

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati: GIACOMO MARIA STALLA Presidente LIBERATO PAOLITTO Consigliere UGO CANDIA Consigliere GIUSEPPE LO SARDO Consigliere FRANCESCA PICARDI Consigliere-Rel. Oggetto: TAR SU TIA TARES RISCOSSIONE Ud.02/02/20 23 PU ha pronunciato la seguente SENTENZA sul ricorso iscritto al n. 3400/2021 R.G. proposto da: ...s.r.l., domiciliata ex lege in ROMA, PIAZZA CAVOUR presso la CANCELLERIA della CORTE di CASSAZIONE, rappresentata e difesa dall'avvocato BIZZARRO VINCENZO (BZZVCN54L20B667U) -ricorrente principale- contro COMUNE ..., elettivamente domiciliato in ROMA, CORSO TRIESTE N. 61 (studio avv. VENEZIA MAURIZIA), presso l'avvocato SEBASTIANO DE FEUDIS (DFDSST60A30D643N), che lo rappresenta e difende, -controricorrente e ricorrente incidentale- nonché contro AGENZIA DELLE ENTRATE RISCOSSIONE -intimato avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. CAMPANIA n. 3919/2020 depositata il 29/07/2020, udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 02/02/2023 dal Consigliere FRANCESCA PICARDI.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1. ...s.r.l. ha impugnato l'avviso di accertamento T.a.r.i. per l'anno 2017, notificatole per il Comune di ... a mezzo dell'agente per la riscossione, deducendo la non soggezione al tributo, sia perché produttrice di rifiuti non assimilabili a quelli urbani per qualità (imballaggi terziari) e quantità (kg 6.160 alla data del ricorso), gestiti privatamente, sia perché il servizio di raccolta e gestione dei rifiuti non è mai stato organizzato dal Comune di
2. La Commissione tributaria provinciale ha accolto il ricorso con sentenza riformata dalla Commissione tributaria regionale, che, in parziale accoglimento dell'appello del Comune, ha ridotto la cartella di pagamento dell'80 %. Il giudice di secondo grado ha accertato che il Comune ha predisposto il servizio di raccolta dei rifiuti, precisando non esservi alcuna prova che lo stesso sia inadeguato, ma ha riconosciuto la riduzione del tributo in misura pari all'80%, disapplicando la limitazione (di tale riduzione al 50%), prevista all'art. 30 del regolamento comunale, in conseguenza dell'affidamento a società privata dello smaltimento dei rifiuti speciali. Ad avviso del giudice a quo, però, resta legittima la pretesa del tributo, sia pure in tale misura ridotta, tenuto conto della natura dello stesso, il cui presupposto è costituito dalla mera detenzione di superfici in relazione alle quali è astrattamente ipotizzabile la produzione di rifiuti, oltre che della potenziale produzione, da parte della contribuente, anche di rifiuti urbani, smaltiti dal Comune, come quelli collegati all'uso delle strade, connesso alla tipologia dell'attività svolta.
3. Avverso tale sentenza la contribuente ha proposto ricorso per cassazione, formulando quattro motivi.
4. Il Comune si è costituito con controricorso, proponendo ricorso incidentale, in cui ha formulato due motivi. 5. La Procura Generale presso la Corte di Cassazione ha depositato le conclusioni scritte, con cui ha chiesto rigettarsi il ricorso principale ed accogliersi quello incidentale. La contribuente ha depositato due memorie (una in replica al controricorso e l'altra in replica alle conclusioni della Procura Generale); il Comune ha depositato una memoria. 6. L'udienza pubblica del 2 febbraio 2023, in virtù della proroga, da parte dell'art. 8 del d.l. n. 198 del 2022, della disciplina dettata dagli artt. 23, comma 8-bis, del d.l. n. 137 del 2020, conv. in l. n. 176 del 2020, e 16, comma 1, del d.l. 30 dicembre 2021, n. 228, si è celebrata senza la loro partecipazione, in assenza di una rituale richiesta.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo ed il secondo motivo la ricorrente ha dedotto, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod.proc.civ., la violazione degli artt. 112, 113, 115 e 116 cod.proc.civ., 118 disp.att.cod.proc.civ. in relazione all'art. 1, commi 642, 656 e 657, l. n. 147 del 2013 e agli artt. 58, 59 e 62 d.lgs. n. 507 del 1993 (primo motivo) e dell'art. 2697 cod.civ. (secondo motivo), avendo il giudice di appello equiparato

erroneamente l'istituzione e l'espletamento del servizio di igiene urbana, tutti e due insussistenti nel caso di specie, ed esonerato il Comune dal relativo onere probatorio, non essendo sufficiente la mera allegazione dell'istituzione del servizio. I motivi sono inammissibili, in quanto non collegati alla sentenza, che non contiene alcuna equiparazione della mancata istituzione e del mancato espletamento del servizio né un ribaltamento dell'onere della prova. Invero, la ricorrente (che a p. 5 del ricorso ha trascritto il contenuto del proprio ricorso introduttivo, come sintetizzato nella sentenza di appello a p. 2, identificandolo erroneamente con l'accertamento di fatto in essa compiuto: "il Comune di ... non aveva mai di fatto attivato la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti speciali"), ha omesso di confrontarsi con l'effettivo accertamento di fatto contenuto nella sentenza impugnata, a p. 3, secondo cui vi è la prova che il Comune abbia predisposto il servizio di raccolta dei rifiuti. Va, del resto, ribadito che, in tema di ricorso per cassazione, l'onere di specificità dei motivi, sancito dall'art. 366, comma 1, n. 4), c.p.c., impone al ricorrente che denunci il vizio di cui all'art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c., a pena d'inammissibilità della censura, di indicare le norme di legge di cui intende lamentare la violazione, di esaminarne il contenuto precettivo e di raffrontarlo con le affermazioni in diritto contenute nella sentenza impugnata, che è tenuto espressamente a richiamare, al fine di dimostrare che queste ultime contrastano col precetto normativo, non potendosi demandare alla Corte il compito di individuare - con una ricerca esplorativa ufficiosa, che trascende le sue funzioni - la norma violata o i punti della sentenza che si pongono in contrasto con essa (Sez. U, n. 23745 del 28/10/2020, Rv. 659448 - 01). Nel caso di specie, invece, la ricorrente, pur avendo indicato specifiche disposizioni di legge asseritamente violate ed avendone ricostruito il contenuto, non ha indicato le parti della sentenza in contrasto con le stesse, alludendo a ragionamenti impliciti e presupposti di difficile comprensione ed individuazione. 2. Con il terzo motivo la ricorrente ha denunciato, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 cod.proc.civ., la violazione degli artt. 221 e 226 d.lgs. n. 152 del 2006, che escludono l'assimilazione degli imballaggi secondari e terziari ai rifiuti urbani. Anche tale censura è inammissibile, in quanto, dietro l'apparente deduzione di una violazione di legge, tende a chiedere l'accertamento della natura terziaria/secondaria degli imballaggi prodotti dalla società ricorrente e la mancata istituzione di un servizio di raccolta differenziata da parte del Comune ovvero una revisione dell'accertamento di merito effettuato dal giudice (il quale ha accertato che i rifiuti prodotti dalla società sono plastica, carta, cartoni, di tipo assimilabile). Né è stato proposto un rituale motivo riconducibile all'art. 360, comma 1, n. 5, cod.proc.civ.. 3. Con l'ultima doglianza la ricorrente ha lamentato, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod.proc.civ., la violazione dell'art. 7, comma 2, del d.P.R. n. 158 del 1999, 238, comma 10, d.lgs. n. 152 del 2006, 1, commi 649, 651 e 661, della l. n. 147 del 2013, dai quali, secondo l'interpretazione proposta, deriva che non può pretendersi alcun tributo (neppure nella ridotta misura del 20%) per i rifiuti avviati al recupero da parte della contribuente. La censura deve essere esaminata, in considerazione della connessione, unitamente al ricorso incidentale. 4. Con il primo motivo del ricorso incidentale il Comune ha dedotto la nullità della sentenza, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, per mancanza o apparenza della motivazione, non essendo in alcun modo chiarito il criterio in base a cui è stata quantificata la riduzione del tributo. Con il secondo motivo del ricorso incidentale il Comune ha dedotto, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod.proc.civ., la violazione degli artt. 1, commi 642 e 649, d.lgs. n. 147 del 2013, 198, comma 2, d.lgs. n. 152 del 2006, 2697 cod.civ., in quanto la Commissione tributaria regionale ha omesso di valutare la mancata dimostrazione, da parte della contribuente, del riciclo (e non del mero recupero) dei rifiuti. 5. L'ultimo motivo del ricorso principale ed il primo motivo del ricorso incidentale devono essere accolti. 5.1. Occorre premettere che correttamente la sentenza impugnata ha disapplicato il regolamento del Comune di ... che ha limitato la riduzione per l'avvio al riciclo della parte variabile della tariffa al 50%. Il regolamento comunale in esame va, difatti, ricondotto agli artt. 117 e 119 Cost. e deve rispettare i principi di coordinamento dettati dal legislatore nazionale che vanno rinvenuti nell'art. 1, comma 649, della l. n. 147 del 2013. Invero, la potestà regolamentare delle autonomie locali, che ha oggi il suo fondamento costituzionale nell'art. 117, comma 6, Cost., non altera il sistema delle fonti, sicché i regolamenti degli enti locali non possono porsi in contrasto con le leggi statali e regionali. In materia tributaria va, poi, ricordato che, ai sensi dell'art. 119 Cost., gli enti locali stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia

con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario. La disciplina nazionale, nel prevedere riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo non fa alcun cenno alla eventuale possibile introduzione di un limite a tale riduzione, che deve ritenersi esclusa, in quanto inevitabilmente altererebbe il criterio di proporzionalità, previsto dal legislatore statale e vincolante per gli enti locali. La necessaria riduzione della parte variabile del tributo sui rifiuti in misura proporzionale alla quantità degli stessi avviata al riciclo costituisce, appunto, uno di tali principi di coordinamento del sistema tributario, in quanto proiezione della disciplina comunitaria e dell'art. 9, terzo comma, della Costituzione, ai sensi del quale la Repubblica tutela l'ambiente, la biodiversità e gli ecosistemi, anche nell'interesse delle future generazioni. In definitiva, come già affermato dal Consiglio di Stato, la "riduzione" deve essere "proporzionale" alla quantità di rifiuti derivanti da utenze non domestiche che il produttore dimostri di aver auto-riciclato; la fissazione di un limite massimo alla riduzione tariffaria, non previsto dal legislatore, altera il criterio di proporzionalità e non è, quindi, consentita, sicché il regolamento comunale che lo introduca è, in parte qua, illegittimo e va disapplicato anche di ufficio (Cons. Stato n. 585 del 2018). 5.2. Tuttavia, la sentenza impugnata, una volta disapplicato il regolamento, avrebbe dovuto fare applicazione del criterio legale e ridurre la sola parte variabile della tariffa proporzionalmente alle quantità di rifiuti speciali assimilati oggetto di avvio al riciclo, mentre ha effettuato la riduzione in modo empirico ed approssimativo, senza esplicitare i criteri applicati e, quindi, immotivatamente, per cui le censure in esame devono essere accolte, non essendo possibile stabilire se la riduzione sia stata correttamente applicata e se le sua entità sia superiore o inferiore rispetto a quella dovuta.

6. In ordine al secondo motivo del ricorso incidentale, occorre precisare che l'accoglimento del primo motivo del ricorso incidentale sulla carenza di motivazione, ne comporta l'assorbimento, posto che il giudice del rinvio dovrà riesaminare la questione e deciderla con adeguata motivazione, estesa anche ai presupposti, tralasciati nella sentenza impugnata, verificando, peraltro, se sulla loro sussistenza vi fosse una effettiva contestazione da parte del Comune (circostanza che non è chiarita dallo stesso ente impositore che, nel controricorso, contenente il ricorso incidentale, a p. 3 precisa di aver proposto appello lamentando la disapplicazione da parte del giudice di primo grado dell'art. 30 del regolamento comunale, che fissa una riduzione tariffaria ma non l'esenzione, e la mancata prova, da parte della società contribuente, dei presupposti dell'esonero dal tributo, ma nulla chiarisce in ordine alla posizione assunta relativamente ai presupposti della riduzione). 6.1. Ad ogni modo, in ordine ai presupposti della riduzione in esame, deve premettersi che, come si desume dalle definizioni contenute nell'art. 183 del d.lgs. n. 152 del 2006, il recupero è qualsiasi operazione il cui principale risultato sia di permettere ai rifiuti di svolgere un ruolo utile, sostituendo altri materiali che sarebbero stati altrimenti utilizzati per assolvere una particolare funzione o di prepararli ad assolvere tale funzione, all'interno dell'impianto o nell'economia in generale, mentre il riciclo è qualsiasi operazione di recupero attraverso cui i rifiuti sono trattati per ottenere prodotti, materiali o sostanze da utilizzare per la loro funzione originaria o per altri fini. Il riciclo è, dunque, una specifica operazione di recupero e, cioè, una species nel più ampio genus del recupero.

6.2. L'art. 1, comma 649, secondo periodo, della l. n. 147 del 2013 (legge che ha istituito e disciplinato la T.a.r.i.), nella versione ratione temporis vigente, stabilisce che "per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati". Invero, nella prima formulazione della l. n. 147 del 2013 l'art. 1, comma 649, prevedeva che "per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune, con proprio regolamento, può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero", disposizione a cui si aggiungeva quella dell'art. 1, comma 661, ai sensi del quale "il tributo non è dovuto in relazione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero". Il comma 661 è stato, però, abrogato dall'art. 2 della legge di conversione del d.l. 6 marzo 2014, n. 16 e, cioè, dall'art.

2 della l. n. 68 del 2 maggio 2014, che ha anche sostituito il secondo periodo del comma 649 con quello attuale (in cui si indica quale presupposto della riduzione non l'avvio al recupero, ma l'avvio al riciclo). Occorre, dunque, stabilire se il Comune, nella sua potestà regolamentare in materia tributaria, che deve esercitare in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ai sensi dell'art. 119, secondo comma, Cost., sia tenuto a riconoscere riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alla quantità dei rifiuti speciali assimilati avviati al riciclo, fermo restando la legittimità possibilità del riconoscimento di tali riduzioni anche per i rifiuti avviati al recupero, oppure se sia tenuto a riconoscere anche riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alla quantità dei rifiuti speciali assimilati avviati al recupero.

6.3. A favore della prima opzione ermeneutica depone la modifica legislativa effettuata con la l. n. 68 del 2014 (legge di conversione del d.l. n. 16 del 2014, con cui sono state adottate disposizioni in materia di finanza locale, volte a consentire il superamento di situazioni di crisi finanziaria degli enti territoriali, nonché per garantire l'equilibrio di bilancio e la stabilità finanziaria dei medesimi), che ha soppresso l'art. 1, comma 661, e ha modificato l'art. 1, comma 649 della l. n. 147 del 2013. Né può pervenirsi a conclusioni diverse in virtù del comma 651 dell'art. 1 della l. n. 147 del 2013, ai sensi del quale il comune, nella commisurazione della tariffa, tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al d.P.R. n. 158 del 1999 (regolamento che, quindi, nella misura in cui è richiamato dalla legge ne diviene parte integrante). Difatti, non può ritenersi oggetto del rinvio in esame, che è limitato ai soli criteri di quantificazione della tariffa e non anche alle agevolazioni, l'art. 7 di tale d.P.R. n. 158 del 1999, rubricato "agevolazioni e coefficienti di riduzioni" (articolo che, al comma 2, stabilisce che per le utenze non domestiche, sulla parte variabile della tariffa, è applicato un coefficiente di riduzione, da determinarsi dall'ente locale, proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato a recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi). Parimenti non disciplina la T.a.r.i., ma la Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani l'art. 238, comma 10, del d.lgs. n. 152 del 2006 (che, nella versione vigente *ratione temporis*, stabiliva alla tariffa è applicato 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), sebbene, ad avviso del Ministero della Transizione Ambientale (vedi circolare del 12 aprile 2021), le innovazioni di tale art. 238, apportate dal d.lgs. n. 116 del 2020 (comunque successivamente ai fatti di causa) debbano applicarsi anche alla Tari, perché inserite "in una collocazione non perfettamente adeguata". Né può ritenersi a priori che l'assenza di una riduzione tariffaria (imposta dalla legislazione statale ai Comuni) per i rifiuti avviati al recupero risulti in contrasto con la disciplina unionale che impone agli Stati membri (art. 10 della direttiva 2008/98/CE) di adottare le misure necessarie per garantire che i rifiuti siano sottoposti a operazioni di recupero a norma dell'art. 4 (che comprende preparazione per il riutilizzo, riciclo e recupero di altro tipo), visto che la direttiva lascia agli Stati membri la scelta discrezionale delle misure da adottare, da valutare in modo globale ed in ambito non esclusivamente fiscale, fermo restando che, come chiarito dalla Corte di Giustizia del 16 luglio 2009, nella causa C-254/2008, "spetta tuttavia al giudice a quo accertare, sulla scorta degli elementi di fatto e di diritto sottopostigli, se la tassa sui rifiuti su cui verte la causa principale non comporti l'accollo a taluni detentori ... di costi manifestamente non commisurati ai volumi o alla natura dei rifiuti da essi producibili".

7. In conclusione, l'ultimo motivo del ricorso principale deve essere accolto, rigettati gli altri, così come va accolto il primo motivo del ricorso incidentale, assorbito il secondo, con conseguente cassazione della sentenza limitatamente ai motivi accolti e rinvio alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui si demanda anche la regolamentazione delle spese di lite. P.Q.M.

La Corte: accoglie l'ultimo motivo del ricorso principale ed il primo di quello incidentale, rigettati gli altri motivi del ricorso principale ed assorbito il secondo motivo del ricorso incidentale; conseguentemente cassa, in relazione ai motivi accolti, la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, anche per le spese. Così deciso in Roma, nella

camera di consiglio del 2 febbraio 2023. Il Consigliere estensore Il Presidente Dott.ssa FRANCESCA PICARDI
Dott. GIACOMO MARIA STALLA Firmato