Sentenza del 16/10/2023 n. 28701 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La società Peldo s.a.s di A.A. & C. impugnava l'avviso di pagamento con il quale il Comune di (Omissis) quantificava la Tari dovuta per l'annualità 2015 in relazione ai locali commerciali ubicati in (Omissis), eccependo il difetto dello ius impositionis da parte del Comune, in quanto i locali producevano esclusivamente imballaggi secondari e terziari, non assimilabili ex lege a quelli urbani ed avviati allo smaltimento a proprie cure e spese.

Il Comune si costituiva sostenendo l'assimilabilità dei rifiuti prodotti a quelli urbani e in ogni caso il solo diritto della contribuente di ottenere una riduzione del tributo ex art. 9 del regolamento Tari che la prevede nelle sole ipotesi di produzione promiscua di rifiuti urbani e rifiuti speciali non assimilati.

La CTP di Pescara accoglieva parzialmente il ricorso escludendo dalla tassabilità i locali destinati a magazzini e vendita.

Il Comune interponeva gravame avverso la sentenza di prime cure sostenendo che la società non aveva fornito la prova della prevalenza dei rifiuti da imballaggi secondari e terziari rispetto a quelli urbani e che nella denuncia Tari era stata dichiarata la produzioni di rifiuti speciali non assimilabili in via estremamente generica, senza alcun riferimento alla tipologia di rifiuti prodotti; deduceva, altresì, che con riferimento al magazzino la denuncia non specificava il rapporto tra superfici e produzione dei rifiuti.

La CTR dell'Abruzzo respingeva l'appello del Comune, confermando la prima decisione, sul rilievo del divieto assoluto di immissione nel normale circuito dei rifiuti urbani degli imballaggi terziari e della facoltà e non obbligo del contribuente di conferire i rifiuti da imballaggi secondari al servizio comunale.

Aggiungeva che le carenze della originaria denuncia erano state superate con la dimostrazione in giudizio in ordine alla natura dei rifiuti speciali.

L'amministrazione comunale ricorre, sulla base di quattro motivi per la cassazione della sentenza indicata in epigrafe.

Replica con controricorso la società Peldo Sas la quale propone altresì ricorso incidentale condizionato sulla base di tre censure.

Il Comune di (Omissis) ha depositato memorie difensive di replica al ricorso incidentale condizionato, intitolate "controricorso e ricorso incidentale" eccependone l'inammissibilità.

Il P.G. ha concluso nel senso dell'accoglimento del quarto motivo del ricorso principale, respinti i restanti ed assorbito quello incidentale.

1. Con il primo motivo di ricorso principale, l'ente comunale deduce la violazione e falsa applicazione della L. 27 dicembre 2013, n. 147 , art. 1 , commi 641 e 649, nonchè del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 , art. 221 , art. 195 , comma, 2, lett. e), artt. 224, 226 e art. 198, comma 1, dell'art. 3 del Regolamento comunale Tari, in relazione all' art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; per avere la Commissione Regionale disapplicato il regolamento comunale nella parte in cui ha assimilato gli imballaggi terziari agli urbani, ritenendo sussistente il divieto di introdurre detti rifiuti speciali nel normale circuito dei rifiuti urbani.

La sentenza viene censurata per non aver considerato che in base al codice dell'ambiente il Comune ha il potere di assimilare i rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, allorquando essi sono destinati allo smaltimento e non al riciclo; in particolare, si assume che ai sensi dell'art. 221 citato in rubrica, sarebbe ammesso il conferimento degli imballaggi primari e degli assimilati, salva la possibilità che sia il gestore del servizio a richiedere ai produttori e utilizzatori di procedere al ritiro degli stessi; che il comma 3 del medesimo articolo consentirebbe agli utilizzatori di conferire al servizio pubblico gli imballaggi e rifiuti da imballaggio nei limiti derivanti dai criteri determinati ai sensi dell'art. 195, comma 2, lett. e, e dunque nel rispetto dei criteri di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani, con il conseguente potere ex art. 198 cit., di privativa comunale con riferimento alle fasi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti non avviati al riciclo.

