifiuti miscelato e verrebbe così a mancare il presupposto della contestazione. L'assunto è infondato, in quanto la qualificazione dei 1.466 mc. di rifiuti oggetto dell'atto di contestazione impugnato è cosa del tutto diversa, nella quantità e nella tempistica, dal diverso quantitativo, di molto inferiore, oggetto del giudizio penale.

Privo di pregio è inoltre il richiamo della ricorrente ai patti contrattuali con la committente P. , che nulla hanno a che vedere con la sussistenza di illeciti tributari: la constatazione della corretta esecuzione delle disposizioni contrattuali in ordine ai tempi e alle modalità di esecuzione dei lavori appaltati appartiene alla sfera del rapporto negoziale (privatistico o pubblico-privatistico) tra le parti dei menzionati contratti di appalto, ma non può incidere sull'accertamento e la valutazione che la C. abbia o meno stoccato i rifiuti illegittimamente. Non si può quindi riconoscere ai verbali di collaudo altro significato di quello che gli è proprio di certificazione del corretto adempimento delle pattuizioni contrattuali, non avendo essi alcuna incidenza sulla individuazione di eventuali irregolarità e infrazioni che la C. srl potrebbe aver commesso in pendenza dell'esecuzione dei lavori appaltati.

Tanto premesso, la legittimità della condotta della ricorrente appare comunque, nel merito, legittima alla luce - in sostanza e con le precisazioni/integrazioni di cui in seguito - dei primi tre motivi di impugnazione, che si esaminano congiuntamente per la loro stretta connessione.

In materia assume rilievo fondamentale il Decreto del Ministero dell'Ambiente 10.08.2012 n. 161 recante la "Disciplina dell'utilizzazione delle terre c rocce da scavo - Criteri qualitativi da soddisfare per essere considerati sottoprodotti e non rifiuti", il quale ha innovato la normativa in materia stabilendo che a determinate condizioni le rocce da scavo non sono più considerate rifiuti ma sottoprodotti.

La ricorrente invoca detto D.M quale testo recante "disposizioni più favorevoli" (anche ai fini tributari), per la corretta qualificazione di terre e rocce da scavo che eventualmente contengano anche materiali estranei, sicchè, rientrando i materiali di scavo da essa prodotti nell'esecuzione dei contratti di appalti sopra menzionati nelle soglie di concentrazioni ammesse dal Regolamento-D.M. n. 161/2012, il materiale in questione non può considerarsi rifiuto bensì sottoprodotto. Rammenta al riguardo che l'Allegato 9 - in deroga e superamento dell'abrogato art.186 T.U. n. 152/2006 - consente, nella quantità massima del 20% sull'intera massa, delle miscele di terra allo stato naturale e di materiale antropico di riporto, anche in presenza di contaminanti, entro i previsti limiti di concentrazione.

Posto quindi che, alla luce della strettissima correlazione con le fattispecie incriminatrici, le norme regolamentari devono essere considerate "norme integratrici della legge penale" e, in quanto tali, soggette alla disciplina dell'art. 2 c.p. in tema di successione di leggi nel tempo, trattandosi nella specie di norme più favorevoli, troverebbe applicazione il principio di retroattività della norma penale più favorevole di cui al comma 4 del citato art. 2 c. p., con conseguente venir meno dell’elemento oggettivo della contestazione perché i materiali prodotti dalla ricorrente non possono considerarsi rifiuti ma sottoprodotti (terre e rocce da scavo).

Al riguardo ha buon gioco l’Ufficio nel contestare, sul piano formale, la retroattività della normativa in esame, in quanto l'art. 15 dell'invocato Decreto Ministro Ambiente n. 161 prevede una disciplina transitoria per i progetti per i quali, alla data di entrata in vigore del regolamento, è ancora in corso la procedura ex art. 186 D. Lgs. 152/2006 - con la possibilità quindi di assoggettarli alla nuova disciplina e consequenziale riconoscimento alle terre e rocce da scavo della natura di sottoprodotto e non di rifiuto - purché venga presentato entro 180 giorni dall'entrata in vigore del Decreto Ministeriale il Piano di Utilizzo di cui all'art. 5 del medesimo regolamento. Per espressa previsione il regime transitorio non si applica "agli interventi realizzati e conclusi alla data di entrata in vigore del presente regolamento" (art 15, primo cpv).

