Corte di Cassazione Civile Sentenza 28 agosto 2024 **n. 23228**

REPUBBLICA ITALIANA

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da:

Dott. PERRINO Angelina - Maria - Presidente

Dott. STALLA Giacomo Maria - Consigliere

Dott. SOCCI Angelo Matteo - Consigliere

Dott. PAOLITTO Liberato - Consigliere

Dott. DI PISA Fabio - Consigliere Rel.

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 7076/2018 R.G. proposto da:

(...) Spa, già (...) (...) Spa, elettivamente domiciliata in ROMA (...), presso lo studio dell'avvocato SA.LI. (Omissis) che la rappresenta e difende unitamente all'avvocato SA.AL. (Omissis)

- ricorrente -

contro

(...) Spa

- controricorrente tardiva -

avverso SENTENZA della COMM.TRIB.REG. del LAZIO n. 8000/2017 depositata il 22/12/2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 12/06/2024 dal Consigliere FABIO DI PISA.

Sentito il P.G. il quale ha concluso, come da memoria in atti, per il rigetto del ricorso.

uditi l'Avv. Al.Sa. per parte ricorrente nonché l'Avv. Lo.Mo. in sostituzione dell' Avv. St.Sc. per (...) Spa che hanno concluso, rispettivamente, per l'accoglimento del ricorso e per il suo rigetto.

FATTI DI CAUSA

1. La Commissione tributaria regionale del Lazio con la sentenza n. 8000/10/17, depositata il 22/12/2017 e non notificata, in accoglimento dell'appello di (...) Spa ed in riforma della sentenza della C.T.P. di Roma n. 3990/47/16 - che, tenendo ferma l'incontroversa tassazione sugli uffici di mq. 3.845 e sui reparti ortofrutta di mq. 1.058, aveva annullato la pretesa pari Euro 781.011,95 per Tari 2014 sulle ulteriori superfici di tre punti vendita all'ingrosso in R adibite per mq. 36.669 a ricevimento, lavorazione ed esposizione della merce - rigettava il ricorso introduttivo proposto dalla società contribuente (...) Spa, già (...) (...) Spa

1.1. I giudici di appello, nel premettere che la C.T.P. aveva fondato la sua decisione sul fatto che nessun servizio veniva svolto da (...) Spa per lo smaltimento degli imballaggi, cui provvedeva direttamente la ricorrente a proprie spese, evidenziavano che, nella fattispecie in esame, risultava decisivo che la società contribuente, contravvenendo all'obbligo di denuncia ex art. 70 D.Lgs. n. 507/1993, non aveva comunicato all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che non concorrevano alla quantificazione della complessiva superficie imponibile, elemento decisivo per ottenere l'esclusione di aree dalla superficie tassabile.

2. Contro detta sentenza propone ricorso per cassazione, affidato a sei motivi, la (...) Spa chiedendo la riunione del presente procedimento con quelli pendenti in Cassazione portanti R.G. nn. 11526/2016 e 7558/2017, per connessione soggettiva e soggettiva, riguardanti TIA 2011 e 2012.

3. (...) Spa resiste con controricorso eccependo, in via preliminare, la nullità della notifica del ricorso in quanto effettuata nei confronti della società presso la sede e l'ufficio legale e non presso il procuratore costituito nei precedenti gradi di giudizio, Avv. Fa.Li.

4. La Procura Generale ha depositato memoria scritta chiedendo il rigetto del ricorso.

5. La società ricorrente ha depositato memoria, ex art. 378 cod. proc. civ., illustrando ulteriormente i proposti motivi e rilevando la tardività del controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la società contribuente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per carenza o mera apparenza della motivazione.

1.1. Lamenta che i giudici di appello, laddove avevano rilevato la "mancata indicazione delle superfici destinate alla prevalente produzione di rifiuti speciali", avevano adottato una decisione che risultava priva di una qualunque motivazione idonea a fondare un simile assunto sulla scorta delle complessive emergenze processuali, tanto più necessaria per poter sorreggere e giustificare il ribaltamento della valutazione data dai primi giudici.

1.3. Deve precisarsi che sebbene parte ricorrente, al punto 2. del ricorso (ff. 4-5), abbia svolto delle generiche contestazioni in ordine alle statuizioni della sentenza impugnata il motivo suindicato va ritenuto quale primo motivo di ricorso come, peraltro, è dato desumere dal contenuto della memoria ex art. 378 cod. proc. civ. ove è detto testualmente 1 motivo di ricorso: sentenza nulla per carenza o mera apparenza della motivazione".

2. Con secondo motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame circa il fatto decisivo e dibattuto dell'avvenuta denuncia e delimitazione dell'area che non concorreva alla quantificazione della complessiva superficie imponibile.

Osserva che i giudici appello avevano omesso di considerare che la delimitazione delle superfici da esentare risultava dalla denuncia in atti in data 1 marzo 2010 (che ne richiamava altra precedente) da leggere in correlazione con i dati della fatturazione di (...) Spa, precisando che l'indicazione delle superfici prevalentemente produttive di rifiuti speciali costituiva fatto decisivo per il giudizio dal momento che la negazione della stessa rappresentava l'unica ed esclusiva ragione della decisione adottata.

Rileva che l'esenzione era stata rivendicata sulla superficie adibita a ricevimento, esposizione e lavorazione della merce e che la delimitazione della relativa area risultava non solo per differenza, ma anche con positiva individuazione e dislocazione degli spazi coinvolti, del tutto coincidenti con quelli esposti nella fatturazione e, dunque, insuscettibili di una qualunque incertezza, non sussistendo alcun onere di ulteriore delimitazione delle aree produttive di rifiuti speciali in quanto non era stata rivendicata l'esenzione sulla totalità delle aree de quibus.

3. Con il terzo motivo, articolato in più censure, lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., falsa applicazione dell'art. 70 D.Lgs. n. 507/1993.

Assume che i giudici di appello non avevano considerato che la stessa aveva inoltrato, in data 1 marzo 2010, la denuncia di variazione della superficie tassabile, variazione che non riguardava l'entità delle superfici, che venivano confermate nelle stesse dimensioni esposte nelle fatture di (...), ma la loro imponibilità o meno, sicché in sostanza era stata comunicata l'accettazione della imposizione sulle superfici adibite a uffici ed ai reparti ortofrutta (fornendo le misurazioni) e si era rivendicata l'esenzione per le superfici adibite a ricevimento, esposizione e lavorazione della merce, in tal modo assolvendo all'onere di denuncia e di informazione, onere che la parte contribuente aveva continuato ad assolvere, in seguito, attraverso i ricorsi giurisdizionali promossi per tutte le annualità dal 2011 in poi.

Deduce, ancora, che, anche a supporre che l'onere di denuncia e di informazione non era stato effettivamente assolto, l'art. 70 del D.Lgs. 507/93 non può essere inteso nel senso che l'adempimento eventualmente omesso possa precludere al giudice di valutare il fondamento o meno della pretesa tributaria in base alle informazioni e alle risultanze che il giudizio faccia emergere, da ciò derivando che nel ritenere che l'incombenza eventualmente omessa nella fase amministrativa precludeva l'ottenimento dell'esenzione in sede giurisdizionale, la sentenza impugnata era incorsa in falsa applicazione del citato art. 70.

3.1. Evidenzia, al punto sub. 6., che andava considerato che, alla luce del principio di matrice comunitaria "chi inquina paga", il postulato che la soggezione alla tassa derivi dal solo fatto di occupare superfici nel territorio comunale non può essere invocato quando sia, in concreto e nei fatti, applicabile il contrapposto criterio che nella determinazione della superficie assoggettabile al tributo non si debba tenere conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, conclusione questa rafforzata dalla previsione, di cui all'art. 1, comma 639, della legge n. 147/2013, che chiarisce che il presupposto della TARI è collegato alla effettiva erogazione e fruizione dei servizi comunali, con la conseguenza che in relazione a dette aree nessun importo poteva essere preteso dall' ente impositore.

4. Con il quarto motivo lamenta, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., falsa applicazione dell'art. 226, comma 2, del D.Lgs. 152/2006 e dell' art.1, comma 649, legge n. 147/2013.

Rileva che, secondo i principi fissati dalla giurisprudenza di legittimità, andava considerato che i rifiuti degli imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai Comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del decreto Ronchi e dalla successiva abrogazione dell'art. 39 della legge 146/94, e i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario e che andava tenuto conto del fatto che i rifiuti che si accumulavano nei punti vendita di (...) erano tipicamente terziari, e si formavano non solo nelle superfici adibite a ricevimento della merce, come ammesso dalla stessa (...), ma anche in quelle di esposizione della merce perché la stessa veniva immessa su bancali, da dove il cliente la preleva lasciando gli involucri esterni serviti appunto per il trasporto, risultando evidente che, nella specie, si verteva in ipotesi di imballaggi non assimilabili ai rifiuti urbani.

5. Con il quinto motivo deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per omesso esame della questione relativa all'assenza del servizio nonché delle questioni costituzionalità dedotte.

5.1. Osserva che nei paragrafi 6) e 7) del ricorso introduttivo, nel paragrafo 4) sia della memoria di primo grado che delle controdeduzioni di secondo grado era stata espressamente contestata l'assenza di servizio pubblico di raccolta per le aree di ricevimento, esposizione e lavorazione della merce, assenza del servizio che ben poteva ritenersi dato acquisito anche in base al principio di non contestazione di cui all'art. 115 cod. proc. civ. in quanto l'(...) Spa si era limitata a dedurre che provvedeva al servizio "tramite i cassonetti" a fronte di più di millequattrocento tonnellate di rifiuti prodotti, dovendosi, in ogni caso, considerare il divieto per i comuni di occuparsi degli imballaggi terziari, nonché degli imballaggi secondari da commercio all'ingrosso.

5.2. Rileva che i giudici di appello non avevano preso in esame tale profilo né, in alcun modo, esaminato la sollevata questione di illegittimità costituzionale, per contrasto con gli artt. 3, 23, 41, 43, 53, 76, 97 e 117 Cost., dell'art. 1, commi 641 e 642, della legge 147/13, ove interpretati nel senso di ricomprendere nella privativa anche la raccolta e lo

smaltimento dei rifiuti speciali e di legittimare l'applicazione della imposizione sui rifiuti anche in assenza di servizio pubblico per disposizione di legge, in aggiunta all'onere di provvedere al recupero o allo smaltimento posto direttamente a carico dei produttori e degli utilizzatori, questione di illegittimità costituzionale ribadita nell'odierno giudizio.

6. Con il sesto motivo la società deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., nullità della sentenza per omesso esame della questione relativa al contrasto della normativa in esame con le norme europee.

6.1. Osserva, in particolare, che, in via in subordinata, era stata sollevata la questione del contrasto con l'ordinamento europeo di una tassazione nazionale che vada ad aggiungersi all'obbligo, di derivazione comunitaria, di provvedere in proprio per i rifiuti speciali al di fuori di qualsiasi privativa, profilo del tutto pretermesso dai giudici di appello, insistendo, quindi, in questa sede, in via subordinata, per il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ai sensi dell'art. 267 del Trattato del 25/03/57 sul Funzionamento dell'Unione Europea nel testo consolidato con le modifiche apportate a Lisbona il 13.12.07, perché stabilisca se le norme europee su concorrenza, liberalizzazione dei servizi e tutela ambientale di cui agli artt. 56, 59, 101, 103, 106, 113, 119, 120, 191, comma 2, del Trattato, nonché le norme dettate nelle direttive comunitarie su rifiuti, imballaggi e servizi, tra cui, in particolare, l'art. 14 della direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio n. 2008/98/CE del 19.11.08, e gli artt. 1, 7 e 15 della direttiva del Parlamento Europeo n. 94/62 del 20.12.94 come modificata dalla direttiva del Parlamento e del Consiglio n. 2004/12, si debbano interpretare nel senso che, laddove gli operatori economici siano tenuti a provvedere a proprie spese al recupero o allo smaltimento dei rifiuti speciali in genere, e in particolare degli imballaggi terziari e degli imballaggi secondari non provenienti da commercio al dettaglio, senza poter far capo al servizio pubblico, e siano, altresì, vincolati a partecipare al CONAI, Consorzio Nazionale Imballaggi, corrispondendo il relativo contributo, non consentano a uno Stato membro di imporre ulteriori prelievi connessi alla privativa per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti.

7. Deve, in primo luogo, rilevarsi che non appare opportuno procedere alla chiesta riunione del presente giudizio con quelli portanti R.G. nn. 11526/2016 e 7558/2017 posto che non sussistono ragioni di economia processuale tali da giustificare tale provvedimento, anche tenuto conto della diversa fase processuale dei giudizi.

8. Occorre, quindi, osservare che, come eccepito da parte ricorrente, a fronte del ricorso per cassazione notificato il 5 marzo 2018, il controricorso, ai sensi dell'art. 370 cod. proc. civ., nel testo ratione temporis vigente, andava notificato entro il 15 aprile 2018 mentre è stato notificato per via telematica il 25/05/2018, con la conseguenza che deve essere ritenuto tardivo.

9. Trattandosi di questione afferente profili rilevabili d'ufficio, va, comunque, esaminata l'eccezione di nullità della notificazione del ricorso per cassazione in quanto effettuata nei confronti della società presso la sede e l'ufficio legale e non presso il procuratore costituito nei precedenti gradi di giudizio Avv. Fa.Li., eccezione da ritenere priva di fondamento alcuno in quanto la notifica del ricorso è stata effettuata presso il domicilio eletto: "Via

Calderon De La Barca, 87 Roma", nel rispetto della previsione di cui all'art. 330 cod. proc. civ. 9.1. Peraltro il luogo in cui la notificazione del ricorso per cassazione viene eseguita non attiene agli elementi costitutivi essenziali dell'atto, sicché i vizi relativi alla sua individuazione, anche quando esso si riveli privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell'ambito della nullità dell'atto, come tale sanabile, con efficacia "ex tunc", o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte stessa oppure su ordine del giudice ex art. 291 c.p.c. (Sez. U, Sentenza n. 14916 del 20/07/2016, Rv. 640604 - 01). E, nel caso in esame, la sanatoria si è comunque prodotta per mezzo della notifica, per quanto tardiva, del controricorso.

10. Rileva, quindi, questa Corte che il ricorso può trovare accoglimento nei termini appresso specificati.

11. Il primo motivo, afferente al vizio di motivazione meramente apparente, è infondato.

11.1. Pure valutate le argomentazioni di cui alla memoria illustrativa (ove viene ribadito il concetto di "una motivazione che non motiva"), deve, invero, escludersi che si possa ravvisare una motivazione assente o meramente apparente della sentenza impugnata. Per costante giurisprudenza, invero, la mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata, tanto nei casi di sua radicale carenza, quanto nelle evenienze in cui la stessa si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la ratio decidendi posta a fondamento dell'atto, poiché intessuta di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili (ex plurimis: Cass., Sez. 5, 30 aprile 2020, n. 8427; Cass., Sez. 6-5, 15 aprile 2021, n. 9975).

Peraltro, si e in presenza di una tipica fattispecie di "motivazione apparente", allorquando la motivazione della sentenza impugnata, pur essendo graficamente (e, quindi, materialmente) esistente e, talora, anche contenutisticamente sovrabbondante, risulta, tuttavia, essere stata costruita in modo tale da rendere impossibile ogni controllo sull'esattezza e sulla logicità del ragionamento decisorio, e quindi tale da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111, sesto comma, Cost. (ex plurimis: Cass., Sez. 1, 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., Sez. 6-5, 25 marzo 2021, n. 8400; Cass., Sez. 6-5, 7 aprile 2021, n. 9288; Cass., Sez. 5, 13 aprile 2021, n. 9627; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2022, n. 6184).

Come è dato desumere dal tenore della sentenza impugnata il decisum raggiunge la soglia del minimo costituzionale, avendo i giudici di appello argomentato in relazione alle specifiche deduzioni e censure, dando rilievo decisivo alla (asserita) inosservanza degli oneri di informazione incombenti sulla parte contribuente.

Giova, del resto, ricordare che il giudice del merito non deve dar conto di ogni argomento difensivo sviluppato dalla parte, essendo, invece, necessario e sufficiente, in base all'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., che esponga, in maniera concisa, gli elementi in fatto e di diritto posti a fondamento della sua decisione, dovendo in tal modo ritenersi disattesi, per implicito, tutti gli argomenti non espressamente esaminati, ma sub valenti

rispetto alle ragioni della decisione (cfr., ex multis, Cass., Sez. T, 2 febbraio 2022, n. 3108, che richiama Cass., Sez. 2, 25 giugno 2020, n. 12652; Cass., Sez. 1, 26 maggio 2016, n. 10937; Cass., Sez. 6, 17 maggio 2013, n. 12123).

Alla luce di tale apparato argomentativo deve, allora, ritenersi la sussistenza di una motivazione nel suo complesso intellegibile, laddove il motivo di impugnazione intende far impropriamente transitare, sotto il suddetto profilo, le ragioni di una non condivisione della sentenza impugnata.

12. Il secondo ed il terzo motivo - da esaminare congiuntamente in quanto fra loro connessi - sono da ritenere fondati, rimanendo assorbito il quarto.

12.1. Occorre premettere che nella fattispecie in esame - avente ad oggetto TARI annualità 2014 - trova applicazione, ratione temporis, l'art. 1, commi 641, 642 e 649, legge 147/2013, 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'articolo 1117 del codice civile 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, cc. 659 e 682) mentre a carico del contribuente è posto l'obbligo procedurale della dichiarazione (originaria o di variazione; art. 1, commi 684 e ss.).

Come è noto la TARI ha sostituito, con decorrenza dal 1 gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti ai Comuni dai cittadini, enti ed imprese quale pagamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti (TARSU e, successivamente, di TIA e TARES), conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria.

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), giacché 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).

Nello specifico, la questione all'esame della Corte verte essenzialmente sulla tassabilità ai fini della TARI di locali e spazi ritenuti esenti da imposta, perché produttivi di soli imballaggi secondari (non assimilati) e terziari, che la contribuente deduce di avviare al recupero a proprie cure e spese (mediante l'ausilio di società private autorizzate).

Il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, emanato in attuazione delle direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, nel Titolo II (specificamente dedicato alla "Gestione degli imballaggi") - premesso che la gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata "sia per prevenire e ridurne l'impatto sull'ambiente ed assicurare un elevato livello di tutela dell'ambiente, sia per garantire il funzionamento del mercato e prevenire l'insorgere di ostacoli agli scambi, nonché distorsioni e restrizioni alla concorrenza", ai sensi della citata direttiva n. 94/62/CEE (art. 34, comma 1), dispone che: a) Gli imballaggi si distinguono in primari (quelli costituiti da "un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore"), secondari o multipli (quelli costituiti dal "raggruppamento di un certo numero di unità di vendita") e terziari (quelli concepiti "in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli") (art. 35, comma 1); b) "i produttori e gli utilizzatori sono responsabili della corretta gestione ambientale degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio generati dal consumo dei propri prodotti": oltre ai vari obblighi in tema di raccolta, riutilizzo, riciclaggio e recupero dei rifiuti di imballaggio, sono a carico dei produttori e degli utilizzatori i costi per - fra l'altro - la raccolta dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari, la raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico, il riciclaggio e il recupero dei rifiuti di imballaggio, lo smaltimento dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari (art. 38); c) "A decorrere dal 1 gennaio 1998 è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura. Dalla stessa data eventuali imballaggi secondari non restituiti all'utilizzatore dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata" (art. 43, comma 2).

