Sentenza del 14/11/2023 n. 31626 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

La Commissione Tributaria Regionale dell'Abruzzo, con la sentenza n. 180/07/2020 depositata in data 6 marzo 2020 e notificata in data 1 aprile 2020, rigettava l'appello proposto dal comune di (Omissis) avverso la sentenza n. 659/2/2018 della Commissione Tributaria Provinciale di Pescara che aveva accolto parzialmente il ricorso proposto dalla società contribuente A.A. Rappresentanze Srl , esercente attività di commercializzazione di prodotti di merceria, avverso il sollecito di pagamento TARI per l'annualità 2015 per avere la stessa prodotto sull'area deposito e vendita, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali costituiti da imballaggi derivanti dalla propria attività di commercio all'ingrosso.

1.1. Con la sentenza di primo grado erano state parzialmente accolte le tesi della contribuente, sostanzialmente affermandosi la non assimilabilità assoluta degli imballaggi terziari in questione ai rifiuti urbani e che, pertanto, la tassa rispetto agli stessi non era dovuta indipendentemente dall'assimilazione ai rifiuti urbani eventualmente operata dal comune. Nella medesima sentenza i giudici di merito rilevavano che la società contribuente aveva assolto l'onere probatorio gravante sulla stessa presentando al comune la denuncia delle superfici ed indicando quelle non tassabili, anche attraverso l'allegazione a tale denuncia della planimetria dei locali della loro destinazione e dei mq., il tutto nel rispetto della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 649, che prevede che non si considera nella superficie tassabile quella parte di essa in cui si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali non assimilati agli urbani al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori, tutto ciò a condizione che gli stessi dimostrino l'avvenuto trattamento dei rifiuti in base alla normativa vigente, dimostrazione che, a dire dei giudici di merito, la parte aveva fornito attraverso le fatture emesse dalle ditte specializzate che provvedevano alla raccolta ed allo smaltimento dei rifiuti prodotti dalla stessa.

1.2. I giudici di appello, nel rigettare il gravame posto dall'ente impositore, ritenevano, a loro volta, condivisibili le ragioni indicate nella sentenza impugnata laddove era stata esclusa la tassabilità delle superfici destinate a magazzino e vendita e confermata la sola tassabilità delle superfici destinate ad uffici, precisando che risultava accertato che la parte prevalente dei rifiuti oggetto del giudizio fossero imballaggi di tipologia terziaria. La Commissione adita, inoltre, sulla scorta del disposto di cui al D.Lgs. n. 152 del 2006 , art. 221 , commi 3 e 4, nonchè art. 195, comma 2, lett. e) - ratione temporis vigente - riteneva che "per la gestione della tipologia d'imballaggi e dei rifiuti da imballaggi è stato previsto un regime speciale che facoltizza il produttore al loro smaltimento in via autonoma, indipendentemente dai provvedimenti comunali di assimilazione ai rifiuti" e che, sebbene la contribuente nella propria dichiarazioni di variazione aveva fornito indicazioni generiche facendo riferimento a rifiuti "speciali non

assimilabili al servizio comunale" nel corso del giudizio, a mezzo produzioni documentali e perizia tecnica giurata, era stato consentito all'ufficio di argomentare dettagliatamente sulla natura dei rifiuti.

2. Contro detta sentenza il comune di (Omissis) propone ricorso per cassazione affidato a quattro motivi.

3. La A.A. Rappresentanze Srl resiste con controricorso, proponendo a sua volta ricorso incidentale condizionato basato su tre motivi.

4. L'ente impositore ha depositato controricorso al ricorso incidentale.

Motivi della decisione 1. Con il primo motivo il comune ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , commi 641 e 649, del D.Lgs. n. 152 del 2006 , art. 221 , art. 195 , comma 2, lett. e), artt. 224 , 226 e art. 198 , comma 1, nonchè dell'art. 3 del Regolamento Comunale TARI per avere la Commissione Tributaria Regionale erroneamente ritenuto che la società contribuente non fosse obbligata a conferire i rifiuti di imballaggi secondari e terziari in regime di privativa comunale, godendo della facoltà di provvedere allo smaltimento autonomo.