Trattandosi nella specie di un accertamento avente ad oggetto attività svoltesi tra il 1/02/2009 e il 30/09/2010 cv e quindi conclusa ben due anni prima l'entrata in vigore del decreto ministeriale, ne deriva che in ordine all'attività posta in essere dalla C., essendo un intervento concluso per il quale non era stata avviata alcuna procedura ex art 186 D. Lgs. 152/2006, non trova formale applicazione la nuova disciplina sulle terre e rocce in forza del principio della retroattività della legge penale più favorevole.

Ma non per questa ragione di ordine formale viene, ad avviso della Commissione, a mancare il fondamento dell'argomentazione difensiva della ricorrente secondo cui nella specie manca il presupposto oggettivo della contestazione perché i materiali scavati sono da considerare non già rifiuti ma sottoprodotto (terre e rocce da scavo).

Invero, alla luce della complessa – e spesso intricata, sia diacronicamente (successione di norme) che sincronicamente (coordinamento della legislazione) – pletora delle disposizioni normative in materia si può ormai affermare che la pratica dello “smaltimento in discarica” è ormai desueta, poiché anzi oggi è prevista non già la mera facoltà ma un obbligo per le imprese di mandare a recupero i materiali derivanti dalle lavorazioni edili: a conferma di siffatto principio si vedano, a livello nazionale, gli art. 181 (Riciclaggio e recupero rifiuti) e 195 (Competenze dello Stato) 198 (Competenze dei Comuni) del D. lgs. n. 152/06 e, con riguardo alla legislazione della Regione Toscana, il D.G.R.T. n. 337/2006; D.C.R.T. n. 88 del 7/04/1998 punto 6.1.5; D.C.R.T. n. 265/1998; D.G.R. n. 100 del 10/02/2003.

Se poi si tiene conto che, secondo il consolidato orientamento della Cassazione, ai fini dell’applicabilità dell’art. 230 del D. Lgs. n. 152/06 non ha alcuna rilevanza che il materiale derivante dall’attività di manutenzione sia avviato a recupero o smaltimento, ne deriva che quel che realmente conta in tema di rifiuti è che il materiale sia oggettivamente riutilizzabile e non venga abbandonato.

Orbene, nella fattispecie v'è prova documentale del riutilizzo dei matcriali inerti recuperati come pure non è questione di abbandono di rifiuti ma del fenomeno inverso, cioè del raggruppamento controllato degli stessi in un unico luogo, posto in essere dalla ricorrente proprio per evitare episodi di abbandono del tolto d'opera lungo la estesissima rete infrastrutturale. In forza dell'art. 230 del D. Lgs. n. 152/06 nella specie non è ravvisabile alcuno stoccaggio-deposito preliminare non autorizzato di rifìuti speciali, e meno che mai episodi di abbandono di rifiuti che abbiano rilevanza ai fini tributari: l'attività di raggruppamento controllato dei rifiuti effettuato dalla C. srl nel cantiere ubicato in località S. del Comune di Borgo San Lorenzo andava infatti nella opposta direzione.

Nel caso di specie bene ha operato la C. s.r.l. la quale nell'ordine:

a) ha dapprima raggruppato in maniera controllata i rifiuti nell'area situata nel Comune di Borgo San Lorenzo alla Via Y nel pieno rispetto delle soglie temporali-quantitative del "deposito temporaneo" previsto dall'art. 183 del D.Lgs. n. 152/06 s.m.i.,

b) successivamente ha avviato i rifiuti raggruppati in deposito temporaneo nel riferito cantiere a recupero (R13) verso l'impianto della X. S.p.A (ubicato in Z), società specializzata nel recupero e riciclaggio ritiuti inerti in possesso di tutte le autorizzazioni prescritte, in specie dell'Autorizzazione della Provincia di Firenze ex art. 216 D. Lgs. 152/06 ss.mm.ii. n. 234 del 22.05.2009;

c) dopo le attività recupero dei detti rifiuti inerti poste in essere dalla X. S.p.A., li ha riutilizzati per riempimenti all'interno dei cantieri oggetto di appalto.

In particolare, ai sensi dell'art. 190 del D.Lgs. n. 152/2006 sono tenuti all'incombente della tenuta dei registri di carico e scarico i soggetti di cui all'art. 189 comma 3, ossia quelli tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale ambientale (MUD). Sempre in forza dell'art. 190 del cd. TUA, anche i soggetti che producono rifiuti non pericolosi di cui all'art. 184, comma 3, lettere c), d), g), hanno l'obbligo di tenere un registro di carico e scarico su cui devono annotare le informazioni sulle caratteristiche qualitative e quantitative dei rifiuti. Rientrano pertanto nella categoria dei soggetti obbligati alla tenuta del registro di carico e scarico:

-chiunque effettua attività di raccolta e trasporto di rifiuti a titolo professionale;

-i commercianti e gli intermediari di rifiuti senza detenzione;

-le imprese e gli enti che effettuano operazioni di recupero e smaltimento di rifiuti;

-le imprese e gli enti produttori iniziali di rifiuti pericolosi;

-le imprese e gli enti produttori iniziali di rifiuti non pericolosi di cui all'art. 184 comma 3 lettere c), d) e g) -vale a dire rifiuti da lavorazioni industriali e artigianali, nonché rifiuti derivanti da attività di recupero e smaltimento di rifiuti, fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi.

