Pubblicato il 03/01/2024

N. 00091/2024REG.PROV.COLL.
N. 08022/2018 REG.RIC.

R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Quinta)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso in appello numero di registro generale 8022 del 2018, proposto da Nord Zinc S.p.a., in persona del legale rappresentante *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'avvocato Domenico Bezzi, con domicilio eletto presso lo studio Paolo Rolfo in Roma, via Appia Nuova 96;

contro

Comune di San Gervasio Bresciano, non costituito in giudizio;

per la riforma

della sentenza del Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia, sezione staccata di Brescia (Sezione Prima), 18 aprile 2018, n. 424, resa tra le parti.

Visti il ricorso in appello e i relativi allegati;

Visti tutti gli atti della causa;

Visto l'art. 87, comma 4-bis, cod.proc.amm.;

Relatore all'udienza pubblica straordinaria del giorno 24 ottobre 2023 il Cons. Giorgio Manca e viste le conclusioni delle parti come da verbale;

Ritenuto e considerato in fatto e diritto quanto segue.

FATTO e DIRITTO

1. La Nord Zinc S.p.a., che opera nel settore della zincatura ed è in possesso della relativa autorizzazione integrata ambientale (in seguito: AIA), nell'anno 2016, a seguito di un lungo contenzioso tributario, ha concluso un accordo di conciliazione con il Comune di San Gervasio Bresciano, relativo all'applicazione della tassa comunale sui rifiuti su una superficie totale tassabile pari a 3.433 mq.

1.1. Con deliberazione consiliare n. 7 del 15 marzo 2017, il Comune approvava le aliquote di base IMU, TASI e TARI e il piano finanziario per l'anno 2017, prevedendo, all'interno della classe n. 14 prevista dal Decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158 (relativa alle «attività industriali con capannoni di produzione») una sottoclasse (denominata come 14a) per le «attività industriali soggette ad autorizzazione ambientale», con un incremento del coefficiente pari a 2,5470, sei volte superiore rispetto a quello riguardante la parte fissa della TARI, pari a 0,4800.

2. Con ricorso innanzi al Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia, la Nord Zinc S.p.a. ha impugnato sia la deliberazione consiliare n. 7 del 15 marzo 2017, nella parte in cui - relativamente all'anno di imposta 2017 – istituiva una sottoclasse 14a per le attività industriali «soggette ad autorizzazione ambientale», all'interno della classe 14 prevista per le «attività industriali con capannoni di produzione», sia la deliberazione consiliare n. 11 del 1° giugno 2016, con la quale il Comune, per il 2016, aveva già introdotto la nuova sottoclasse 14°.

Deduceva l'illegittimità delle deliberazioni per violazione degli artt. 4 e 5 e dell'art. 8, commi 2 e 3, del citato D.P.R. n. 158 del 1999, nonché la violazione del regolamento comunale per l'applicazione dell'imposta unica comunale, approvato con deliberazione consiliare n. 7 del 27 febbraio 2014, e la violazione degli artt. 29-bis e ss. del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152. In particolare,

la ricorrente sosteneva che la concreta applicazione del tributo, con riferimento alla sottoclasse, avrebbe determinato un aumento sproporzionato e ingiustificato a suo carico, per il solo fatto di esercitare un'attività munita di AIA, con una palese disparità di trattamento rispetto agli altri insediamenti produttivi ubicati sul territorio comunale.

3. Il T.a.r. per la Lombardia, sezione staccata di Brescia, con sentenza n. 424 del 18 aprile 2018, ha dichiarato il ricorso in parte irricevibile, atteso che l'introduzione della sottocategoria 14a sarebbe avvenuta per la prima volta con la deliberazione consiliare n. 11 del 1 giugno 2016, esecutiva a partire dal 24 luglio 2016, non tempestivamente impugnata dalla ricorrente nel termine decadenziale.