1.1. A sostegno di tale tesi deduce la facoltà di assimilazione per i comuni dei rifiuti da imballaggio, anche se di natura terziaria, ai rifiuti urbani e nel giungere a tale conclusione distingue i concetti di "imballaggio" e quello di "rifiuto da imballaggio" osservando che, nel caso in esame, si discuteva di "rifiuti da imballaggi secondari e terziari" secondo la prospettazione della stessa contribuente.

2. Con il secondo motivo lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , commi 649 e 684 e dell'art. 25 del Regolamento comunale TARI per avere i giudici di merito erroneamente ritenuto che la contribuente avesse assolto all'onere che le competeva di fornire all'Amministrazione i dati relativi all'esistenza e alla delimitazione delle aree nelle quali produceva rifiuti speciali non assimilati ed alla tipologia di rifiuti prodotti.

2.1. Parte ricorrente, con tale motivo, lamenta un vizio della sentenza impugnata in relazione alle sopra citate norme "nella parte in cui, pur riconoscendo che nella dichiarazione originaria la parte aveva utilizzato "dizioni indefinite" senza alcuna specificazione della natura dei rifiuti", aveva, poi, ritenuto che "tuttavia non costituisce un elemento dirimente dal momento che, in corso di causa, questo difetto è stato sanato grazie alle produzioni documentali ed alla perizia tecnica giurata".

2.2. Assume che, nel caso in esame, parte contribuente non aveva correttamente assolto l'onere di denunzia sulla stessa gravante e che tale obbligo non poteva ritenersi superato con le successive produzioni nella fase giudiziale, trattandosi di onere informativo necessario per superare la generale presunzione di produzione di rifiuti urbani prevista per tutte le superfici occupate alla luce della normativa vigente.

3. Con il terzo motivo il ricorrente deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 649, e art. 9 del Regolamento comunale TARI nonchè violazione e falsa applicazione dell' art. 2697 c.c. e art. 115 c.p.c., comma 2, per avere la Commissione Tributaria Regionale omesso di rilevare l'insussistenza, nel caso in esame, del presupposto per la totale esclusione dalla TARI delle superfici destinate a magazzino o al negozio, potendosi ipotizzare che, in una superficie di 1150 mq. all'interno di una struttura destinata alla vendita all'ingrosso di articoli di abbigliamento ed accessori ed alla quale risultavano addette ben quattro persone, si producano in modo assolutamente prevalente rifiuti speciali, trattandosi, indubitabilmente, di superfici alle quali non è interdetto l'accesso dell'uomo, anzi nelle quali la presenza degli operatori è indispensabile per lo svolgimento dell'attività di commercio all'ingrosso esercitata dalla società.

3.1. Rileva che la giurisprudenza di legittimità è pacifica nel ritenere che, in tutti i casi in cui su una superficie si producono, al contempo, rifiuti speciali ed urbani e sia impossibile o estremamente difficoltoso delimitare esattamente le porzioni nelle quali si producono gli uni e gli altri, debba applicarsi una riduzione del tributo, da quantificarsi sulla base delle disposizioni contenute nel regolamento comunale e che l'art. 9 del regolamento comunale TARI del Comune di (Omissis), per l'ipotesi di produzione promiscua di rifiuti urbani e rifiuti speciali, prevede una serie di percentuali di abbattimento delle superfici, diversificate, a seconda del tipo di attività svolta.

4. Con il quarto motivo, il comune ricorrente lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione falsa applicazione del D.P.R. n. 158 del 1999 , art. 3 , della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , commi 649 e 654, ed art. 13 del Regolamento comunale TARI per avere i giudici territoriali escluso integralmente l'applicazione della TARI per i locali diversi da uffici e servizi, senza distinguere tra parte fissa e parte variabile della tariffa.

