
Da: <giorgio.roderi@milano.pecavvocati.it>
Data: lunedì 23 dicembre 2019 17:47
A: <comune.calcinaia@postacert.toscana.it>; <geofor@legalmail.it>
Allega: Ricorso Pam Calcinaia.pdf; Ricorso Pam Calcinaia.pdf.p7m; Procura .pdf.p7m; Procura.pdf; Relata di notifica PEC.pdf; Relata di notifica PEC.pdf.p7m
Oggetto: Notificazione ai sensi della legge n. 53 del 1994 e del D.lgs. n. 546 del 1992

La presente comunicazione elettronica costituisce notifica del ricorso proposto da Pam Panorama S.p.A. avanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, per l'annullamento dell'avviso di liquidazione n. 40260 del 14 dicembre 2018 e degli avvisi bonari di liquidazione n. WT4402 del 22 maggio 2017, WT9249 del 29 settembre 2019 e n. WT4815 del 22 gennaio 2018 aventi ad oggetto la Tassa Rifiuti richiesta dal Comune di Calcinaia per l'anno di imposta 2017 per l'esercizio commerciale sito in Comune di Calcinaia, Piazza Massimiliano Kolbe, 2/5.

Si allegano il testo del ricorso, la procura alle liti (sottoscritta in originale e da me autenticata), nonché la relazione di notificazione.

Con osservanza.

Avv. Giorgio Roderi

Giorgio Roderi & Associati – Studio Legale
Via Legnano 16 20121 MILANO
Tel +39 02 45495208 Fax +39 02 45495209

Questo messaggio contiene in allegato un documento sottoscritto in forma digitale.
Il suo contenuto è riservato; ove ricevuto per errore, preghiamo di darne comunicazione.

Attenzione: il presente messaggio di posta elettronica certificata costituisce notificazione ai sensi della Legge 21.1.1994 n. 53 di atti in materia civile, amministrativa e stragiudiziale.

L'atto o gli atti notificati sono allegati al presente messaggio unitamente alla relazione di notificazione contenente i dettagli relativi alla procedura di notifica. La notificazione si è perfezionata nel momento in cui il presente messaggio è stato inviato e reso disponibile nella vostra casella di posta elettronica certificata e non nel momento in cui viene consultato.

Tutti o alcuni degli allegati al presente messaggio sono documenti firmati digitalmente dal mittente, riconoscibili in quanto presentano il suffisso.p7m. Qualora si dovessero incontrare difficoltà nella loro consultazione, si seguano i seguenti passi:

- 1) Registrare gli allegati in una locazione qualsiasi del proprio computer;
- 2) Per la verifica della firma seguire le istruzioni riportate dall'Agenzia per L'Italia Digitale presenti al seguente indirizzo <http://www.agid.gov.it/identita-digitali/firme-elettroniche/software-verifica>.

Ecc.ma

COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PISA

RICORSO

di **PAM PANORAMA S.p.A.** (CF. 01166060267 e P. Iva 01534730278) con sede legale in Venezia, San Marco 5278, in persona del Presidente del Consiglio di Amministrazione *pro tempore* dott. Salvatore Dina, rappresentata e difesa, giusta delega in calce al presente atto, dagli Avv.ti Giorgio Roderi (RDRGGL64E09F205T - giorgio.roderi@milano.pecavvocati.it), Erica Santantonio (SNTRCE87L62L419S - erica.santantonio@milano.pecavvocati.it) e Caterina De Marchi (DMRCRN89R55G224W - caterinateresa.demarchi@milano.pecavvocati.it) del Foro di Milano, presso il cui Studio elegge domicilio ai fini del presente atto in Milano, Via Legnano n. 16 (fax 02.45495209) e con domicilio digitale all'indirizzo di Posta Elettronica Certificata **giorgio.roderi@milano.pecavvocati.it** (al cui indirizzo PEC si chiede di inviare ogni comunicazione di cancelleria e i provvedimenti giurisdizionali);

contro

COMUNE DI CALCINAIA, in persona del Sindaco *pro tempore*;

GEOFOR S.p.A., in persona del legale rappresentante *pro tempore*;

per l'annullamento

dell'Avviso di liquidazione n. 40260 che quantifica in 143.316,00 euro la Tassa Rifiuti (TARI) dovuta da PAM Panorama S.p.A. per l'esercizio commerciale sito in Comune di Calcinaia, Piazza Massimiliano Kolbe, 2/5 (doc. 1); e, per quanto occorrer possa, degli Avvisi bonari di liquidazione n. WT4402 del 22 maggio 2017, WT9249 del 29 settembre 2019 e n. WT4815 del 22 gennaio 2018 che ne quantificano le singole rate rispettivamente in 25.630,00 euro (I quadrimestre), 65.211,00 euro (II quadrimestre) e 52.460,00 euro (III quadrimestre) (doc. 2, 3 e 4); di ogni altro atto presupposto o connesso, ancorché non noto;

FATTO

I. L'attività commerciale

PAM Panorama S.p.A. è società commerciale che opera nel settore della Grande Distribuzione di generi alimentari e non alimentari e gestisce in Comune di Calcinaia un esercizio commerciale sito in Piazza Massimiliano Kolbe 2/5.

Tale esercizio commerciale produce, per sua propria natura, grandi quantità di **rifiuti di imballaggio terziari** che l'art. 184 del D. Lgs. n. 152/2006 qualifica **speciali non pericolosi**¹ e che, ai sensi degli art. 221 e 226 D.Lgs. n. 152/2006, non possono essere assimilati ai rifiuti urbani e non possono essere consegnati al servizio pubblico, dovendo il soggetto interessato provvedere in modo autonomo al loro avvio al recupero.

Pam Panorama in effetti vi provvede a proprie spese attraverso ditte private specializzate che provvedono alla raccolta e all'avvio a recupero dei rifiuti speciali prodotti dal punto vendita senza gravare, dunque, in alcun modo sul servizio di privativa comunale (doc. 5).

A fronte di questo regime differenziato, l'art. 1 comma 649 della legge 147/2013 dispone che le superfici produttive di rifiuti speciali siano esenti da TARI: per la determinazione della superficie assoggettabile a Tassa Rifiuti ***'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'***.

¹ L'art. 184 del D.Lgs. n. 152/2006 distingue i *rifiuti urbani* (di provenienza domestica), dai **rifiuti speciali** (derivanti da attività industriali, artigianali, commerciali e di servizi).

Questi ultimi possono essere a loro volta distinti in rifiuti speciali *pericolosi* e **non pericolosi**, valendo quest'ultima definizione (e il relativo regime giuridico) espressamente per i rifiuti prodotti da 'attività commerciali', (cfr. art. 184, comma 3, lett. e), D.Lgs. n. 152/2006).

Nella categoria dei rifiuti speciali non pericolosi rientrano, dunque, i rifiuti di imballaggio prodotti dagli esercizi commerciali, quindi sostanzialmente i *pallets*, cartoni, *films*, pellicole da imballo e contenitori di plastica che vengono a loro volta distinti in primari, costituiti da un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore (es. la bottiglia d'acqua); secondari o multipli, costituiti dal raggruppamento di un certo numero di unità di vendita (es. l'involucro di plastica che contiene più bottiglie di acqua); terziari, concepiti in modo da facilitare la manipolazione e il trasporto di un certo numero di unità di vendita o di imballaggi multipli (es. il cartone che contiene un bancale di merce) (cfr. art. 218 lett. b), c), e d) D.Lgs.n. 152/2006).

Secondo la legge vigente, dunque, i rifiuti prodotti da Pam Panorama devono essere qualificati come rifiuti speciali non pericolosi; per l'effetto, le superfici in cui si formano tali rifiuti non sono assoggettabili a TARI.

II. Le denunce di variazione della superficie tassabile e le istanze di riduzione della tariffa per l'avvio a recupero.

Posto che la società ricorrente smaltisce a proprie spese tutti i rifiuti speciali prodotti dal proprio punto vendita, Pam Panorama ha in più d'una occasione segnalato all'Amministrazione comunale la necessità di escludere le superfici produttive di rifiuti speciali dal computo delle superfici assoggettabili alla Tassa per lo smaltimento dei RSU e di riconoscere la riduzione della tariffa in misura proporzionale alla quantità di rifiuti avviati al recupero.

Una prima denuncia di variazione delle superfici tassabili è stata presentata in data 25 ottobre 2006 da Pam Panorama, per mezzo della ditta Startrash S.r.l. che ha avuto cura di distinguere le superfici tassabili da quelle da escludere in quanto produttive di rifiuti speciali smaltiti in proprio (doc. 6).

Con la citata denuncia, e per i successivi anni di imposta -ivi compreso il 2017 oggetto del presente giudizio- Pam Panorama ha chiesto altresì al Comune di Calcinaia la riduzione della Tassa Rifiuti per comprovato avvio a recupero dei propri rifiuti speciali (doc. 7), avendo cura di allegare **le dichiarazioni di avvio a recupero** rese dalla ditta privata e i **formulari** che attestano, per ciascun anno, la natura (identificata a mezzo del codice CER) e la quantità (espressa in Kg/anno) di rifiuti avviati a proprie spese al recupero (doc. 9).

Senonché, pur a fronte di ogni precedente specificazione in merito alle superfici da assoggettare a tassazione e alla natura e quantità di rifiuti avviati a recupero, il Comune di Calcinaia e Geofor S.p.A. -gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti- hanno continuato ad assoggettare a tassazione le superfici del punto vendita senza escludere le superfici

produttive di rifiuti speciali smaltite in proprio dalla ricorrente (cfr. Avvisi di liquidazione TARI 2016, doc.10).

III. I provvedimenti impugnati.

A partire dal 1° gennaio 2017 l'Amministrazione comunale ha introdotto su tutto il territorio comunale la Tassa Rifiuti Puntuale e, in applicazione del nuovo Regolamento TARIP (doc. 11), per l'anno di imposta 2017 ha emesso tre distinti Avvisi bonari di liquidazione (uno per ogni quadrimestre), con cui ha assoggettato a tassazione la quasi totalità delle superfici del punto vendita (4.444 mq., di cui 1.725 mq in categoria 3 '*Autorimesse e magazzini*' e 2.719 mq in categoria 25 '*Supermercati*', doc. 1 - 4 e 12) senza riconoscere neppure la riduzione della tariffa per l'autonomo avvio a recupero dei rifiuti speciali (che pure era stata applicata per l'annualità precedente nella misura del 70%, cfr. doc. 2)².

La società ricorrente si è vista così aumentare la Tassa rifiuti applicata al proprio punto vendita di circa sei volte, da 22.888,72 euro (compresa la riduzione per l'avvio a recupero) pagati per l'anno di imposta 2016 (doc. 10), a 143.316,00 euro (doc.1), e ciò a superfici invariate e a parità di servizio reso al punto vendita rispetto all'anno di imposta precedente.

Ritenendo l'illegittimità degli Avvisi bonari emessi dal Comune di Calcinaia e da Geofor S.p.A., Pam Panorama, al fine di evitare un contenzioso davanti al Giudice tributario, in data 26 aprile 2018 ha trasmesso all'Amministrazione comunale istanza di annullamento in autotutela (doc. 13) degli Avvisi bonari nn. WT4402, WT9249, WT4815 relativi alla TARI 2017 (doc. 2, 3 e 4) in quanto assoggettano a tassazione superfici produttive di rifiuti speciali non assimilabili agli urbani e non prevedono alcuna riduzione tariffaria per i rifiuti speciali che Pam Panorama ha dimostrato di avere avviato a recupero (doc. 8, 9, e 21) ritenendo l'illegittimità della nuova disciplina regolamentare -di cui gli avvisi bonari costituiscono diretta applicazione- per violazione dell'art. 1 comma 649 L.n. 641/2013 (doc. 14) e diffidando altresì il Comune di

² L'avviso bonario n. WT4402 del 22 maggio 2017, a congruaggio della TARI 2016, ha ridotto la tassazione di 19.253,28 euro a titolo di '*riduzione rifiuti recupero in proprio*'.

Calcinaia ad adeguare il proprio Regolamento alla norma di Legge che pone in capo ai Comuni l'obbligo di disciplinare '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' (art. 1 comma 649 L.n. 147/2013) (doc. 15).

Il Comune di Calcinaia, con nota del 22 maggio 2018, ha confermato la legittimità degli avvisi bonari sopra indicati e ha respinto la richiesta di riduzione della parte variabile della tariffa relativa all'anno di imposta 2017 asserendo che *'il sistema di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti al servizio pubblico, introdotto da questo Comune, per sua stessa natura, rende quindi inapplicabile qualsiasi riduzione tariffaria che avesse come presupposto l'invio al recupero o al riciclo di una parte del rifiuto prodotto'* (doc.16).

L'Amministrazione comunale ha quindi emesso l'Avviso di liquidazione n. 40260 (doc. 1) con cui esige ora il pagamento della Tassa rifiuti richiesta per l'anno di imposta 2017 con gli avvisi bonari nn. WT4402, WT9249, WT4815 e ha liquidato l'importo complessivamente dovuto da Pam Panorama in 143.316,00 euro³.

Si tratta, a ben vedere, di un provvedimento illegittimo che, al pari degli avvisi bonari, assume a presupposto un dato inesatto e trascura di riconoscere la corretta portata delle norme di Legge e di Regolamento comunale, che impongono di distinguere le superfici produttive di rifiuti speciali dalle superfici produttive di RSU, di applicare in modo coerente la TARI soltanto alla seconde e in ogni caso di riconoscere una riduzione del tributo proporzionale alla quantità di rifiuti che il produttore dimostra di avviare in via autonoma a recupero.

³ Pari dalla somma degli importi liquidati dall'Avviso bonario di liquidazione n. WT4402 del 2 maggio 2017 (25.630,00 euro), dall'Avviso bonario di liquidazione n. WT9249 del 29 settembre 2017 (65.211,00 euro) e dall'Avviso bonario di liquidazione n. WT4815 del 22 gennaio 2018 (52.460,00 euro) e delle spese di notifica (15,00 euro).

Pam Panorama si vede quindi costretta ad adire la giustizia di codesta Ecc.ma Commissione Tributaria per far valere l'illegittimità della pretesa tributaria che assoggetta a tassazione superfici che per Legge andrebbero escluse ed espone l'interessata a doppia esposizione e ottenere l'annullamento dei provvedimenti indicati in epigrafe sulla base dei seguenti

MOTIVI

I. **Violazione di legge - Violazione e falsa applicazione dell'art. 7, comma 1, Legge 212/2000 e dell'art. 3 Legge 241/1990 anche in relazione art. 24 Costituzione – Violazione del dovere di chiarezza e di motivazione degli atti – Eccesso di potere – Difetto di motivazione.**

I provvedimenti impugnati meritano di essere annullati da codesta Ecc.ma CTP in primo luogo poiché risultano carenti dei requisiti minimi necessari a verificare i presupposti della pretesa tributaria vantata dal Comune. Gli avvisi bonari contengono soltanto l'indicazione generica della superficie ritenuta tassabile unitamente alla categoria tariffaria applicata (**1.725 mq.** in categoria 3 'Autorimesse e magazzini' e **2.719 mq.** in categoria 25 'Supermercati') senza curarsi di specificare a quali superfici del punto vendita corrispondano.

Gli avvisi di liquidazione emessi dal Comune di Calcinaia e Geofor S.p.A., in altri termini, non consentono all'interessata di verificare quali porzioni di superficie siano state effettivamente assoggettate a tassazione e quali l'Amministrazione abbia inteso esimere (es. se trattasi di area vendita, magazzini, vani tecnici o laboratori), né tantomeno specificano i criteri utilizzati per giungere a tali determinazioni.

Risulta così violato il principio generale dell'Ordinamento tributario della chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria (codificato dall'art. 3 Legge n. 241/1990 e dall'art. 7 Legge n. 212/2000) che assolve la duplice funzione di 'portare il contribuente a conoscenza delle ragioni su cui si fonda la pretesa impositiva, mettendolo in condizione di replicare e difendersi adeguatamente' e segnare 'i confini del processo tributario, per cui l'Ufficio finanziario non può modificare nel corso del giudizio la motivazione dell'atto e porre a

base della propria pretesa ragioni diverse da quelle originariamente contestate' (CTR Umbria, Sez. II, 1 marzo 2017 n. 23; CTP Reggio Emilia, Sez. I, 23 maggio 2017, in termini anche Cass. Civile, Sez. V, 9 giugno 2017 n. 14426).

In altro caso analogo in cui il provvedimento emesso dall'Amministrazione comunale comunicava esclusivamente *'l'importo dovuto per la TARI limitandosi a indicare due categorie di utenze con i mq riferibili a ciascuna delle stesse'* il Giudice tributario di secondo grado ha ritenuto insufficiente la motivazione poiché *'se per un'utenza domestica appare chiaramente sufficiente l'identificazione catastale dell'immobile e l'indicazione della relativa superficie, quando l'imposta colpisce realtà industriali o commerciali di più ampio respiro, con aree differenziate al loro interno, l'onere motivazionale va necessariamente perimetrato a tali realtà.* (CTR Milano, Sez. XI, 21 novembre 2019 n. 4635; v. anche CTR Piemonte, Sez. VII, 3 maggio 2019 n. 544 e CTR Piemonte, Torino, Sez. II, 2 febbraio 2018 n. 261).

