

Commissione Tributaria Regionale Lombardia Sezione I – Milano
Sentenza del 29/10/2020 n 2488

riunita con l'intervento dei Signori:

CHINDEMI DOMENICO

- Presidente

MONFREDI MARIANTONIETTA

- Relatore

COLAVOLPE RENATO

- Giudice

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 5178/2019 depositato il 18/12/2019

- avverso la pronuncia sentenza n. 3723/2019 Sez: 8 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale di MILANO

proposto dall'appellante:

COMUNE DI MILANO

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis...) TARI 2014

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis...) TARI 2015

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. (omissis...) TARI 2016

Il contenzioso ha ad oggetto tre avvisi di accertamento (TARI 2014, 2015, 2016) con riferimento al punto vendita dove si esercita l'attività di commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento, accessori, casalinghi, etc. In sostanza, attraverso le verifiche in banca dati, il Comune ha accertato che la superficie destinata ad area vendita (oggetto di tassazione) dichiarata dalla società (originaria denuncia TARI infedele) è inferiore a quella effettiva (218 mq anziché 176 mq).

La C.T.P. ha accolto il ricorso della contribuente, da un lato, ritenendo assorbite tutta una serie di questioni ed eccezioni in base al criterio della ragione più liquida avente valenza assorbente; dall'altro, nel merito, richiamando una serie di sentenze - anche di questa C.T.R. - che si sono già espresse sulla questione e rispetto alle quali non ha ritenuto esservi motivi per discostarsi nel caso concreto sottoposto al suo esame.

Propone appello il Comune rilevando la erroneità della sentenza laddove ha omesso di pronunciarsi sulle questioni introdotte con il ricorso (carenza di motivazione, erronea categoria tariffaria applicata, non corretta determinazione della superficie tassabile in ragione della produzione di rifiuto speciale) e ha invece ritenuto assorbente una questione (illegittimità e conseguente disapplicazione del Regolamento comunale Tari nella parte in cui assimila il rifiuto speciale derivante da imballaggio primario e secondario a rifiuto ordinario, per essersi il Comune limitato ad una individuazione di tipo qualitativo e non anche con criteri quantitativi) che era una domanda nuova, introdotta solo in sede di successiva memoria e, pertanto, inammissibile. Per questo il Comune replica alle eccezioni e questioni introdotte con il ricorso di primo grado alle quali la C.T.P. non ha risposto:

1. non c'è vizio di motivazione, perché si è in presenza di attività amministrativa vincolata e le ragioni del provvedimento sono desumibili dalla parte dispositiva; peraltro il contenuto degli avvisi dà conto degli elementi di fatto e delle ragioni giuridiche su cui è fondato (ubicazione dell'immobile, tariffa applicata, anno di riferimento, superficie imponibile accertata).

2. Quanto ai criteri di misurazione della superficie tassabile, si è fatto riferimento ai dati rinvenibili nel catasto urbano e alle relative planimetrie sviluppate attraverso un programma informatico in uso al Comune e destinato a tale scopo.

3. Quanto alla categoria tariffaria attribuita, la parte contesta la qualificazione come categoria (omissis...) (Ipermercati di generi misti) sottocategoria 'grandi magazzini' e chiede l'attribuzione della categoria (omissis...) prevista per i 'negozi di abbigliamento'. La normativa TARI prevede le categorie e rimette ai Regolamenti comunali l'individuazione delle tariffe. O. è una catena di grandi magazzini (come risulta dal codice ATECO che è il 47.19.1) e il Comune ha ricondotto tali attività alla categoria tariffaria 28 sottocategoria 5028 (grandi magazzini non alimentari). Certo il punto O. in esame non può considerarsi un negozio di vicinato.

4. Quanto alla produzione di rifiuti speciali, X. ha chiesto la detassazione della stragrande maggioranza delle superfici occupate, anche in precedenza denunciate, sostenendo che nei suoi punti vendita non vengano prodotti rifiuti urbani e/o assimilati ma solo rifiuti speciali, trattandosi sostanzialmente di rifiuti da

imballaggio terziario. Ma la questione è posta in termini del tutto generici e indeterminata, senza documentare l'effettiva produzione di tali rifiuti, né gli ambienti e le loro caratteristiche strutturali né la destinazione aziendale di tali ambienti. La verità è che lungo le corsie dei punti vendita si producono imballaggi primari (involucri in cui è contenuta la merce) e imballaggi secondari (confezione che contiene più involucri primari) mentre è evidente che lungo le corsie non si producano imballaggi terziari (destinati alla movimentazione merce) se non in modo sporadico. E gli imballaggi primari e secondari possono essere (e sono stati) correttamente assimilati ai rifiuti solidi urbani. Peraltro, gli imballaggi terziari, considerati rifiuti speciali e smaltiti autonomamente da chi li produce, per consentire l'esclusione dalla tassazione delle aree su cui sono prodotti, esigono che quelle aree siano appositamente attrezzate, delimitate, e destinate allo scopo e che lì tali rifiuti siano prodotti in modo costante e abituale. E spetta al contribuente indicare in modo specifico tali aree e la loro superficie e ubicazione.