Il primo giudice ha rilevato altresì l'inammissibilità del ricorso con riferimento alla deliberazione consiliare n. 7/2017, la quale avrebbe per oggetto previsioni meramente ripetitive della deliberazione del 2016. Seguendo l'indirizzo della Corte di cassazione, secondo il primo giudice l'eventuale pronuncia caducatoria di una delibera tariffaria ha come conseguenza, non già la liberazione del contribuente da qualsiasi obbligo di pagamento della tassa sui rifiuti, bensì l'applicazione della tariffa vigente nel precedente anno di imposta, ai sensi dell'art. 69, comma 1, ultimo periodo, del d.lgs. 507/93. L'annullamento della citata deliberazione consiliare per l'anno di imposta 2017 non avrebbe avuto effetti sulla versione del regolamento precedentemente in vigore, analoga a quella contestata.

In ogni caso, il ricorso, ad avviso del T.A.R. adito, sarebbe anche infondato nel merito in quanto alla luce dei canoni di proporzionalità, ragionevolezza e adeguatezza nonché del fondamentale principio "chi inquina paga" l'amministrazione può indirizzare la propria ampia discrezionalità in tema di politica tariffaria nel senso di introdurre una o più sottocategorie a seconda del contenuto delle prestazioni fornite.

4. La *Nord Zinc* S.p.a., rimasta soccombente, ha proposto appello chiedendo la riforma della sentenza.

5. Il Comune di San Gervasio Bresciano non si è costituito in giudizio.

6. All'udienza straordinaria del 24 ottobre 2023 la causa è stata trattenuta in decisione.

7. Con il primo motivo, l'appellante censura la sentenza per aver erroneamente respinto l'eccezione di tardività sollevata con riferimento al deposito dei documenti (avvenuto il 25/1/2018 alle ore 15:04) e della memoria conclusionale (avvenuto il 2/2/2018 ore 18:16), effettuato in primo grado dall'amministrazione resistente. Essendo stato effettuato dopo le 12:00, il deposito doveva considerarsi tardivo, ovvero come effettuato il giorno successivo, ai sensi dell'art. 4, comma 4 delle norme di attuazione del codice del processo amministrativo.

8. Con la seconda censura, l'appellante deduce l'ingiustizia della sentenza per aver ritenuto inammissibile il ricorso avverso la citata delibera n. 7/2017 per omessa, tempestiva, impugnazione della delibera n. 11/2016. Sarebbe stato violato l'art. 69 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, che affermerebbe l'autonomia del singolo periodo di imposta e della relativa determinazione tariffaria annuale, rispetto a quella dell'anno precedente, di cui non costituirebbe mero atto conseguente. Da ciò l'ammissibilità del ricorso.

9. Ne deriverebbe, altresì, che la sentenza sarebbe errata (terzo motivo di appello) anche con riferimento alla ritenuta tardività della impugnazione della deliberazione del Consiglio comunale n. 11/2016, riguardante la TARI 2016.

10. Con il quarto motivo, l'appellante censura la sentenza nella parte in cui afferma che nella superficie tassabile debbano essere ricomprese anche le aree in cui si svolge l'attività produttiva.

In realtà, dette aree sono certamente non tassabili in quanto la TARI non può riguardare le aree dove si producono rifiuti speciali, dacché, per essi, esiste un obbligo di smaltimento direttamente in capo all'Impresa. Critica, inoltre, il riferimento al principio del "chi inquina paga" posto a giustificazione della introduzione della sottocategoria "14a", atteso che lo stesso risulterebbe

aggravato solo nei confronti dell'azienda appellante, unica sottoposta ad AIA, con evidente disparità di trattamento.

8. Passando al vaglio dei motivi sopra sinteticamente illustrati, va anzitutto osservato che può prescindersi dalla trattazione del primo motivo stante la fondatezza nel merito delle censure dedotte col secondo, terzo e quarto motivo d'appello.

9. Va preliminarmente definita la questione di carattere processuale, prospettata con il secondo motivo di gravame, afferente alla ravvisata irricevibilità e inammissibilità del ricorso introduttivo. Il T.a.r., condividendo le difese dell'amministrazione comunale, ha affermato che la deliberazione consiliare 7/2017, concernente la determinazione delle tariffe TARI per l'anno di imposta 2017, non è autonomamente impugnabile in quanto sarebbe meramente ripetitiva della deliberazione n. 11/2016, relativa alla TARI per il 2016. La ricorrente, pertanto, avrebbe dovuto tempestivamente impugnare quest'ultima deliberazione, unico provvedimento lesivo per la *Nord Zinc*.

9.1. Tuttavia, non può convenirsi sulla correttezza di tale assunto.

Anzitutto, non può condividersi l'impostazione del primo giudice, secondo cui la delibera di approvazione delle tariffe TARI per l'anno 2017 sarebbe stata meramente confermativa di quella adottata per l'annualità d'imposta precedente.

La disciplina dettata dall'art. 69 del d.lgs. n. 507 del 1993, in tema di tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, circoscrive ai soli casi di mancata deliberazione nel termine di legge la proroga delle tariffe approvate per l'anno in corso. Nel caso di specie, tuttavia, con la deliberazione consiliare n. 7 del 15 marzo 2017, il Comune di San Gervasio Bresciano ha specificamente disposto di *«approvare per l'anno di imposta 2017, le aliquote della TARI secondo le tabelle di cui all'allegato C e di approvare il piano finanziario (Allegato D)»*; con ciò optando per un nuovo esercizio del potere di determinazione delle tariffe, relativamente all'anno di imposta 2017, anche attraverso una nuova valutazione circa la necessità di adeguamento delle tariffe in materia di Tari (di ciò si trova

conferma nella motivazione ove si fa riferimento alla disposizione di cui all'art. 1, comma 42, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 che prorogava *ex lege* al 2017 la sospensione degli aumenti tariffari per l'Imu e la Tasi, ma non per la Tari; la scelta del Comune di mantenere invariate le tariffe Tari anche per il 2017 implica, pertanto, una specifica valutazione circa la adeguatezza del rapporto di copertura tra tariffe e costi del servizio).

Pertanto, anche se si volessero utilizzare le categorie tipiche del diritto amministrativo generale, si dovrebbe giungere alla conclusione che la deliberazione di cui trattasi non è qualificabile nei termini di un atto meramente confermativo. Invero, per costante giurisprudenza la distinzione tra atti di conferma in senso proprio e meramente confermativi viene ravvisata nella circostanza che l'atto successivo sia stato adottato, o non, senza una nuova istruttoria o una nuova ponderazione degli interessi, escludendosi che possa considerarsi meramente confermativo rispetto ad un atto precedente l'atto la cui adozione sia stata preceduto da un riesame della situazione che aveva condotto al precedente provvedimento (cfr. ex multis, Cons. Stato, Sez. V, Sent. 9 maggio 2023, n. 4642; conforme Cons. Stato, Sez. V, 13 novembre 2019, n. 7804).

Ne discende che la circostanza che il Comune di San Gervasio Bresciano, decorso l'anno, abbia nuovamente determinato le tariffe TARI, modificando tra l'altro proprio le previsioni delle aliquote per l'applicazione della categoria 14a, costituisce senz'altro una nuova e diversa esplicazione del potere da parte dell'Amministrazione, frutto di un'autonoma istruttoria svincolata dai criteri per la determinazione della tariffa adottati nell'anno precedente.

9.2. Peraltro, oltre a trascurare il fatto che l'adozione delle nuove tariffe per l'anno 2017 non costituisce un atto meramente confermativo di quella operata per l'anno precedente, la sentenza non sembra tener conto del principio generale dell'autonomia dei singoli periodi di imposta, che informa il diritto tributario.

9.3. La tassa per i rifiuti ha come presupposto il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Il tributo è dovuto per ogni anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria. La tariffa è stabilita dai comuni ed è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte. Il periodo d'imposta può essere definito, in accordo con la dottrina più autorevole, il segmento temporale in cui isolare, ai fini della imposizione periodica, il continuo dell'attività produttiva di reddito imponibile o di altro presupposto ritenuto espressione della capacità contributiva. Il periodo d'imposta è perciò una delimitazione, in funzione del tempo, del presupposto d'imposta (o del presupposto della tassa, come nel caso della Tari: cfr. art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993) assunto quale elemento rappresentativo della capacità contributiva del soggetto passivo.

La conseguenza è che ad ogni periodo di imposta corrisponde, di regola, una obbligazione tributaria autonoma, il cui oggetto deve essere determinato con riguardo ai fatti e alle situazioni che si verificano in detto periodo (cfr. per la Tari quanto previsto dall'art. 64, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993: *«La tassa è corrisposta in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria»*). La stessa legge prevede che la tariffa di raccolta e smaltimento rifiuti venga determinata di anno in anno ed in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferiti agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, con una quota riferita alla quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito ed all'entità dei costi di gestione: ciò al fine di assicurare, con valutazione riferita alla concreta realtà del periodo di imposta considerato, la copertura integrale dei costi d'investimento e di esercizio, proprio al fine di graduare, nel tempo, gli eventuali aumenti tariffari, alla luce delle esigenze del caso concreto (cfr. sul punto anche Cons. Stato, Sez. V, 6 settembre 2017, n. 4223).

L'autonomia dei periodi di imposta e la conseguente autonomia dell'obbligazione tributaria implica che il contribuente è legittimato a impugnare gli atti presupposti di determinazione dell'imposta o del tributo, relativi ai singoli periodi di imposta. Il contribuente potrebbe, per svariate ragioni, non avere interesse a contestare la determinazione dell'imposta o del tributo concernente una annualità d'imposta ma la mancata impugnazione di atti del periodo di imposta precedente non può pregiudicare l'esercizio del diritto di difesa nei confronti degli atti applicabili al periodo di imposta successivo.

In ragione di tali premesse, non può dirsi che la determinazione impugnata fosse meramente confermativa di quella adottata per l'anno precedente, anche nel caso in cui non prevedesse rilevanti modifiche di sostanza o presentasse un contenuto pressoché identico. Tanto consente ai singoli contribuenti, proprio in forza del principio dell'autonomia dei periodi di imposta, di contestare, in relazione all'anno di imposta di cui trattasi, i criteri di determinazione della base imponibile e del tributo.

10. Il ricorso di primo grado, oltre che ammissibile, era anche fondato nel merito.

La gestione dei rifiuti è effettuata conformemente ai principi di precauzione, di prevenzione, di proporzionalità, di responsabilizzazione e di cooperazione di tutti i soggetti coinvolti nella produzione, nella distribuzione, nell'utilizzo e nel consumo di beni da cui originano i rifiuti, nel rispetto dei principi dell'ordinamento nazionale e comunitario, con particolare riferimento al principio comunitario del chi inquina paga. A tal fine la gestione dei rifiuti è effettuata secondo criteri di efficacia, efficienza, economicità e trasparenza (cfr. Cons. Stato, Sez. II, 6 aprile 2020, n. 2248).

La discrezionalità dell'ente territoriale nell'assumere le determinazioni in materia ha natura eminentemente tecnica, non "politica" e come tale, onde evitare incongruenze o disparità, deve rispettare il fondamentale e immanente

principio di proporzionalità e di adeguatezza (si veda sul punto anche Cons. Stato, sez. V, 26 giugno 2017, n. 3108).

Il principio di proporzionalità, cui si deve conformare la discrezionalità tecnica amministrativa nell'individuazione delle aliquote fiscali, porta quindi a ritenere non legittimo un criterio di determinazione che risulti, all'atto pratico e a priori, più gravoso per taluni contribuenti.