5. Con il proposto ricorso incidentale condizionato la società contribuente deduce i seguenti motivi.

5.1. Con il primo motivo lamenta, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, violazione e falsa applicazione della L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 685, nonchè dell'art. 25 del Regolamento Comunale TARI 2015 emanato dal comune di (Omissis) per non avere i giudici di merito valutato la corretta e completa predisposizione della denuncia in variazione in perfetta aderenza al disposto di cui alla L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 685, nonchè dell'art. 25 del Regolamento Comunale TARI. 5.2. Con il secondo motivo deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, omesso esame circa un fatto decisivo ai fini del giudizio ed oggetto di discussione tra le parti, per non aver la Commissione Tributaria Regionale adita valutato nella impugnata sentenza gli elementi di fatto costituiti dalla "legenda" posta in calce alla planimetria allegata alla denuncia in variazione del 30.01.2015.

5.3. Con il terzo motivo deduce, ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, nullità parziale della sentenza o del procedimento in relazione all' art. 116 c.p.c., comma 1, per errata valutazione delle prove, in particolare per non aver correttamente valutato, a pag. 4 della impugnata sentenza, la denuncia in variazione Tari del 30.01.2015 presentata dalla società al comune di (Omissis), rilevandone la perfetta idoneità ad adempiere l'onere probatorio in capo alla contribuente di portare alla conoscenza dell'ente impositore la produzione, in via esclusiva, per l'area deposito e continuativa

e prevalente per l'area magazzino vendita, di rifiuti speciali costituiti da imballaggi di natura terziaria.

6. Ai fini di un compiuto scrutinio dei singoli motivi di ricorso deve, preliminarmente, essere richiamato il quadro normativo di riferimento, prendendo le mosse dalla direttiva 94/62/CE , come modificata dalla direttiva n. 12 dell'11 febbraio 2004. Prevede l'art. 2, comma 1, che "la presente direttiva si applica a tutti gli imballaggi immessi sul mercato nella Comunità e a tutti i rifiuti di imballaggio, utilizzati o prodotti da industrie, esercizi commerciali, uffici, negozi, servizi, nuclei domestici e a qualsiasi altro livello, qualunque siano i materiali che li compongono". Prevedono inoltre i primi due commi del successivo art. 3 quanto segue: "ai sensi della presente direttiva s'intende per: 1) "imballaggio": tutti i prodotti composti di materiali di qualsiasi natura, adibiti a contenere e a proteggere determinate merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, a consentire la loro manipolazione e la loro consegna dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, e ad assicurare la loro presentazione. Anche tutti gli articoli "a perdere" usati allo stesso scopo devono essere considerati imballaggi. L'imballaggio consiste soltanto di: a) "imballaggio per la vendita o imballaggio primario", cioè imballaggio concepito in modo da costituire nel punto di vendita un'unità di vendita per l'utente finale o il consumatore; b) "imballaggio multiplo o imballaggio secondario", cioè imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, il raggruppamento di un certo numero di unità di vendita indipendentemente dal fatto che sia venduto come tale all'utente finale o al consumatore, o che serva soltanto a facilitare il rifornimento degli scaffali nel punto di vendita. Esso può essere rimosso dal prodotto senza alterarne le caratteristiche; c) "imballaggio per il trasporto o imballaggio terziario", cioè imballaggio concepito in modo da facilitare la manipolazione e il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli per evitare la loro manipolazione e i danni connessi al trasporto. L'imballaggio per il trasporto non comprende i container per i trasporti stradali, ferroviari e marittimi ed aerei; La definizione di "imballaggio" è basata inoltre sui criteri indicati qui di seguito. Gli articoli elencati nell'allegato I sono esempi illustrativi dell'applicazione di tali criteri: i) sono considerati imballaggi gli articoli che rientrano nella definizione di cui sopra, fatte salve altre possibili funzioni dell'imballaggio, a meno che tali articoli non siano parti integranti di un prodotto e siano necessari per contenere, sostenere o preservare tale prodotto per tutto il suo ciclo di vita e tutti gli elementi siano destinati ad essere utilizzati, consumati o eliminati insieme; ii) sono considerati imballaggi gli articoli progettati e destinati ad essere riempiti nel punto vendita e gli elementi usa e getta venduti, riempiti o progettati e destinati ad essere riempiti nel punto vendita, a condizione che svolgano una funzione di imballaggio; iii) i componenti dell'imballaggio e gli elementi accessori integrati nell'imballaggio sono considerati parti integranti dello stesso. Gli elementi accessori direttamente fissati o attaccati al prodotto e che svolgono funzioni di imballaggio sono considerati imballaggio a meno che non siano parte integrante del prodotto e tutti gli elementi siano destinati ad essere consumati o eliminati insieme". Ai fini dell'attuazione della direttiva è stato emanato il d. lgs. n. 22 del 1997 , ed in particolare gli artt. 34 e segg., dedicati alla "gestione degli imballaggi", riprodotti del D.Lgs. n. 152 del 2006 , artt. 217 e segg.. L'art. 218 di quest'ultimo testo legislativo, per quanto qui rileva, prevede quanto segue: "si intende per: a) 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 dal produttore al consumatore o all'utilizzatore, ad assicurare la loro presentazione, nonchè gli articoli a perdere usati allo stesso scopo; b) imballaggio per la vendita o imballaggio primario: imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore; c) imballaggio multiplo o imballaggio secondario: imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, il raggruppamento di un certo numero di unità di vendita, indipendentemente dal fatto che sia venduto come tale all'utente finale o al consumatore, o che serva soltanto a facilitare il rifornimento degli scaffali nel punto di vendita. Esso può essere rimosso dal prodotto senza alterarne le caratteristiche; d) imballaggio per il trasporto o imballaggio terziario: imballaggio concepito in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli per evitare la loro manipolazione ed i danni connessi al trasporto, esclusi i container per i trasporti stradali, ferroviari marittimi ed aerei; e) imballaggio riutilizzabile: imballaggio o componente di imballaggio che è stato concepito, progettato e immesso sul mercato per sopportare nel corso del suo ciclo di vita molteplici spostamenti o rotazioni all'interno di un circuito di riutilizzo, con le stesse finalità per le quali è stato concepito. (...) 2. La definizione di imballaggio di cui del comma 1, lett. da a) ad e), è inoltre basata sui criteri interpretativi indicati nell' art. 3 della direttiva 94/62/CEE , così come modificata dalla direttiva e sugli esempi illustrativi riportati nell'Allegato E alla parte quarta del presente decreto".

