



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del LAZIO Sezione 3, riunita in udienza il 20/09/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

**PALILLO SALVATORE**, Presidente  
**CASO LUIGI**, Relatore  
**UFILUGELLI FRANCESCO**, Giudice

in data 20/09/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 1801/2023 depositato il 03/04/2023

**proposto da**

Comune di Roma - Via Ostiense 131/I 00100 Roma RM

**elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Resistente\_1 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 9600/2022 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale ROMA sez. 10 e pubblicata il 05/09/2022

**Atti impositivi:**

- AVVISO DI PAGAM n. 111990016563 TARI 2019
- AVVISO DI PAGAM n. 111990053333 TARI 2019
- AVVISO DI PAGAM n. 111990016564 TARI 2019
- AVVISO DI PAGAM n. 111990053334 TARI 2019
- AVVISO DI PAGAM n. 111990016829 TARI 2019
- AVVISO DI PAGAM n. 111990053458 TARI 2019

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

### **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

1. Con ricorso proposto innanzi alla CTP di Roma, la contribuente società conveniva in giudizio il Comune di Roma Capitale impugnando gli avvisi di pagamento TaRi anno 2019, emessi da Soc\_1 in riferimento alle utenze site in Luo\_1 Indirizzo\_1, Indirizzo\_2 e Indirizzo\_3, nelle quali la Società svolge la propria attività di supermercato all'ingrosso, contestando la mancata detassazione di parte delle superfici dei menzionati punti vendita, in quanto produttive in via continuativa e prevalente di rifiuti speciali (non contestando, invece, gli importi calcolati per le superfici riferibili agli uffici dei tre punti vendita e ai reparti ortofrutta, riconosciuti come dovuti).

Con sentenza n. 9600/2022, la CTP accoglieva il ricorso.

2. Con appello del 5 settembre 2022, Roma Capitale impugnava la sentenza di primo grado, eccependo che la società contribuente non avesse ottemperato agli obblighi procedurali richiesti dagli artt. 8 e 16 del Regolamento comunale adottato con Deliberazione Assemblea Capitolina n. 33 del 30 marzo 2018, ai fini di dimostrare la sussistenza delle condizioni necessarie ad ottenere l'esenzione dal tributo de quo per le aree che producono rifiuti speciali. In particolare, l'appellante eccepiva che:

a) la denuncia di variazione datata 1° marzo 2010 è priva dell'attestazione di ricevimento della raccomandata inviata dalla Soc\_2 da parte di Soc\_1 e del Comune di Roma – Dipartimento

II (entrambe le cartoline allegate si riferiscono alla spedizione della raccomandata ma non al ricevimento);

b) non risultavano depositati i contratti stipulati con la Soc\_3 o l'attestazione della loro vigenza;

c) le planimetrie non contengono timbro e firma di tecnico abilitato;

d) non risulta dimostrata l'obiettivo impossibilità di individuare le superfici ove si producono rifiuti speciali in via continuativa e prevalente;

e) i rifiuti descritti nelle comunicazioni dei rifiuti smaltiti tramite la Soc\_3 nell'anno 2019 dei tre punti vendita della Res\_1 sono prevalentemente imballaggi di carta, cartone e materiali misti, dunque, rifiuti speciali assimilati agli urbani per quantità e qualità ai sensi della Deliberazione C.C. n. 105/2005, ma non sono specificamente imballaggi terziari, la cui immissione nel circuito dei rifiuti è effettivamente vietata per legge.

Inoltre, preso atto della mancata contestazione da parte della contribuente circa la debenza del tributo per la parte relativa ai punti vendita e ai reparti ortofrutta, l'appellante chiedeva, in via subordinata, che l'atto impugnato venisse riformato solo in parte qua.

Costituitasi con comparsa in data 5 marzo 2023, l'appellata contribuente si opponeva all'appello. In particolare, evidenziava che, come provato dalla documentazione prodotta fin dal giudizio di primo grado, avesse tempestivamente evidenziato la sussistenza di tutti gli elementi necessari ad ottenere l'invocata esenzione.

Con ulteriore memoria del 31 maggio 2024, la contribuente insisteva per il rigetto dell'appello.

Con ulteriore nota del 9 settembre 2024, la contribuente depositava sentenza a sé favorevole.

3. Nell'udienza del 20 settembre 2024 – cui la causa perveniva da rinvio disposto in data 13 giugno 2024 - udita la relazione del relatore e le conclusioni delle parti costituite e presenti, la causa veniva trattenuta in decisione.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

1. L'appello non merita accoglimento.

La Corte concorda con il richiamo fatto dall'appellante, sulla scorta di consolidata giurisprudenza (tra le più recenti, Cass. n. 38985/2021, n. 10787/2016, n. 21250/2017, n. 13395/2018), al principio secondo il quale incombe al soggetto che intenda usufruire di un regime agevolativo o esentivo, dimostrare rigorosamente la ricorrenza dei presupposti richiesti e fornire all'amministrazione gli elementi necessari per l'applicazione del beneficio (nel caso di specie, id est i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile).

2. Sul punto, invece, non condivide l'eccezione, sollevata dal medesimo appellante, di mancata allegazione di tale prova sol perché la contribuente non ha rispettato la procedura prevista dagli artt. 8 e 16 del Regolamento comunale adottato con Deliberazione Assemblea Capitolina n. 33 del 30 marzo 2018.

Difatti, al netto del carattere meramente formale delle eccezioni in tal senso sollevate, la Corte, concordemente con le osservazioni sviluppate dall'appellata, ritiene che eventuali omissioni in sede di dichiarazione originaria o integrativa non impediscono in ogni caso al contribuente di opporsi in sede contenziosa alla maggior pretesa azionata dal fisco, stante l'inapplicabilità in sede giurisdizionale di eventuali decadenze che sono prescritte per la sola fase amministrativa, atteso che oggetto del contenzioso giurisdizionale è l'accertamento circa la legittimità della pretesa impositiva (cfr. Cass. n. 6239/20, n. 22197/19, n. 28361/18, n. 16244/18, n. 12895/18, n. 12690/18, n. 12689/18, S.U. n. 13378/16).

3. Nello specifico, il Collegio ritiene utile avvalersi della ricostruzione del sistema chiaramente esposta dalla Suprema Corte (Cass. 8089/2020).

Come spiega la Cassazione, la questione all'esame verte essenzialmente sulla tassabilità ai fini T.A.R.I. di magazzini ritenuti esenti da imposta, perché produttivi di soli imballaggi terziari, che la contribuente deduce di avviare al recupero a proprie cure e spese (mediante l'ausilio di società private autorizzate).

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 - della 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).

Dall'esame del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, Titolo 2, si ricava che i rifiuti di imballaggio costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, regime caratterizzato essenzialmente dall'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 agli imballaggi terziari si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali (D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 3), e la tassa è esclusa per la sola parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali (Cass., Sez. 5", 11 marzo 2016, n. 4793).

4. Per quanto riguarda la sussistenza dei presupposti necessari al fine della fruizione dell'esenzione, la Corte osserva che la contribuente ha prodotto, tramite il deposito di apposite fatture, la prova di aver usufruito per il periodo di imposta de quo, dei servizi di ditte specializzate nello smaltimento dei rifiuti de quibus. A tal proposito, nessun rilievo assumono le eccezioni dell'appellante circa la mancata prova della vigenza del contratto tra l'appellata e le citate ditte atteso che, ai fini dell'esenzione, rileva unicamente l'effettiva prestazione del servizio di smaltimento dei rifiuti (provato dalle fatture e non contestato dall'appellante) e non anche la regolarità del relativo rapporto contrattuale (il cui oggetto, fra l'altro, non richiede la forma scritta né ad substantiam né ad probationem).

5. Diversa questione è quella relativa alla prova della delimitazione degli spazi all'interno dei quali sono prodotti rifiuti di tipo secondario da quelli dove si producono rifiuti terziari.

Infatti, premesso che presupposto per l'imposizione del tributo de quo è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani, la contribuente è tenuta a provare l'esatta delimitazione dell'area idonea a produrre imballaggi terziari ed a invocare solo per questa l'esenzione de qua.

Sul punto, la contribuente chiede l'esenzione su tutta la superficie, eccezion fatta per l'area adibita a uffici e servizi nonché quella relativa ai reparti ortofrutta.

L'assimilazione tra l'area di stoccaggio e quella di vendita, che in diversi contesti avrebbe dato luogo alla produzione di rifiuti terziari da imballaggio (la prima) e di rifiuti secondari (la seconda), si giustifica nel caso di specie in ragione della particolare natura dell'attività svolta dalla contribuente appellata (compravendita all'ingrosso e non al dettaglio).

Difatti, l'attività di vendita all'ingrosso, a differenza di quella di vendita al dettaglio, produce per ciò stesso rifiuti urbani da imballaggi terziari anche nella parte riservata alla vendita perché non avviene la distribuzione della merce imballata all'ingrosso in singole unità destinate alla vendita al dettaglio ma le merci vengono vendute all'ingrosso con il relativo imballaggio.

Per tali ragioni l'appello va respinto.

4. In considerazione della particolare complessità della materia del giudizio, appaiono sussistenti giusti motivi per la compensazione tra le parti delle spese di lite.

**P.Q.M.**

la Corte di giustizia tributaria di secondo grado, definitivamente pronunciando, ogni diversa richiesta,

domanda ed eccezione reiette, respinge l'appello come in motivazione e compensa tra le parti le spese di lite.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 20 settembre 2024.

L'ESTENSORE  
(Luigi Caso)

IL PRESIDENTE  
(Salvatore Palillo)