Dall'esame del Titolo II del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, si ricava che i rifiuti di imballaggio 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) (art. 38 citato); ciò vale in assoluto 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. Occorre chiarire che la tesi sostenuta in dottrina circa la possibilità di assoggettare a privativa anche gli imballaggi terziari, alla luce del dettato dell'art. 221, comma 4, del codice dell'ambiente, non tiene conto della valenza decisiva dell'art. 195 del medesimo codice che fa salve le competenze statali generali in materia - l'importanza delle quali è stata ribadita, da ultimo, da Corte cost. n. 189/21 - norma la quale finisce per neutralizzare la portata del suindicato art. 221 comma 4, dovendosi, quindi, ritenere certamente sussistente il divieto di immissione degli imballaggi terziari nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani sulla scorta della normativa vigente sopra richiamata.

Per altro verso va osservato che non appare fondata la tesi prospettata da parte ricorrente la quale assume che i rifiuti da imballaggi secondari sarebbero sottoposti al medesimo regime dei rifiuti speciali non assimilabili perché deriverebbero da commercio all'ingrosso. Devono sul punto richiamarsi i principi fissati da questa Corte con la sentenza n. 4915/24, ove è stato condivisibilmente chiarito ciò che rileva è esclusivamente la verifica della specifica natura dei rifiuti prodotti, vale a dire la tipologia di imballaggi (se primari, secondari o terziaria) presenti nei locali aziendali (e quindi in essi "formati" e da smaltire) al fine di accertare la loro assimilazione e/o assimilabilità.

Deve, ancora, rilevarsi che, in tema di TARI, l'esenzione dal tributo, a differenza del previgente regime (art. 62, comma 3, D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507) 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".

Per tali categorie di rifiuti vale il principio per cui gli stessi non sono, di per sé, esenti dalla tassa sui rifiuti ma vale il principio per cui incombe all'impresa contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile. Infatti, pur operando anche nella materia in esame - per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale - il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione comunale, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo della denuncia ai sensi dell'art. 70 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507 e successive disposizioni) un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio

comunale (in termini: Cass., Sez. 5, 18 gennaio 2012, n. 627; Cass., Sez. 5, 4 aprile 2012, n. 5377; Cass., Sez. 5, 5 giugno 2013, n. 14156; Cass., Sez. 5, 11 marzo 2016, n. 4793; Cass., Sez. 5, 11 aprile 2018, n. 8909; Cass., Sez. 5, 11 maggio 2018, n. 11451; Cass., Sez. 5, 10 aprile 2019, nn. 10009, 10010, 10011, 10012, 10014 e 10015; Cass., Sez. 5, 23 aprile 2020, nn. 8088 e 8089; Cass., Sez. 5, 22 luglio 2021, n. 21130; Cass., Sez. 5, 29 marzo 2022, n. 10029; Cass., Sez. 5, 23 febbraio 2023, nn. 5578, 5579 e 5580; Cass., Sez. 5, 28 marzo 2023, nn. 8753 e 8754; Cass., Sez. 5, 30 marzo 2023, n. 9032).

Invero, operando in conseguenza di specifiche condizioni non altrimenti conoscibili dall'ente impositore, in quanto collegate alle posizioni peculiari dei singoli utenti che si vengono a trovare nella situazione per poterne fruire, il riconoscimento del diritto a tale riduzione è subordinato alla condizione della presentazione di una preventiva domanda del contribuente, corredata naturalmente della documentazione necessaria per giustificarne l'attribuzione (Cass., Sez. 6-5, 28 aprile 2021, n. 11130; Cass., Sez. 5, 27 gennaio 2022, n. 2373).

Attesa la previsione, da parte della legge, di una presunzione relativa di idoneità alla produzione di rifiuti, la prova contraria, atta a dimostrare la inidoneità del bene a produrre rifiuti, resta ad esclusivo carico del contribuente, il quale deve, dunque, fornire all'Amministrazione tutti gli elementi all'uopo necessari, in quanto ciò che rileva è la idoneità del bene occupato o detenuto a produrre rifiuti, e soltanto la prova positiva della inidoneità alla produzione di rifiuti solidi urbani può legittimare l'esenzione dal pagamento del tributo.

Le superiori considerazioni inducono a ritenere infondata la tesi circa la insussistenza di un obbligo di originaria denunzia ed anche la prospettazione secondo cui la "dirompente innovazione indotta dal principio comunitario "chi inquina paga"" avrebbe fortemente ridimensionato l'onere di denunzia, ponendosi l'esenzione in questione quale cardine normativo fondamentale ed assoluto da collegare alla circostanza che lo smaltimento dei rifiuti speciali non pesa sulla gestione della privativa.

Posto che alla luce del richiamato principio di derivazione comunitaria i costi del servizio di gestione sono riversati sui soggetti che hanno conferito i rifiuti sulle amministrazioni locali, tenute alla razionale organizzazione e gestione del servizio di raccolta dei rifiuti medesimi occorre considerare che la predetta dichiarazione è funzionale alle verifiche da parte dell'ente impositore circa la sussistenza delle aree sottratte (entro certi limiti) alla tassazione ed al controllo sulla correttezza della rivendicata esenzione, in armonia con il regime "relativamente" presuntivo che governa il tributo in oggetto, commisurando, quindi, la tassa alle particolari condizioni debitamente denunciate.

Va, pure, chiarito che, come rilevato da parte ricorrente, in ogni caso, i rifiuti degli imballaggi terziari nonché 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 legge 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).

Fatte tali premesse va, quindi, osservato che, come lamentato dalla società contribuente, la C.T.R., incorrendo nell'omesso esame di un fatto decisivo e dibattuto e non facendo corretta applicazione del disposto di cui all' art. 70 D.Lgs. n. 507/1993 (e dell' art. 1, commi 646 nonché 684 e ss. L. 14/2013, tenuto conto della normativa vigente), non ha verificato, in modo adeguatamene motivato e con ragionamento corretto in diritto, il contenuto e la valenza delle pregresse denunzie.

In particolare la denunzia in data 3 dicembre 2009 con cui si riconosceva che potevano rientrare nella privativa comunale le superfici ad uffici (come conteggiate nella fatturazione) ed a reparti ortofrutta e si chiedeva, invece, la detassazione per le aree di vendita e per quelle di ricevimento merci, nonché per i reparti di macelleria e pescheria (ove si formavano sottoprodotti di origine animale esulanti dalla disciplina dei rifiuti) nonché la dichiarazione del 1 marzo 2010 (mai modificata e sulla cui valenza la contribuente ha sempre insistito nel corso degli anni) con la quale, nel richiamare la precedente denuncia, veniva rivendicava, sulla scorta della fatturazione inviata dalla stessa (...) Spa, l'esenzione per le "aree di vendita... tassate su mq 9.894 per L, su mq 11.154 per La Rustica e su mq 10.854 per A", in quanto produttive di imballaggi secondari e terziari avviati a recupero e riciclo diretto tramite soggetti autorizzati, richiedendosi, altresì, la detassazione per le superfici adibite all'ingresso e ricevimento delle merci "da Voi tassate su mq 1.470 per L, su mq 1.390 per La Rustica e su mq 1.761 per A", ove si formavano, di regola, rifiuti speciali costituiti da imballaggi terziari.