6.1. Occorre, quindi, evidenziare che nella fattispecie in esame trova applicazione la L. n. 147 del 2013 , art. 1 , commi 641, 642 e 649, che dispone che: - "Il presupposto della TARI 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" (comma 641); - "La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani..." (comma 642); - "Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI 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 (...)" (comma 649); al regolamento, adottato dall'Ente locale, viene, poi, demandato di articolare riduzioni ed esenzioni tariffarie (art. 1, commi 659 e 682) mentre a carico del contribuente è posto l'obbligo procedurale della dichiarazione (originaria o di variazione; art. 1, comma 684 e segg.).

7. Questa Corte ha già avuto modo di esaminare (vedi Cass., Sez. V, 7 luglio 2022, n. 21490 ; Cass., Sez. T, 28 marzo 2023, nn. 8753 e 8754; Cass., Sez. T, 30 marzo 2023, n. 9032) il suindicato quadro normativo, reputandolo sostanzialmente omogeneo a quello che connotava la disciplina

della TARSU ed ha, in particolare, posto in rilievo che il presupposto impositivo della TARI rimane, pur sempre, correlato alla occupazione o alla conduzione di locali ed aree scoperte, adibiti a qualsiasi uso privato, così come, pur valendo il principio secondo cui è l'Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, è onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale (vedi Cass., 15 maggio 2019, n. 12979 ; Cass., 22 settembre 2017, n. 22130), giacchè la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti determina una presunzione, iuris tantum, di produttività degli stessi, che può essere superata solo dalla prova contraria del detentore dell'area (cfr. Cass., 9 marzo 2020, n. 6551 ; Cass., 23 maggio 2019, 14037 ; Cass., 14 settembre 2016, n. 18054 ; Cass., 23 settembre 2004, n. 19173 ; Cass., 18 dicembre 2003, n. 19459 , tutte citate da Cass., Sez. V, 7 luglio 2022, n. 21490).

