

**Civile Sent. Sez. 5 Num. 33425 Anno 2018**

**Presidente: DI IASI CAMILLA**

**Relatore: FASANO ANNA MARIA**

**Data pubblicazione: 27/12/2018**

**SENTENZA**

sul ricorso 22241-2012 proposto da:

ARCO LOGISTICA SRL, in persona dell'amministratore  
unico e legale rappresentante pro tempore,  
elettivamente domiciliato in ROMA VIA G. BAZZONI 3,  
presso lo studio dell'avvocato FABRIZIO PAOLETTI, che  
lo rappresenta e difende unitamente all'avvocato  
ALFREDO SARDELLA, giusta delega a margine;

2018

1212

**- ricorrente -**

**contro**

COMUNE BENTIVOGLIO, in persona del Sindaco pro  
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA  
GIUSEPPE AVEZZANA N.1, presso lo studio dell'avvocato

LORENZO SCIUBBA, rappresentato e difeso dagli avvocati  
RUGGERO MOLLO, ANTONIO MOLLO, giusta delega in atti;

- **controricorrente** -

avverso la sentenza n. 1/2012 della COMM.TRIB.REG. di  
BOLOGNA, depositata il 17/02/2012;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 14/09/2018 dal Consigliere Dott. ANNA  
MARIA FASANO;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. PAOLA MASTROBERARDINO, che ha concluso  
per l'accoglimento del 2° e 9° motivo respinto il 1°,  
assorbiti gli altri;

udito per il ricorrente l'Avvocato SARDELLA ALFREDO  
che si riporta agli scritti;

udito per il controricorrente l'Avvocato MOLLO  
RUGGERO, che si riporta agli scritti e deposita  
sentenza Commissione Tributaria Regionale di Bologna  
n. 1714/17 del 15/12/17.



R.G.N. 22241-12

### **FATTI DI CAUSA**

La società Arco Logistica S.r.l. impugnava, con separati ricorsi, tre cartelle di pagamento relative al TARSU, anni di imposta 2005, 2006 e 2008, innanzi alla CTP di Bologna, che respingeva la domanda della società contribuente con distinte sentenze. La società disponeva, al blocco 4 dell'interporto bolognese del Comune di Bentivoglio, di un fabbricato dove svolgeva la gestione operativa-informatica delle merci dal momento del deposito in magazzino fino alla consegna ai clienti. La contribuente riteneva di essere esente dal pagamento dell'imposta, allegando di produrre nel magazzino scarti di imballaggi terziari, che provvedeva autonomamente a smaltire tramite ditte autorizzate. Le decisioni della CTP venivano impugunate con separati appelli, respinti dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia Romagna con tre identiche sentenze della sezione 11°, la n. 1, 2, 3, pronunciate in data 28.11.2011, e depositate il 17.2.2012. Avverso tali decisioni la società Arco Logistica S.r.l. propone ricorso per cassazione cumulativo, ravvisando identità soggettiva e connessione oggettiva e svolgendo undici motivi. Il Comune di Bentivoglio si è costituito con controricorso, illustrato con memorie. La società Arco Logistica ha depositato memorie.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'M. M.', located on the right side of the page.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

## **RAGIONI DELLA DECISIONE**

1. Con il primo motivo di ricorso si censura la sentenza impugnata, denunciando omessa pronuncia e carenza di motivazione sull'inapplicabilità dell'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, sull'applicabilità dell'art. 24 del Regolamento TAR SU, sulla emendabilità della dichiarazione anche in giudizio, sugli obblighi di trasparenza, semplificazione, correttezza e buona fede, e sulla nullità del ruolo privo di accertamento quando la tassazione sia contestata. Parte ricorrente lamenta che le sentenze di appello si appiattiscono su quelle di primograde, senza minimamente interloquire con i motivi di impugnazione diffusamente adottati dall'appellante, senza alcuna considerazione e valutazione delle circostanze e degli argomenti riversati in giudizio ed, in definitiva, rendendo impossibile l'esatta individuazione del *thema decidendum* e le ragioni che stanno a fondamento delle proprie pronunce.

Si argomenta che tra i motivi di appello rientrava la circostanza che alla dichiarazione iniziale, formalmente limitata alla denuncia delle superfici secondo lo schematico dei moduli comunali, avevano fatto seguito le richieste di detassazione, redatte su carta intestata ed inoltrate con raccomandata il 1 agosto 2005 ed il 1 agosto 2006, che facevano emergere la contrarietà alla tassazione sul magazzino, così da inficiare la legittimità dei successivi ruoli per incoerenza con la effettiva volontà della contribuente. Nella specie, non si trattava di variare i dati di locali, aree, superficie e destinazione, ma di invocare una detassazione che nessuna norma, né di legge né di regolamento, imponeva di veicolare necessariamente per il tramite di moduli comunali predeterminati, non dovendosi applicare

*Mir*

neppure l'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993. L'appellante, inoltre, aveva precisato che, se la richiesta di esenzione del 1 agosto 2005, pervenuta in Comune il 6.8.2005, non aveva, per lo stesso Comune di Bentivoglio, nulla a che vedere con la denuncia di variazione di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, era assolutamente infondato e contraddittorio sostenere che dovesse essere veicolata su modulo comunale di denuncia o di variazione.

2. Con il secondo motivo di ricorso si censurano le sentenze impugnate, denunciando omessa pronuncia sulle deroghe alla imponibilità disposte dagli artt. 62 e 68 del d.lgs. n. 507 del 1993, 21 e 34-43 d.lgs. 22/97, 16 Reg. TARSU e delibera consigliere 22/98. L'assenza di motivazione sui motivi di appello senza neppure individuare quali sono le norme di riferimento nelle cui deroghe alla tassazione non si rientrerebbe, renderebbe nulle le sentenze impugnate ai sensi dell'art. 360 n.4 c.p.c. in relazione agli artt. 111 Cost., 132 c.p.c., 118 disp.att. c.p.c. e 36 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 112 c.p.c., per le stesse ragioni già esposte con il primo motivo di ricorso.

3. Con il terzo motivo di ricorso si censurano le sentenze impugnate, per omessa pronuncia sulla disapplicazione degli artt. 5 del Regolamento servizi e 20 bis del regolamento TARSU e violazione degli artt. 2 e 7 del d.lgs. n. 546 del 1992. Parte ricorrente deduce che negli atti di appello era stata chiesta la disapplicazione, all'occorrenza, dell'art. 5 del Regolamento comunale per la disciplina dei servizi di raccolta e smaltimento dei rifiuti, e dell'art. 20 bis del Regolamento comunale per l'applicazione della tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani interni, in quanto il primo, risalente al 1994, era stato superato

dalla successiva legislazione statale sugli imballaggi e dalla stessa delibera consiliare di Bentivoglio n. 22/98, ed il secondo perché in contrasto con l'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, che consentiva non una riduzione della tassa ai produttori di imballaggi terziari ma la totale intassabilità. Parte ricorrente conclude che l'omessa pronuncia sulle disapplicazioni richieste viene censurata ai sensi dell'art. 360, n. 4, in relazione all'art. 112 c.p.c. mentre la violazione di legge viene censurata ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c.

4. Con il quarto motivo di ricorso si censurano le sentenze impugnate, per omessa pronuncia con riferimento all'art. 195 del d.lgs. n. 152 del 2006, atteso che parte ricorrente avrebbe nei motivi di appello posto in luce come il codice ambientale abbia sempre più collegato la tassazione al presupposto della prestazione del servizio.

5. Con il quinto motivo di ricorso si censurano le sentenze impugnate per omessa pronuncia sull'assenza del servizio, sulla mancata applicazione del principio di non contestazione e sul mancato uso dell'invocato potere istruttorio d'ufficio. Parte ricorrente precisa che in grado di appello aveva ribadito che nella specie nessun servizio pubblico veniva espletato in assoluto con riferimento al magazzino, per il quale neppure avrebbe potuto rivolgersi al Comune. E, in ipotesi di residuo dubbio, tenuto conto che la prova di un fatto negativo è diabolica, aveva insistito perché, in forza dei poteri istruttori di cui ai primi due commi dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, fosse il giudice tributario a disporre una indagine intesa a verificare che per tutta la superficie del magazzino nessun servizio veniva effettuato da parte comunale.



6. Con il sesto motivo di ricorso si censurano le sentenze impugnate per omessa pronuncia sulla illegittimità di una tassazione in assenza sia di fruizione che di fruibilità, in relazione all'art. 360 n. 4, c.p.c. e 112 c.p.c. Parte ricorrente lamenta che in sede di appello aveva riportato il contenuto della sentenza n. 14992/00, che si era pronunciata affermando il principio secondo cui laddove il servizio di smaltimento non veniva reso l'assoggettamento al tributo era da ritenersi illogico ed illegittimo.

7. Con il settimo motivo di ricorso si denuncia violazione delle norme europee sulla concorrenza, liberalizzazione dei servizi e tutela ambientale. Si lamenta che se la responsabilità e i costi per il recupero o lo smaltimento gravano direttamente sull'operatore economico, quale corrispettivo di servizi privatistici che gli vengano resi in regime di libero mercato, oneri pubblicitari ulteriori che vengano imposti d'imperio dallo Stato nazionale, per servizi che neanche gli competono, costituirebbero inammissibili duplicazioni di prestazioni patrimoniali imposte e intollerabili distorsioni della concorrenza in ambito europeo. Conclude chiedendo il rinvio alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, perché pronunci in via pregiudiziale sull'eventuale contrasto, ai sensi dell'art. 267 del Trattato del 25.3.1957, e succ. modifiche, e perché stabilisca se l'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993 e, in genere, le norme italiane che assoggettino a privativa comunale e al relativo tributo le superfici ove di regola si formano rifiuti speciali costituiti da imballaggi terziari, pur dopo aver posto gli oneri per il loro recupero o smaltimento a carico dei produttori o degli utilizzatori, costituiscano violazione delle norme europee sulla concorren-

*Mu*

za, liberalizzazione dei servizi e tutela ambientale di cui agli artt. 56, 59, 101, 103, 106, 113, 119, 120, 191 del Trattato, nonché alle direttive comunitarie sulla liberalizzazione dei servizi e sui rifiuti, tra cui in particolare le direttive 6/113, 4/12, 94/156, 75/442.

8. Con l'ottavo motivo di ricorso si censurano le sentenze impugnate, per omessa pronuncia sulle subordinate eccezioni di incostituzionalità degli artt. 70 e 72 del d.lgs. n. 507 del 1993, per contrasto con gli artt. 3, 23, 24, 53, 97, 111 e 113 cost. richiamati anche nello Statuto dei diritti del contribuente, nonché con l'art. 76 per eccesso di delega di cui all'art. 4 della legge 421 del 1992, dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993 per contrasto con gli artt. 3, 23, 53, 76, 97 cost., ove interpretato nel senso di legittimare l'applicazione della tassa rifiuti anche in assenza di servizio pubblico per disposizione di legge.

9. Con il nono motivo di ricorso, si censurano le sentenze impugnate per violazione o falsa applicazione degli artt. 3 l. 241 del 1990, 7 della l. n. 212 del 2000 e 19 d.lgs. n. 546 del 1992 e 72 del d.lgs. n. 507 del 1993. Parte ricorrente lamenta che in chiusura, dopo l'aggiunta che "l'art. 20 del regolamento introduce per il vero la potestà di chiedere una riduzione e non l'esenzione", le sentenze impugnate rilevano "che la Società ha però ricevuto espresso diniego avverso alla istanza di esenzione che aveva presentato all'attenzione dell'Ente impositore", diniego che sarebbe divenuto definitivo in mancanza di una specifica impugnazione, sicchè la cartella di pagamento sarebbe divenuta contestabile solo per vizi propri, e non potrebbe essere riconosciuta un'esenzione che era stata già negata.





La società contribuente deduce di avere precisato in appello che la richiesta protocollata in Comune il 6.8.2005 non invocava esenzioni ai sensi degli artt. 17 e 18 del regolamento per l'applicazione della tassa, né agevolazioni ai sensi degli artt. 22 e 23, né riduzioni ai sensi degli artt. 19 e 21, ma una condizione di intassabilità di cui al precedente art. 16 che fa espresso riferimento al secondo e terzo comma dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993. La comunicazione comunale non costituirebbe dunque né diniego di agevolazioni né rifiuto di restituzione: non sarebbe dunque impugnabile, non rientrando nella elencazione di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

10. Con il decimo motivo di ricorso si censurano le sentenze impugnate, denunciando omessa pronuncia sulla decadenza del diritto alla riscossione per il biennio 2005-2006, avendo in sede di appello precisato che la pretesa tributaria, ai sensi dell'art. 72 del d.lgs. n. 507 del 1993, viene iscritta a ruolo da formare ed assegnare al concessionario alla riscossione, a pena di decadenza, entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo.

11. Con l'undicesimo motivo di ricorso si censurano le sentenze impugnate per violazione o falsa applicazione di tutte le leggi su cui vi è stata omissione di pronuncia. La conferma delle sentenze di primo grado è avvenuta mediante implicita:

- a) falsa applicazione dell'art. 70 del d.lgs. 507 del 1993, nonché degli artt. 24, 25 del regolamento TARSU;
- b) violazione dell'art. 24 del regolamento TARSU;
- c) violazione del principio secondo cui le denunce e le dichiarazioni fiscali sono sempre emendabili, anche in giudizio, fino a definizione del rapporto;

d) violazione degli obblighi di chiarezza, trasparenza, semplificazione, collaborazione e buona fede di cui agli artt. 2, 6 e 10 della legge 212 del 2000 o delle ulteriori semplificazioni introdotte dal codice dell'amministrazione digitale di cui alla legge n. 82 del 2005 e successive modificazioni, nonché dell'obbligo della correttezza amministrativa di cui all'art. 97 della Costituzione;

e) violazione dell'art. 72 del d.lgs. n. 507 del 1993 tanto sotto il profilo della impossibilità di emettere ruoli non preceduti da accertamento in presenza di contestazione della pretesa, quanto sotto il profilo del termine decadenziale per la emissione dei ruoli;

f) violazione degli artt. 62, comma 3, comma 5 e 68 comma 2 lett. e) ed f) del d.lgs. n. 507 del 1993;

g) violazione degli artt. 21 e 34-43 del d.lgs. n. 22 del 1997 e del principio "chi inquina paga" di cui all'art. 36;

h) violazione dell'art. 16 del regolamento TAR SU;

i) violazione della delibera consiliare n. 22 del 1998;

l) falsa applicazione dell'art. 5 del regolamento sulla disciplina dei servizi di smaltimento e dell'art. 20 bis del regolamento TAR SU;

m) violazione dell'art. 195 comma 2, lett. e) del d.lgs. n. 152 del 2006;

n) disapplicazione del principio di non contestazione recepito anche nell'art. 115 c.p.c.;

o) disapplicazione dei primi due commi dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992;

p) violazione della definizione di tassa e dell'art. 4 della legge n. 421 del 1992;

q) violazione degli artt. 3, 23, 24, 53, 76, 97, 111 e 113 cost.

12. In via preliminare ed assorbente vanno esaminate le due eccezioni di inammissibilità del ricorso proposte da parte controricorrente.

a) La prima eccezione riguarda la violazione del principio di autosufficienza, atteso che non sarebbe stata ricostruita in modo adeguato ed intellegibile la vicenda processuale relativa ai tre distinti giudizi di merito, conclusi con le sentenze impugnate, ed, in particolare, non sarebbero state specificamente indicate le questioni poste all'attenzione dei singoli giudici di merito e le rispettive statuizioni da questi ultimi assunte, in primo ed in secondo grado, in ordine alle doglianze proposte innanzi alla Corte.

Si lamenta, inoltre, che la società ricorrente, limitandosi ad allegare al ricorso in esame le sole sentenze impugnate e le relative istanze ex art. 369 c.p.c., non avrebbe nemmeno provveduto al deposito degli atti processuali sui quali si fonda la domanda proposta nei tre distinti procedimenti, ossia gli appelli proposti e, soprattutto, gli ulteriori documenti posti a fondamento dei motivi di ricorso.

12.1. L'eccezione è infondata. Il ricorso risponde ai criteri indicati dal principio di autosufficienza, essendo ampiamente riportato il contenuto degli atti e degli scritti difensivi su cui lo stesso si fonda. Va, inoltre, precisato che: "In tema di giudizio per cassazione, per i ricorsi avverso le sentenze delle commissioni tributarie, la indisponibilità dei fascicoli delle parti (i quali, ex art. 25, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, restano acquisiti al fascicolo d'ufficio e sono restituiti solo al termine del processo) comporta la conseguenza che la parte ricorrente non è onerata, a pena di improcedibilità ex art. 369, comma 2, n. 4, c.p.c., della produzione del proprio fascicolo e per esso di copia au-

tentica degli atti e documenti ivi contenuti, poiché detto fascicolo è già acquisito a quello d'ufficio di cui abbia domandato la trasmissione alla S.C. ex art. 369 comma 3, c.p.c., a meno che la predetta parte non abbia irritualmente ottenuto la restituzione del fascicolo di parte dalla segreteria della commissione tributaria; neppure è tenuta, per la stessa ragione, alla produzione di copia degli atti e dei documenti su cui il ricorso si fonda e che siano in ipotesi contenuti nel fascicolo della controparte "(Cass. n. 28695 del 2017; Cass. S.U.n. 22726 del 2011).

b)La seconda eccezione riguarda l'inammissibilità del ricorso per cassazione cumulativo avverso tre distinte sentenze, atteso che parte ricorrente avrebbe dovuto precisare il motivo per cui si è ritenuto opportuno presentare un unico ricorso per cassazione, senza richiedere, invece, la riunione dei processi ai sensi dell'art. 274 c.p.c. nei precedenti giudizi di merito ed ora innanzi alla Suprema Corte.

12.2. L'eccezione è infondata. A pagina 4 del ricorso la società Arco Logistica S.r.l. argomenta sulle ragioni del ricorso cumulativo, ravvisando l'identità soggettiva e la evidente connessione oggettiva nelle sentenze impugnate, presupposti che nella specie ricorrono. Questa Corte ha stabilito che: "In materia tributaria è ammissibile, fermi restando gli eventuali obblighi tributari del ricorrente, in relazione al numero dei provvedimenti impugnati, il ricorso cumulativo avverso più sentenze emesse tra le stesse parti, sulla base della medesima "ratio", in procedimenti formalmente distinti ma attinenti allo stesso rapporto giuridico d'imposta, pur se riferiti a diverse annualità, ove i medesimi dipendano per intero dalla soluzione di una identica

questione di diritto comune a tutte le cause, in ipotesi suscettibile di dare vita ad un giudicato rilevabile d'ufficio in tutte le cause relative al medesimo rapporto d'imposta" (Cass. n. 4595 del 2017). Nella specie, il ricorso cumulativo è ammissibile attesa la coincidenza delle parti e delle questioni di diritto oggetto di controversia, nonché delle relative soluzioni prospettate dalla CTR.

13. Il Comune di Bentivoglio ha depositato memoria difensiva, ex art. 378 c.p.c., chiedendo applicarsi l'efficacia espansiva del giudicato relativo alla sentenza della CTR Bologna n. 1714/17, pronunciata il 15.12.2016, emessa tra le medesime parti dello stesso giudizio, avente ad oggetto lo stesso magazzino e relativa alla TARSU per l'annualità del 2011. L'ente dichiara che la sentenza è passata in giudicato per mancata impugnazione, ma precisa che, in allegato alla memoria, è stata depositata solo una copia della sentenza priva dell'attestazione del passaggio in giudicato di cui all'art. 124 disp.att.c.p.c., che il dirigente della Segreteria della CTR si è rifiutato di rilasciare, essendo stata depositata nel suo ufficio una istanza ex art. 369 c.p.c. da parte del difensore di Arco Logistica S.p.a.

13.1. L'eccezione non può trovare accoglimento. Secondo l'indirizzo unanimemente condiviso di questa Corte, affinché il giudicato esterno possa fare stato nel processo, è necessaria la certezza della sua formazione, che deve essere provata, pur in assenza di contestazioni, attraverso la produzione della sentenza munita del relativo attestato di cancelleria (Cass. n. 20974/2018; Cass n. 6024/2017); ne consegue che non assume rilievo, ai fini della certezza dell'esistenza del giudicato esterno, la dichiarazione, rilasciata con pec, dal difensore di



Arco Logistica (allegata alla memoria), che tale pronuncia non è stata impugnata.

14. Il primo, il secondo, terzo, quarto e l'udicesimo motivo di ricorso, vanno esaminati congiuntamente per connessione logica, dal cui rigetto consegue l'assorbimento del quinto e del sesto e del nono.

Con riferimento alle suddette censure, proposte ai sensi dell'art. 360 comma 1, n. 4, c.p.c. va, in questa sede, ribadito il principio secondo cui : "Alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo, come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richieda ulteriori accertamenti in fatto" (Cass. n. 16171 del 2017).

13.1. La questione all'esame della Corte verte essenzialmente sulla tassabilità ai fini TARSU di un magazzino sito al blocco 4 dell'interporto bolognese in Comune di Bentivoglio, ritenuto dalla società contribuente esente da imposta, perché produttivo di soli imballaggi terziari.

Nel controricorso il Comune di Bentivoglio ha argomentato che in data 6.4.2005 la società aveva presentato, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, l'Autodenuncia di Iscrizione Tas-



sa Smaltimento Rifiuti Solidi Urbani, con la quale dichiarava l'occupazione, a far tempo dal maggio 2005, di una superficie di mq. 252 ad uso ufficio, di mq. 7.578 ad uso magazzino e di mq.58 ad uso antincendio esclusi dalla tassazione. Successivamente alla presentazione della dichiarazione, la società con raccomandata dell'1.8.2005 chiedeva all'ente comunale l'esenzione ("detassazione") dal pagamento dell'imposta dell'intero magazzino di 7.578 mq.

Il Comune di Bentivoglio rigettava, con provvedimento n. 15522 del 2005 del 9.5.2005, la richiesta sostanzialmente rilevando che la società contribuente non aveva documentato le ragioni della istanza. Nel provvedimento, il cui contenuto in ossequio al principio di autosufficienza è riportato in ricorso, si specifica che il regolamento comunale prevedeva un contributo /rimborso a quelle società che avviano al recupero i rifiuti speciali assimilati a quelli urbani (carta, cartone, legno) ed ai produttori di imballaggi terziari per i quali devono provvedere a loro spese al loro smaltimento (art. 20 e 20 bis del Regolamento comunale), mentre per coloro che detengono magazzini per lo stoccaggio delle merci, con grandi superfici, era prevista una riduzione di tariffa (art. 20 ter). Non è contestato che Arco Logistica S.r.l. non ha provveduto a fornire la documentazione occorrente in via amministrativa per ottenere la riduzione di cui all'art. 20 bis del Regolamento comunale TARSU, ritenendo di avere diritto alla totale esenzione del magazzino.

13.2. Il quadro normativo nel quale va inquadrata la fattispecie in esame (anni 2005-2006-2007) è costituito dal capo 3 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 e dal d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (decreto Ronchi) e successive modifiche. Circa il presupposto della tassa il d.lgs. n. 507 del 1993 ha stabilito che stes-

sa "è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa nei modi previsti dagli artt. 58 e 59" e che "nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di 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. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile, il comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta (art. 62, commi 1 e 3).

Il d.lgs. n. 22 del 1997, emanato in attuazione delle Direttive 91/156/CEE sui rifiuti, 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, ha previsto nel Titolo II, (specificamente dedicato alla "gestione degli imballaggi") -premesse che la gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata "sia per prevenire e ridurre 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 94/62/CEE (art. 34, comma 1), 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 – 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)“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’utente dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata” (art. 43, comma 2). Infine, l’art. 49, compreso nel Titolo 3, ha istituito la “tariffa per la gestione dei rifiuti urbani” (usualmente denominata TIA, “tariffa di igiene ambientale”), in sostituzione della soppressa TARSU, prevedendo, in particolare, nella modulazione della tariffa, agevolazioni per la raccolta differenziata “ad eccezione della tariffa differenziata di rifiuti di imballaggio, che resta a carico dei produttori e degli utilizzatori (comma 10) e disponendo altresì che “sulla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua” detta attività (art. 14). Va poi ricordato che i termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l’operatività della TIA, regime introdotto dal

*Mey*

d.P.R. n. 158 del 1999, modificato dalla l. n. 488 del 1999, art. 33, salva la possibilità per i comuni di introdurre in via sperimentale la TIA – hanno subito varie proroghe e che, infine, il d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238 (recante “Norme in materia ambientale”) ha soppresso tale tariffa, sostituendola con una nuova – “tariffa integrata ambientale”, come definita dal d.l. n. 208 del 2008, convertito nella l. n. 13 del 2009, c.d. TIA 2 – e che l’art. 264 ha abrogato l’intero d.lgs. n. 22 del 1997 (sia pure prevedendo in questo caso una disciplina transitoria).

13.3. Non trovano applicazione, contrariamente a quanto sostenuto dalla contribuente con il quarto motivo di ricorso, le disposizioni di cui al d.l. n. 152 del 2006, che riguardano la TIA 2. La tariffa di cui all’art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, è stata soppressa e sostituita con la diversa “Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (come testualmente indicato nella Rubrica dell’articolo), che una disposizione successiva (art. 5, comma 2-quater, del d.l. 30 dicembre 2008, n. 208 (Misure straordinarie in materia di risorse idriche e di protezione dell’ambiente), convertito, con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2009 n. 13, denominò “Tariffa Integrata Ambientale” (di seguito TIA 2). La TIA 2 è stata sostituita dal TARES (Tributo comunale sui servizi), introdotto dal d.l. 201 del 2011, art. 14 convertito dalla l. n. 214 del 2011, ed il TARES è stato sostituito dalla TARI (tassa sui rifiuti), istituita dalla l. n. 147 del 2013, art. 1, commi 639 e seguenti) a decorrere dal 1 gennaio 2014. La tariffa integrata, in particolare, restava “commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali (art.

2), e costituiva "il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e comprende anche i costi indicati dall'art. 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36 "(art. 238, comma 1, secondo periodo, d.lgs. n. 152 del 2006). Il d.lgs. n. 152 del 2006, art. 238 (Codice dell'Ambiente), che ha istituito la nuova "tariffa" sui rifiuti TIA 2, destinata a sostituire quella di cui al d.lgs. n. 22 del 1997, ha previsto, al comma 1, che "la tariffa di cui al d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49, è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente art., salvo quanto previsto dal comma 11", il quale recita che " sino alla emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti". Tale regolamento ministeriale non è stato adottato entro il prorogato termine del 30 giugno 2010, per cui sono rimaste in vigore, ed applicate dai Comuni nei rispettivi territori, per quanto qui d'interesse, sia la TARSU che la TIA 1, quella appunto prevista dal d.lgs. n. 22 del 1997, alla quale, per effetto della l. n. 296 del 2006, commi 183 e 184 (Finanziaria 2007), sono stati estesi i criteri di determinazione della TARSU. Per completezza va ricordato che il d.l. n. 208 del 2008, art. 5, comma 2 quater, convertito dalla l. n. 13 del 2009, ha altresì disposto che: "Ove il regolamento di cui al d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238, comma 6, non sia adottato dal Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare (entro il 30 giugno 2010), i comuni che intendano adottare la tariffa integrata ambientale (TIA) possono farlo ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti". Dunque è stata prevista la facoltà per gli Enti locali, inutilmente decorso il termine del 30 giugno 2010, di adottare



delibere di passaggio dalla TARSU alla TIA 2, con effetto dal 10 gennaio 2011.

Si precisa che il TAR Lazio, Sez. II bis, con sentenza n. 4611 del 2017, ha diffidato il Ministero dell'Ambiente alla emanazione del decreto statale di determinazione dei criteri qualitativi e quantitativi di assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani, previsto dall'art. 195, comma 2, lett. e) del d.lgs. n. 152 del 2006.

13.4. Dall'esame del Titolo II del decreto Ronchi 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" art. 38 cit; 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, mentre per gli imballaggi secondari è ammessa solo la raccolta differenziata da parte dei commercianti al dettaglio che non li abbiano restituiti agli utilizzatori (art. 43).

Ne deriva che i rifiuti degli imballaggi terziari non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani. Ciò non comporta, però, che tali categorie di rifiuti siano, di per sé, esenti dalla TARSU, ma che ad esse si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che è quella dettata dal d.lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo l'esclusione dalla tassa della sola parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente rifiuti speciali (Cass. n. 5377 del 30.11.2011; Cass. n. 4793 del 2015; Cass. nn. 4792 e 4793 del 2016), tenendo conto dei relativi regolamenti comu-

nali. Nel caso di imballaggi secondari è previsto dall'art. 21, comma 7, del decreto Ronchi l'esonero dalla privativa comunale qualora sia provato l'avviamento al recupero. In tal caso, l'operatore economico ha l'onere di dimostrare l'effettivo e corretto avviamento al recupero attraverso valida documentazione, comprovante il conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati a detta attività in base alle norme del d.lgs. n. 22 del 1997 e si determina, allora, non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dal d.lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto previsto, in generale, già dal d.lgs. n. 507 del 1993, art. 67, comma 2, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dal d.P.R. n. 158 del 1999, art. 7, comma 2, il quale, nell'approvare il "metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani", può, nella fase transitoria, essere applicato dai comuni anche ai fini della TARSU) (Cass. n. 9731 del 2015).

13.5. Nella specie, non è contestato che la società contribuente non ha provato all'ente comunale di aver avviato al recupero autonomamente rifiuti dal imballaggio terziari (non assimilabili), né è contestato che la stessa abbia inviato successivamente alla denuncia ex art. 70 del d.lgs. n. 504 del 1997 una richiesta di "detassazione" del magazzino. A tale richiesta l'ente ha risposto con provvedimento motivato, rigettando l'istanza, che correttamente i giudici del merito hanno qualificato "provvedimento di diniego", con ciò operando un accertamento in fatto,

insindacabile in sede di legittimità. Solo successivamente, nel corso dei giudizi di merito, la società riferisce in ricorso di aver provato di aver avviato al recupero significative quantità di imballaggi terziari (circa 5 quintali per ogni anno), circostanza che non rileva ai fini della eventuale emendabilità della dichiarazione, atteso che la società contribuente non ha chiesto la riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero, né durante i giudizi di merito né ancor prima all'ente impositore, così provvedendo in concreto ad una "emendabilità", ma ha formulato richiesta di totale "detassazione" del magazzino. Si ribadisce, inoltre, che la società, nel formulare la richiesta di detassazione al Comune non ha allegato alcuna documentazione, pur essendone onerata, dell'attività di avviamento al recupero. Come si è detto, per quanto attiene alla quantificazione della TARSU, in tema di imballaggi terziari, è posto a carico dell'interessato un onere di informazione, al fine di ottenere la riduzione tariffaria, 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 (Cass. nn. 4766 e 17703 del 2004; Cass. n. 13086 del 2006; Cass. n. 17599 del 2009; Cass. n. 775 del 2011).

13.6. Ciò premesso, non è condivisibile la tesi difensiva sostenuta dalla ricorrente con il primo motivo di ricorso, secondo cui nella fattispecie non si ricadrebbe sotto il profilo di cui all'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, oppure che nessuna norma impone l'uso di moduli o formulari per effettuare la rettificazione della denuncia presentata ai sensi dell'art. 70. Prescindendo dal rilievo del necessario utilizzo di moduli e formulari predi-

sposti dall'ente comunale a fine di provvedere agli adempimenti imposti dalla legge, i quali possono essere forniti per comodità dell'utenza, nella specie va precisato che la richiesta di esenzione non ha valenza di denuncia, anche laddove dovesse essere stata giustificata dalla volontà di avvalersi delle facoltà di cui all'art. 21, comma 7, del d.lgs. n. 22 del 1997 di avviare al recupero i rifiuti da imballaggi terziari, in quanto tale comunicazione non investe nessuno degli elementi, sia oggettivi che soggettivi, che l'art. 70 d.lgs. n. 507 del 1993 impone al contribuente di denunciare. Tale comunicazione non interessa affatto il concreto esercizio impositivo dell'ente, né lo può condizionare, perché non riguarda né le condizioni soggettive, né quelle oggettive di determinazione del tributo indicate dalla legge. La stessa ha, infatti, solo portato a conoscenza del comune una sostanziale contestazione della debenza del tributo (Cass. n. 20646 del 2007). A tale richiesta, il Comune ha risposto negativamente non ravvisandone i presupposti.

Nella specie, pertanto, l'Ufficio comunale sulla base della denuncia presentata dalla contribuente ha proceduto, correttamente, attraverso la notificazione di una cartella esattoriale, alla liquidazione del tributo sulla base degli elementi dichiarati originariamente dalla società. Il rapporto tributario relativo alla TARSU è connesso (salvi gli accertamenti dell'ente impositore) ad una dichiarazione ultrattiva (con effetto anche per gli anni successivi, qualora le condizioni di tassabilità sono rimaste invariate) del contribuente efficace fino a successiva denuncia di variazione (che nella specie non c'è stata) ovvero di accertamento dell'ente (Cass. n. 20646 del 2007). L'art. 71 d.lgs. n. 507 del 1993 invero (Cass. n. 19255 del 2003; Cass. n. 19181 del 2004; Cass. n. 20646 del 2007) prevede l'emissione dell'avviso di accertamento della tassa per lo smaltimento dei

rifiuti solidi urbani soltanto quando il contribuente non abbia presentato la denuncia prescritta dal precedente art. 70 oppure nel caso in cui l'Ufficio comunale valuti la denuncia presentata infedele o incompleta: di conseguenza qualora la denuncia sia stata presentata, legittimamente l'ente che ritenga di non contestarla, procede, attraverso la notificazione di una cartella esattoriale e senza previa emissione di alcun avviso di accertamento, alla liquidazione del tributo sulla base degli elementi dichiarati dallo stesso contribuente originariamente. Inoltre, il primo comma dell'art. 72 del medesimo d.lgs. inoltre consente al Comune di procedere direttamente alla liquidazione della TARSU ed alla conseguente iscrizione a ruolo, quando questa è determinata attraverso la meccanica applicazione dei ruoli dell'anno precedente e dei dati in esso contenuti. Da tali norme si desume che il rapporto giuridico tributario relativo a detta tassa è comunque connesso ad una dichiarazione.

Di conseguenza (Cass. n. 9433 del 2005):

- a) L'esercizio del potere di liquidazione, previo accertamento formale, deve ritenersi legittimo quante volte esso è conforme al principio dell'imputazione diretta al contribuente degli effetti della sua dichiarazione;
- b) L'ente, invece, deve esercitare il potere di accantonamento sostanziale quando intende far valere una qualche modificazione di uno degli elementi strutturali del rapporto che non si possa considerare voluto dal contribuente dichiarante.

13.8. Privo di rilievo anche le eccepite doglianze, proposte con il terzo motivo di ricorso, relative alla omessa pronuncia in ordine alla disapplicazione del Regolamento comunale che all'art. 20 e 20 bis prevederebbe una riduzione della tassa per i produttori di imballaggi terziari "pari ai costi sostenuti per lo smal-



timento degli stessi visto il divieto di immetterli nel normale circuito di raccolta dei rifiuti” (v. pag. 15 ricorso) e dell’art. 5 del Regolamento comunale del 1994, che prevederebbe l’assimilazione dei rifiuti di imballaggio in genere (quindi anche i terziari). L’art. 5 del Regolamento comunale, infatti, è stato superato dai successivi artt. 20 e 20 bis, il cui contenuto è conforme ai principi enunciati dalle norme sopra richiamate, con cui si prevede la riduzione tariffaria fino al limite massimo dell’80%, concesso a consuntivo e solo in caso in effettiva dimostrazione di aver sostenuto costi per lo smaltimento di imballaggi, proprio in ragione del divieto di assimilazione.

Sulla base dei rilievi espressi, si può concludere che, ai sensi delle disposizioni richiamate, con riferimento al magazzino oggetto di controversia, la società Arco Logistica S.r.l., in quanto produttrice di rifiuti speciali non assimilati (imballaggi terziari), avrebbe potuto solo beneficiare di una riduzione parametrata alla intera superficie su cui l’attività veniva svolta, adempiendo all’onere della prova richiesto dalle disposizioni di legge richiamate (Cass. n. 4766 e 17703 del 2004, Cass. n. 13086 del 2006, n. 17599 del 2009, Cass. n. 775 del 2011, v. da ultimo Cass. n. 21250 del 2017).

In difetto di esplicita allegazione di una riduzione tariffaria non assume rilievo neppure la questione della asserita emendabilità della dichiarazione anche in giudizio, proposta con il primo motivo, atteso che parte ricorrente ha sempre sostenuto di avere diritto alla totale “detassazione” dell’area adibita a magazzino per aver provveduto all’avviamento al recupero degli imballaggi terziari. Il presupposto della TARSU, secondo l’art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993 è, invero, l’occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti e l’esonero dalla tassazione di una parte delle aree utilizzate perché ivi si

*Mia*

producono rifiuti speciali è subordinata alla adeguata delimitazione di tali spazi, nonché alla presentazione di documentazione idonea a dimostrare le condizioni dell'esclusione o dell'esenzione; il relativo onere della prova incombe al contribuente (Cass. n. 11351 del 2012). Una siffatta prova non risulta nella specie essere stata fornita, in quanto la CTR ha accertato che la tassazione a mezzo degli atti impositivi era stata basata sulle dichiarazioni presentate dalla società ricorrente la quale ha presentato una richiesta di detassazione, rinnovata in data 1 agosto 2005, dell'area adibita a magazzino, ma senza allegare documentazione a sostegno della pretesa (circostanza non contestata, v. pag. 2 del ricorso e controricorso dell'ente comunale).

13.9. Va rigettato il settimo motivo di ricorso, atteso che, secondo l'indirizzo espresso da questa Corte: "il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione europea presuppone il dubbio interpretativo su una norma comunitaria, che non ricorre allorchè l'interpretazione sia autoevidente, oppure il senso della norma sia stato già chiarito da precedenti pronunce della Corte, non rilevando, peraltro, il profilo applicativo di fatto, che è rimesso al giudice nazionale a meno che non involga una interpretazione generale ed astratta".

Nella specie, parte ricorrente confonde i principi espressi con la normativa a cui si è fatto sopra riferimento, formulando generiche censure su possibili contrasti con i principi che regolano le norme europee in tema di concorrenza e tutela ambientale. La piana lettura delle norme in materia e i principi espressi dalla Corte non giustificano dubbi interpretativi tali da determinare la necessità di un rinvio ai sensi dell'art. 267 TFUE alla Corte di Giustizia.



13.10.Va, altresì, rigettato il denunciato vizio di omessa pronuncia con riferimento alle subordinate eccezioni di incostituzionalità degli artt. 62, 70 e 72 del d.lgs. n. 507 del 1993, proposte con l'ottavo motivo di ricorso, dovendosi rilevare 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, 24, 53, 97, 111 e 113 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.

13.11. Infondato anche il decimo motivo di ricorso, atteso che "in tema di riscossione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), la notifica della cartella di pagamento non è sottoposta ad alcun termine di decadenza, posto che quello fissato dall'art. 72, comma primo, del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, si riferisce esclusivamente alla formazione ed alla notifica del ruolo, ma deve comunque avvenire nel ter

mine di prescrizione di cinque anni, ai sensi dell'art. 2948, n. 4, c.p.c. " (Cass. n. 24679 del 2011).

14. In definitiva, il ricorso va rigettato.

Le spese di lite sono a carico della parte soccombente, liquidate come da dispositivo.

### **P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso. Condanna la parte soccombente al rimborso delle spese di lite che si liquidano in complessivi euro 5.200,00, per compensi, oltre spese forfetarie ed accessori di legge.

Così deciso, in Roma, il giorno 14.9.2018.