5. Al fine di tenere conto dell'incidenza delle aree di produzione di rifiuti esclusi (tossici e nocivi) o che non producono rifiuti, è prevista poi una precisa procedura e il contribuente deve fornire una serie di informazioni (cosa che non è stata fatta nel caso in esame); e tutto ciò anche per fruire di una agevolazione (art. 22 Regolamento Comunale) tariffaria - laddove la contribuente invii al recupero e quindi al riciclo rifiuti assimilati - che comunque riguarda solo la quota variabile della tassa dovuta e non anche la delimitazione della superficie tassabile (come invece pretende la parte). La documentazione fornita dalla parte è risultata insufficiente perché si documenta l'invio a riciclo di rifiuti identificati come 'imballaggio di materiali misti' e la stessa è sottoscritta dal trasportatore e non, come previsto dalla legge, dalla società debitamente autorizzata che effettivamente si occupa dello smaltimento. Il fatto che sia stata negata l'agevolazione non trasforma certo quei rifiuti in rifiuti speciali.

Si è costituita la contribuente ricordando che sono intervenute numerose pronunce della C.T.R. sul tema che hanno affermato che in assenza di un valido esercizio del potere di assimilazione, la tassazione delle superfici produttive di rifiuti speciali è illegittima; e anche la C.T.P. si è adeguata (sono citate numerose sentenze). In sostanza, la giurisprudenza a tutti i suoi livelli ha chiaramente affermato: che le superfici dove si formano in modo prevalente rifiuti speciali sono esenti da TARI, che il potere di assimilazione riconosciuto ai Comuni non può mai avere ad oggetto gli imballaggi terziari (c'è un divieto); il potere di assimilazione può avere ad oggetto gli imballaggi primari e secondari, ma l'assimilazione per essere legittima deve avere ad oggetto una concreta individuazione dei rifiuti speciali oggetto di essa, sia con riferimento a caratteristiche qualitative sia con riferimento a caratteristiche quantitative. Precisa poi che l'attività di O. produce molti imballaggi terziari (rifiuti speciali non pericolosi) che non possono essere assimilati né smaltiti nel circuito ordinario dell'ente locale, ma devono essere smaltiti autonomamente e a proprie spese dall'impresa; per questo era stata inoltrata una istanza per ottenere una riduzione della tassa e la sottrazione dal computo della superficie tassabile dell'area destinata alla produzione di quei rifiuti (allegando analitica documentazione) e il Comune aveva risposto negando la riduzione perché quei rifiuti non rientravano fra i rifiuti assimilati (quindi di fatto riconoscendo quanto in questa sede nega). La parte difende poi la decisione di primo grado che, per legittime ragioni di economia processuale, ha deciso in base alla ragione più liquida. Quanto alla decisione, correttamente i primi giudici hanno ritenuto di dovere disapplicare il regolamento del Comune e la Suprema Corte ha già chiarito che è possibile la disapplicazione di atti amministrativi illegittimi, che costituiscono presupposto dell'imposizione, anche d'ufficio e in assenza di una richiesta specifica di parte, in quanto l'interesse all'applicazione in giudizio solo di atti legittimi ha una rilevanza pubblicistica. Si ripropone poi l'eccezione di difetto di motivazione degli avvisi di accertamento e si ribadisce che il punto vendita di è un puro e semplice negozio di vicinato (ha soli 230 mq complessivi compresi aree uffici, servizi e disimpegni) e non un ipermercato, per cui deve essere al più applicata la tariffa della categoria n. (omissis...). Non è poi sostenibile che non si producano imballaggi terziari (a dire il vero gli imballaggi primari vengono portati via dai clienti che comprano il bene, e il negozio produce solo imballaggi secondari e terziari). Né è sostenibile che si producano rifiuti ordinari perché entrano i clienti nel negozio (e la giurisprudenza ha già chiarito che la occasionale formazione di rifiuti urbani ordinari non esclude il diritto alla esenzione se sulle superficie si producono in prevalenza rifiuti speciali, e non è sostenibile la presunzione che la presenza umana comporti la produzione di rifiuti ex se). Ha presentato successiva memoria la parte per ribadire in sintesi gli argomenti rilevanti e produrre copiosa giurisprudenza stratificatasi in termini favorevoli alla contribuente.

L'appello della contribuente è solo parzialmente fondato e merita accoglimento nei limiti di seguito specificati.

La Suprema Corte (Cass. Civ., Sezione 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 delle 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., Sezione 5^a, 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., Sezione 5^a, 13 maggio 2015, n. 9731; Cass., Sezione 6^a, 5 settembre 2016, n. 17622; Cass., Sezione 5^a, 22 dicembre 2016, n. 26725; Cass., Sezione 5^a, 22 settembre 2017, n. 22130; Cass., Sezione 5^a, 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., Sezione 5^a, 15 maggio 2019, n. 12979).

È 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., Sezione 5^a, 19 ottobre 2012, n. 627; Cass., Sezione 5^a, 11 marzo 2016, n. 4793; Cass., Sezione 5^a, 1 aprile 2016, nn. 6358 e 6359; Cass., Sezione 5^a, 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 dell'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.

Chiariti i principi appena delineati, diverse sono le questioni poste in questa sede dal caso concreto: la corretta applicazione della categoria tariffaria in considerazione del tipo di attività svolta nei locali di viale

M. N. da O.; l'esatta determinazione della superficie tassabile tenuto conto dell'eventuale esenzione dal computo della superficie, dell'area destinata alla produzione di imballaggi terziari (rifiuti speciali non assimilabili) ove il contribuente abbia fornito la prova certa e precisa dell'esistenza di aree funzionalmente destinate alla loro produzione; l'eventuale riduzione, applicabile alla quota variabile della tassa, spettante alla contribuente tenuto conto sia della natura e tipologia dei rifiuti speciali del tipo imballaggi prodotti, sia dell'eventuale legittimo esercizio del potere di assimilazione ai rifiuti solidi urbani degli imballaggi primari e secondari da parte del Comune, sia dell'aver eventualmente fornito la contribuente la prova del corretto invio al riciclo di imballaggi secondari e terziari.

Ora, quanto alla categoria tariffaria attribuita dal Comune di Milano ai locali in esame, l'avviso di accertamento risulta correttamente e adeguatamente motivato; così come corretto risulta l'inquadramento dei locali nella categoria tariffaria (omissis...) (ipermercati misti) sottocategoria 5028 (grandi magazzini non alimentari). Infatti, da un lato, tale categoria risulta effettivamente coerente con la natura e tipologia di attività di impresa svolta dalla catena O. (che è una catena di grandi magazzini), per come risulta dal codice ATECO dichiarato (che è il 47.19.1); dall'altro, l'attività di un grande magazzino non è in concreto certamente equipollente a quella di un negozio di abbigliamento di vicinato, così come pretende la parte, laddove individua come corretta categoria di riferimento quella n. 13.

Quanto alla individuazione della superficie tassabile, l'esenzione quasi totale pretesa dalla parte sulla base dell'assunto che in quelle aree si producano prevalentemente solo rifiuti speciali non assimilabili del tipo imballaggi terziari, non è percorribile, sia perché già per il tipo di attività svolta in concreto dalla O. è possibile escludere che si producano prevalentemente solo imballaggi terziari (non si tratta di attività di logistica o movimentazione merce, ma della vendita anche al dettaglio di articoli di abbigliamento, casalinghi, etc. con conseguente apertura al pubblico e accesso di clienti nei locali commerciali), sia perché la parte privata non ha fornito la prova certa e rigorosa - come era suo onere fare - della delimitazione di aree specificatamente e funzionalmente destinate alla produzione prevalente di imballaggi terziari (rifiuti speciali non assimilabili).

Quanto all'esercizio del potere di assimilazione da parte del Comune, e all'eventuale riduzione tariffaria spettante alla contribuente, si osserva quanto segue.

Il Comune di Milano ha esercitato con proprio Regolamento il potere di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi (fra cui gli imballaggi primari e secondari, avendo attivato la raccolta differenziata), trattandosi però di dovere verificare anche se quel potere di assimilazione sia stato esercitato in modo legittimo. A tale proposito, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità: "In tema di tassa per lo smaltimento di rifiuti urbani, la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, previsto dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, presuppone necessariamente la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo qualitative, ma anche quantitative dei rifiuti speciali poiché l'impatto igienico ed ambientale di un materiale di scarto non può essere valutato prescindendo dalla sua quantità." (Cass. n. 30719 del 2011, n. 9631 del 2012, n. 18018 del 2013). Ed in tema di tariffa di igiene ambientale (T. I. A.), è stato anche precisato che "qualora la delibera comunale di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani sia illegittima per violazione del criterio qualitativo o per l'omessa previsione dell'ulteriore criterio quantitativo, di cui all'art. 21, comma 2, del D.Lgs. n. 22 del 1997, il giudice tributario, ha il potere-dovere di disapplicare, anche d'ufficio, la delibera presupposta, senza che ne derivi che detti rifiuti siano, di per sé, esenti dalla tassa, in quanto essi restano soggetti alla disciplina stabilita per i rifiuti speciali dall'art. 62, comma 3, del D.Lgs. n. 507 del 1993 (applicabile "ratione temporis"), che rapporta la stessa alle superfici dei locali occupati o detenuti, con la sola esclusione della parte della superficie nella quale, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali non assimilati." (Cass. n. 11035 del 2019, n. 1975 del 2018).

Infatti, nel caso in cui la potestà di assimilazione attribuita dalla norma di legge ai Comuni sia stata correttamente esercitata, il contribuente non potrà mai beneficiare di una esenzione totale dal tributo, sebbene l'intera superficie imponibile sia produttiva di rifiuti assimilati e, laddove si avvalga per l'intero dello smaltimento in via autonoma con l'avvio al riciclo, avrà soltanto diritto ad una riduzione della tariffa, prevista dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dal D.P.R. n. 158 del 1999, art. 7, comma 2.

Nel caso - che qui ricorre - in cui l'assimilazione non sia stata legittimamente disposta dall'ente locale, per violazione del criterio qualitativo, o anche per l'omessa previsione dell'ulteriore criterio quantitativo, non si rientrerà nel campo di operatività dell'art. 21 del D.Lgs. n. 22 del 1997 e, previa disapplicazione della

delibera comunale illegittima per contrasto con l'art. 21, comma 2, lett. g), del D.Lgs. n. 22 del 1997, troverà invece applicazione la pregressa disciplina, che in tema di rifiuti speciali prevede, all'art. 62, comma 3, del D.Lgs. n. 507 del 1993, la possibilità di una esenzione o riduzione.

Nel caso di specie, non essendo stata fornita dalla parte privata la prova rigorosa richiesta per beneficiare dell'esenzione connessa alla produzione di imballaggi terziari (prova della natura di "imballaggi terziari" dei rifiuti prodotti in via continuativa e prevalente nelle aree di cui invoca la detassazione); essendosi in presenza della produzione prevalente e continuativa di imballaggi primari e secondari in relazione ai quali, tuttavia, non è stato legittimamente esercitato il potere di assimilazione; spetta alla contribuente una riduzione della sola quota variabile della T. A. R. I., e ciò in base alla disciplina prevista per i rifiuti speciali (art. 62 comma 3 D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507).

Infatti, le operazioni di avviamento al recupero dei rifiuti speciali non comportano la riduzione della superficie tassabile, ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 3, ma solo il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto - a consuntivo - in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero, la cui dimostrazione è onere che incombe sul contribuente e che può essere fornita attraverso valida documentazione, quale il prescritto formulario di identificazione o altra idonea attestazione rilasciata da operatori autorizzati. Così come peraltro previsto dall'art. 22 del Regolamento TARI del Comune di Milano razione temporis vigente (delibera di approvazione n. 17 del 23.06.2014).

Nel caso di specie, considerata la documentazione prodotta dalla contribuente, la riduzione può quantificarsi nella misura del 50% della quota variabile di TARI dovuta per ciascun anno di imposta.

La complessità della questione e la parziale fondatezza dell'appello giustificano l'integrale compensazione delle spese di lite con riferimento ad entrambi i gradi di giudizio.

La Commissione Tributaria Regionale ACCOGLIE PARZIALMENTE l'appello dell'ufficio e, in riforma della sentenza gravata, CONFERMA la legittimità degli avvisi di accertamento impugnati, con il limite del riconoscimento di una riduzione pari al 50% della quota variabile della TARI dovuta sull'intera superficie, secondo la categoria tariffaria applicata dal Comune.

Compensa interamente fra le parti le spese con riferimento ad entrambi i gradi di giudizio.

Milano, il 19 ottobre 2020.