La rilevanza e decisività di tali denunce (da leggere unitamente all'ulteriore documentazione richiamata, vale a dire le fatturazioni) -trascurata sostanzialmente dai giudici di appello i quali ne hanno fatto un genericissimo cenno - dovrà essere rivalutata, con congrua motivazione, dai giudici del rinvio al fine di verificare la sussistenza del diritto all'esenzione nelle zone in cui risultavano prodotti in via "continuativa e prevalente" rifiuti speciali non assimilati né assimilabili, a nulla rilevando, in sé, il mero dato dell'assenza di allegate planimetrie; la sentenza va, conseguentemente, annullata sul punto.

12.2. La tematica in oggetto, tenuto conto di quanto dedotto dalle parti e segnatamente da parte ricorrente la quale ha rivendicato il diritto a non pagare alcuna somma a titolo di TARI per tali aree, rende necessarie delle precisazioni circa la debenza, sempre e comunque, in ipotesi quale quella in esame in esame, della c.d. quota fissa.

Appare opportuno, sul punto, muovere dalle considerazioni, che in questa sede vanno ribadite, svolte da Cass. n. 13455/2024 che, nel confermare principi ermeneutici fissati dalla giurisprudenza di legittimità su tale questione a partire dal 2019, ha affermato il seguente principio di diritto: "alla luce del disposto di cui all'art. 1, comma 649, legge n. 147/2013, il quale prevede che nella determinazione delle superfici assoggettabili alla TARI non si tenga conto di quelle ove si formano i rifiuti speciali ed in forza del successivo comma 651 del medesimo articolo - che richiama il D.P.R. 27.4.1999 n. 158

("Regolamento recante norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani", tutt'ora in vigore) in base al quale risulta che la tassa in questione è doppiamente strutturata in una parte variabile ed in una parte fissa - allorquando il contribuente provi di produrre esclusivamente rifiuti speciali non assimilabili o, comunque, non assimilati e smaltiti autonomamente a mezzo di ditte esterne autorizzate, lo stesso è sempre tenuto a corrispondere, per intero, la quota fissa sulla base del mero presupposto del possesso o detenzione di superfici nel territorio comunale astrattamente idonee alla produzione di rifiuti, in quanto potenzialmente idonee ad ospitare attività antropiche inquinanti ed a costituire un carico per il gestore del servizio, essendo destinata detta quota a finanziare i costi essenziali e generali di investimento e del servizio nell'interesse dell'intera collettività e, dunque, indipendentemente dalla qualità e quantità dei rifiuti prodotti, così come dall'oggettiva fruizione del dell'intera collettività e, dunque, indipendentemente dalla qualità e quantità dei rifiuti prodotti, così come dall'oggettiva fruizione del servizio comunale, purché effettivamente apprestato e messo a disposizione della collettività".

In seno a tale pronunzia è stato, in particolare, precisato che: "Non appare condivisibile la tesi, sostenuta in dottrina, secondo cui un tale orientamento non sarebbe aderente al dettato normativo in quanto l'art. 1, comma 649, legge n. 147/2013, il quale prevede che nella determinazione delle superfici assoggettabili alla TARI non si deve tenere conto di quelle ove si formano i rifiuti speciali, senza operare alcuna distinzione tra quota fissa e variabile. Occorre rilevare che il successivo comma 651 richiama espressamente il D.P.R. 27.4.1999 n. 158 ("Regolamento recante norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani", tutt'ora in vigore). L' art. 3 di tale D.P.R. ("Determinazione della tariffa") così dispone: "1. Sulla base della tariffa di riferimento di cui all'articolo 2, gli enti locali individuano il costo complessivo del servizio e determinano la tariffa, anche in relazione al piano finanziario degli interventi relativi al servizio e tenuto conto degli obiettivi di miglioramento della produttività e della qualità del servizio fornito e del tasso di inflazione programmato. 2. 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. 3. Le voci di costo da coprire rispettivamente, attraverso la parte fissa e la parte variabile della tariffa sono indicate al punto 3 dell'allegato 1". (....) Ciò vuol dire che, nel sistema delineato dal legislatore, la quota fissa e la quota variabile devono coprire integralmente i costi sopportati per la gestione del ciclo dei rifiuti, sia per gli investimenti effettuati sia per l'esercizio del servizio. Inoltre, sempre secondo quanto si ricava dalla norma, la quota fissa incide in misura predeterminata, avendo la funzione di assicurare la copertura degli investimenti, laddove la quota variabile è determinata per ciascuna tipologia di utente in ragione della quantità dei rifiuti conferiti, al servizio fruito e così via. Sarebbe, per vero, del tutto illogico esentare dal versamento della quota fissa un operatore economico che, comunque, per conferire sicuramente al servizio pubblico almeno una parte dei rifiuti prodotti (quelli derivanti da uffici e servizi), ritrae dagli investimenti eseguiti per la gestione del ciclo dei rifiuti una

indubbia utilità. Diversamente opinando, la norma non potrebbe andare esente da concreti dubbi di illegittimità costituzionale per violazione degli art. 3 e 53 Cost., risultando del tutto irrazionale una disposizione che esentasse totalmente dal pagamento della TARI soggetti che, comunque, fruiscono del relativo servizio".

In proposito va chiarito, in questa sede, che tale ultimo inciso va "ovviamente" riferito alla fruizione, anche da parte dell'azienda che produce rifiuti speciali, del servizio di raccolta inteso quale sistema di smaltimento rifiuti approntato dal comune per tutti gli utenti e posto nell'interesse della collettività in una determinata area territoriale.

Con detta sentenza si è posto, infine, in particolare in rilievo che "per legge (art. 1, co. 654, L. n. 147/2013) deve, in ogni caso, essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, e che, conseguentemente, la parte di quota fissa non gravante sui produttori anche di rifiuti speciali finirebbe per ricadere sulle altre utenze ed specialmente sulle utenze domestiche; una simile tesi appare del resto in linea con la circostanza che la TARI, come TARES e la TARSU, sono caratterizzate, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che le disciplina, da una struttura autoritativa e non sinallagmatica della prestazione, con la conseguente doverosità della prestazione, caratterizzata da una forte impronta pubblicistica. I servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni, che li gestiscono, in regime di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare da essi stessi unilateralmente fissata, ed i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi (salve tassative ipotesi di esclusione o di agevolazione) non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi, in quanto la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore ed utente del servizio, avendo il tributo la funzione di coprire anche le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e, quindi, non riconducibile a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente (cfr. in tema di TARSU Corte cost. n. 238 del 2009, richiamata da Cass. n. 7647 e n. 1981 del 2018)..... condivisibilmente, pertanto, è stato sottolineato e ribadito 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)".

12.3. Ciò premesso appaiono necessarie alcune ulteriori considerazioni.

Vertendosi nella specie in materia di TARI va ribadito che il Comune nella commisurazione delle tariffe relative a tale tassa "tiene conto" secondo espressa previsione normativa dei criteri determinati con il D.P.R. n. 158 del 1999 e, quindi, il criterio di determinazione delle tariffe è lo stesso sia per la TIA 1 che per la TARI.

Relativamente alla TIA, la Corte Cost. con la sentenza n. 238/09, nel precisare la natura pubblicistica, e non privatistica, del relativo prelievo ha avuto modo di osservare che: "Tale tariffa - usualmente denominata tariffa di igiene ambientale (TIA) - "è composta da una quota 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 quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio" ulteriormente evidenziando che "la TIA - analogamente alla TARSU nella disciplina risultante dal disposto del comma 3-bis dell'art. 61 del D.Lgs. n. 507 del 1993 (....) e dell'art. 31, comma 23, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 - ha 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" (cioè "rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico",....., in relazione agli artt. 7, comma 2, lettere c, d, e 49, comma 2, del D.Lgs. n. 22 del 1997, per la componente fissa della TIA). Ha la funzione, cioè, di coprire anche le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e, quindi, non riconducibili a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente. L'unica sostanziale differenza sul punto tra i due prelievi si riduce al fatto che, mentre per la TARSU il gettito deve corrispondere ad un ammontare compreso tra l'intero costo del servizio ed un minimo costituito da una percentuale di tale costo determinata in funzione della situazione finanziaria del Comune (art. 61, comma 1, del D.Lgs. n. 507 del 1993); per la TIA il gettito deve, invece, assicurare sempre l'integrale copertura del costo dei servizi (art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997). Tuttavia, tale differenza non è sufficiente a caratterizzare in senso privatistico la TIA, perché nulla esclude che una pubblica spesa (come il costo di un servizio utile alla collettività) possa essere integralmente finanziata da un tributo..... anche la TARSU può coprire il cento per cento del costo del servizio di smaltimento dei rifiuti ed in tal caso essa non muta, per ciò solo, la sua natura da pubblicistica a privatistica. In altri termini, la mera circostanza che la legge assegni a un pagamento la funzione di coprire integralmente i costi di un servizio non è sufficiente ad attribuire al medesimo pagamento la natura di prezzo privatistico".

Dunque, posto che legge n. 147 del 2013 (art. 1, c. 651) stabilisce che il Comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158 - disposizione normativa che, come detto, nel disciplinare i relativi criteri, articola la tariffa in una quota fissa ed in una quota variabile - non può che ribadirsi in questa sede quanto rilevato da Cass. n. 28030/2023 in ordine alla circostanza che: "sulla base di questa articolazione tra parte variabile e parte fissa, si è..... 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, c. 4, cit.),

ed abbia la funzione di coprire il costo dei servizi di smaltimento concernenti i rifiuti non solo 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 e numerose altre)".

Simili conclusioni appaiono perfettamente in linea proprio con la richiamata struttura autoritativa della TARI che emerge sotto svariati e concorrenti profili, in particolare: a) i servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni, che li gestiscono, in regime, appunto, di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare da essi stessi unilateralmente fissata; b) i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi (salve tassative ipotesi di esclusione o di agevolazione) non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi; c) la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore ed utente del servizio, escludendosi ogni un rapporto di sinallagmaticità tra pagamento e servizio di smaltimento dei rifiuti.

La tariffa TARI prevede, quindi, la copertura di costi estranei alla logica della corrispondenza tra costi e benefici e riferibili, piuttosto, alla collettività e la tariffa, dunque, in considerazione della doverosità e del fondamento solidaristico della prestazione ricomprende sempre la quota fissa che, essendo connessa a servizi collettivi, indivisibili, generali, ed essendo vincolata, in gran parte al finanziamento proprio di interventi, attività, opere ed impianti ambientali, ha una funzione redistributiva di siffatti oneri e, dunque, va reclamata e riscossa nei confronti di tutti i soggetti insediati nel territorio ove vengono erogati i servizi per la gestione dei rifiuti, al di là della effettiva produzione, dato che, come membri della collettività, tutti ne traggono direttamente ovvero indirettamente un comune beneficio.

Da ciò consegue che - esclusa nella specie, in tesi, l'applicazione del tributo con riferimento alla sua quota variabile - ne residua, comunque, la relativa applicazione, invece, riguardo della quota fissa che, come detto, attiene alla contribuzione generale ai costi complessivi del servizio sull'area sociale che da tale servizio riceve, nel suo insieme, un beneficio e che prescinde dalla effettiva produzione di rifiuti urbani o speciali, assimilabili o no, non per questo risultando per così dire "alterata" la natura di "tassa" della TARI vista quale forma di finanziamento di un servizio pubblico attraverso l'imposizione dei relativi costi.

Non può, del resto, non considerarsi che la comprovata produzione di rifiuti speciali in una porzione, per quanto estesa, dell'insediamento produttivo "in misura continuativa e prevalente" di rifiuti speciali non esclude, né logicamente, né di fatto, la produzione nella medesima area 'anche' di rifiuti urbani ordinari (seppure in percentuale ridotta), rifiuti il cui smaltimento implica comunque dei costi per il servizio inteso nel suo complesso mentre diversamente opinando e, quindi, ritenendo tali zone non soggette né a quota fissa né a

quota variabile tali rifiuti (non speciali) verrebbero smaltiti dal servizio comunale con costi generali che finirebbero per ricadere ingiustificatamente sugli altri utenti.

È appena il caso di sottolineare che una simile lettura della normativa appare pienamente compatibile con il principio comunitario "chi inquina paga" (ribadito dall'art. 15 della direttiva comunitaria 2006/12/CE) atteso che il diritto comunitario, con tutta chiarezza, si limita a richiedere che la legislazione nazionale garantisca un ragionevole collegamento tra la produzione di rifiuti e la copertura del costo per il loro smaltimento, secondo un principio di proporzionalità, in modo che tale costo sia posto a carico, per una parte significativa, del produttore dei rifiuti.