2. La seconda censura denuncia la violazione e falsa applicazione della L. 27 dicembre 2013, n. 147 , art. 1 , commi 649 e 684, e dell'art. 25 del Regolamento Tari, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; ciò perchè la società aveva presentato una dichiarazione di variazione 29 gennaio 2015 del tutto generica in ordine alla tipologia dei rifiuti speciali non assimilabili prodotti, salvo inammissibilmente allegare soltanto nel corso del giudizio che si trattava di scarti da imballaggi secondari e terziari per avere il decidente ritenuto irrilevante la carente individuazione della natura dei rifiuti nella originaria denuncia, in quanto colmata in sede processuale attraverso la produzione documentale.

La tesi del Comune attribuisce al contribuente l'onere di indicare, nella originaria denuncia, sia le superfici sulle quali si producono i rifiuti speciali non assimilati che la tipologia dei rifiuti prodotti, con esclusione della facoltà di individuare nella successiva fase giudiziale la natura dei rifiuti speciali non assimilati.

3. Il terzo motivo lamenta la violazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 649 e art. 9 del Regolamento Tari, nonchè la violazione dell' art. 2697 c.c., e art. 115 c.p.c., comma 2, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3; per avere la CTR escluso la tassabilità delle aree - magazzini e deposito - ove si producono prevalentemente rifiuti speciali non assimilati, non considerando che in aree destinate alla vendita all'ingrosso di mercerie si producono anche rifiuti urbani per la presenza degli operatori e dell'utenza.

In ipotesi di produzione promiscua, l'art. 9 del Regolamento Tari prevede una serie di percentuali di abbattimento delle superfici, quando non sia possibile delimitare esattamente le porzioni in

cui si producono gli uni e gli altri.

4. L'ultimo strumento di ricorso prospetta la violazione del D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 , art. 3 , nonchè della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , commi 649 e 654, e dell'art. 13 del Regolamento Tari ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3. Per avere i giudici territoriali escluso integralmente l'applicazione della Tari, senza distinguere tra parte fissa e parte variabile della tariffa, dove la prima è determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio riferite agli investimenti per le opere e relativi ammortamenti, mentre la seconda è rapportata alla quantità dei rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione.

5. Con il primo mezzo del ricorso incidentale condizionato si lamenta la violazione e la falsa applicazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 685, nonchè dell'art. 25 del Regolamento comunale Tari del 2015, per non avere il decidente valutato la correttezza e completezza della predisposizione della denuncia in variazione, redatta conformemente al disposto di cui all'art. 1 citato.

Sostiene la società che il citato art. 1, comma 685, dispone che "la dichiarazione redatta su modello emesso a disposizione dal comune ha effetto anche per gli anni successivi sempre che non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo; in tal caso la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni punto al fine di acquisire le informazioni riguardanti lato toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile il numero interno ove esistente".

Tale normativa è stata integrata dal Regolamento comunale che all'art. 25 prescrive i dati da indicare in denuncia corrispondenti a quelli elencati nella denuncia di variazione di cui al documento allegato (n. 3). In particolare, la società ha trascritto il contenuto dell'art. 25 del regolamento che prevede oltre ai dati catastali, l'individuazione della superficie calpestabile e della destinazione d'uso dei singoli locali nonchè l'indicazione dell'eventuale parte della superficie produttiva di rifiuti speciali non assimilati agli urbani. La società assume di aver allegato la denuncia, la planimetria dell'immobile con analitica leggenda di individuazione di ciascuna area in cui è composto il cespite e delle aree in cui si producono rifiuti speciali, precisando che già in sede amministrativa, aveva fornito al Comune apposita planimetria con legenda esplicativa al fine di portare alla conoscenza dell'ente la superficie in cui si producono rifiuti speciali.

6. La seconda censura del ricorso incidentale denuncia l'omesso esame circa un fatto decisivo ai fini del giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, per non avere la Commissione tributaria regionale adita valutato gli elementi di fatto costituiti dalla legenda posta in calce alla planimetria allegata alla denuncia di variazione del 30 gennaio 2015.

7. Con la terza censura si prospetta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la nullità della sentenza in relazione all' art. 116 c.p.c., comma 1, per errata valutazione di un elemento di prova dedotto in

giudizio da parte della società contribuente rappresentato "dall'omesso esame della denuncia in variazione del 30 gennaio 2015 presentata dalla società al Comune ricorrente".

8. Il primo ed il terzo motivo del ricorso principale, in quanto logicamente connessi, possono essere trattati congiuntamente: essi sono infondati perchè frontalmente confliggenti con l'ormai consolidato assetto interpretativo adottato, in materia, da questa Corte di legittimità, che di seguito si riassume ed al quale ad ogni buon conto interamente si rinvia (tra le innumerevoli: Cass. nn. 4960/18 , 10010/19 , 8089/20 , più recentemente riprese, proprio in tema di Tari, da Cass. nn. 5429/23 , 5578/23 , 8962/23 ed altre). Come è noto, il regime fiscale dei rifiuti, a partire dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), prevista dal D.Lgs. n. 507 del 1993 , ha subito nel tempo numerose modifiche legislative, in quanto la TARSU è stata sostituita dalla TIA 1 (tariffa di igiene ambientale), introdotta dal D.Lgs. n. 22 del 1997 , art. 49 (cd. Decreto Ronchi) questa, a sua volta, dalla TIA 2 (tariffa integrata ambientale), di cui al D.Lgs. n. 152 del 2006 , art. 238 (Codice dell'Ambiente), ed a sua volta sostituita dalla TARES (D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 , art. 14 , conv. in L. 22 dicembre 2011, n. 214) ed ancora, infine, dalla TARI (tassa rifiuti) - tributo che costituisce una componente dell'imposta unica comunale (IUC) insieme con l'imposta municipale propria (IMU) ed il tributo per i servizi indivisibili (TASI) - istituita dalla legge di stabilità per l'anno 2014 (L. n. 147 del 2013 , art. 1 , commi 639 e segg.). Nella successione legislativa, la TARI - oggetto di causa - ha dunque sostituito, a decorrere dal gennaio 2014, i preesistenti omologhi tributi conservandone, peraltro, la medesim natura tributaria, tanto che questa Corte ha più volte affermato che ad essa sono estensibili gli orientamenti di legittimità formatisi per i tributi che l'hanno immediatamente preceduta, quali appunto la TARSU e la TIA (tra le tante: Cass., Sez. 5, 22 dicembre 2017, n. 22130; Cass., Sez. 5, 26 gennaio 2018, n. 1963 ; Cass., Sez. 5, 15 maggio 2019, n. 12979 ; Cass., Sez. 5, 16 novembre 2021, n. 34635). Il presupposto della TARI (L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 641) è "il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all' art. 1117 c.c., che non siano detenute o occupate in via esclusiva" essa è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani (art. 1, comma 641, Legge cit.). Nella determinazione della superficie assoggettabile ad imposizione (art. 1, comma 649 L. cit.) non si tiene conto "di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il Comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione".

Per quanto concerne il punto specifico di causa, costituito dallo smaltimento dei rifiuti da imballaggio, si è affermato - con riferimento al previgente D.Lgs. n. 22 del 1997 (artt. 34 e segg.) - ma con conclusioni che trovano conferma anche nella disciplina posta dal D.Lgs. n. 152 del

2006 , artt. 216 bis e segg. - che essi costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, regime caratterizzato essenzialmente dalla attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro gestione (termine che comprende tutte le fasi, dalla raccolta allo smaltimento); ciò vale in assoluto - secondo le definizioni di legge - per gli imballaggi terziari, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, ed anche per quelli secondari ove non assistiti da un servizio di raccolta differenziata (v., ex plurimis, Cass., 23 aprile 2020, n. 8088 ; Cass., 10 aprile 2019, n. 10010).

Ferma quindi restando l'assegnazione ai Comuni della potestà regolamentare di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani (art. 21 decreto Ronchi e successiva abrogazione della L. n. 146 del 1994 , art. 39), resta che in base alla specialità del regime proprio degli imballaggi (secondari e terziari), tale assimilazione è con riguardo ad essi ex lege preclusa, in modo tale che quei regolamenti comunali che una tale assimilazione abbiano invece previsto (come si assume nella specie) vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario, D.Lgs. n. 546 del 1992 , ex art. 7, in quanto illegittimi (Cass. n. 627 del 19.10.2011 ; Cass. n. 627/2012 ; Cass. n. 4793/2016 ; Cass. 14414/2017 ; Cass. n. 6358 e 6359 del 2016; Cass., 23 aprile 2020, n. 8088 ; Cass., 10 aprile 2019, n. 10010).

8.1 Correttamente, quindi, la CTR ha provveduto a disapplicare il regolamento comunale che ha assimilato gli imballaggi terziari ai rifiuti urbani, in quanto i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno disapplicati in parte qua dal giudice tributario (in questo senso già Cass. n. 627 del 18.01.2012 , Rv. 621368 - 01, n. 4793 dell'11.03.16, Rv. 639127 - 01, n. 703 del 15.01.2019, Rv. 652499 - 01; 4960 del 2.03.2018, Rv. 649761 - 01; da ultimo Cass. n. 10010 del 12.03.2019, Rv. 653536 - 01, Cass. n. 22980 del 17.08.2021 ; Cass. 23.02.2023, n. 5578 ; Cass. n. 22333 del 25.07.2023 , in motiv).

8.2 In conclusione, indipendentemente dalla assimilazione per Delibera o regolamento, la parte variabile della tariffa non va applicata con riguardo alle superfici di loro produzione continuativa e prevalente. Si tratta di conclusione che trova conferma anche alla luce del D.Lgs. n. 152 del 2006 , artt. 221 e 226 , i quali recepiscono anch'essi (art. 218) la pregressa definizione e l'articolazione distintiva degli imballaggi, escludendo il conferimento dei terziari ed ammettendolo per i secondari solo in contesto di attivata raccolta differenziata. Nè può avere ingresso - sulla base della nozione generale di "rifiuto", ricondotta a qualsiasi sostanza od oggetto di cui il detentore si disfi o abbia l'intenzione o l'obbligo di disfarsi (art. 183, comma 1, lett. a)) - la distinzione operata in ricorso (e ripresa nella memoria del Comune) tra "rifiuti da imballaggi" e "imballaggi ancora utilizzabili", in ordine ai quali ultimi non si pone in realtà il problema del conferimento e smaltimento se non a loro volta dismessi e, per ciò solo, assunti nella categoria legale dei rifiuti ex art. 183 cit..

E' stato chiarito, anche nelle citate pronunce del 14 marzo 2022 n. 8205 e 8222, che la "riduzione della superficie tassabile, in ragione della dimostrata produzione su di essa di rifiuti speciali, opera anche per quei particolari "rifiuti speciali" costituiti dagli imballaggi terziari (...) non assimilati nè ex lege assimilabili ai rifiuti urbani ordinari", affermandosi che "agli imballaggi terziari (nonchè agli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata) si applica

appunto la disciplina di cui all'art. 62, comma 3 cit., il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione della sola parte di esse in cui, per struttura e destinazione, si formino i rifiuti speciali; per questa loro natura, gli imballaggi terziari non possono essere immessi nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani (oggetto di privativa comunale) e devono essere comprovatamente conferiti ed avviati al recupero presso operatori autorizzati D.Lgs. n. 22 del 1997 , ex art. 21, comma 7", precisandosi che "La giurisprudenza di legittimità è costante nell'affermare sia l'inclusione degli imballaggi terziari in questo tipo di disciplina (Cass. nn. 10010/19 ; 703/19 ; 4960/18 ; 4793/16 ed altre), sia l'accollo in capo al contribuente dell'onere di provare tutti i presupposti della riduzione di superficie (natura speciale dei rifiuti; entità della superficie di loro produzione; autosmaltimento)" (così Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, n, 8205 e nello stesso senso, Cass. Sez. T, 14 marzo 2022, n. 8222).

8.5 Cass. 21130/21 (con richiami anche della Cassazione penale in ordine alla qualificazione di rifiuto: v. Cass. Sez. 3" Pen. Di Micco n. 48737/2013; Cass. Sez. 3" Pen. Rizzi n. 50309/2014), dopo aver ribadito che, ai sensi della citata normativa, i rifiuti degli imballaggi terziari, nonchè quelli degli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai Comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dal D.Lgs. n. 22 del 1997 , art. 21 , e che i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario, ha poi posto in luce come la gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio sia stata ridisciplinata dal Titolo 2" del D.Lgs. n. 152 del 2006 (Codice dell'Ambiente) senza soluzione di continuità (art. 264, comma 1, lett. i), D.Lgs. cit.), con il D.Lgs. n. 22 del 1997 (abrogato), attraverso disposizioni che recepiscono la Direttiva 2004/12/CE , con la quale è stata integrata e modificata la Direttiva 94/62/CE. Sicchè ai sensi dell'art. 218, comma 1, lett. a) del D.Lgs. sopra citato, si intende per imballaggio:" il prodotto, composto di materiali di qualsiasi natura, adibito a contenere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a proteggerle, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dai produttore ai consumatore o all'utilizzatore, ad assicurare la loro presentazione, nonchè gli articoli a perdere usati allo stesso scopo "mentre la successiva lett. f) della medesima disposizione definisce come rifiuto da imballaggio: "ogni imballaggio o materiale di imballaggio, rientrante nella definizione di rifiuto di cui all'art. 183, comma 1, lett. a), esclusi i residui della produzione" e la lett. g) qualifica "gestione dei rifiuti da imballaggio: le attività di gestione di cui all'art. 183, comma 1, lett. d)".

E' dunque evidente che l'intera problematica della imponibilità degli imballaggi debba in effetti più propriamente riferirsi ai rifiuti da imballaggio (e così la Commissione Tributaria Regionale nella sentenza impugnata), senza però che questo induca a conclusioni diverse da quelle fin qui esposte; e ciò proprio per il confluire della nozione (anche) di rifiuto di imballaggio nella definizione legale generale di cui all'art. 183 cit., con riguardo alla fase della loro dismissione ed indipendentemente dalla possibilità di recupero o riutilizzo ad opera di terzi.

8.6 Con riferimento ai magazzini, questa Corte ha chiarito che "per i produttori di rifiuti speciali non assimilabili agli urbani non si tiene altresì conto della parte dell'area dei magazzini, funzionalmente ed esclusivamente collegata all'esercizio dell'attività produttiva, occupata da materie prime e/o merci, merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali non assimilabili, la cui lavorazione genera comunque rifiuti speciali non assimilabili, fermo restando

l'assoggettamento dei magazzini destinati allo stoccaggio di semilavorati e/o prodotti finiti connessi a lavorazioni produttive di rifiuti assimilati, dei magazzini di attività commerciali, dei magazzini relativi alla logistica, dei magazzini di deposito di merci e/o mezzi di terzi" (così, anche da ultimo, in giudizio in cui era parte la medesima contribuente, Cass., Sez. T, 28 marzo 2023, nn. 8753 e 8754; Cass., Sez. T, 30 marzo 2023, n. 9032).

L'uso del termine "prevalente" di cui alla sopra citata disposizione rende irrilevante, ai fini che interessano, la presenza umana nella citata area, cosa di cui, la Corte, per vero, non ha mai dubitato, dandola per scontata e reputando, invece rilevante la natura dei rifiuti prodotti (cfr. la risalente Cass., Sez. T., 20 luglio 2009, n. 16859, citata dalla stessa controricorrente), il che vale a rendere del tutto inconferente, anche perchè relativa alla diversa ipotesi di cui al D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , art. 62 , comma 2, il riferimento alla necessaria assenza dell'uomo nell'area in contestazione.

8.7 Rileva, inoltre, che il giudice di merito, con vaglio logicamente motivato ed insindacabile di tutte le risultanze istruttorie fornite dalla parte privata, si sia convinto della raggiunta dimostrazione di tutti i presupposti della non tassabilità delle superfici in esame (magazzino e vendita); e ciò proprio in ragione di una valutazione di continuità e prevalenza nella produzione in esse di imballaggi non assimilabili. Non si ritiene che questa valutazione possa essere efficacemente censurata in diritto in ragione di una non meglio comprovata "comune esperienza" circa la contemporanea produzione altresì di rifiuti solidi urbani e comunque assimilabili; contemporanea produzione che potrebbe anzi darsi addirittura per notoria e pacifica, ma che ancora di per sè non inficerebbe il presupposto normativo della esclusione da imposizione. Tanto più a fronte di una disciplina legislativa, qual è quella Tari, che non riconduce la causa di esenzione alla produzione "esclusiva" e totalizzante rifiuti non assimilabili, bensì alle sue caratteristiche di continuità e prevalenza. Sicchè ben poteva il giudice di merito convincersi del fatto che, pur nella riconosciuta frequentazione dei locali da parte di alcuni dipendenti e di clienti (ma sempre sulla base delle caratteristiche del commercio all'ingrosso e della gestione a distanza di molti ordinativi), la continuità e prevalenza nella produzione dei rifiuti spettasse appunto agli imballaggi terziari e secondari non assimilabili. Ciò è desunto in sentenza sulla base della perizia tecnica in atti ed appunto della ricostruzione delle modalità ordinarie di svolgimento dell'attività all'ingrosso, comportante utilizzo pressochè esclusivo di imballaggi non assimilabili a fronte di modesto accesso fisico di clientela e gestione telematica degli ordini.

9. La seconda censura non merita accoglimento, assorbito il ricorso incidentale.

Fermo restando che era effettivamente onere della società dichiarare inizialmente, o in sede di variazione, i presupposti di esclusione del tributo sulle superfici di produzione continuativa e prevalente di rifiuti speciali non assimilabili, tale onere doveva qui ritenersi soddisfatto; e ciò proprio nella delibazione della dichiarazione di variazione a tal fine presentata dalla società nel gennaio 2015, allegata al ricorso ed al controricorso. Questa dichiarazione risultava sostanzialmente rispondente alle finalità normative di conoscenza e verificabilità, sul rilievo che essa conteneva, anche a mezzo di allegata planimetria e relativa legenda, la specifica indicazione dei vari locali utilizzati dalla società per vendita, deposito, uffici, ingresso e servizi, con attribuzione ripartita ai singoli settori delle superfici produttive di rifiuti solidi urbani ovvero di

rifiuti speciali non assimilabili e smaltiti con servizio privato; il che si conformava, secondo la modulistica messa a tal fine a disposizione dal Comune, tanto all'art. 1, commi 649 e 684 Legge Tari, quanto all'art. 25 del Regolamento comunale. Vero è piuttosto che la doglianza in esame pare indebitamente sovrapporre i requisiti dichiarativi della denuncia ex art. 1, comma 684 cit., con la vera e propria "prova" della natura dei rifiuti speciali non assimilabili prodotti, delle superfici di relativa produzione e dello smaltimento in proprio. Sul punto si osserva che seppure l'onere della prova dei fatti costituenti l'obbligazione tributaria spetta in via generale all'Amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato un onere di informazione, di denuncia e di prova nella individuazione di quella superficie si assuma non tassabile, e quindi sottratta alla presunzione di produzione di rifiuti ricollegata per legge, come si è detto, alla sola detenzione di locali ad essa idonei. Sennonchè il giudice di merito in doppio grado, con ciò rispettando e non sovvertendo la regola dell'onere probatorio, ha reputato - all'esito di una complessiva, argomentata e qui certo non rivedibile valutazione del quadro istruttorio, tra l'altro comprensivo dei formulari rifiuti, dei contratti stipulati con imprese terze, della perizia giurata di parte contribuente - che quest'ultima avesse pienamente soddisfatto l'onere dimostrativo (oltre che quello dichiarativo, con espressa menzione in denuncia della produzione di rifiuti tipologicamente definiti come "speciali" nelle aree in questione) posto a suo carico.

10. Il quarto mezzo di ricorso merita accoglimento.

La L. n. 147 del 2013 (art. 1, comma 651) dispone che "Il Comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 "; e il D.P.R. n. 158 del 1999 cit., nel disciplinare i relativi criteri, articola la tariffa in una quota fissa ed in una quota variabile, disponendo che: - la tariffa "è composta da una parte fissa, 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 parte variabile, rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione" (art. 3, comma 2); - ai fini della "attribuzione della parte variabile della tariffa gli enti locali organizzano e strutturano sistemi di misurazione delle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dalle singole utenze. Gli enti locali non ancora organizzati applicano un sistema presuntivo, prendendo a riferimento per singola tipologia di attività la produzione annua per mq ritenuta congrua nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.4 dell'allegato 1." (art. 6, comma 2); - "Per le utenze non domestiche, sulla parte variabile della tariffa è applicato un coefficiente di riduzione, da determinarsi dall'ente locale, proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato a recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi." (art. 7, comma 2).

Si è precisato che la tassa in questione è, quindi, doppiamente strutturata: a. in una parte variabile, non dovuta allorquando il contribuente provi di produrre esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili o comunque non assimilati e smaltiti autonomamente a mezzo di ditte esterne autorizzate; b. in una parte fissa, sempre dovuta invece dovuta per intero, sulla base del mero presupposto del possesso o detenzione di superfici nel territorio comunale astrattamente idonee alla produzione di rifiuti, in quanto astrattamente idonee ad ospitare attività antropiche inquinanti e, dunque, a costituire un carico per il gestore del servizio, essendo essa destinata a

finanziare i costi essenziali e generali di investimento e servizio nell'interesse dell'intera collettività e dunque indipendentemente dalla qualità e quantità dei rifiuti prodotti, così come dall'oggettiva volontaria fruizione del servizio comunale, purchè effettivamente apprestato e messo a disposizione della collettività (v. Cass., Sez. T., 14 marzo 2022, nn. 8205 e 8222, che richiama Cass. 15 marzo 2021, n. 7187 ; Cass. 23 maggio 2019, n. 14038 e Cass., Sez. T., 27 febbraio 2020, n. 5360).

Per tale via, è stato precisato che "in presenza di locali destinati alla produzione di rifiuti speciali non assimilati, per lo smaltimento dei quali il contribuente deve necessariamente provvedere in proprio tramite un operatore qualificato, l'esenzione dal pagamento della quota variabile della tariffa è totale, fermo restando, tuttavia, l'obbligo del pagamento della quota fissa, che non è parametrata alla quantità dei rifiuti gestiti dal servizio pubblico e ai costi di erogazione di tale servizio, ma è destinata per legge alla "copertura" dei costi di investimento ai quali debbono partecipare tutti i possessori di locali all'interno del territorio comunale, in quanto astrattamente idonei ad ospitare attività antropiche inquinanti e, dunque, a costituire un carico per il gestore del servizio (Cass., Sez. 5, 23 maggio 2019, n. 14038 ; Cass., Sez. 5, 13 agosto 2020, nn. 16994 e 16995; Cass., Sez. 5, 27 febbraio 2020, n. 5360 ; Cass., Sez. 5, 12 agosto 2021, nn. 22772 e 22773; Cass., Sez. 6-5, 22 ottobre 2021, n. 29542 ; Cass., Sez. 5, 9 novembre 2021, nn. 32603 e 32604; Cass., Sez. 5, 22 aprile 2022, n. 12850)" (così Cass., Sez. T., 21 febbraio 2023, n. 5429).

Sulla base di questa articolazione tra parte variabile e parte fissa, si è quindi già più volte osservato come, quanto appunto alla quota fissa, l'imposizione muova in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti (art. 49, comma 4, cit.), ed abbia 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; in modo da 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 (v. Cass., 23 maggio 2019, n. 14038 ed innumerevoli altre anche in materia di Tari). Da ciò consegue che - esclusa nella specie l'applicazione del tributo con riferimento alla sua quota variabile - ne residuava comunque la relativa applicazione invece a riguardo della quota fissa che, come detto, attiene alla contribuzione generale ai costi complessivi del servizio e che prescinde dalla effettiva produzione di rifiuti urbani o speciali, assimilabili o no. Si tratta, a ben vedere, di una conclusione che non fuoriesce dal perimetro delle domande e delle eccezioni di parte, se solo si consideri che l'affermazione della debenza della (sola) parte fissa del tributo sulle superfici in esame, da un lato, si poneva pur sempre ben all'interno della maggior pretesa dell'amministrazione comunale, sortendo l'effetto di semplicemente ridurre il petitum complessivamente dedotto dal Comune con l'atto impositivo opposto e, dall'altro, scaturiva direttamente dal governo "in diritto" della fattispecie impositiva, come tale ascrivibile all'applicazione della legge dovuta al giudice tributario sulla base di circostanze fattuali già da lui ritenute assodate. Nè, ad escludere qualsivoglia violazione del divieto di novità e di immutazione del tema decisionale o probatorio, il Comune aveva mai in corso di giudizio abdicato dalla richiesta di conferma integrale dell'atto impositivo opposto, certamente comprensivo anche della parte fissa di tassa sulle stesse aree erroneamente ritenute in toto esenti dal Collegio regionale.

11. In definitiva il ricorso va accolto limitatamente alla debenza della quota fissa della Tari per l'annualità dedotta, respinte le altre censure ed assorbito il ricorso incidentale, con conseguente necessità di cassazione in parte qua della sentenza impugnata e rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado dell'Abruzzo la quale, in diversa composizione, determinerà l'ammontare dovuto sulle aree in questione in ragione di tale quota fissa.

Il giudice di rinvio provvederà anche sulle spese del presente giudizio.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza