

**Sentenza n. 2671 del 20 novembre 2020  
della Commissione Tributaria Regionale Milano Sez. XIX**

SENTENZA

- sull'appello n. 2006/2019

depositato il 07/05/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 4314/2018 Sez:20 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

contro:

COMUNE DI GARBAGNATE MILANESE

PIAZZA DE GASPERI 1 20024 GARBAGNATE MILANESE

proposto dagli appellanti:

difeso da:

difeso da:

M

Atti impugnati:

AVVISO DI LIQUIDAZIONE n. (...) TARI 2017

Oggetto del contenzioso è un avviso di liquidazione (n. (...)) emesso dal Comune di GARBAGNATE MILANESE a carico della N. srl, per la TARI 2017 (ripresa di imposta per Euro 7.418).

**FATTO E DIRITTO**

La contribuente, dopo avere sollevato una serie di eccezioni di nullità dell'avviso per difetto di motivazione in relazione alla mancata indicazione della aliquota e alla mancata indicazione delle ragioni per cui non sono state riconosciute le riduzioni previste dai regolamenti comunali, rappresenta di svolgere attività di logistica, offrendo servizi di deposito e spedizione nazionale e internazionale, ricevendo merci già confezionate in imballi da trasporto con pellicole di poliuretano e pallets, per cui, a suo dire, produce unicamente, o comunque in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali del tipo di imballaggi terziari (per i quali esiste un divieto di legge di assimilazione ai rifiuti solidi urbani); e ciò su tutta la superficie dei locali di mq 3.949, provvedendo a propria cura e spese al relativo smaltimento; con ciò dovendosi ritenere esente da tassazione quella intera superficie; con esclusione dalla esenzione invece, per la superficie di 161,50 mq adibiti a uffici, punti ristoro, spogliatoi, servizi igienici.

Il Comune ribadisce la legittimità della pretesa, rilevando di non avere assimilato i rifiuti speciali del tipo imballaggi terziari, e che spetta comunque al contribuente che invoca l'esenzione fornire la prova rigorosa e chiara: di quali siano le aree su cui si producono in via prevalente imballaggi terziari; della destinazione funzionale e strutturale di tali aree a quello specifico scopo.

La CTP in primo grado ha respinto il ricorso: ha ritenuto adeguatamente motivato l'avviso; ha ricordato che il contenzioso si ripete annualmente (la CTP ha rigettato i ricorsi per il 2015 e 2016 e la CTR ha confermato il rigetto per il 2015); ha ricordato che è onere della parte provare i presupposti della esenzione invocata e ha rilevato che le foto allegate dalla contribuente (spacchettamento in corridoi) non provano la produzione di rifiuti del tipo imballaggi terziari su tutta la superficie per la quale si pretende l'esenzione. La CTP ha aggiunto che i magazzini di stoccaggio merci, 'area non destinata' a produzioni artigianali o industriali, non producono rifiuti speciali e quindi vanno ricompresi nel calcolo della superficie tassabile. Quanto alle riduzioni pretese, esse non spettano perché la contribuente già gode della esenzione per i locali della attività produttiva e le due agevolazioni/esenzioni non possono essere cumulate.

Propone appello la società contribuente. Ricorda: che la questione posta riguarda la tassabilità di aree dove si producono in via prevalente e continuativa rifiuti come imballaggi terziari e in particolare la tassabilità dei magazzini; di avere dimostrato tutto quanto c'era da dimostrare (serie di foto, piantina con la divisione delle varie aree; MUD degli anni 2016 e 2017 dove si indicano i quantitativi di rifiuti prodotti; dichiarazioni delle società che si occupano dello smaltimento dei rifiuti), visto che l'attività consiste nel disimballare pallets e assemblare nuovi pallets in base agli ordinativi (spiega nel dettaglio tutte le fasi dell'attività e indica le aree dove esse avvengono); che per legge gli imballaggi terziari non possono essere conferiti per lo smaltimento al circuito comunale e che pertanto le aree su cui si producono in via esclusiva o prevalente quel tipo di rifiuti devono essere considerate esenti ai fini del calcolo della TARI dovuta; che le uniche superfici da tassare, non a caso dichiarate a tali fini, sono i 161,50 mq destinati a uffici e servizi. In ogni caso, è pacifico e documentato che la società provvede in proprio e a proprie spese a smaltire il 100% dei rifiuti del tipo imballaggi terziari prodotti e, quindi, ha quantomeno diritto alle riduzioni previste dalla regolamentazione comunale (art. 52) che sono pari al 50%, e ciò unitamente alla riduzione di cui all'art. 37 comma 4 del medesimo regolamento che prevede, per il caso di difficoltà nella circoscrizione delle aree di produzione di rifiuti assimilabili e non assimilabili, una riduzione forfettaria della superficie tassabile nel 20% (domanda posta in via subordinata) posto che non esiste alcun divieto normativo di cumulo). La contribuente ricorda che la questione vede opposte la società e il Comune sin dal 2002. Quando pendevano davanti alla CTR i contenziosi per le annualità 2003-2008 e davanti alla CTP le annualità 2009-2010, è stato firmato un accordo che riguardava la quantificazione delle superfici tassabili solo per quelle annualità e nell'ottica transattiva, per cui quell'accordo non aveva ad oggetto la determinazione delle superfici tassabili per gli anni successivi.

Si è costituito il Comune. Riepiloga lo stato e l'esito del pluriennale contenzioso che ha visto coinvolta la società e il Comune. Spiega come l'esenzione è riconosciuta su mq 982,56 denominata 'area lavorazione' in quanto lì si producono prevalentemente e continuativamente imballaggi terziari e per il resto la contribuente non ha fornito alcuna prova certa della esistenza dei presupposti dell'esenzione (e da questo punto di vista, rispetto alle foto allegate, ha valore probatorio decisamente prevalente il verbale di sopralluogo effettuato il 27.09.2018 nel contraddittorio delle parti, e sulla base del quale si è poi perfezionata la transazione rispetto alle prime annualità). Si analizza quindi dettagliatamente la normativa di riferimento e la giurisprudenza prevalente, a supporto della correttezza della sentenza di primo grado, di cui si chiede la conferma.

L'appello della contribuente è parzialmente fondato e merita accoglimento nei limiti che seguono.

E' anzitutto opportuno sintetizzare brevemente i termini della questione relativa al rapporto fra TARI e produzione di rifiuti speciali (fra i quali rientrano gli imballaggi), alla luce della normativa vigente e della giurisprudenza che è andata consolidandosi.

La Suprema Corte (Cass. Civ., sez. Trib. 23.04.2020 n. 8088) ha avuto modo di precisare recentemente alcuni principi rilevanti in materia di T.A.R.I., ricostruendo anche il quadro normativo di riferimento. In particolare, ricorda che la T.A.R.I., a decorrere dal 01.01.2014, ha sostituito i tributi preesistenti (T.A.R.S.U., poi T.I.A. e T.A.R.E.S.) dovuti ai Comuni (da cittadini, enti e imprese) a titolo di pagamento del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti, mantenendone la medesima natura tributaria. L'imposta è dovuta, ai sensi della L. 27 dicembre 2013, n. 147, "per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, mentre le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza della previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti".

Ai sensi dell'art. 1, comma 649, della L. 27 dicembre 2013, n. 147, "nella determinazione della superficie assoggettabile alla T.A.R.I. 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 T.A.R.I., il Comune con proprio regolamento può prevedere riduzioni della parte variabile, proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero.

Ciò premesso, continua la Corte, estendendo alla T.A.R.I. l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza di legittimità in tema di T.A.R.S.U., con riguardo all'art. 62, comma 3, del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, la tariffa deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, salva l'applicazione sulla stessa di un "coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi" e chiaramente presuppone l'assoggettamento all'imposta dei soli rifiuti urbani e salvo il diritto ad una riduzione della tassa in caso di produzione di rifiuti assimilati "smaltiti in proprio" (Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 1 aprile 2016 n. 6359).

In tale materia "grava sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare dell'esenzione", atteso che, pur operando il principio secondo il quale è l'amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell'obbligazione tributaria, esso non può operare con riferimento al diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile, o addirittura l'esenzione, costituendo questa, un'eccezione alla regola del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale (Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 13 maggio 2015, n. 9731; Cass., Sez. 6<sup>a</sup>, 5 settembre 2016, n. 17622; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 22 dicembre 2016, n. 26725; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 22 settembre 2017, n. 22130; Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 15 maggio 2019, n. 12979). "Per i produttori di rifiuti speciali non assimilabili agli urbani non si tiene altresì conto della parte di area dei magazzini, funzionalmente ed esclusivamente collegata all'esercizio dell'attività produttiva, occupata da materie prime e/o merci, merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali non assimilabili, la cui lavorazione genera comunque rifiuti speciali non assimilabili". Resta fermo l'assoggettamento dei magazzini destinati allo stoccaggio di semilavorati e/o prodotti finiti connessi a lavorazioni produttive di rifiuti assimilati, dei magazzini di attività commerciali, dei magazzini relativi alla logistica, dei magazzini di deposito di merci e/o mezzi di terzi. Ebbene, l'esenzione prevista dalla legge di stabilità riguarda in primo luogo solo le aree accessorie ai locali tassabili (balconi, terrazzi) e non anche quelle accessorie alle aree esenti perché produttive di rifiuti speciali; queste aree possono ritenersi esenti solo in quanto aree funzionalmente ed esclusivamente collegate all'esercizio dell'attività produttiva e comunque produttive di rifiuti speciali (Cass., Sez. 5<sup>a</sup>, 15 maggio 2019, n. 12979).

E' opportuno a questo punto focalizzare l'attenzione sui termini del trattamento a fini T.A.R.I. dei rifiuti del tipo imballaggi.

Il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, 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, 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 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), 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 - 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) "dall'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).

In sintesi, dalla normativa in materia risulta che la natura primaria, secondaria o terziaria dell'imballaggio non dipende dal materiale di cui l'imballaggio è composto, ma dalla funzione che quell'imballaggio è destinato ad assolvere, per cui: primario è l'imballaggio che custodisce la singola unità di prodotto per l'utente finale (ad esempio la bottiglia di plastica dentro cui vi è la coca cola), secondario (o multiplo) è quello che consente il raggruppamento di più unità per l'utente finale e che si può rimuovere senza alterare il prodotto - che ha a sua volta l'imballaggio primario - (ad esempio la cassetta che contiene sei bottiglie di coca cola), terziario (o per il trasporto) è quello che serve per agevolare la manipolazione e il trasporto di merci su più ampia scala proteggendole (ad esempio il pallet con numerosi scatoloni che contengono più cassette da sei bottiglie di coca cola, tutte avvolte e tenute insieme sul pallet da una pellicola di plastica trasparente).

Dall'esame del Titolo 2° 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 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. Ne deriva che 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 D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 e dalla successiva abrogazione dell'art. 39 della L. 22 febbraio 1994, n. 146 da parte dell'art. 17 della L. 24 aprile 1998, n. 128, ed i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario (Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 19 ottobre 2012, n. 627; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 11 marzo 2016, n. 4793; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 1 aprile 2016, nn. 6358 e 6359; Cass., Sez. 5<sup>^</sup>, 9 giugno 2017, n. 14414).

In sintesi, e per quanto in questa sede di interesse: la T.A.R.I. è dovuta interamente sulla superficie occupata su cui si producono rifiuti solidi urbani; è altrettanto dovuta ove si producono rifiuti assimilati (fra i quali rientrano i rifiuti speciali non pericolosi assimilabili, ossia gli imballaggi primari e secondari), laddove il Comune abbia legittimamente esercitato il potere di assimilazione; alla contribuente spetta una esenzione con riguardo alle sole superfici destinate alla produzione prevalente di imballaggi terziari (rifiuti speciali non assimilabili), sempre che sia fornita in modo rigoroso la prova di quali siano le aree a ciò esclusivamente destinate e per tale scopo strutturate; non rileva, ai fini della fruizione delle esenzioni suddette, la circostanza che la contribuente provveda in proprio allo smaltimento degli imballaggi terziari; la presenza occasionale di clienti o pubblico non comporta una automatica presunzione di produzione di rifiuti solidi urbani, con conseguente esclusione della esenzione; alla

contribuente spetta una riduzione sulla sola quota variabile della T.A.R.I. con riferimento agli imballaggi in quanto rifiuti speciali, ove la stessa dimostri compiutamente di averli avviati al riciclo nei termini indicati dalla normativa.

Chiarito quanto sopra, nel caso in esame, al di là della valenza 'normativa' dell'accordo transattivo raggiunto dalle parti nell'ambito dei contenziosi relativi ad annualità precedenti, che è finanche superfluo affermare non sussistere in quanto si trattava di un accordo transattivo relativo a contenziosi diversi da questo, resta in ogni caso ferma la valenza probatoria del verbale di sopralluogo effettuato il 27.09.2018 nel contraddittorio fra le parti che, da un lato, ha consentito di verificare lo stato dei luoghi, accertare la tipologia di attività che interessa ciascuna area, la sua destinazione, la tipologia di rifiuti prevalentemente prodotta, dall'altro ha trovato l'evidente consenso di entrambe le parti con riguardo ai suoi esiti in ordine alla quantificazione delle superfici. Il sopralluogo in questione ha effettivamente dimostrato come nelle aree magazzino e di stoccaggio della contribuente non si effettuava alcuna lavorazione o attività produttiva, ma solo la movimentazione di colli (e in tale senso erano anche le dichiarazioni dell'addetto allo stabilimento). La Suprema Corte ha chiarito che non rileva il collegamento funzionale tra magazzini e sale di lavorazione produttive di rifiuti speciali, e tale collegamento, come già chiarito, non è di per sé una causa di esclusione del tributo.

E' quindi corretto esentare l'area di lavorazione e pretendere la TARI nella sua interezza sulle aree uffici, magazzini, servizi e spogliatoi; tanto più che le planimetrie e le foto prodotte dalla parte a supporto della dimostrazione della sussistenza dei presupposti della invocata esenzione non integrano la prova rigorosa e chiara necessaria né della destinazione funzionale di quei locali alla produzione di rifiuti del tipo imballaggi terziari né della connessione funzionalmente imprescindibile rispetto alle aree di lavorazione; e l'onere di fornire tale prova, lo si ripete, incombe sulla contribuente.

Quanto alla individuazione della superficie tassabile, deve quindi confermarsi la determinazione di 982,56 mq come superficie totalmente esente in quanto area di lavorazione e produzione di rifiuti speciali non assimilabili, e la sottoposizione a tassazione della intera residua superficie dove si producono rifiuti solidi urbani o altri speciali assimilabili, essendosi in presenza del legittimo esercizio, da parte del Comune, del potere di assimilazione (circostanza di fatto non contestata dalla contribuente).

Passando al tema delle agevolazioni in termini di riduzioni percentuali, previste dai regolamenti comunali, deve precisarsi, da un lato, che è vero che non esiste un esplicito divieto di cumulo delle diverse agevolazioni, dall'altro, che è altrettanto vero che le due forme di agevolazioni previste intervengono in presenza di presupposti diversi e quindi, più che altro, sembrano incompatibili dal punto di vista logico.

Più precisamente, la riduzione del 20% della superficie tassabile scatta quando non si riesce a definire in termini certi e chiari quale sia la superficie esente rispetto a tutta la superficie di riferimento, in quanto magari sulla superficie in questione si producano sia rifiuti speciali assimilabili sia rifiuti speciali non assimilabili. In tali casi la TARI sarà dovuta, ma si applica appunto la riduzione del 20% della superficie tassabile. Questa ipotesi, a ben vedere, non è aderente al caso di specie, in quanto il verbale di sopralluogo richiamato ha consentito di accertare e ben quantificare l'area della superficie rispetto alla quale spetta l'integrale esenzione dal tributo (982,56 mq).

Altro tema è quello della agevolazione in termini di riduzione, nel caso di specie stando al regolamento comunale vigente del 50%, della quota variabile della TARI dovuta, collegata e conseguente all'averne la contribuente fornito la prova dell'invio a recupero, e smaltimento a proprie spese e cura, dei rifiuti speciali prodotti, non solo con riferimento a quelli non assimilabili (come dovuto per legge in ogni caso) ma anche con riferimento a quelli assimilabili, effettivamente assimilati, ma non conferiti per lo smaltimento al servizio comunale. Su questo aspetto deve prendersi atto del fatto che, come già indicato, la società contribuente ha documentato e provato di avere avviato al recupero tutti i rifiuti speciali prodotti, attraverso l'affidamento a ditte specializzate; con la conseguenza che le deve essere riconosciuta la agevolazione in questione.

Concludendo: la TARI 2017 è dovuta per intero sulla superficie di 161,50 mq dove si producono rifiuti solidi urbani; non è dovuta per nulla (superficie esente) sulla superficie di 982,56 mq dove si producono in via prevalente rifiuti speciali non assimilabili (del tipo imballaggi terziari) smaltiti in proprio; è dovuta, fruendo della agevolazione della quota variabile nella misura del 50%, sulla residua superficie in quanto, pur non avendo la contribuente fornito la prova rigorosa della sussistenza dei presupposti della esenzione, ha in ogni caso provato di avere provveduto allo smaltimento dei rifiuti speciali prodotti (assimilabili e non assimilabili) a propria cura e spese in conformità alla normativa vigente.

Stante il parziale accoglimento dell'appello sussistono giusti motivi per disporre l'integrale compensazione fra le parti delle spese di lite, con riferimento a questo grado di giudizio.

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

La Commissione Tributaria Regionale, in parziale accoglimento dell'appello e in parziale riforma della sentenza della CTP di Milano n. 4314/20/2018, determina in mq 161,50 la superficie su cui la TARI 2017 è dovuta interamente, in mq 892,56 la superficie esente da TARI 2017, dovendosi sulla residua superficie corrispondere la TARI 2017 con il riconoscimento della agevolazione del 50% della quota variabile.

Spese di lite interamente compensate con riferimento a questo grado di giudizio.

Milano, il 26 ottobre 2020.