Ciò rileva in particolare nel caso di specie in cui la Tassa Rifiuti richiesta dall'Amministrazione comunale per l'anno di imposta 2017 risulta aumentata di circa sei volte rispetto a quella pagata per l'annualità precedente, pur a parità di superfici tassate e di servizio reso al punto vendita (cfr. doc. 1 e 10).

Per casi del genere, la giurisprudenza è chiara nell'affermare che *'per tutti gli atti della pubblica amministrazione [soprattutto per quelli che gravano e modificano in peius la situazione giuridica e gli obblighi tributari] è obbligatoria la motivazione ed essa deve essere già contenuta nell'atto riportante una qualsiasi richiesta di tributi o altro in modo che con immediatezza, chiarezza e semplicità possa comprendersi la volontà dell'Ente impositore'* (CTP Taranto, Sez. III, 17 novembre 2010 n. 1052). Conseguentemente, qualora il percorso logico-giuridico posto a fondamento della richiesta tributaria *'risulti essere criptico e non comprensibile se non attraverso difficili indagini .. si versa in una violazione del diritto alla difesa nei confronti della pretesa fiscale dell'Amministrazione Finanziaria'* (CTP Genova, Sez.

X, 7 novembre 2013 n. 229; CTP Caltanissetta, Sez. I, 24 ottobre 2013 n. 508; Cass. Civ., Sez. V, 21 marzo 2012 n. 4516).

Il difetto di motivazione rende, pertanto, nulli i provvedimenti impugnati perché adottati *'in violazione dell'articolo 7 dello Statuto del contribuente in quanto gli elementi, le informazioni, e le menzioni necessarie contemplate dalla citata disposizione hanno lo scopo di assicurare il rispetto della chiarezza e della motivazione degli atti tributari e del principio del buon andamento della PA'* (CTP Veneto, Treviso, Sez. IV, 9 febbraio 2010 n.12).

II. Violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 649 Legge 147/2013 in relazione all'art. 184, comma 3, lett. e), D.L.vo 152/2006, nonché dell'art. 5 Reg. TARIP - Eccesso di potere - Errore sul presupposto e Travisamento – Erronea determinazione della superficie tassabile – Intassabilità delle superfici di vendita e dei magazzini.

Gli avvisi impugnati sono illegittimi -e meritano di essere censurati da codesta Ecc.ma CTP- avendo l'Amministrazione applicato la Tassa Rifiuti a superfici produttive di rifiuti speciali non assimilabili ai RSU.

Si tratta, a ben vedere, di atti che negano la corretta applicazione della norma di Legge e che trascurano di riconoscere il dato positivo sottoponendo il contribuente a una doppia imposizione.

Come anticipato in punto di fatto è lo stesso Legislatore nazionale che:

- qualifica i rifiuti prodotti da **attività commerciali** come **'rifiuti speciali non pericolosi'** (art. 184, c. 3, lett. e, D.L.vo 152/2006);
- **sottrae al regime di privativa comunale e all'assimilazione i rifiuti da imballaggio terziari e secondari**, accollando l'onere del loro smaltimento/avvio a recupero ai produttori (artt. 221 e 226 D.L.vo 152/2006);
- per l'effetto, **esclude le superfici produttive di rifiuti speciali dal computo della superficie assoggettabile a Tassa Rifiuti** (sanzionando penalmente il conferimento di

rifiuti speciali non assimilabili al circuito di raccolta e smaltimento comunale, art. 1, c. 649, Legge 147/2013).

Ne dà conferma la Corte di Cassazione che, con una serie di pronunce insegna che *'i rifiuti di imballaggio sono 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, e 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... **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 decreto Ronchi e dalla successiva abrogazione della L. n. 146 del 1994, art. 39, ed i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati in parte qua dal giudice tributario** (Cass. n. 627 del 19.10.2011; Cass. n. 627/2012; Cass. n. 4793/2016; Cass. 14414/2017; Cass. n. 6358 e 6359 del 2016) (Cass. Civ., Sez. V, 10 aprile 2019, n. 10010).*

In senso coerente, la giurisprudenza tributaria di secondo grado ha statuito che *'non si debba pagare la tassa rifiuti urbani sulle aree destinate ad attività produttive che producono rifiuti speciali in genere e, come nel caso in esame, imballaggi terziari e secondari'* poiché 'il tributo costituisce il corrispettivo che i Comuni richiedono a fronte del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani e tale tassa non va applicata sui rifiuti speciali, poiché per questi le imprese già sostengono da sé i costi di raccolta e di smaltimento, che sono affidati ad aziende specializzate. (CTR Lombardia, Milano, Sez. I, 28 agosto 2018

n. 3628, doc. 18; in termini, anche CTR Lombardia, Milano, Sez. XIX, 3 aprile 2019 n. 1520, doc. 19; CTR Veneto, Sez. XI, 21 giugno 2017 n. 706).

Gli avvisi di liquidazione impugnati, che assoggettano a tassazione tutte le superfici del punto vendita senza operare alcuna distinzione in base alla destinazione dei singoli locali e alla tipologia di rifiuti dagli stessi prodotti, violano il parametro normativo statale e meritano, quindi, di essere annullati da codesta Ecc.ma CTP per violazione di legge, errore sul presupposto e travisamento.

III. Violazione di Legge - Violazione e falsa applicazione, sotto altro profilo, dell'art. 1, commi 641 e 649 Legge n. 147/2013 in relazione all'art. 184, comma 3, lett. e) D.Lgs. n. 152/2006 - Violazione dell'art. 5 comma 2 del Regolamento TARIP – Eccesso di potere – Difetto di istruttoria – Erronea determinazione della superficie tassabile – Intassabilità delle superfici di vendita e dei magazzini.

Gli avvisi di liquidazione emessi dal Comune di Calcinaia e da Geofor S.p.A. risultano in contrasto sia con l'art. 1 comma 649 Legge n. 147/2013, come sopra illustrato, sia pure con l'art. 5 comma 2 del Regolamento TARIP (cfr. doc. 11 e 20) che, in linea con la normativa nazionale, esclude dalla tassazione le superfici 'ove si formano in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a propria cura e spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente'.

Il supermercato Pam Panorama di Piazza Massimiliano Kolbe, difatti, al pari degli altri esercizi della Distribuzione, riceve dall'industria grandi quantitativi di beni avvolti negli imballi maggiori (termoplastiche, cartoni, pedane di legno) che agli addetti al negozio provvedono a 'caricare a scaffale': detta operazione consiste nel portare le merci imballate in vendita, privarle degli imballi maggiori (terziari) e riporre a scaffale il prodotto (compreso nell'imballo primario: il singolo vasetto di yoghurt, la singola lattina di bibita gassata), a sua volta racchiuso

nell'imballo secondario (la pellicola che comprende le sei lattine, il cartone che comprende i due vasetti di yoghurt, i sei Crodini o più confezioni di tonno, o di ceci, o altro). Anche nelle superfici di vendita, quindi, ha luogo la separazione fra imballi terziari (che vengono asportati prima della messa a dimora sullo scaffale), e merci ancora dotate di imballo primario e secondario, che viene acquistato e portato via dal cliente.

Il fatto che si tratti in misura prevalente di rifiuti di imballaggio terziari *'è supportato sia da l'id quod plerumque accidit, cioè la presunzione di quanto normalmente succede nella gestione di un centro commerciale, dove sono proprio i rifiuti terziari a rimanere nella disponibilità del supermercato –in grandi quantità come dimostrato nel caso di specie- e quindi a essere smaltiti privatamente... mentre i rifiuti secondari logicamente vengono asportati dai clienti e da essi smaltiti attraverso il servizio comunale.* (CTP Verona, Sez. I, 27 dicembre 2018, n. 507) sia dalla copiosa documentazione prodotta (doc. 8, 9 e 21). In altri termini *'dall'imballo principale da parte degli addetti vengono estratti i prodotti destinati alla rivendita, forniti a loro volta di imballaggio, ma che viene poi, naturalmente, prelevato dal cliente al momento dell'acquisto, quindi solo l'imballo principale, cioè terziario, viene smaltito dalla ricorrente, mentre il principale, in un momento successivo, operazione che verrà effettuata dai clienti che hanno prelevato ed acquistato i prodotti forniti dell'imballaggio'* (CTP Brescia, Sez. III, 24 maggio 2019, n. 324).

Pam Panorama ha trasmesso all'Amministrazione comunale tutta la documentazione necessaria a dimostrare che sulle superfici di vendita e sui magazzini del supermercato si producono rilevanti quantità di rifiuti speciali di imballaggio prevalentemente terziari e di provvedere autonomamente al loro regolare smaltimento (cfr. doc. 8, 9, 21). La società ricorrente ha così adempiuto a quell'onere probatorio previsto dalla Legge e indicato come presupposto necessario all'esenzione dalla tassazione dalla giurisprudenza più autorevole (cfr. Cass. Civ., Sez. V, 25 maggio 2016, n. 10811).

Ciononostante il Comune di Calcinaia ha eluso la propria norma regolamentare e il dovere, che da questa discende, di considerare in modo separato le superfici produttive di rifiuti speciali dalle superfici produttive di rifiuti solidi urbani, e nei fatti, con i provvedimenti impugnati, ha tassato anche i locali destinati alla vendita e i magazzini dell'esercizio commerciale (4.444 mq.) senza riconoscere alcuna esclusione di superfici o riduzione tariffaria ⁴.

La giurisprudenza tributaria, però, è da tempo costante nel ritenere che **'relativamente alla grande distribuzione, non siano assoggettabili a TARI né le aree adibite ad attività commerciali – tra le quali, in primis, quelle destinate alla vendita- né i locali destinati a depositi o imballaggi**. Infatti, per tali aree l'eventuale presenza di personale o di acquirenti non sposta la destinazione nettamente prevalente alla produzione di rifiuti speciali (quali cartoni da imballaggi o simili a o scarti di prodotti) e non urbani. Restano, invece, da tassare, come riconosce la stessa ricorrente, le aree destinate ad uffici, nonché a servizi per il pubblico o per i dipendenti ed a spogliatoi. (CTP Genova, Sez. I, 14 novembre 2019 n. 960; CTP Milano, Sez. VIII, 23 maggio 2019 n. 2335; vedi ancor più di recente CTP Napoli, Sez. XVI, 5 dicembre 2019 n. 13344).

Anche il Giudice tributario di secondo grado ha stabilito che *'tenuto conto dei quantitativi di rifiuti assimilati smaltiti dalla ricorrente, assolutamente prevalenti su quelli urbani...debbono ritenersi superfici esenti quelle ove si formano in misura prevalente rifiuti speciali e la occasionale formazione su dette superfici di rifiuti urbani ordinari non esclude il diritto alla esenzione*. In buona sostanza, pur dandosi atto al Comune che nelle aree di vendita non sono prodotti solo rifiuti terziari, ma anzi, in maggioranza rifiuti da imballaggio, la loro

⁴ Sul punto vedi anche l'art. 5 comma 2 lett. d) secondo cui *'per i locali o le aree ove si svolgono attività commerciali e nei quali si producono anche rifiuti speciali non assimilati o pericolosi, al cui smaltimento il produttore provvede direttamente...si presume che la superficie, ai fini dell'applicazione della quota fissa sia determinata in modo forfettario... in misura percentuale rispetto alla superficie calpestabile (doc. 11).*

assimilazione agli urbani -pur se disposta dal Comune che ha attuato un'ordinaria raccolta differenziata- non può costituire motivo di tassazione delle aree occupate dalla società ricorrente dal momento che risulta aver attivato nel caso di specie lo smaltimento in proprio di tutti i rifiuti prodotti' (CTR Lombardia, Milano, 3 aprile 2019 n. 1520, doc.19; in termini anche CTR Lombardia, Brescia, 13 maggio 2019 n. 2121, doc. 22).

Sono, quindi, esenti da tassazione:

- **sia le aree adibite ad attività commerciali -fra le quali devono necessariamente e per definizione ricomprendersi i locali destinati alla vendita** *'poiché l'esenzione non può essere circoscritta solo ai punti specifici ove fisicamente i rifiuti speciali si formano e vengono stoccati in attesa dello smaltimento, ma deve essere intesa nel senso di escludere dalla tassazione l'intera superficie destinata alla produzione di rifiuti speciali, nel caso di specie l'area commerciale [esclusa l'area riservata agli uffici] al cui smaltimento provvede in via autonoma l'Azienda'* (CTR Milano, Sez. I, 28 agosto 2018 n. 3628; CTP Milano, Sez. XX, 24 settembre 2019 n. 3843; CTP Novara, Sez. 2, 15 novembre 2019 n. 225; CTP Varese, Sez. II, 14 novembre 2019 n. 565; CTP Brescia, Sez. III, 24 maggio 2019 n. 324; CTP Genova, Sez. V., 18 giugno 2019 nn. 459 e 458);
- **sia 'i locali degli operatori economici adibiti a deposito, ove si formino di regola imballaggi secondari e terziari, trattandosi di rifiuti speciali'** (CTR Lombardia, Milano, Sez. XIX, 3 aprile 2019 n. 1520, doc.; CTR Toscana, Firenze, Sez. V, 15 aprile 2019 n. 663, doc. 23 ; CTR Lombardia-Brescia, Sez. XXVI, 27 marzo 2018 n. 1349; CTR Lazio, Roma, Sez. XVII, 27 ottobre 2016 n. 6516; CTP Bari, Sez. III, 23 ottobre 2019 n. 2068; CTP Modena, Sez. III, 6 dicembre 2018 n. 755).

Ciò rileva in particolare nel caso si specie poiché il Regolamento comunale vigente in Comune di Calcinaia (tanto nell'anno di imposta 2017, quanto negli anni successivi) all'art.

3bis comma 3 espressamente prevede che **'non sono assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si producono nei magazzini dei prodotti finiti e delle merci che sono in contiguità con le aree di produzione di rifiuti speciali'** (doc. 11 e 20), come quelli del punto vendita Pam Panorama.

Le uniche superfici degli esercizi commerciali assoggettabili a Tassa Rifiuti sono dunque solo le aree produttive di rifiuti urbani, ossia gli **uffici, spogliatoi e servizi**; **'la rimanente superficie -pur in assenza di una rigorosa prova sul punto- deve essere allo stato esclusa dalla tassazione in quanto volta in via prevalente alla produzione di imballaggi terziari'** (CTP Genova 6 novembre 2019 n. 960; CTP Roma, Sez. XLVII, 23 febbraio 2016, n. 3990; CTP Torino, Sez. VII, 17 giugno 2015 n. 967).

Gli avvisi di liquidazione emessi dal Comune di Calcinaia e da Geofor S.p.A. obliterano l'obbligo previsto dalla stessa disciplina regolamentare comunale vigente *ratione temporis* e costituiscono, dunque, una violazione della norma e della regola interpretativa costante nella giurisprudenza tributaria, poiché assoggettano a tassazione le aree del punto vendita produttive di rifiuti speciali. Essi meritano, pertanto, di essere annullati da codesta Ecc.ma CTP anche per questo ulteriore profilo.

IV. Violazione di Legge – Violazione e falsa applicazione del Regolamento CE n. 1069/2009 anche in relazione al D.Lgs. 1 ottobre 2012 n. 186 – Violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 649 Legge n. 147/2013 anche in relazione all'art. 3bis del Regolamento comunale TARI - Intassabilità dei laboratori.

Come evidenziato nel I motivo di ricorso, dagli avvisi di liquidazione impugnati non è possibile ricavare quali aree l'Amministrazione abbia escluso da tassazione e, dunque, se anche le superfici adibite a laboratori del punto vendita siano state detassate.

Il difetto di chiarezza e motivazione dei provvedimenti impositivi rende necessario proporre una censura di carattere eventuale nell'ipotesi in cui il Comune di Calcinaia abbia inteso

assoggettare a tassazione anche i laboratori macelleria e pescheria del punto vendita (e relative celle⁵) trattandosi di superfici che debbono considerarsi esenti per Legge perché produttive di rifiuti speciali alimentari di 'categoria 3', **che la società ricorrente provvede a smaltire in proprio** mediante la ditta specializzata S.A.P.I. S.p.A. (cfr. contratto di smaltimento e documenti semplificati di trasporto, sub doc. 24).

L'Ordinamento comunitario e nazionale prevedono una specifica disciplina per i rifiuti costituiti da prodotti di origine animale non più destinati al consumo umano.

Per quel che qui interessa, il Regolamento CE n. 1069/2009 classifica gli scarti di origine animale in tre categorie (che riflettono il diverso livello di rischio per la salute pubblica e gli animali) e include le carcasse o parti di animali macellati inidonei al consumo umano, o comunque non destinati al consumo umano per motivi commerciali, all'interno della cd. **categoria 3** prevedendo l'obbligo degli stessi produttori di provvedere autonomamente al loro smaltimento (con conseguente esclusione dalla privativa comunale), tant'è che l'art. 3 del D.Lgs. 1 ottobre 2012 n. 186 prevede sanzioni amministrative pecuniarie per i produttori che smaltiscono tali materiali senza ottemperare alle prescrizioni di cui all'art. 14 Reg. n. 1069/2009.

A ciò si aggiunga anche che l'art. 184, comma 3, lett. e) qualifica i rifiuti prodotti da attività commerciali come '*rifiuti speciali*', sottraendoli al regime di privativa comunale e accollando all'operatore commerciale l'onere del loro smaltimento. Coerentemente, l'art. 1, comma 649 Legge n. 147/2013 dispone che '*nella determinazione della superficie assoggettabile a TARI 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 produttori, a condizione*

⁵ L'art. 3bis, comma 2 del Regolamento comunale TARIP, prevede espressamente che '*sono esclusi dalla tassazione... i locali stabilmente riservati ad impianti tecnologici quali cabine elettriche, vani ascensori, centrali termiche, cabine elettriche, celle frigorifere... silos e simili.*

che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente', come avviene nel caso di specie.

Dalla qualificazione dei rifiuti prodotti dai laboratori come rifiuti speciali e dal loro autonomo smaltimento e avvio a recupero da parte di Pam Panorama -mediante la ditta specializzata S.A.P.I S.p.A.- consegue quindi necessariamente l'intassabilità delle superfici su cui essi si formano: in altri casi analoghi in cui *'la ricorrente ha dimostrato, con gli allegati bollettini per il trasporto di sottoprodotti di origine animale, l'avvenuto smaltimento, a proprie spese, dei rifiuti di origine animale prodotti nelle sue aree'*, la giurisprudenza ha correttamente statuito che **'i laboratori di pescheria e di macelleria producono rifiuti speciali che il produttore è tenuto a smaltire direttamente, per cui dette aree sono escluse dalla tassazione'** (CTP Milano, Sez. VIII, 23 maggio 2019 n. 2335, CTP Cremona, Sez. II, 6 luglio 2017, n. 147, confermata in appello da CTR Lombardia, Brescia 13 maggio 2019 n. 2121, doc. 22; CTP Verona, Sez. I, 27 dicembre 2018, n. 507).

Gli avvisi bonari impugnati, invece, non hanno escluso dalla tassazione neppure le superfici produttive di rifiuti speciali alimentari di 'categoria 3' e meritano, pertanto, di essere annullati anche per questo ulteriore motivo.

V. Violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 649 Legge n. 147/2013 in relazione all'art. 184, comma 3, lett. e) D.Lgs n. 152/2006 - Violazione dell'art. 5 del Regolamento TARIP - Violazione del divieto di doppia imposizione – Indebito arricchimento.

Il Comune di Calcinaia e Geofor S.p.A. hanno assoggettato a tassazione la quasi totalità delle superfici dell'esercizio commerciale Pam Panorama, senza applicare, come si è detto, alcuna riduzione della parte variabile della tariffa.

Ferma restando l'impossibilità per il Comune di assimilare i rifiuti prodotti da Pam Panorama (di cui si dirà più approfonditamente nei prossimi motivi) occorre segnalare al Collegio che il

contegno assunto dall'Amministrazione comunale e da Geofor S.p.A., integra in ogni caso una violazione del divieto di doppia imposizione e determina, quindi, l'illegittimità degli avvisi di liquidazione impugnati.

Il **divieto di doppia imposizione** costituisce, infatti, un principio immanente nell'Ordinamento tributario, ribadito anche dalla Corte di Cassazione, secondo cui *'nell'ipotesi di non idoneità di tali aree a produrre rifiuti urbani e assimilati, accertata con le modalità stabilite dall'art. 62, comma 2, del D.lgs. n. 507/1993, l'applicazione della tassa urta contro il divieto di doppia imposizione, ove il contribuente proceda allo smaltimento dei rifiuti soggetti a deroga di cui al secondo comma dell'art. 62 citati, a sue spese e cura'* (Cass. Civ., Sez. V, 11 giugno 2003 n. 9309; più di recente, cfr. Cass. Civ., Sez. V, 25 maggio 2016, n. 10811).

Anche il Ministero delle Finanze, con Circolare 7 maggio 1998 n. 119, ha inequivocabilmente chiarito che *'l'operatore economico può sottrarsi alla privativa comunale e quindi alla tassazione (totalmente o parzialmente), qualora dimostri di avviare effettivamente e correttamente al recupero, in tutto o in parte i rifiuti assimilati'*

Le fatture e i formulari con cui Pam Panorama avvia alla piattaforma di recupero i rifiuti speciali prodotti (doc. 5, 8, 9, 21 e 24) **danno prova e misura del fatto che la ricorrente provvede a smaltire a proprie spese la parte nettamente prevalente dei propri rifiuti speciali avvalendosi di contratti con ditte espressamente autorizzate alla raccolta, al trasporto e avvio a recupero dei rifiuti.**

Pam Panorama, dunque, sostiene già l'onere finanziario relativo allo smaltimento dei rifiuti speciali prodotti e *'il pretendere il pagamento della TARI per aree nelle quali si formano con assoluta prevalenza rifiuti speciali... **costituirebbe una illegittima duplicazione dei costi per la contribuente, già tenuta allo smaltimento in proprio*** (CTR Lombardia, Milano, Sez. XIX, 3 aprile 2019 n. 1520, doc. 19; CTR Milano, Sez. I, 28 agosto 2018 n. 3628, sub doc. 18).

In altri termini, l'onere imposto dall'Amministrazione comunale, **'si tradurrebbe in una doppia imposizione, con una sorta di indebito arricchimento del Comune per un servizio non svolto.** Infatti, nella determinazione della superficie tassabile il Comune non avrebbe dovuto considerare quella parte di superficie ove, per le specifiche caratteristiche strutturali o per destinazione, si formano rifiuti speciali allo smaltimento dei quali, come detto, sono tenuti a provvedere i produttori stessi (CTR Lombardia-Milano, Sez. XIV, 12 aprile 2018 n. 1632; in termini CTP Cremona, Sez. II, 6 luglio 2017 n. 147, confermata in appello da CTR Brescia, Sez. XXIII, 13 maggio 2019 n. 2121; CTR Toscana, Firenze, Sez. V, 15 aprile 2019 n. 663; CTP Genova, Sez. V, 18 giugno 2019 nn. 458 e 459).

La stessa Corte di Cassazione ha ritenuto spettante la detassazione totale delle superfici di formazione dei rifiuti speciali smaltiti in proprio dal contribuente in luogo della mera riduzione percentuale forfetaria del tributo sulla base dell'assunto secondo cui se il contribuente ***'ha provato in quali aree si formano i rifiuti speciali, in quale modo provvede allo smaltimento diretto e di aver reso di tutto ciò edotta l'amministrazione comunale; munita di informazioni specifiche e dettagliate, quest'ultima non poteva applicare la disposizione regolamentare a forfait'*** (Cass. Civ., Sez. V, 28 aprile 2017 n. 10548).

Ne consegue che la tassazione, anche solo parziale, delle superfici produttive di rifiuti speciali, determina una tassazione doppia, che il nostro Ordinamento non ammette.

Dalla normativa citata e dal costante orientamento giurisprudenziale deriva, quindi, che in presenza di superfici che per caratteristiche strutturali e funzionali producono abitualmente 'rifiuti speciali' smaltiti in proprio dal produttore mediante soggetti autorizzati, è dovere del Comune considerare la specialità dei rifiuti prodotti e, per l'effetto, riconoscere la detassazione delle relative superfici.

Gli Avvisi di liquidazione impugnati, invece, hanno assoggettato a tassazione tutte le superfici produttive di rifiuti speciali che Pam Panorama provvede a smaltire a proprie spese e meritano, pertanto, di essere annullati anche per violazione del divieto di doppia imposizione.

VI. Violazione e falsa applicazione degli artt. 221 e 226 D.Lgs. n. 152/2006 e dell'art. 1, comma 649, Legge n. 147/2013 – Violazione del divieto di doppia imposizione – Violazione del principio comunitario 'chi inquina paga' – Eccesso di potere per difetto del presupposto – Divieto di assimilazione – Mancata previsione dei criteri qualitativi e quantitativi di assimilazione.

L'Amministrazione comunale per l'anno di imposta 2017 ha assoggettato a tassazione la quasi totalità delle superfici del punto vendita Pam Panorama (4.444 mq), ritenendo di poter assimilare i rifiuti speciali prodotti dalla società ricorrente **pur in assenza di una apposita delibera comunale che preveda i criteri qualitativi e quantitativi di assimilazione.**

Sul punto giova considerare che l'art. 198, comma 2, lett. g) del D.Lgs. n. 152/2006 ha previsto la possibilità per i Comuni di assimilare i rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, ma **per qualità e quantità determinate** e sulla base dei criteri (che avrebbero dovuto essere) fissati con apposito decreto del Ministero dell'ambiente, d'intesa con il Ministero dello sviluppo economico.

Il Decreto per la determinazione dei criteri di assimilazione, però, non è stato finora adottato e, come chiaramente statuito da un recente sentenza della CTR Lombardia di Brescia *'se è vero che in assenza dell'intervento statale necessariamente il Comune ha adottato il regolamento facendo riferimento alle regole tecniche del Comitato Interministeriale del 1984, lo stesso non corrisponde ai criteri stabiliti dalla legge e dunque non può essere legittimamente applicato.*

Del resto l'inerzia dello Stato, consistente nella mancata emanazione dei criteri qualitativi, non può essere posta a carico della società contribuente e comportare un aggravio della sua posizione. *Ne deriva l'inapplicabilità del regolamento comunale e la*

conseguente esclusione della tassazione dei rifiuti oggetto del presente giudizio prodotti dalla società appellante che, come da documentazione agli atti allegata, provvede a proprie spese al recupero dei rifiuti speciali' (CTR Lombardia, Brescia, Sez. XXIII, 13 maggio 2019 n. 2121, doc. 22; cfr. anche Cons. Stato, Sez. V, 26 settembre 2013 n. 4756; AGCM, 21 gennaio 2016, IC-49, doc.25).

Il Regolamento TARIP vigente in Comune di Calcinaia nell'anno di imposta 2017 (così come quello attualmente vigente) in più punti richiama la distinzione tra rifiuti speciali assimilati e rifiuti speciali non assimilati, senza però mai fornirne una definizione né tantomeno rinviare ad altro Regolamento comunale per la disciplina dell'assimilazione (che non risulta reperibile neppure sul sito istituzionale del Comune di Calcinaia).

Pam Panorama si vede, dunque, costretta a formulare una censura in via alternativa.

Ove effettivamente non sussista una norma regolamentare che consenta di calcolare in modo preciso e puntuale la soglia quantitativa di assimilazione e la tipologia dei rifiuti assimilabili, gli avvisi di liquidazione impugnati risultano viziati per difetto di istruttoria e mancanza del presupposto: in assenza di un parametro qualitativo o quantitativo richiesto dalla Legge non può farsi luogo ad assimilazione.

Sul punto la giurisprudenza più autorevole ha chiaramente statuito che **'ai fini della assimilazione occorre una espressa delibera comunale con contestuale attivazione della raccolta differenziata (Cass. civ., Sez. V, 11 aprile 2019 n. 10168 e 10169, doc. 26) in quanto predeterminare se un rifiuto è assimilabile o meno per qualità e quantità è dunque accertamento preliminare indispensabile (Cass. civ., Sez. V, 19 aprile 2019 n. 11035).**

In altri termini, la dichiarazione comunale di assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani costituisce l'indeclinabile presupposto per l'applicazione della tassa, ... i Comuni siano tenuti, ai fini dell'assimilazione stessa, alla concreta individuazione delle caratteristiche

qualitative e quantitative di tali rifiuti, perché solo in tal modo è possibile valutare ed evitare eventuali rischi per la salute pubblica e per l'assetto ambientale. (CTR Lazio, Roma, Sez. XVII, 27 ottobre 2016 n. 6516; v. anche CTP Salerno, Sez. X, 17 novembre 2017 n. 5128 secondo cui 'ogni comune deve riportare nel proprio regolamento una lista di rifiuti speciali non pericolosi la cui composizione merceologica sia analoga a quelli urbani e, quindi, compatibili con questi, nonché la definizione di una soglia quantitativa superata la quale il rifiuto speciale non pericoloso non può più essere assimilato ai rifiuti solidi urbani perché non più simile alle quantità previste per questi ultimi. Ciò premesso in diritto, in fatto si deve rilevare che l'ente non ha provato e, in vero neanche allegato, l'approvazione del regolamento con la individuazione dei rifiuti prodotti da soggetti diversi dai titolari di civili abitazioni e cioè da esercenti di attività industriali o commerciali e la loro assimilazione a quelli urbani, con individuazione anche dei criteri quantitativi giustificanti l'assimilazione, per cui il ricorso va accolto e vanno annullati gli avvisi impugnati).

Ma anche nel caso in cui la norma fosse stata effettivamente adottata, i provvedimenti impugnati non ne riferiscono gli estremi o, più precisamente, si limitano a richiamare genericamente un regolamento comunale che, però, non contiene la determinazione dei criteri di assimilazione e, dunque, non consente al contribuente di verificare la legittimità della pretesa comunale, facendo venire meno quel principio di necessaria motivazione degli atti amministrativi che trova soddisfazione soltanto nell'indicazione puntuale delle norme che il Comune ha applicato tale da consentire al contribuente di verificare l'esistenza dei presupposti di legge per l'esercizio del relativo potere.

Sul punto, la Giurisprudenza più autorevole ha recentemente confermato che 'la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, previsto D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 21 comma 2, **presuppone necessariamente** la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo qualitative, ma anche quantitative dei rifiuti speciali poiché l'impatto

igienico ed ambientale del materiale di scarto non può essere valutato a prescindere dalla sua quantità'. Deve dunque riconoscersi *'illegittimità della deliberazione comunale che aveva disposto l'assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi da quelli urbani, dovendo essa contemplare 'oltre alla qualità anche la quantità di tali rifiuti' e, dunque, per la mancata determinazione dei criteri qualitativi, in quanto **il giudice tributario può disapplicare gli atti amministrativi costituenti il presupposto dell'imposizione, anche d'ufficio**'* (ex multis Cass. Civ., Sez. V, 11 aprile 2019 n. 10168, doc. 26; Cass. civ., Sez. V, 14 luglio 2017 n. 17488).

Anche la giurisprudenza di merito ha avuto cura di sottolineare come 'non sia sostenibile che in linea generale le amministrazioni comunali possano decidere una assimilazione indiscriminata, senza alcun limite quantitativo, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani. Esiste sul punto un filone di giurisprudenza di merito ed amministrativa che nega la assimilabilità quando le quantità in gioco sono tali da diventare -in pratica- non compatibili con il servizio pubblico di raccolta. Introdurre dei limiti alla facoltà dei Comuni di qualificare alcuni rifiuti speciali come assimilabili agli urbani, serve in altri termini ad arginare la prassi di assoggettare gli imprenditori ad una tassazione anche in quei casi nei quali gli enti territoriali non dispongono di un servizio adeguato per lo smaltimento di tali quantità. ...Ne consegue che 'il Regolamento comunale che prevede e consente l'assimilazione dei rifiuti speciali comunque ed in qualunque quantità prodotti, ai rifiuti urbani ai fini dell'assoggettamento a TIA delle aziende, è illegittimo e può essere disapplicato in sede giurisdizionale (CTR Toscana, Firenze, Sez. XIII, 20 settembre 2017 n. 1983; in termini, più di recente CTR Lombardia, Milano, Sez. XIX, 3 aprile 2019 n. 1520; CTP Milano, Sez. VIII, 23 maggio 2019 n. 2333).

L'esercizio del potere di assimilazione dei rifiuti speciali senza predeterminarne la qualità o la quantità conferibile implica, in altri termini, *'un servizio di smaltimento di potenzialità illimitata,*

certo non rispondente ai principi di efficienza, efficacia ed economicità che pure costituiscono condizioni di legittimità dell'esercizio della potestà di assimilazione attribuita dalla norma di legge' (Cass. Civ., Sez. V, 13 giugno 2012 n. 9631).

L'importanza della questione e la sua diretta ripercussione sul Mercato hanno indotto anche l'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato a ritenere che *'il mantenimento della facoltà dei Comuni di procedere all'assimilazione, o perlomeno della possibilità di ricorrervi senza opportune delimitazioni, ha comportato un sostanziale invalidamento del fondamentale criterio alla base delle indicazioni comunitarie in materia di gestione dei rifiuti urbani, comunemente indicato con l'acronimo PAYT (Pay As You Throw). Infatti, l'assimilazione finisce per determinare un surrettizio carico sulle attività produttive interessate (impossibilità a scegliere l'offerta più vantaggiosa tra gli operatori privati) dei costi di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani, senza responsabilizzare l'utenza verso la raccolta differenziata'* (AGCM, Indagine conoscitiva sugli imballaggi IC6, Segnalazione AS922 del 29 marzo 2012).

In ogni caso, basta considerare che Pam Panorama ha prodotto e avviato a proprie spese al recupero rifiuti speciali di imballaggio (CER 150101; CER 150102):

- * per l'anno di imposta 2016, un quantitativo pari a **132.000 Kg**;
- * per l'anno di imposta 2017 un quantitativo pari a **153.250 Kg**;
- * per l'anno di imposta 2018 un quantitativo pari a **158.330 Kg**; (cfr. formulari e dichiarazioni di avvio a recupero delle ditte specializzate sub doc. 8, 9 e 21).

Si tratta di quantitativi assai rilevanti, che il Comune di Calcinaia non può smaltire:

- sia perché costituiti per lo più da imballaggi terziari che per Legge (art. 221 e 226 D.Lgs. n. 152/2006) non possono essere immessi nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani;
- sia perché prodotti in una quantità e con una frequenza tali da richiedere mezzi idonei a garantire un servizio continuo e dedicato al punto vendita.

Alla luce di quanto sopra illustrato, la disciplina regolamentare comunale in materia di assimilazione appare, dunque, carente e in contrasto con la Legge dello Stato anche per il mancato recepimento dei criteri da questa previsti, e merita di trovare censura da parte di codesta Ecc.ma CTP unitamente agli avvisi di liquidazione impugnati che ne fanno diretta applicazione confermando illegittimamente la tassazione di superfici produttive di rifiuti speciali **non assimilabili** ai RSU che, in base alla disciplina statale, andrebbero escluse dalla TARI.

VII. Violazione e falsa applicazione, sotto un ulteriore profilo, dell'art. 1, comma 649 Legge n. 147/2013 in relazione all'art. 238 comma 10 del T.U. n. 152 del 2006 – Violazione della Direttiva n. 94/62/CE (cd. Direttiva imballaggi), come modificata dalla Direttiva 2018/852/UE - Violazione del principio 'chi inquina paga' – Violazione del principio di proporzionalità in relazione alla riduzione della tariffa per avvio a recupero.

L'illegittimità della pretesa di assimilare i rifiuti speciali prodotti dalla ricorrente travolge i provvedimenti impugnati. Ma anche nel caso in cui l'Amministrazione avesse ritenuto possibile assimilare, i provvedimenti impugnati risulterebbero in ogni caso illegittimi poiché pure a fronte della relevantissima quantità di rifiuti speciali che Pam Panorama ha dimostrato di avviare a recupero (e del conseguente sgravio per il servizio di privativa comunale, cfr. doc. 5, 8, 9, 21 e 24), gli avvisi di liquidazione non riconoscono alcuna riduzione del tributo per i rifiuti avviati a recupero nell'anno di imposta 2017 (riduzione che, si ribadisce, fino all'anno precedente era stata riconosciuta nella misura del 70%, con un risparmio di spesa per Pam Panorama pari a 19.253,78 euro. cfr. doc. 2).

Sul punto non rileva il fatto che il Comune abbia attivato una Tariffa Puntuale o che il Regolamento comunale vigente all'epoca dell'emanazione dei provvedimenti impugnati non contenga una esplicita previsione in tal senso in quanto, anche in questi casi, vige l'obbligo di prevedere una riduzione della tariffa per l'autonomo avvio a recupero dei rifiuti prodotti in

quanto espressamente previsto dalla Legge. Tant'è che lo stesso Comune di Calcinaia –che con D.C.C. n. 14 del 9 marzo 2017 aveva modificato il proprio Regolamento comunale eliminando dall'art. 11 il comma 5 che ammetteva una riduzione della tariffa per l'autonomo avvio a recupero nella misura massima del 70% (doc. 27) - con D.C.C. n. 11 del 25 febbraio 2019 ha nuovamente introdotto nel proprio Regolamento comunale, la previsione secondo cui *'la TARI dovuta dalle utenze non domestiche può essere ridotta, in proporzione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo, mediante specifica attestazione rilasciata dall'impresa abilitata che abbia effettuato l'attività di riciclaggio (cfr. art. 11 comma 6, doc. 20).*

Sul punto giova considerare che la norma regolamentare -che nella versione attualmente vigente prevede che la riduzione *'è stabilita in misura non superiore al 30%' - risulta in ogni caso illegittima in quanto pone un limite massimo alla riduzione tariffaria non ammessa dalla Legge.*

In altro caso analogo -in cui l'Amministrazione comunale ha male esercitato in proprio potere regolamentare predisponendo un meccanismo di riduzione della parte variabile della tariffa che fosse realmente proporzionale alla quantità di rifiuti avviati a recupero – il Consiglio di Stato ha annullato il Regolamento comunale statuendo che anche **'la fissazione di un limite massimo alla riduzione tariffaria, non previsto dal legislatore, altera il criterio di proporzionalità e non è, quindi, consentita'** (cfr. Cons. Stato, Sez. V, 29 gennaio 2018 n. 585). Ciò in ragione della disposizione contenuta nell'art. 238 D.Lgs. n. 152/2006 che tempera il principio dell'assimilazione e dispone che *'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'*.

In senso coerente, anche l'art. 1 comma 649 L.n. 147/2013 espressamente dispone che *'per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune*

disciplina⁶ 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.

I Comuni sono dunque obbligati per Legge a prevedere tali riduzioni, pena l'evidente contrasto con la Legge dello Stato, che è norma di rango primario e da cui deriva un obbligo di necessaria conformazione.

I Regolamenti predisposti dal Comune di Calcinaia, invece, non prevedono alcuna riduzione per l'autonomo avvio a recupero (o la prevedono in misura talmente bassa da non consentire una riduzione effettivamente proporzionale alla quantità di rifiuti avviati a recupero). Si tratta dunque di disposizioni certamente illegittime che non possono trovare applicazione nel caso concreto, ammettendo Pam Panorama a uno sgravio totale: quando i rifiuti speciali prodotti sono assimilati ai rifiuti solidi urbani, *'in tal caso **spetterà al contribuente una riduzione tariffaria proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che dimostri di aver avviato al recupero autonomamente**, purchè il servizio pubblico di raccolta e smaltimento sia istituito e sussista la possibilità per l'istante di avvalersene* (Cass. civ., Sez. V, 19 aprile 2019 n. 11035).

Nello stesso senso dispongono le più recenti Direttive europee in materia di rifiuti di imballaggio che pongono in capo agli Stati membri il compito di favorire *'il raggiungimento degli obiettivi globali di recupero e di riciclaggio dei rifiuti di imballaggio' anche attraverso l'adozione di 'sistemi aperti alla partecipazione degli operatori economici dei settori interessati'* (cfr. art. 7, paragrafo 1, Direttiva 94/62/CE, come modificata dalla Direttiva 2018/852/UE).

A fronte, dunque, della pretesa comunale di assoggettare a tassazione le superfici di vendita produttive di rifiuti speciali, non riconoscere alcuna riduzione della parte variabile del tributo (o

⁶ Nella precedente versione l'art. 1 comma 649 L.n. 147/2013 prevedeva che *'il Comune, con il proprio regolamento, può prevedere riduzioni della parte variabile proporzionali alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato a recupero* (cfr. parere allegato all'istanza di autotutela del 26 aprile 2018, doc.13).

riconoscerla nella misura massima del 30%) determina una indebita duplicazione dei costi in capo al contribuente poiché non consente una riduzione proporzionata alla totalità dei rifiuti speciali (e dunque alle spese sostenute) che la ricorrente ha dimostrato di aver avviato al recupero.

Ne deriva tanto l'illegittimità del Regolamento comunale TARIP 2017 (e di quello attualmente vigente), quanto, *a fortiori*, l'illegittimità dei provvedimenti che ne costituiscono diretta applicazione.

* * *

Solo per scrupolo, infine, si richiama all'evidenza del giudice adito l'evidenza e il carattere ricorrente del thema decidendum, che solo nei mesi più recenti ha registrato la soluzione positiva di anche di CTR Lombardia-Milano, Sez. XIX, 3 **aprile 2019** n. 1520 e CTR Lombardia-Brescia, Sez. XXIII, 13 **maggio 2019** n. 2121, cui si sono poi adeguati CTP Milano, Sez. VIII, 23 **maggio 2019** n. 2335, CTP Genova, Sez. V, 18 **giugno 2019** nn. 458 e 459, CTP Latina, Sez. V, 1 **agosto 2019** n. 799, CTP Milano, Sez. VIII, 17 **settembre 2019** n. 3723, CTP Bari, Sez. III, 23 **ottobre 2019** n. 2068; CTP Novara, Sez. II, 15 **novembre 2019** n. 225; CTP Napoli, Sez. XVI, 5 **dicembre 2019** n. 13344.

* * *

Per tutti i motivi sopra illustrati, Pam Panorama S.p.A. confida che codesta Ecc.ma Commissione Tributaria Provinciale di Pisa voglia, accogliere il presente ricorso e, per l'effetto, annullare i provvedimenti indicati in epigrafe.

Con vittoria di spese, diritti e onorari del presente giudizio e refusione del contributo unificato versato nella misura di euro 500,00 euro.

* * *

Ai sensi dell'articolo 33, comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992, si formula altresì istanza affinché il presente ricorso venga discusso in Pubblica Udienza.

Il valore della presente controversia è pari a euro 143.316,00 e, ai sensi dell'art. 13, comma 6-*quater* d.P.R. n. 115/2002, il presente atto è soggetto al pagamento del contributo unificato in misura pari a 500,00 euro.

Si producono i seguenti documenti:

1. Avviso di liquidazione TARI 2017 n. 40260;
2. Avviso bonario di liquidazione n. WT4402 del 22 maggio 2017;
3. Avviso bonario di liquidazione n. WT9249 del 29 settembre 2017;
4. Avviso bonario di liquidazione n. WT4851 del 22 gennaio 2018;
5. Contratti con ditte specializzate;
6. Denuncia di variazione della superficie tassabile 25 ottobre 2006;
7. Istanze di riduzione 2016 e 2017;
8. Dichiarazioni di avvio a recupero 2016 e 2017;
9. Formulari rifiuti 2017;
10. Avvisi di liquidazione TARI 2016;
11. Regolamento TARIP 2017;
12. Planimetria del punto vendita;
13. Istanza di annullamento in autotutela del 26 aprile 2018;
14. Parere allegato all'istanza del 26 aprile 2018;
15. Diffida integrazione Regolamento allegata all'istanza del 26 aprile 2018;
16. Nota Comune di Calcinaia del 22 maggio 2018;
17. Note relative all'incontro con Comune del 24 settembre 2018;
18. CTR Lombardia, Milano, Sez. I, 28 agosto 2018 n. 3628;
19. CTR Lombardia, Milano, Sez. XIX, 3 aprile 2019 n. 1520;
20. Regolamento TARIP 2019;
21. Riepilogo formulari e quantitativi rifiuti avviati a recupero 2014-2018;
22. CTR Lombardia, Brescia, 13 maggio 2019 n. 2121;
23. CTR Toscana, Firenze, Sez. V, 15 aprile 2019 n. 663;
24. Contratto, Fatture e bollettini SAPI;
25. AGCM, Indagine Conoscitiva IC49 (estratto);
26. Cass. civ., Sez. V, 11 aprile 2019 n. 10168;
27. Regolamento TARI 2016.

Milano-Pisa, 23 dicembre 2019

Avv. Giorgio Roderi

Avv. Erica Santantonio

Avv. Caterina De Marchi

Firmato digitalmente da: Giorgio Alessandro Roderi
Motivo: Digital signature
Data: 23/12/2019 17:04:23

Avv. Giorgio Roderi

PROCURA

Il sottoscritto Dott. Salvatore Dina, in qualità di Presidente del Consiglio di Amministrazione della società Pam Panorama S.p.A., delega gli Avv.ti Giorgio Roderi, Erica Santantonio e Caterina De Marchi del Foro di Milano a rappresentare e difendere, congiuntamente e disgiuntamente, la predetta società nel presente giudizio innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, conferendo loro ogni più ampio potere, compreso quello di agire congiuntamente e disgiuntamente e di farsi sostituire. A tal fine elegge domicilio presso l'indirizzo di Posta Elettronica Certificata dell'Avv. Giorgio Roderi (con Studio in Milano, Via Legnano n. 16) con preghiera di inviare ogni comunicazione e provvedimento all'indirizzo PEC **giorgio.roderi@milano.pecavvocati.it**.

Ai sensi del Regolamento UE n. 2016/679 (GDPR) e del D.Lgs. n. 196/2003 li autorizza ad utilizzare i dati personali ed a comunicarli a colleghi, collaboratori e dipendenti, in conformità a quanto disposto dalla predetta normativa.

Per Pam Panorama S.p.A

Dott. Salvatore Dina



Vera e autografa la firma



Avv. Giorgio Roderi

Io sottoscritto Avv. Giorgio Alessandro Roderi, iscritto all'Ordine degli Avvocati di Milano con il n. 7218, in qualità di difensore di Pam Panorama S.p.A. dichiaro che la copia informatica allegata e contenente la procura alle liti, è conforme all'originale cartaceo dal quale è estratta.

Firmato digitalmente da:Giorgio Alessandro Roderi
Motivo:Digital Signature
Data:23/12/2019 17:05:20


Avv. Giorgio Roderi

RELAZIONE DI NOTIFICAZIONE

Io sottoscritto Avv. Giorgio Roderi (CF. RDRGGL64E09F205T) iscritto all'Albo degli Avvocati di Milano e all'uopo autorizzato dal Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Milano in data 25 luglio 2003, in ragione del disposto della L. 53/1994 e dell'art. 16-*bis* D.Lgs. 546/1992 e in qualità di difensore di Pam Panorama S.p.A. (CF. 00826770059)

notifico

l'allegato ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, unitamente a copia fotoriprodotta della procura alle liti a:

COMUNE DI CALCINAIA (CF. 81000390500), in persona del Sindaco *pro tempore*, domiciliato presso la Casa Comunale in Calcinaia (PI), Piazza Indipendenza n. 7 (CAP 56012), al seguente indirizzo di Posta Elettronica Certificata: **comune.calcinaia@postacert.toscana.it**, estratto dal Registro IPA ai sensi dell'art. 7 del D.M. 23.12.2013 n. 163.

GEOFOR S.p.A. (CF. 01153330509), in persona del legale rappresentate *pro tempore*, con sede legale in Pontedera (PI), Viale America n. 105 (CAP 56025), al seguente indirizzo di posta elettronica certificata **geofor@legalmail.it**, estratto dal Registro INI-PEC ai sensi dell'art. 7 del D.M. 23.12.2013 n. 163;

attesto

ai sensi dell'art. 4, comma 3, del D.M. 23 dicembre 2013 n. 163 e dell'art. 22, comma 2, del D.Lgs. n. 82/2005 che la procura alle liti che si notifica unitamente al ricorso è copia fotoriprodotta su supporto informatico conforme all'originale da cui è stata estratta.

Atto sottoscritto digitalmente dall'Avv. Giorgio Roderi

Firmato digitalmente da: Giorgio Alessandro Roderi
Motivo: Digital signature
Data: 23/12/2019 17:03:55

Avv. Giorgio Roderi



RELAZIONE DI NOTIFICAZIONE

Io sottoscritto Avv. Giorgio Roderi (CF. RDRGGL64E09F205T) iscritto all'Albo degli Avvocati di Milano e all'uopo autorizzato dal Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Milano in data 25 luglio 2003, in ragione del disposto della L. 53/1994 e dell'art. 16-*bis* D.Lgs. 546/1992 e in qualità di difensore di Pam Panorama S.p.A. (CF. 00826770059)

notifico

l'allegato ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Pisa, unitamente a copia fotoriprodotta della procura alle liti a:

COMUNE DI CALCINAIA (CF. 81000390500), in persona del Sindaco *pro tempore*, domiciliato presso la Casa Comunale in Calcinaia (PI), Piazza Indipendenza n. 7 (CAP 56012), al seguente indirizzo di Posta Elettronica Certificata: **comune.calcinaia@postacert.toscana.it**, estratto dal Registro IPA ai sensi dell'art. 7 del D.M. 23.12.2013 n. 163.

GEOFOR S.p.A. (CF. 01153330509), in persona del legale rappresentate *pro tempore*, con sede legale in Pontedera (PI), Viale America n. 105 (CAP 56025), al seguente indirizzo di posta elettronica certificata **geofor@legalmail.it**, estratto dal Registro INI-PEC ai sensi dell'art. 7 del D.M. 23.12.2013 n. 163;

attesto

ai sensi dell'art. 4, comma 3, del D.M. 23 dicembre 2013 n. 163 e dell'art. 22, comma 2, del D.Lgs. n. 82/2005 che la procura alle liti che si notifica unitamente al ricorso è copia fotoriprodotta su supporto informatico conforme all'originale da cui è stata estratta.

Atto sottoscritto digitalmente dall'Avv. Giorgio Roderi

Firmato digitalmente da: Giorgio Alessandro Roderi
Motivo: Digital signature
Data: 23/12/2019 17:03:55

Avv. Giorgio Roderi