7.1. Deve, ancora, rilevarsi che, in tema di TARI, l'esenzione dal tributo, a differenza del previgente regime (D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 , art. 62 , comma 3) che lo correlava a "quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti" (v. Cass., 13 settembre 2017, n. 21250 ; Cass., 24 luglio 2014, n. 16858 ; Cass. 4 aprile 2012, n. 5377), è ora prevista per quella parte di superficie ove i rifiuti speciali si formino "in via continuativa e prevalente" ed a condizione che i produttori (tenuti a provvedere a proprie spese) "ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente".

7.2. Nelle sentenze di questa Corte nn. 8205 e 8222 del 14 marzo 2022 è stato anche chiarito 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, ancora, 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).

7.3. In ogni caso, 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 dall'art. 21 del cd. decreto Ronchi e dalla successiva abrogazione della L. n. 146 del 1994 , art. 39 . Ne consegue che i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno disapplicati in parte qua dal giudice tributario (in

questo senso già Cass. n. 627/2012 , Rv. 621368 - 01, n. 4793/16, Rv. 639127 - 01, n. 703/2019, Rv. 652499 - 01; 4960/2018, Rv. 649761 - 01; da ultimo Cass. n. 10010/2019 , Rv. 653536 - 01, Cass. n. 22980/2021)."(Cass. Civ. 5580/23).

7.4. Si è, ancora, precisato che la tassa in questione è 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).

8. Ciò premesso, passando all'esame dei singoli motivi del ricorso principale, va osservato che il primo motivo è infondato.

8.1. Deve evidenziarsi che, secondo quanto ricostruito in punto di fatto nella sentenza impugnata, nell'area in questione risultano prodotti in prevalenza imballaggi di tipo "terziario" per i quali, come detto, è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani.

Ne discende che, sulla scorta dei principi giurisprudenziali sopra richiamati, vertendosi in ipotesi di prevalente smaltimento di imballaggi di tipo terziario, la sentenza sul punto in esame si appalesa corretta in diritto.

Invero, come evidenziato da Cass. 28030/2023 - riguardante analoga fattispecie- " 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. 31 dicembre 1992, n. 546 , 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 ed altre). Dunque, 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. Come detto, 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. 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) 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 (....), 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".

Poichè la questione attiene dunque in generale agli "imballaggi terziari" nella disponibilità della società vale il principio per il quale per gli stessi opera il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, con conseguente infondatezza di tutte contestazioni mosse dall'ente impositore.

8.2. Il secondo ed il terzo motivo, da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi, sono parimenti privi di fondamento.

La L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 649, prevede che: "Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI tassabile 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 " ed il successivo comma 684 stabilisce che "I soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo".

Assume il comune che i giudici di appello avrebbero omesso di considerare che "le scarne indicazioni" contenute nella denunzia presentata erano del tutto insufficienti e considerato che l'onere informativo incombente sulla parte contribuente non poteva essere superato con produzioni effettuate nella successiva fase processuale. Orbene la denuncia (o variazione) assolve alla finalità di portare a conoscenza dell'ente impositore quali sono i locali occupati o detenuti e quelli per i quali sussistono- secondo il contribuente- i requisiti della esenzione, così da consentire all'ente di avere un quadro completo della produzione di rifiuti sul territorio, del soggetto responsabile, e di avviare gli opportuni controlli nonchè di organizzare la gestione del servizio; al tempo stesso essa integra la dichiarazione della volontà di avvalersi del beneficio per i locali indicati come superficie non tassabile.

Il comune non contesta che una denuncia sia stata presentata, rilevandone solo l'insufficienza della medesima: ma a parte la considerazione che secondo condivisa giurisprudenza se il contribuente ha presentato la denuncia o la variazione, potrà integrare, in caso di contestazione, in via stragiudiziale ovvero anche in giudizio, la prova della effettiva destinazione dei locali (vedi Cass. civ. 16641/22 e 9913/23), nel caso in esame risulta che la Commissione Tributaria Regionale ha accertato, sulla base della documentazione ritualmente acquisita e della perizia di parte (con cui sono state individuate anche le superfici in contestazione), la natura dei rifiuti prodotti ed, in particolare, che nell'area deposito si producevano solo rifiuti terziari e nell'area magazzino vendita la produzione degli imballaggi terziari era prevalente, con conseguente raggiungimento della prova della condizione di cui alla L. n. 147 del 2013 , art. 1 , comma 649; da che discende che ipotizzare che in dette aree si producessero anche rifiuti urbani costituisce un inammissibile rivisitazione dell'accertamento di fatto eseguito dai giudici di merito. Invero i giudici di primo e di secondo grado, con vaglio logicamente motivato ed insindacabile di tutte le risultanze istruttorie fornite dalla parte privata, hanno ritenuto 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, invero, 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 spettava 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.