Quindi, il cd Codice Ambientale pone l'obbligo di approntare il registro in parola solo in capo alle imprese indicate alle lettere c) d) e g) dell’art. 184.

Vengono espressamente esonerate tutte le altre attività elencate nel medesimo articolo, ivi comprese quelle che danno vita a rifiuti derivanti da demolizioni, C.e scavi di cui alla lettera b) dell’art. 184, norma rettificata dall’art. 2, comma 21-bis, del D.Lgs. 16 gennaio 2008, n. 4 ed applicabile 'ratione temporis' al caso in esame.

Ne deriva che per le imprese edili, quali produttrici iniziali di rifiuti non pericolosi derivanti dall' attività di demolizione e costruzione (codificati sotto la voce 17), non esiste alcun obbligo di tenuta del registro di carico e scarico. Qualora invece le imprese edili, nell'ambito della propria attività, siano anche produttori iniziali di rifiuti pericolosi contraddistinti dal Codice CER asteriscato, esse sono per espressa previsione normativa tenute alla compilazione del registro di carico e scarico, nonché tenute alla predisposizione della denuncia annuale MUD.

Quanto si va argomentando è ulteriormente rafforzato dal principio cristallizzato dal citato D.M. n. 161/2012 che, pur non essendo retroattivamente applicabile sul piano formale, esprime peraltro, sul piano sostanziale, quella che è la reale volontà del legislatore come evolutasi nel tempo alla luce dei risultati della scienza e della tecnica in maniera ambientale (principio che, ripetesi, qualifica i materiali di cui trattasi come sottoprodotto). La ricorrente non aveva l'obbligo di compilare i formulari concernenti il trasporto rifiuti dal luogo di produzione al luogo di stoccaggio: ciò anche per il combinato disposto degli articoli 183 lett. bb) e 230 del D. Lgs. 152/06.

Va rammentato al riguardo che, come risulta dalla documentazione allegata al ricorso, i lavori assunti in appalto dalla ricorrente hanno interessato l'intero perimetro urbano di una pletora di comuni, sicché l'area di cantiere nella fattispecie corrispondeva all'intero perimetro di tutti i comuni interessati dai lavori in questione, con ovvie ricadute sulla inconferenza della contestazione della mancata compilazione del FIR (formulario identificazione rifiuti) per il trasporto rifiuti dal luogo di produzione al luogo di concentrazione.

La C. s.r.l risulta invece (v. documentazione allegato A alla "memoria illustrativa" di parte ricorrente) aver puntualmente compilato tutti i formulari concernenti il trasporto rifiuti dal deposito in località S. alla X. S.P.A., la quale ha recuperato detti rifiuti.

E' utile ribadire che in ogni caso, al di là della sua irretroattività sul piano formale alla fattispecie, il D.M. n. 161/2012 è ad essa applicabile in forza di un principio di interpretazione sostanziale-estensivo-temporale: alla luce del principio costituzionale del giusto processo e di trasparenza dell'azione amministrativa, se il legislatore ha di recente ritenuto - evidentemente sulla base di valutazioni tecnico-scientifiche - che i materiali da scavo sono da considerarsi sottoprodotto e non rifiuto (il che significa: di nessun pregiudizio per l'ambiente), viene meno, sul piano tecnico-scientifico, il connotato di pericolosità del materiale e quindi, sul piano giuridico, la qualifica di illiceità. Opinare diversamente sul presupposto della irretroattività del citato D.M. significa far prevalere una valutazione burocratico-formalistica sulla realtà delle cose, ravvisando nella condotta della ricorrente una violazione in realtà insussistente al quel 'bene della vita' indubbiamente prezioso che è l'ambiente e la sua tutela, che deve essere si rigorosa, ma razionale e ancorata a parametri tecnico-scientifici e non già a bizantinismi formalistici.

Il ricorso va pertanto accolto.

Ricorrono più che giusti motivi, attesa la complessità della fattispecie e della normativa regolatrice, per dichiarare compensate fra le parti le spese del giudizio.