Pertanto, i provvedimenti che istituiscono e disciplinano la tariffa per la gestione dei rifiuti, pur avendo natura di atti generali, nella parte in cui costituiscono applicazione concreta anche delle disposizioni contenute nel D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, hanno un contenuto composito, in parte regolamentare ed in parte provvedimentale (con particolare riferimento a quella parte in cui stabiliscono il costo del servizio e la determinazione della tariffa, le modalità di applicazione della tariffa, le agevolazioni e le riduzioni tariffarie, le modalità di riscossione della tariffa, i coefficienti per l'attribuzione della parte fissa e della parte variabile della tariffa), che non può intuitivamente sfuggire a qualsiasi forma di controllo e non può pertanto essere sottratto all'obbligo della motivazione, se non al costo di rinnegare i principi fondamentali di legalità, imparzialità e buon andamento i quali, ai sensi dell'articolo 97 della Costituzione, devono caratterizzare l'azione amministrativa (cfr. Cons. Stato, Sez. V, 23 agosto 2019, n. 5792).

10.2. Nel caso di specie, la questione controversa concerne la previsione, all’interno della classe n. 14 per le attività industriali con capannoni di produzione, già contemplata dal legislatore nel citato D.P.R. n. 158 del 1999, di una sottoclasse 14a, appositamente dedicata alle attività industriali soggette ad autorizzazione ambientale.

In particolare, nel caso dell’azienda soggetta ad AIA, il Comune ha ritenuto di considerare imponibili solo le aree espressamente e stabilmente destinate ad un uso effettivo diverso da quello produttivo, ossia ad uffici, casa del custode e mensa. Ciò avrebbe condotto ad applicare, per questi immobili, una tariffa

specifica che tenesse conto esclusivamente dell'effettivo potenziale di produzione rifiuti di tali superfici.

Vale, tuttavia, osservare che l'art.1, comma 649, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 prevede che nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tenga 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.

10.3. Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, la ragione sottesa alla previsione di una sottocategoria *ad hoc* per le attività produttive soggette ad AIA non solo non appare adeguatamente motivata, ma si pone in contrasto con i richiamati canoni di proporzionalità e adeguatezza, non emergendo quali siano le ragioni che dovrebbero giustificare una diversa (e più gravosa) imposizione tributaria in materia di rifiuti solidi urbani per le attività industriali che si connotano unicamente per il possesso dell'autorizzazione integrata ambientale, trattandosi della medesima tipologia di rifiuti urbani prodotti anche dalle altre attività produttive (seppur sprovviste di autorizzazione integrata ambientale).

11. In conclusione, l'appello va accolto e, in riforma della sentenza appellata, va accolto il ricorso di primo grado, con il conseguente annullamento della deliberazione consiliare n. 7 del 15 marzo 2017, limitatamente alla previsione della categoria 14a e della relativa tariffa..

12. La disciplina delle spese giudiziali, per il doppio grado di giudizio, segue la regola della soccombenza nei termini indicati in dispositivo.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Quinta), definitivamente pronunciando sull'appello, come in epigrafe proposto, lo accoglie e, per l'effetto, in riforma della sentenza del Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia, sezione staccata di Brescia (Sezione Prima), 18 aprile 2018, n. 424, accoglie il ricorso di primo grado e annulla la deliberazione consiliare n. 7

del 15 marzo 2017 del Comune di San Gervasio Bresciano, limitatamente alla previsione della categoria 14a e della relativa tariffa.

Condanna il Comune di San Gervasio Bresciano al pagamento delle spese giudiziali in favore della Nord Zinc S.p.a., liquidate per il doppio grado di giudizio in euro 8.000,00 (ottomila/00), oltre accessori di legge se dovuti.

Ordina che la presente sentenza sia eseguita dall'autorità amministrativa.

Così deciso in Roma nella camera di consiglio del giorno 24 ottobre 2023 con l'intervento dei magistrati:

Fabio Franconiero, Presidente FF

Giovanni Sabbato, Consigliere

Carmelina Addesso, Consigliere

Giorgio Manca, Consigliere, Estensore

Roberta Ravasio, Consigliere

L'ESTENSORE
Giorgio Manca

IL PRESIDENTE
Fabio Franconiero

IL SEGRETARIO