Posto che in tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell' art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall' art. 116 c.p.c. (Sez. U., Sentenza n. 20867 del 30/09/2020, Rv. 659037 - 01) del tutto inammissibile appare, dunque, la censura dedotta ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, relativa alla violazione dell' art. 115 c.p.c., per non avere i giudici di appello valutato le effettive caratteristiche delle aree in questione.

Peraltro la Commissione regionale non ha affermato la totale esclusione delle aree occupate dall'attività dalla tassazione, riconoscendo che gli uffici vi erano soggetti in considerazione della natura dei rifiuti prodotti: non sussiste, quindi, neanche la dedotta violazione dell' art. 2697 c.c., poichè la Commissione Tributaria Regionale ha applicato correttamente la norma, fondando il proprio convincimento in ordine alla natura dei rifiuti prodotti ed all'ubicazione ed estensione delle aree di produzione sulla base della originaria denunzia come integrata dalla documentazione prodotta dalla contribuente, a carico della quale, pertanto, ha correttamente posto in prima battuta l'onere probatorio.

E', infine, inammissibile per difetto di autosufficienza la doglianza fondata sul richiamo ad un provvedimento del Ministero delle Finanze (risposta n. 28/11/2018) non menzionato nella sentenza impugnata e non trascritto nè allegato, senza sottacersi che trattasi di atto successivo ai fatti di causa.

9. Il quarto motivo è fondato.

Nel richiamare quanto evidenziato al p. 7.5. va osservato che, nel caso in esame, la sentenza impugnata non ha tenuto conto dei menzionati principi non considerando che trattandosi di superfici, comunque, potenzialmente idonee alla produzione dei rifiuti urbani, a prescindere dalla mancata produzione in concreto degli stessi e dalla mancata fruizione del servizio pubblico, la parte fissa del tributo era, in ogni caso, dovuta per l'intero.

Priva di pregio è sul punto l'eccezione di parte resistente secondo cui tale motivo non sarebbe ammissibile in quanto contenente nuove questioni (in parte di natura fattuale), mai sollevate nei precedenti gradi di giudizio.

Dal momento che il tema della controversia è costituito dalla sussistenza dei presupposti dell'imposizione Tari e posto, inoltre, che oggetto del processo tributario è l'accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato ed alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in tale atto indicati, la questione relativa all'obbligo del pagamento della quota fissa non rappresenta una questione nuova bensì un profilo che, alla

luce di richiamati principi giurisprudenziali, il giudice di appello investito della questione relativa alla spettanza o meno di tutte le somme indicate nell'avviso di accertamento doveva, comunque, scrutinare.

10. Va, infine, osservato che i motivi del ricorso incidentale condizionato, che attengono esclusivamente alla rilevata genericità della denuncia in variazione presentata dalla società L. n. 147 del 2013 , ex art. 1, comma 685, ai fini dell'esenzione della Tari dalle aree di produzione, in via esclusiva o prevalente, degli imballaggi terziari, restano assorbiti in forza del rigetto dei primi tre motivi del ricorso principale.

11. In conclusione, rigettati i primi tre motivi di ricorso ed assorbiti i motivi del ricorso incidentale condizionato, la sentenza impugnata va, dunque, cassata in accoglimento del quarto motivo limitatamente alla debenza della quota fissa della TARI per le annualità dedotte, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M. la Corte rigetta i primi tre motivi del ricorso principale, accoglie il quarto motivo di ricorso, assorbiti i motivi del ricorso incidentale condizionato; cassa la sentenza impugnata per quanto di ragione e rinvia la causa alla Corte di giustizia Tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, in diversa composizione, anche per le spese.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza