

Regime di applicabilità della tariffa sui rifiuti (TARI) ai magazzini e alle aree di stoccaggio del prodotto finito e del semilavorato

T.A.R. Veneto, Sez. III 6 ottobre 2022, n. 1504 - Farina, pres.; Falferi, est. - Stiferite S.p.A., Coloritalia S.r.l., Mg Minigears S.p.A. e 4p S.r.l. (avv.ti Veronese, Ostan) c. Comune di Padova (Lotto, Mizzoni, Cucco, Pozzato, Bernardi) ed a.

Imposte e tasse - Rifiuti - Regolamento per la disciplina della tassa sui rifiuti (IUC - TARI) - Attività imprenditoriale e natura dei rifiuti prodotti.

I magazzini di stoccaggio, sia quelli utilizzati per le materie prime e le scorte, sia quelli per i prodotti finiti, nonché le aree strettamente collegate funzionalmente all'attività imprenditoriale, devono essere considerate superfici strettamente connesse al «ciclo produttivo», con riconoscimento di produzione di rifiuti (solo) industriali; proprio per tale ragione, in quanto aree strettamente e oggettivamente connesse alla produzione, sono soggette al regime giuridico proprio dell'attività principale alla quale ineriscono, con la conseguenza che non possono essere incluse nel concetto di «rifiuti urbani» o rifiuti ad essi assimilati. Diversamente, con riferimento ad altre superfici e aree, quali spazi destinati a mense, uffici, servizi ad essi funzionalmente connessi, dedicati allo svolgimento di attività «non industriali», che producano rifiuti che, per loro natura e tipologia, risultino oggettivamente analoghi ai rifiuti urbani, dovrà concludersi che detti rifiuti debbano rientrare a pieno titolo nella nozione e categoria dei «rifiuti urbani», per omogeneità sostanziale, con conseguente applicazione del correlato regime giuridico ed economico.

(Omissis)

FATTO e DIRITTO

Le società ricorrenti, operanti nel settore della produzione industriale, hanno impugnato la deliberazione del Comune di Padova n. 68/2021, recante “*Tributi comunali. Modifica Regolamento per la disciplina della tassa sui rifiuti (IUC – TARI)*”, con cui l’Amministrazione ha aggiornato il vigente regolamento “TARI” a seguito delle modifiche al D.Lgs. n. 152/2006 introdotte dal D.Lgs. n. 116/2020 (attuativo della direttiva n. 851/2018).

In particolare, parte ricorrente ha evidenziato che l’Amministrazione comunale avrebbe illegittimamente innovato la disciplina regolamentare nella parte in cui (i) ha escluso dall’applicazione della tariffa i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente collegati all’esercizio dell’attività produttiva, fermo l’assoggettamento però a tariffa “*delle restanti aree e dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati e comunque della parti dell’area dove vi è presenza di persone fisiche*” (art. 5, punto 5, terzo periodo) e (ii) ha disposto che i locali e le aree non assoggettabili a tariffa possano beneficiare dell’esenzione, previa dimostrazione dell’avvenuto trattamento dei rifiuti speciali in conformità alla normativa vigente, stabilendo però che “*a pena di decadenza, il soggetto passivo dovrà presentare al Comune copia del modello unico di dichiarazione ambientale (MUD) (o documentazione equivalente) entro il termine stabilito da norme statali per la presentazione dello stesso*” (art. 5, punto 5, secondo periodo).

Le ricorrenti, premesso il carattere lesivo delle suddette disposizioni regolamentari che sottoporrebbero a tariffa i magazzini e le aree di stoccaggio del prodotto finito e dei semilavorati in violazione della legge, hanno dedotto le seguenti censure: “*Violazione di legge. Falsa applicazione degli articoli 183 e 184 del D.Lgs. n. 152/2006, nonché dell’Allegato L-quinquies. Violazione di legge. Falsa applicazione dell’art. 1, comma 649, della L. n. 147/2013. Violazione del principio di legalità e tipicità dei provvedimenti amministrativi. Eccesso di potere sotto i profili del difetto di motivazione, e dell’illogicità manifesta*”; richiamate le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 116/2020 (attuativo della direttiva 2018/851/UE) al Testo Unico Ambientale (D.Lgs. n. 152/2006), parte ricorrente ha evidenziato che il nuovo quadro normativo avrebbe escluso dalle superfici soggette a tariffa le superfici industriali, cioè quelle in cui si svolge l’attività produttiva in senso diretto ed indiretto, compresi i magazzini e le aree per le materie prime, per i semilavorati, per il prodotto finito, in quanto funzionalmente inseriti nel ciclo produttivo, inteso dal momento dell’approvvigionamento della materia prima fino al semilavorato e al prodotto finito, anch’essi necessitanti di stoccaggio prima di essere commercializzati; nello specifico, sarebbero configurabili due distinte situazioni: sarebbero escluse dalla tariffa, sia per la parte fissa che per quella variabile, le superfici su cui avviene lavorazione industriale, comprese le aree e i magazzini di materie prime, di merci, di semilavorati e di prodotti finiti, essendo strettamente e funzionalmente connessi all’attività produttiva; diversamente, le superfici “terziarie” ove si producono rifiuti urbani (mense, uffici, spacci aziendali, locali spogliatoio, infermerie), sarebbero soggette a tariffa, senz’altro per la parte fissa, ma anche per la parte variabile, ove l’impresa non decida di conferire i rifiuti urbani al di fuori del servizio pubblico, nel rispetto di quanto oggi previsto dall’art. 238, comma 10, TUA; tale impostazione sarebbe confermata dalla circolare n. 37259/2021 del Ministero della transizione ecologica, dallo stesso art. 1, comma 649 della L. n. 147/2013, come interpretato dalla risoluzione. 2/DF del



9.12.2014 del Ministero dell'economia e delle finanze, nonché dalla recente giurisprudenza della Cassazione civile; l'art. 5 del regolamento impugnato, pertanto, sarebbe illegittimo, anche tenuto conto della mancata motivazione in ordine dell'assoggettamento a tariffa delle aree e dei magazzini di prodotto finito e semilavorato e, comunque, delle superfici dove vi sia presenza di persone fisiche, a prescindere che ivi si produca rifiuto, si produca solo rifiuto speciale o si produca anche rifiuto urbano; parimenti illegittima, infine, sarebbe anche la previsione di cui al punto 5 dell'art. 5 che subordina l'esenzione tariffaria alla produzione, addirittura a pena di decadenza, della dichiarazione ambientale (MUD o equivalente).

Si è costituito in giudizio il Ministero della Transizione Ecologica con il patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, la quale ha evidenziato l'estraneità al giudizio dell'Amministrazione dell'Ambiente per carenza di legittimazione passiva.

E' intervenuta ad adiuvandum Assindustria Venetocentro, chiedendo l'accoglimento del ricorso.

Infine, si è costituito in giudizio anche il Comune di Padova, il quale ha eccepito il difetto di giurisdizione del giudice amministrativo in favore del giudice tributario, l'inammissibilità dell'intervento ad adiuvandum, la tardività della contestazione del secondo periodo del comma 5 dell'art. 5, in quanto tale formulazione era già presente fin dall'approvazione del regolamento avvenuto con deliberazione di C.C. n. 50/2014; nel merito, ha puntualmente contestato le censure avversarie, chiedendone il rigetto.

In vista dell'udienza di discussione, le parti hanno depositato ulteriori memorie difensive con cui hanno ribadito le rispettive argomentazioni e difese, replicando a quelle avversarie.

Alla Pubblica Udienza del 6 luglio 2022, il ricorso è passato in decisione, come da verbale di causa.

Preliminarmente, vanno scrutinate le plurime eccezioni preliminari sollevate dall'Amministrazione comunale e quanto eccepito dalla difesa erariale.

Non è fondata l'eccezione di difetto di giurisdizione

L'oggetto del presente giudizio, invero, non attiene strettamente al rapporto tributario, ma investe la nuova disciplina regolamentare in ordine al regime di applicabilità della tariffa sui rifiuti (TARI) anche ai magazzini e alle aree di stoccaggio del prodotto finito e del semilavorato, oltre a tutte le superfici ove vi è presenza di persone fisiche. Sotto tale profilo, si rileva che spettano alla cognizione del Giudice Amministrativo le impugnazioni dei provvedimenti istitutivi e/o modificativi di imposte, tributi, tasse e tariffe, cioè dei Regolamenti e/o dei cd. atti generali, mentre appartengono alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie a mezzo delle quali il contribuente contesta la correttezza dell'individuazione e qualificazione dei presupposti dell'obbligazione tributaria intercorrente con l'ente locale, incidendo i relativi atti su *an* e *quantum* della pretesa tributaria (in tal senso, *ex multis*, TAR Sardegna, sez. II, 31 dicembre 2021, n. 893; TAR Basilicata, sez. I, 26 novembre 2020, n. 740; TAR Calabria, Reggio Calabria, 10 febbraio 2016, n. 170).

La presente controversia, pertanto, spetta al giudice amministrativo.

Risulta, invece, fondata l'eccezione di inammissibilità dell'intervento ad adiuvandum.

Come noto, la giurisprudenza ha individuato le condizioni per il riconoscimento della legittimazione ad intervenire degli enti rappresentativi di interessi collettivi, specificando, quanto al presupposto fondamentale, che "la questione dibattuta attenga in via immediata al perimetro delle finalità statutarie dell'associazione e, cioè, che la produzione degli effetti del provvedimento controverso si risolva in una lesione diretta del suo scopo istituzionale, e non della mera sommatoria degli interessi imputabili ai singoli associati" (Consiglio di Stato, sez. IV, 16 novembre 2011, n. 6050, richiamata per condivisione da Consiglio di Stato, A.P. 2 novembre 2015, n. 9; in tal senso anche Consiglio di Stato, sez. V, 12 ottobre 2020, n. 6037).

Tanto premesso, nell'atto di intervento Assindustria Venetocentro, dopo aver precisato di svolgere funzione di rappresentanza, tutela e assistenza delle imprese associate, che costituiscono una risorsa economica fondamentale per il territorio padovano e trevigiano, ha fondato il proprio interesse al proposto intervento sulla circostanza di ritenere la deliberazione comunale impugnata "lesiva per i propri associati operanti nel territorio, ove essa trova applicazione". Ebbene, non pare che tale prospettazione, di per sé sola, possa integrare una lesione diretta dello scopo istituzionale dell'Associazione di categoria.

L'intervento va, pertanto, dichiarato inammissibile.

Parimenti fondata è l'eccezione di tardività della contestazione del secondo periodo del comma 5 dell'art. 5 del Regolamento impugnato, ove è previsto che "a pena di decadenza, il soggetto passivo dovrà presentare al Comune copia del modello unico di dichiarazione ambientale (MUD) (o documentazione equivalente) entro il termine stabilito da norme statali per la presentazione dello stesso".

In disparte ogni rilievo in ordine alla effettiva lesività della proposizione contestata, invero, come evidenziato dall'Amministrazione comunale, la modificazione regolamentare introdotta dall'impugnata deliberazione del Consiglio Comunale n. 68 del 2021 non ha innovato il Regolamento per la disciplina della tassa sui rifiuti sotto tale specifico profilo, atteso che la (solo ora) contestata prescrizione era già prevista nella versione originale del Regolamento, approvato con deliberazione n. 50 del 2014.

Dunque, in relazione alla previsione di cui al secondo periodo del comma 5 dell'art. 5, le censure articolate in ricorso sono irricevibili per tardività, non rilevando quanto sostenuto dalla stessa parte ricorrente secondo cui la deliberazione gravata rivestirebbe natura giuridica di nuovo regolamento che non potrebbe essere considerato meramente propositivo

del testo passato, atteso che ove la prescrizione che qui si contesta fosse effettivamente risultata lesiva, la medesima avrebbe dovuto essere contestata tempestivamente in relazione alla sua prima proposizione, avvenuta già nel corso dell'anno 2014, pena l'elusione del termine di decadenza.

Infine, risulta fondata anche l'eccezione di difetto di legittimazione passiva sollevata dalla difesa erariale atteso che il presente giudizio attiene ad atti amministrativi comunali, che esulano dalla competenza del Ministero della Transizione Ecologica.

Va, pertanto, dichiarato il difetto di legittimazione passiva del Ministero intimato.

Passando al merito, il ricorso –in relazione alla parte ricevibile - è fondato nei termini di seguito precisati.

Parte ricorrente censura la previsione di cui all'art. 5, comma 5, terzo periodo, del (modificato) Regolamento comunale secondo cui *“non si applica il tributo, altresì, ai magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, occupati da materie prime e/o merci, merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali, la cui lavorazione genera comunque rifiuti speciali, fermo restando l'assoggettamento delle restanti aree e dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati e comunque delle parti dell'area dove vi è presenza di persone fisiche”*; in buona sostanza, parte ricorrente lamenta, per le ragioni meglio indicate in precedenza, l'illegittimo assoggettamento a tariffa anche delle aree e dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati e delle aree ove, genericamente, vi è la presenza di persone fisiche, a prescindere dalla produzione di rifiuti.

Appare opportuno definire, previamente, il quadro normativo di riferimento, a seguito delle modifiche da ultimo introdotte al Testo Unico in materia di ambiente (D.Lgs n. 152/2006) dal richiamato D.Lgs. n. 116/2020.

L'art. 183 del D.Lgs. n. 152/2006 (come modificato dal D.Lgs. n. 116/2020), per quanto qui rileva, dispone: *“1. Ai fini della parte quarta del presente decreto e fatte salve le ulteriori definizioni contenute nelle disposizioni speciali, si intende per:*

a) «rifiuto»: qualsiasi sostanza od oggetto di cui il detentore si disfi o abbia l'intenzione o abbia l'obbligo di disfarsi;
b) «rifiuto pericoloso»: rifiuto che presenta una o più caratteristiche di cui all'allegato I della parte quarta del presente decreto;

b-bis) «rifiuto non pericoloso»: rifiuto non contemplato dalla lettera b);

b-ter) «rifiuti urbani»:

1. i rifiuti domestici indifferenziati e da raccolta differenziata, ivi compresi: carta e cartone, vetro, metalli, plastica, rifiuti organici, legno, tessili, imballaggi, rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche, rifiuti di pile e accumulatori e rifiuti ingombranti, ivi compresi materassi e mobili;

2. i rifiuti indifferenziati e da raccolta differenziata provenienti da altre fonti che sono simili per natura e composizione ai rifiuti domestici indicati nell'allegato L-quater prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies”; il suddetto Allegato L- quater riporta l'”*Elenco dei rifiuti di cui all'articolo 183, comma 1, lettera b-ter), punto 2”*; l'Allegato L- quinquies riporta l'”*Elenco della attività che producono rifiuti di cui all'articolo 183, comma 1, lettera b-ter), punto 2”*; il successivo art. 184 dispone che: *“1. Ai fini dell'attuazione della parte quarta del presente decreto i rifiuti sono classificati, secondo l'origine, in rifiuti urbani e rifiuti speciali e, secondo le caratteristiche di pericolosità, in rifiuti pericolosi e rifiuti non pericolosi.*

2. Sono rifiuti urbani i rifiuti di cui all'articolo 183, comma 1, lettera b-ter).

3. Sono rifiuti speciali: (...) c) i rifiuti prodotti nell'ambito delle lavorazioni industriali se diversi da quelli di cui al comma 2”; l'art. 198, comma 2 bis, prevede che *“Le utenze non domestiche possono conferire al di fuori del servizio pubblico i propri rifiuti urbani previa dimostrazione di averli avviati al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi. Tali rifiuti sono computati ai fini del raggiungimento degli obiettivi di riciclaggio dei rifiuti urbani”*; l'art. 238, comma 10, dispone che *“Le utenze non domestiche che producono rifiuti urbani di cui all'articolo 183, comma 1, lettera b-ter), numero 2, che li conferiscono al di fuori del servizio pubblico e dimostrano di averli avviati al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi sono escluse dalla corresponsione della componente tariffaria rapportata alla quantità dei rifiuti conferiti; le medesime utenze effettuano la scelta di servirsi del gestore del servizio pubblico o del ricorso al mercato per un periodo non inferiore a due anni”*.

Va, altresì, dato conto di quanto precisato dal Ministero della Transizione Ecologica in relazione alle novità introdotte con il D.Lgs. n. 116/2020. In particolare, con circolale n. 37259 del 12.4.2021, il Ministero, per quanto qui rileva, ha evidenziato che *“l'Allegato L- quinquies al D.Lgs n. 116 del 2020 contiene l'elenco delle attività che producono rifiuti urbani nel quale non sono ricomprese le <Attività industriali con capannoni di produzione>. Ciò potrebbe condurre alla conclusione che queste attività diano luogo solo alla produzione di rifiuti speciali. Tuttavia, l'art. 184, comma 3, lettera c) del TUA definisce <speciali> i rifiuti delle lavorazioni industriali, se diversi dai rifiuti urbani, per cui appare evidente che le attività industriali sono produttive sia di rifiuti urbani che di quelli speciali. Ciò comporta che: -le superfici dove avviene la lavorazione industriale sono escluse dall'applicazione dei prelievi sui rifiuti, compresi i magazzini di materie prime, di merci e di prodotti finiti, sia con riferimento alla quota fissa che alla quota variabile; - continuano, invece, ad applicarsi i prelievi sui rifiuti, sia per la quota fissa che variabile, relativamente alle superfici produttive di rifiuti urbani,*

come ad esempio, mense, uffici e locali funzionalmente connessi alle stesse. Per la tassazione di dette superfici si tiene conto delle disposizioni del D.P.R. n. 148 del 1999, limitatamente alle attività simili per loro natura per tipologia di rifiuti prodotti a quelle indicate nell'allegato L-quinquies alla Parte IV del D.Lgs n. 152 del 2006".

Ebbene, da tutto quanto sopra, è possibile trarre le seguenti conclusioni.

Innanzitutto, nell'ambito della gestione dell'attività produttiva-industriale deve essere mantenuta la differenziazione fra rifiuti industriali e rifiuti urbani, non essendo configurabile una "attrazione" di tutti i rifiuti prodotti in tale ambito ad una unica categoria, quella, appunto, industriale. Anche nell'ambito industriale vanno distinti, per natura, i rifiuti "speciali" e quelli "urbani" e nei primi vanno inclusi tutti quelli industriali, sia in quanto propriamente tali, sia perché direttamente e strettamente connessi; non vanno inclusi, invece, quelli "urbani" che siano prodotti da superfici e locali tipicamente destinate a svolgimento di attività ordinarie civili.

Pertanto, i magazzini di stoccaggio, sia quelli utilizzati per le materie prime e le scorte, sia quelli per i prodotti finiti, nonché le aree strettamente collegate funzionalmente all'attività imprenditoriale, devono essere considerate superfici strettamente connesse al "ciclo produttivo", con riconoscimento di produzione di rifiuti (solo) industriali; proprio per tale ragione, in quanto aree strettamente e oggettivamente connesse alla produzione, sono soggette al regime giuridico proprio dell'attività principale alla quale ineriscono, con la conseguenza che non possono essere incluse nel concetto di "rifiuti urbani" o rifiuti ad essi assimilati.

Diversamente, con riferimento ad altre superfici e aree, quali spazi destinati a mense, uffici, servizi ad essi funzionalmente connessi, dedicati allo svolgimento di attività "non industriali", che producano rifiuti che, per loro natura e tipologia, risultino oggettivamente analoghi ai rifiuti urbani, dovrà concludersi che detti rifiuti debbano rientrare a pieno titolo nella nozione e categoria dei "rifiuti urbani", per omogeneità sostanziale, con conseguente applicazione del correlato regime giuridico ed economico (tali principi e considerazioni, che il Collegio condivide e fa proprie, sono espressi da TAR Cagliari, sez. II, 21 dicembre 2021, n. 893).

Alla luce di quanto sopra esposto, le censure di parte ricorrente sono fondate e vanno accolte in quanto il terzo periodo del comma 5 dell'art. 5 del Regolamento comunale –come modificato dalla deliberazione di C.C. impugnata -, dopo aver correttamente escluso dall'applicazione della tariffa i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente collegati all'esercizio dell'attività produttiva, ha però disposto l'assoggettamento al tributo "delle restanti aree e dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati e comunque della parti dell'area dove vi è presenza di persone fisiche", ponendosi in tal modo in contrasto con il quadro normativo sopra esposto e le coordinate ermeneutiche delineate: i magazzini destinati ai prodotti finiti e ai semilavorati, infatti, costituiscono spazi riconducibili e, comunque, strettamente connessi al "ciclo produttivo", come sopra precisato, con conseguente assoggettamento al regime giuridico proprio dell'attività principale.

Peraltro, sotto distinto profilo, anche la generica inclusione di aree "dove vi è presenza di persone fisiche" appare non solo in contrasto con la disciplina sopra descritta in assenza di una effettiva produzione di rifiuti, ma risulta anche del tutto indeterminata nella formulazione del presupposto che renderebbe applicabile il tributo.

In conclusione, in considerazione di tutto quanto sopra esposto, il ricorso va in parte dichiarato irricevibile e in parte va accolto, con conseguente annullamento del provvedimento gravato.

Stante la indubbia peculiarità della vicenda, le spese di causa possono essere compensate tra tutte le parte costituite in giudizio

(Omissis)