Come chiarito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea (vedi sent. 16 luglio 2009, causa C-254/08, Futura Immobiliare Srl - i cui principi sono stati successivamente confermati in altra pronunzia della Corte di giustizia con riguardo alla direttiva 2008/98 che ha disposto la revisione della dir.200612/CE, Corte giust. 18.12.2014, causa C-551/13, Soc. edile turistica residenziale, (...) Spa) "...il principio "chi inquina paga" non osta a che gli Stati membri adattino, in funzione di categorie di utenti determinati secondo la loro rispettiva capacità a produrre rifiuti urbani, il contributo di ciascuna di dette categorie al costo complessivo necessario al finanziamento del sistema di gestione e di smaltimento dei rifiuti urbani." Viene quindi chiarito che la questione correlata al finanziamento dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti urbani è essenzialmente affidata alla competenza dei singoli Stati, i quali sono tenuti, ai sensi dell'art. 5 della direttiva quadro sui rifiuti, a creare una rete integrata e adeguata di impianti di smaltimento. Proprio su tale ultimo aspetto i Giudice europei hanno stabilito che "... Quanto al finanziamento dei costi di gestione e smaltimento dei rifiuti urbani, trattandosi di un servizio fornito collettivamente ad un complesso di "detentori", gli Stati membri sono tenuti, in forza dell'art. 15, lett. a), della direttiva 2006/12, a far sì che, in linea di principio, tutti gli utenti di tale servizio, in quanto "detentori" ai sensi dell'art. 1 della medesima direttiva, sopportino collettivamente il costo globale di smaltimento dei rifiuti di cui trattasi..." - p. 46 sent. cit. - Secondo la Corte di giustizia, mancando una normativa adottata in base all'art. 175 CE che imponga agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo dello smaltimento dei rifiuti urbani, "... tale finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere indifferentemente assicurato mediante una tassa, un canone o qualsiasi altra modalità" - cfr. p. 48 sent. cit.. Sulla base di tali presupposti, è stato così ritenuto, che "...al fine del calcolo di una tassa sullo smaltimento dei rifiuti, una differenziazione tributaria fra categorie di utenti del servizio di raccolta e di smaltimento di rifiuti urbani, alla guisa di quella operata dalla normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale fra le aziende alberghiere e i privati, in funzione di criteri obiettivi aventi un rapporto diretto col costo di detto servizio, quali la loro capacità produttiva di rifiuti o la natura dei rifiuti prodotti, può risultare adeguata per raggiungere l'obiettivo di finanziamento di detto servizio". Si è poi aggiunto, significativamente:"... Anche se la differenziazione tributaria così operata non deve andare al di là di quanto necessario per raggiungere tale obiettivo di finanziamento, va tuttavia sottolineato che, nella materia in esame e allo stato attuale del diritto comunitario, le competenti autorità nazionali dispongono di un'ampia discrezionalità per quanto concerne la determinazione

delle modalità di calcolo di siffatta tassa." In conclusione, secondo la Corte Europea la normativa nazionale che preveda, ai fini del finanziamento della gestione e dello smaltimento dei rifiuti urbani, una tassa calcolata in base ad una stima del volume dei rifiuti generato e non sulla base del quantitativo di rifiuti effettivamente prodotto e conferito non può essere considerata, allo stato attuale del diritto comunitario, in contrasto con l'art. 15, lett. a), della direttiva 2006/12 (vedi Cass. 4723/2015).

Tali principi sono stati ribaditi, pure, in seguito da Corte di Giustizia UE, sez. VI, 30-03-2017, in causa C-335/16, la quale ha osservato che: "... In virtù dell'articolo 14 della direttiva 2008/98 e in conformità del principio "chi inquina paga", i costi della gestione dei rifiuti sono sopportati dal produttore iniziale dei rifiuti ovvero dal detentore attuale o precedente dei rifiuti. Tale obbligo finanziario incombe a questi detentori in ragione del loro contributo alla produzione dei rifiuti in questione (v., per analogia, sentenze del 24 giugno 2008, Commune de Mesquer, C-188/07, EU:C:2008:359, punto 77, nonché del 16 luglio 2009, Futura Immobiliare e a., C-254/08, EU:C:2009:479, punto 45). Quanto al finanziamento dei costi di gestione e di smaltimento dei rifiuti urbani, trattandosi di un servizio che viene fornito collettivamente ad un insieme di "detentori", gli Stati membri sono tenuti, in forza dell'articolo 15 della direttiva 2008/98, a far sì che, in linea di principio, tutti gli utenti di tale servizio, nella loro qualità di "detentori" ai sensi dell'articolo 3 di tale direttiva, sopportino collettivamente il costo globale dello smaltimento dei rifiuti (v., per analogia, sentenza del 16 luglio 2009, Futura Immobiliare e a., C-254/08, EU:C:2009:479, punto 46). Tuttavia, anche se, in questa materia e allo stato attuale del diritto dell'Unione, le competenti autorità nazionali dispongono di un'ampia discrezionalità per quanto riguarda la determinazione delle modalità di calcolo dei prezzi quali i costi per la gestione dei rifiuti e il contributo supplementare in discussione nel procedimento principale, il giudice del rinvio è tenuto a verificare, sulla scorta degli elementi di fatto e di diritto che gli sono stati sottoposti, se il prezzo richiesto nonché il suddetto contributo supplementare non portino ad imputare a taluni "detentori" costi manifestamente sproporzionati rispetto ai volumi o alla natura dei rifiuti che essi possono produrre (v., per analogia, sentenza del 16 luglio 2009, Futura Immobiliare e a., C-254/08, EU:C:2009:479, punti 55 e 56).

A questo scopo occorre, in particolare, tener conto di criteri correlati al tipo di beni immobili occupati dagli utenti, alla superficie e alla destinazione di tali immobili, alla capacità produttiva dei "detentori" dei rifiuti, al volume dei contenitori messi a disposizione degli utenti, nonché alla frequenza della raccolta, nella misura in cui tali parametri sono idonei a influire direttamente sull'importo dei costi di gestione e di smaltimento dei rifiuti. Alla luce dell'insieme delle considerazioni sopra esposte, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 14 e l'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva 2008/98 devono essere interpretati nel senso che, allo stato attuale del diritto dell'Unione, essi non ostano ad una normativa nazionale, come quella in discussione nel procedimento principale, la quale preveda, ai fini del finanziamento di un servizio di gestione e di smaltimento dei rifiuti urbani, un prezzo calcolato sulla base di una valutazione del volume di rifiuti generato dagli utenti di tale servizio e non sulla base del quantitativo di rifiuti che costoro hanno effettivamente prodotto e consegnato per la raccolta, e la quale preveda altresì il pagamento, da parte degli utenti, nella loro qualità di detentori dei rifiuti, di un

contributo supplementare i cui proventi mirano a finanziare investimenti di capitale necessari al trattamento dei rifiuti, compreso il loro riciclaggio. Tuttavia, il giudice del rinvio è tenuto a verificare, sulla scorta degli elementi di fatto e di diritto che gli sono stati sottoposti, se ciò non porti ad imputare a taluni "detentori" costi manifestamente sproporzionati rispetto ai volumi o alla natura dei rifiuti che essi possono produrre. Per far questo, il giudice nazionale potrà, in particolare, tener conto di criteri correlati al tipo di beni immobili occupati dagli utenti, alla superficie e alla destinazione di tali immobili, alla capacità produttiva dei "detentori" dei rifiuti, al volume dei contenitori messi a disposizione degli utenti, nonché alla frequenza della raccolta, nella misura in cui tali parametri sono idonei a influire direttamente sull'importo dei costi di gestione dei rifiuti".

La richiamata interpretazione di questa Corte, formatasi a partire dal 2019 già con riferimento alla TIA, cui in questa sede va data continuità, si pone, dunque, in linea con i principi comunitari in quanto la ratio della legge è quella di assicurare che tutti gli utenti sopportino collettivamente il costo globale di smaltimento dei rifiuti, a nulla rilevando la generica obiezione di parte ricorrente circa l'entità e la eccessività del tributo preteso rispetto ai costi di smaltimento sostenuti individualmente, dato questo che: non risulta essere stato specificamente dedotto nel corso del giudizio di merito, non risulta adeguatamente comprovato ed, in sé considerato appare neutro anche perché decontestualizzato.

Diversamente la normativa interna avrebbe dovuto prevedere, in modo chiaro ed espresso, l'imponibilità solo dei locali e delle aree produttive di rifiuti conferibili al servizio pubblico, ma nel fare questo avrebbe anche dovuto prevedere in che modo garantire la copertura di quei servizi indivisibili pur compresi nella gestione dei rifiuti, senza pregiudicare, in modo ingiustificato ed eccessivo, gli utenti domestici.

13. Il quinto motivo, relativo all' omessa valutazione circa la assenza del servizio, è infondato.

Va premesso che la censura appare inammissibile per violazione del principio dell'autosufficienza, non avendo parte ricorrente adeguatamente allegato e comprovato - attraverso il richiamo a specifici atti difensivi - che il profilo dedotto poteva essere ritenuto incontestato ai sensi dell'art. 115 cod. proc. civ. Per altro verso va osservato che si è in proposito affermato (con riguardo alla Tarsu ma in base di principi estendibili anche alla Tari) che: "Il diritto alla riduzione presuppone l'accertamento specifico (mirato sul periodo, sulla zona di ubicazione dell'immobile sulla tipologia dei rifiuti conferiti e, in generale, su ogni altro elemento utile a verificare la ricorrenza in concreto della richiesta riduzione) della effettiva erogazione del servizio di raccolta rifiuti in grave difformità dalle previsioni legislative e regolamentari, il cui onere probatorio grava sul contribuente che invoca la riduzione, il quale deve dimostrare il presupposto della riduzione della Tarsu ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 59, comma 4; che consiste nel fatto obiettivo che il servizio di raccolta, istituito ed attivato: - non sia svolto nella zona di residenza o di dimora nell'immobile a disposizione o di esercizio dell'attività dell'utente; - ovvero, vi sia svolto in grave violazione delle prescrizioni del regolamento del servizio di nettezza urbana, relative alle distanze e capacità dei contenitori ed alla frequenza della raccolta, in modo che

l'utente possa usufruire agevolmente del servizio stesso..." (Cass. n. 3265 e n. 22767 del 2019), onere della prova che nella specie non risulta adeguatamente adempiuto da parte contribuente, secondo quanto desumibile dagli atti.

Va, altresì, rigettato il denunciato vizio di omessa pronuncia, con riferimento alle eccezioni di incostituzionalità dell'art. 1, commi 641 e 642, legge 147/2013, dovendosi rilevarne l'infondatezza. L'opzione legislativa di prevedere l'applicazione del tributo, nei termini illustrati dalle disposizioni richiamate, in ipotesi di produzione di imballaggi terziari, anche laddove non è previsto il servizio pubblico di smaltimento, ha carattere discrezionale, giustificandosi in funzione di contemperamento tra la necessità di tutela ambientale, di salvaguardia del flusso tributario, e dell'autonomia di gestione dei servizi pubblici da parte della Pubblica Amministrazione, conseguendone la manifesta infondatezza della relativa eccezione di incostituzionalità con riferimento agli artt. 3, 23, 41, 43, 53, 76, 97 e 117 Cost. La gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata nei termini indicati dalle norme richiamate sia per prevenire e ridurre l'impatto sull'ambiente ed assicurare un elevato livello di tutela, sia per garantire il funzionamento del mercato e prevenire l'insorgere di ostacoli negli scambi, nonché distorsioni e restrizioni alla concorrenza, secondo i principi dettati dal legislatore comunitario.

14. Va, altresì, rigettato il denunciato vizio di omessa pronuncia di cui al sesto motivo dovendosi ribadire quanto già rilevato a par. 12.2. in ordine alla compatibilità della disciplina in tema di rifiuti con il principio di derivazione comunitaria del "chi inquina paga". Tanto esclude la necessità di sollevare il rinvio pregiudiziale innanzi alla Corte di Giustizia, posto che non sussiste alcun obbligo del giudice nazionale di ultima istanza di rimettere la questione interpretativa del diritto unionale, ogni volta in cui - vertendosi in ipotesi di "acte clair" - la corretta interpretazione del diritto dell'Unione europea è così ovvia da non lasciare spazio a nessun ragionevole dubbio, nonché nel caso - configurante un "acte éclairé" - nel quale la stessa Corte ha già interpretato la questione in un caso simile, od in materia analoga, in un altro procedimento in uno degli Stati membri. (Sez. L - , Ordinanza n. 36776 del 15/12/2022, Rv. 666224 - 01). Nella specie, i principi enunciati dalla Corte e la piana lettura delle norme non giustificano dubbi interpretativi tali da determinare il rinvio ai sensi dell'art. 267 TFUE alla Corte di Giustizia Europea.

15. In conclusione, rigettati il primo, il quinto ed il sesto motivo, in accoglimento del secondo e del terzo motivo, assorbito il quarto, la sentenza impugnata va, dunque, cassata, con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio in diversa composizione per una rinnovata valutazione circa la complessiva debenza del tributo sulla scorta dei principi sopra richiamati, ed anche per le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

la Corte accoglie il secondo ed il terzo motivo di ricorso, assorbito il quarto; rigetta il primo, il quinto ed il sesto motivo, cassa la sentenza impugnata per quanto di ragione e rinvia la causa alla Corte di giustizia Tributaria di secondo grado del Lazio, in diversa composizione, anche per le spese.

Così deciso nella camera di consiglio della sezione tributaria, in data 12 giugno 2024.

Depositato in Cancelleria il 28 agosto 2024.