

TARES
TRIBUTO COMUNALE SUI RIFIUTI E
SERVIZI

Roberto Lenzu

Oderzo 18 aprile 2013

TARES
TRIBUTO COMUNALE SUI RIFIUTI E SERVIZI

Di Roberto Lenzu

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a "Oderzo (TV)" il "18 aprile 2013".

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di: ANUTEL Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali. Le opinioni espresse nel presente lavoro sono attribuibili esclusivamente all'autore e non coinvolgono in alcun modo la Fondazione IFEL.



*TARES
TRIBUTO COMUNALE SUI RIFIUTI E
SERVIZI*

Roberto Lenzu

Oderzo 18 aprile 2013

- Premessa
- Le novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2013
- Il nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi
- Novità introdotte dal DL 8/4/2013 n.35, attesa di conversione
- Comparazione con i precedenti regimi fiscali
- Istituzione del tributo dal 2013
- Connessioni con le materie ambientale e dei servizi pubblici locali
- Natura tributaria dell'entrata
- Soggetto attivo dell'obbligazione tributaria
- Soggetto passivo
- Oggetto del tributo e tassazione delle aree scoperte
- Sistema tariffario
- Unità immobiliari catastali e superficie tassabile
- Maggiorazione per servizi indivisibili
- Agevolazioni, riduzioni e tassazioni particolari
 - o Tassazione speciale delle scuole statali
 - o Riduzioni tariffarie per contemperare la tassazione in ragione all'uso
 - o Riduzione per i cd fuori-zona
 - o Riduzioni per la raccolta differenziata
 - o Riduzione per i rifiuti avviati al recupero
 - o Potere generale del Comune in materia di esenzioni e riduzioni
 - o Riduzione per mancato o anomalo svolgimento del servizio
 - o Estensione delle riduzioni e delle agevolazioni anche alla maggiorazione
- Potere regolamentare e tariffario del Comune e delle Autorità d'ambito
- Tributo giornaliero
- Tributo provinciale ex art. 19 del D.lgs. n.504/92
- Tariffa corrispettiva puntuale
- Dichiarazione
- Riscossione e versamento

- Riscossione per l'anno 2013
- Accertamento e controllo
- Sanzioni amministrative tributarie
- Soppressione di tutti i precedenti regimi tariffari
- Disciplina dell'assimilazione

1. Premessa

Nel corso della giornata si intende fornire ai partecipanti un quadro generale della disciplina che interessa il tributo di nuova istituzione denominato Tributo Comunale sui rifiuti e sui servizio (nel proseguo per comodità richiameremo con l'acronimo TRES o TARES) introdotto dall'articolo 14 (d'ora in poi semplicemente art.14) del D.L. 06/12/2011, n. 201 convertito in legge con L. 22/12/2011 n.214, come modificato dall'articolo 1, comma 387, L. 24 dicembre 2012, n. 228 (legge stabilità 2013) e da ultimo dall'art.10, commi 2 e 3 del DL del 8/4/2013 n.35.

Stando al richiamato disposto di legge, e salvo proroghe o ripensamenti del legislatore, il "nuovo" tributo dovrebbe sostituire dal 2013 tutti i regimi tariffari oggi applicati o previsti dalla normativa TARSU (regolata dal D.lgs. 15/11/1993 n.507), TIA1 (nota anche come tariffa ronchi regolata dal D.Lgs. 5/2/1997 n.22) e TIA2 (nota anche come tariffa integrata d'ambito regolata dal D.Lgs. 3/4/2006 n.152). Con l'entrata in vigore del "nuovo" tributo viene messa fine a diverse annose questioni connesse alla copertura dei costi del servizio pubblico locale della gestione dei rifiuti. Tributo "nuovo" si fa per dire visto che come nel proseguo si avrà occasione di ripetere in realtà la relativa disciplina si presenta più come un mix di quelle regolanti i precedenti citati regimi tariffari.

Una novità è costituita dalla "maggiorazione" di €0,30 a mq prevista dal comma 13 dell'art.14 in commento da ultimo attribuita direttamente allo Stato ai sensi del citato art. 10, comma 2, del DL n.35/2013, attualmente all'esame del Parlamento in attesa di conversione. Essa è giustificata dal legislatore in ragione della necessità di copertura dei costi relativi a servizi indivisibili. Tale maggiorazione presenterebbe dunque il profilo di una imposta più che di una tassa, ma se ciò fosse, in quanto collegata ad un parametro non rappresentativo di capacità contributiva, potrebbe sollevare problemi di legittimità costituzionale.

Altra novità è costituita dalla possibilità, introdotta dal comma 29, per i Comuni di istituire una tariffa di natura corrispettiva in alternativa al tributo in commento. Tale previsione costituisce la definitiva presa d'atto da parte del legislatore dell'orientamento oramai consolidato della Corte Costituzionale (ex pluribus sent. n.238/09) e della Corte di Cassazione (da ultimo sent. 3756/12) in merito alla natura tributaria della TIA1.

Natura tributaria ad avviso di chi scrive, estendibile anche alla TIA2, data la sostanziale identità strutturale di tutti i sistemi tariffari istituiti dal legislatore dalla testo unico della finanza locale (TUFL istituito con RD n.1175/31) in avanti. Questione, quella della natura tributaria o corrispettiva della tariffa, la cui soluzione è prodromica a sua volta alla risoluzione dell'assoggettamento o meno ad IVA della stessa tariffa. L'esposta Con il presente elaborato si intende esprimere sintetiche riflessioni ed osservazioni sulla disciplina che regola il tributo in commento, senza presunzione di completezza ed esaustività di analisi delle diverse problematiche che man mano emergeranno nel tempo anche a seguito dell'applicazione pratica della normativa in commento.

2. Le novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2013

L'impianto originario della disciplina della TARES aveva mostrato concreti limiti applicativi sotto diversi profili, tanto che si è reso necessario correre ai ripari introducendo modifiche sostanziali al fine di rendere possibile la effettiva possibilità di rendere operativo il nuovo tributo dal 2013. Un primo problema era legato al fatto che presupposto per l'impianto del tributo è costituito dalla sussistenza e l'offerta sul territorio di un servizio pubblico locale riservato alla privativa comunale. Ma il richiamo normativo riportato al comma 1 dell'articolo in commento faceva riferimento ad una disposizione di legge dichiarata incostituzionale con sentenza della Corte delle

leggi n.199 del 20/7/2012 (Gazz. Uff. 25 luglio 2012, n. 30. Dunque si rendeva necessario modificare la normativa di riferimento pena possibili profili di illegittimità genetica del tributo stesso. In secondo luogo la disciplina in commento poneva una serie di problemi di natura più prettamente operativa, con il rischio fondato di impedire la concreta applicazione del tributo dal 2013.

In particolare la disciplina in commento ha modificato l'oggetto d'imposta il quale è ora costituito dall'unità immobiliare catastale e non più dalla superficie in quanto tale come nei precedenti regimi fiscali. Inoltre, l'art. 14 in commento prevedeva l'immediata applicazione di un sistema tariffario diverso e binomio con copertura integrale dei costi, sostanzialmente diverso dal regime TARSU in vigore in oltre 6.000 comuni su 8.100 totali. In concreto quindi i Comuni avrebbero dovuto modificare sostanzialmente le banche dati a disposizione in pochi mesi, a fronte di risorse umane, economiche e strumentali limitate.

Ciò dopo aver acquisito dati ed informazioni puntuali rielaborate e messe a disposizione in tempi brevissimi da parte dell'Agenzia delle Entrate (già Agenzia del Territorio). Operazioni concretamente impossibili da mettere in atto nel poco tempo a disposizione. Per non tener conto, poi, dell'impatto istantaneo sui cittadini in termini di possibile aumento della pressione fiscale cagionato dall'applicazione di detta nuova disciplina nella sua formulazione originaria. Per ovviare a ciò, con l'articolo 1, comma 387, L. 24 dicembre 2012, n. 228 (legge stabilità 2013), sono state introdotte alcune modifiche alla citata disciplina che prevedono un regime transitorio di prima applicazione per il 2013 con riferimento all'oggetto, alle superfici ed alle tariffe di riferimento nonché ai termini di pagamento.

3. Novità introdotte dal DL del 14/1/2013 n.1 convertito nella Legge 1/2/2013 n.11

L'articolo 1 del citato DL convertito, modificando il comma 35 dell'art.14 in commento, ha posticipato a luglio il pagamento della prima rata con riferimento al tributo dovuto per l'anno 2013. La ratio di tale disposizione è però oscura e contraddittoria, a fronte delle diverse modifiche apportate dalla citata legge di stabilità 2013.

Pare trattarsi di una modifica introdotta più per ragioni di opportunità elettorali che altro. Anzi tale modifica ha introdotto un elemento di forte criticità nel sistema di gestione dei rifiuti.

Al riguardo il tributo ha infatti la funzione di procurare le risorse finanziarie per coprire il costo del servizio di gestione dei rifiuti. Ora, il rinvio a luglio della riscossione del tributo significa posticipare significativamente il termine di pagamento di costi che il gestore deve sostenere fin dal 1° gennaio dovendo garantire senza soluzione di continuità il servizio pubblico sul territorio. La conseguenza è di generare una più che probabile crisi liquidità a carico del gestore, imponendo a quest'ultimo il ricorso al credito degli operatori finanziari, che a sua volta ha un costo che non potrà che riversarsi sui contribuenti aggravando il peso del tributo.

4. Novità introdotte dal DL 8/4/2013 n.35, attesa di conversione

Il legislatore ha introdotto diverse novità normative con l'art. 10, commi 2 e 3, del DL in commento. Si deve però richiamare l'attenzione del lettore sulla valenza circoscritta al solo (per ora) 2013 delle novità in commento di seguito riportate.

La prima delle novità introdotte dal DL in questione ha proprio la funzione di rimediare al citato elemento di criticità introdotto solo alcuni mesi fa dal citato DL n.1/2013, rimettendo al Comune il potere di disporre in merito ai termini ed al numero di rate per il pagamento del tributo da disporsi con delibera comunale anche nelle more dell'approvazione del regolamento comunale disciplinante il tributo in questione.

Tale disposizione innovativa è stata poi accompagnata da una successiva che ha confermato il sistema dell'acconto, basato su aliquote e metrature dei regimi tariffari applicati nel 2012, e del saldo a conguaglio, sulla base delle tariffe approvate nel 2013.

Degno di nota è l'esplicito rafforzamento della disciplina della riscossione del tributo basata sul sistema di liquidazione d'ufficio a carico del comune. Altra novità di rilievo è l'attribuzione della maggiorazione di 30 centesimi di euro direttamente allo Stato anziché ai comuni e la contestuale logica eliminazione del collegato meccanismo della riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio (rectius fondo di solidarietà comunale). Maggiorazione che non può più essere modificata in aumento dai Comuni. Tali ultime disposizioni, non fanno che accrescere le perplessità in merito alla legittimità di tale maggiorazione nata per finanziarie i servizi indivisibili offerti dai comuni e che finisce per finanziare direttamente la spesa dello Stato. Infine viene confermata la possibilità di lasciare ai gestori del servizio rifiuti l'attività di riscossione del tributo.

5. Comparazione con i precedenti regimi fiscali

I diversi profili del tributo in commento verranno affrontati nel proseguo del presente elaborato sforzandosi di mettere in evidenza caratteri comuni e differenze con le diverse discipline che regolano gli altri citati precedenti regimi fiscali. Il prescelto metodo di analisi comparativa permetterà di far emergere la sostanziale identità strutturale e fiscale di tutti i regimi tariffari connessi alla copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti, dalla tassa rifiuti del TUFL al tributo in commento. Inoltre, tale metodo di analisi permetterà di far emergere che la disciplina del tributo in commento si presenta come un mix della diverse normative relative alle entrate che l'anno preceduta. Per maggior comodità d'esposizione nell'analisi della normativa si rispetterà tendenzialmente l'ordine delle disposizioni come risulta nell'ambito dell'articolo 14 in commento.

6. Istituzione del tributo dal 2013

Il comma 1 dell'art. 14 dispone che dal 1/1/2013 entrerà in vigore il tributo in commento che dovrebbe sostituire come detto TARSU, TIA1 e TIA2 (di seguito anche altre entrate). Al riguardo non può non essere stigmatizzata la situazione, tipicamente italiana, di grande confusione venutasi a creare negli ultimi tre lustri circa il regime tariffario da applicarsi in Italia, a seguito della mancanza di coerenza di un legislatore apparso talvolta schizofrenico.

Da una parte abbiamo assistito a tariffe "zombi" (TARSU e TIA1), che si è continuato ad applicare pur abrogate da anni. Dall'altra dal 2006 è stata istituita una nuova entrata (TIA 2) mai entrata in vigore. In particolare la TARSU è stata istituita dal Cap III del D.Lgs n.507/93 poi abrogata con l'art.49 D.Lgs. n.22/97 il quale ha istituito la TIA1 – tariffa ronchi – poi abrogata dall'art. 238 D.Lgs. n.152/06 che ha istituito la TIA2 – tariffa integrata d'ambito.

Peraltro, tale confusione normativa si è riverberata negativamente sull'attribuzione delle connesse competenze, portando a diverse sentenze di annullamento delle delibere di

approvazione dei piani finanziari e delle tariffe per incompetenza relativa (vedi da ultimo sentenza del Cons. di Stato n.539/12). Dunque, l'istituzione del nuovo tributo dovrebbe essere salutata positivamente se non altro nella speranza che serva a contribuire a far chiarezza e dare stabilità al regime tariffario da applicarsi in connessione al servizio di gestione dei rifiuti.

7. Connessioni con le materie ambientale e dei servizi pubblici locali

Non è revocabile in dubbio che la disciplina della TARES, come quelle relative ai tributi ed alle tariffe che essa è destinata a sostituire, siano strettamente connesse alle disposizioni normative e relative vicende che regolano la materia ambientale dei rifiuti nonché a quelle che regolano la materia dei servizi pubblici locali a rilevanza economica.

Si avverte quindi il lettore, che non può trattarsi in modo serio con aspirazione di completezza la disciplina della TARES se non avendo ben a mente anche le citate discipline non tributarie e relativi vicende e problemi applicativi. In altre parole, in materia di TARES, non è sufficiente né per il discepolo né, a maggior ragione, per l'insegnante la dotazione di un bagaglio culturale esclusivamente giuridico-tributaristico, richiedendosi invece (e solo per cominciare) conoscenze allargate al diritto amministrativo ed a quello comunitario in materia di ambiente e di servizi pubblici locali a rilevanza economica.

Tanto è vero che tra le disposizioni ripetutamente modificate, quale segno dell'estrema attenzione dedicata al riguardo del legislatore, vi è proprio quella che al comma 1 dell'articolo in commento, regola il presupposto genetico del tributo: ovvero la sussistenza e l'offerta nel territorio comunale di un servizio pubblico locale a rilevanza economica della gestione dei rifiuti riservato in regime di privativa ai comuni. Come si evince dal comma in commento anche tale tributo (come i precedenti regimi che l'hanno preceduto) ha la funzione di assicurare la copertura dei costi relativi a tale servizio pubblico. In altre parole ciò significa che il tributo in commento non ha più motivo di esistere qualora venga meno un servizio di gestione dei rifiuti attribuito alla competenza in privativa (ovvero in esclusiva) dei comuni o di altri enti pubblici.

Per comprenderci, in origine il citato comma 1, disponeva che la TARES aveva la funzione di garantire la "la copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa dai comuni, e dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni".

Pochi commentatori ed operatori tributari, si sono però avveduti della portata delle modifiche introdotte al citato comma 1 dall'art. 25, comma 5, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27. Dopo infatti le modifiche apportate dalla disposizione da ultimo citata risultava infatti che la funzione della TARES doveva intendersi limitata alla "copertura "copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto mediante l'attribuzione di diritti di esclusiva nelle ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 4 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138 convertito, con modificazioni, in legge 14 settembre 2011, n. 148, e dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni".

A sua volta la disposizione da ultimo richiamata introduceva una rivoluzione per il nostro Paese disciplinando la liberalizzazione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica compreso quello di gestione dei rifiuti, limitando la riserva della privativa

pubblica a quei casi eccezionali e ben documentati in cui il libero mercato non è in grado di garantire, per difetto del requisito, dell'equilibrio economico l'universalità e l'accessibilità del servizio.

L'attuazione dell'esposta disciplina avrebbe potuto comportare quindi la liberalizzazione del servizio di gestione dei rifiuti, ovvero in concreto la possibilità della libera e competitiva offerta del servizio da parte di tutti gli operatori del mercato dietro la corresponsione di un prezzo-corrispettivo. Insomma, qualcosa di analogo a quello che è avvenuto nella telefonia mobile per esempio.

Se tale rivoluzionaria disciplina avesse concretamente trovato attuazione, la TARES non avrebbe più avuto motivo di esistere o ne sarebbe stata grandemente ridimensionata la portata applicativa.

Senonché il citato art. 4 del DL n.138/2011 è stato, come si diceva, dichiarato incostituzionale dalla Corte Costituzionale con la citata sentenza n.199/2012, in quanto in contrasto con la volontà popolare espressa con il referendum abrogativo dell'art. 23-bis del DL 25/6/2008, n. 112 convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6/8/2008 n. 133, appunto regolante a suo tempo la materia dei servizi pubblici locali di rilevanza economica.

Tale ultimo evento giuridico ha determinato il venir meno del dato normativo fondante sul quale poggiava lo stesso presupposto di esistenza della TARES, mettendone in pericolo la stessa legittimità applicativa.

Si può ben comprendere ora quanto le vicende relative alla disciplina della TARES siano strettamente connesse a quelle riguardanti la materia dei servizi pubblici locali. Per tali ragioni, proprio con la legge di stabilità 2013, il legislatore è corso ai ripari modificando nuovamente il comma 1 e reintroducendo il concetto di "servizio pubblico svolto in regime di privativa pubblica" questa volta però disponendo in modo generico "ai sensi della vigente normativa ambientale". Così facendo il legislatore non solo ha ridato legittimazione generica alla TARES ma né ha svincolato la disciplina dalle alterne vicende che riguardano le specifiche disposizioni di legge che interessano i servizi pubblici locali.

Al riguardo si ha però la premura di richiamare l'attenzione del lettore sul fatto che quanto sopra non mette al riparo la TARES da quelle che saranno le future vicende legate ai citati SPL. Ciò significa che se dovesse andare a buon fine un futuro tentativo del legislatore di introduzione della liberalizzazione dei servizi pubblici locali, questo non potrà non sortire effetti sostanziali in materia di TARES.

8. Natura tributaria dell'entrata

Dalla quadro normativo nel suo complesso e dalla semplice combinazione del comma 1, 3,8 e 20 si evince che l'entrata in commento è da considerarsi di nome (come tale è denominato) e nella sostanza un tributo in quanto la relativa obbligazione è generata da una norma di legge che la riconduce al dato oggettivo della disponibilità di locali ed aree tassabili nell'ambito del territorio comunale ed all'offerta di un servizio di gestione dei rifiuti istituito nell'ambito del territorio comunale. Dunque, non si tratta di un corrispettivo in quanto non trova la sua fonte generatrice nel ricevimento effettivo di un servizio, fondato sulla libertà negoziale, secondo il classico schema sinallagmatico di stampo giuscivilistico.

In particolare, secondo un tipico schema proprio delle entrate fiscali, il comma 8 definisce il tributo in questione un'autonoma obbligazione tributaria annuale.

La natura tributaria è poi confermata dall'attribuzione ai comuni di strumenti istruttori, di accertamento, di riscossione, sanzionatori, espressione di tipici funzioni e poteri autoritativi e imperativi attribuiti alla pubblica amministrazione, capaci di incidere unilateralmente ed indipendentemente dalla volontà degli stessi sulla sfera giuridica patrimoniale dei soggetti passivi. Infine, la natura tributaria è confermata dalla previsione, ai sensi dei commi 29-30-31, della possibilità di istituire, in alternativa al tributo in commento, una tariffa avente natura corrispettiva fondata su un sistema di misurazione puntuale delle quantità dei rifiuti conferiti.

9. Soggetto attivo dell'obbligazione tributaria

L'attribuzione espressa al Comune, operata dal comma 2 dell'art.14, della qualifica di soggetto attivo del rapporto tributario costituisce una conferma rispetto a TARSU e TIA1 ma un elemento di novità rispetto alla TIA2, ovvero il regime tariffario che attribuiva parte delle competenze e dei poteri gestori alle ATO (Ambiti territoriali Ottimali).

Ciò potrebbe porre problemi di coordinamento e di contrasto costituzionale tra legge statale e diverse leggi regionali che espressamente hanno attribuito la competenza gestoria tra cui l'approvazione di piani finanziari e tariffe a dette ATO (vedi per esempio la L.R. dell'Emilia Romagna 23/12/2011, n. 23). Visti i precedenti e considerando che il tributo in questione è costituito con legge dello Stato avente natura speciale, non è difficile ipotizzare che l'eventuale contrasto si risolva nella dichiarazione d'illegittimità costituzionale di tali leggi regionali, stando ai precedenti giurisprudenziali del giudice delle legge (vedi per esempio Corte Cost. sent. 29/2010 in materia di canone idrico integrato).

Il Comma 2, presenta altro elemento di novità rispetto ai precedenti regimi, laddove analogamente alla disciplina ICI contenuta nell'art.4 del D.Lgs. n.504/92, precisa meglio che tale soggettività attiva spetta al comune nel cui territorio insiste, interamente o prevalentemente, la superficie degli immobili assoggettabili al tributo.

10. Soggetto passivo

Il comma 3 attribuisce la qualifica di soggetto passivo a chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Dunque, la definizione del soggetto passivo e dell'oggetto della tassazione si presenta sostanzialmente in linea con tutte le citate entrate tariffarie precedenti compresa la tassa rifiuti regolata dal citato TUFL. Presenta quale elemento di novità rispetto a tutte le precedenti entrate, l'estensione della soggettività passiva anche al "possessore" oltre che al "detentore" ed all'"occupante".

Da una analisi combinata dei commi 3, 5, 6 e 7, emergerebbe però che la novità dell'estensione della soggettività passiva al "possessore" sembra doversi circoscrivere alle sole ipotesi di "utilizzo temporaneo" di locali ed aree.

In particolare, il comma 5, in linea con le distinte discipline che regolano le altre entrate, circoscriverebbe la soggettività passiva in via ordinaria a coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse. Insomma

nulla di sostanzialmente innovativo, fatta eccezione per il diverso termine “conducono” utilizzato (in luogo del termine “detengono”) nell’art. 49 del D.Lgs. n.22/97 (TIA1) e nell’art.269 RD n.1175/31 (TARSU TUFL). Termini che, nelle entrate in commento, si ritiene siano utilizzati dal legislatore con il medesimo significato, anche se si potrebbe discutere sulla loro esatta sovrapposibilità sotto il diverso profilo giuridico.

Il comma 6, quale elemento di novità rispetto alle precedenti normative citate, estende la soggettività passiva al possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione, superficie. Tale estensione però è circoscritta dal comma in commento al solo caso di utilizzo temporaneo di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare. La ratio della norma sembra doversi ricondurre all’intento di semplificare e rendere economica l’applicazione del tributo individuando un unico soggetto debitore, nei casi in cui nell’arco dell’anno vi sia un uso limitato nel tempo da parte di una molteplicità di diversi occupanti risultando difficoltosa la loro individuazione e complicata e diseconomica la tassazione.

Pare riconducibile alla medesima ratio semplificatoria anche il disposto del comma 7 che, analogamente a quanto disposto dall’art. 63 del DLgs n.507/93 (TARSU), attribuisce la qualifica di responsabile del versamento del tributo al il soggetto che gestisce i servizi comuni con riferimento ai locali ed alle aree scoperte relativi alle multiproprietà ed ai centri commerciali integrati. Per i locali e le aree ad uso esclusivo la norma conferma invece in capo ai soggetti detentori o occupanti delle stesse gli obblighi ed i diritti derivanti dal rapporto tributario. Tale speciale disposizione non è prevista nelle discipline regolanti la TIA1 TIA2 Tassa rifiuti TUFL.

11. Oggetto del tributo e tassazione delle aree scoperte

Il comma 3 individua anche l’oggetto della tassazione. In particolare, in ragione di tale comma, la tassazione si applica con riferimento a tutti i locali e le aree, posseduti, detenuti o occupati, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In merito all’individuazione dell’oggetto di tassazione, tale disciplina sembrerebbe non presentare sostanziali elementi di novità rispetto a tutte le citate entrate. In verità elementi di novità si possono cogliere.

Un primo elemento distinguente può rinvenirsi dalla disciplina che regola il sistema di determinazione della superficie tassabile, laddove il comma 9, come si avrà occasione di trattare diffusamente nel proseguo del presente elaborato, si fa riferimento alla unità immobiliare catastale. Dunque, a differenza che nelle altre precedenti entrate, l’oggetto di tassazione (quanto meno con riferimento alla disciplina a regime), con riferimento alla categoria dei locali, sembra coincidere con la unità immobiliare catastale. Costituisce poi altro elemento di distinzione rispetto alle citate altre entrate, la specificazione “suscettibili di produrre rifiuti urbani”.

Infatti tale requisito è richiamato solo nella disciplina che regola la TIA2 mentre non è presente nelle diverse discipline che regolano la tassa rifiuti TUFL, la TARSU e la TIA1. Inoltre mentre nella disciplina in commento si fa riferimento alla “potenziale capacità” di produrre rifiuti nella diversa disciplina che regola la TIA2, l’art.238, comma 1, del D.Lgs. n.152/06, sembrerebbe far riferimento alla “effettiva produzione” di rifiuti utilizzando l’espressione “producano rifiuti urbani”.

il comma 4 disponeva originariamente l’esclusione dalla tassazione delle aree scoperte pertinenti o accessorie a civili abitazioni e le aree comuni condominiali di cui all’articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva. A

differenza della TARSU, non risultano più tassabili le aree delle civili abitazioni destinate a verde (come si evince dall'art.62, co. 1, D.Lgs. n.507/93). Mentre, stando a tale versione del citato comma, risultano tassabili le aree accessorie e pertinenziali degli immobili non destinati a civile abitazione (quindi gli immobili industriali, artigianali, commerciali, direzionali, agricoli) a differenza della TIA1 (art.49, co. 3, DLgs. n.22/49), della TIA2 (art.238, co.1, DLgs. n.152/06) ed anche della Tassa rifiuti regolata dal TUFL (art.269 RD n.1175/31). Ovviamente, le aree delle utenze non domestiche risultano tassabili a patto che in esse siano atte a produrre rifiuti speciali assimilati agli urbani.

Il disposto del citato comma 4 è stato integralmente sostituito dall'art.10, comma 3, del citato DL n.35/2013, attualmente all'esame del Parlamento in attesa di conversione. L'attuale versione del comma 4 in questione dispone che sono tassabili le sole aree operative delle utenze non domestiche.

12. Sistema tariffario

il comma 8 dispone che il tributo è corrisposto in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui come sopra già posto in evidenza, corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria.

Il successivo comma 11 riprende l'impostazione tariffaria già collaudata nella TIA1 e TIA2, sconosciuta nella tassa rifiuti TUFL e nella TARSU. In particolare dispone la suddivisione della tariffa in due componenti: una quota fissa ed una quota variabile. In particolare la tariffa è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio. La tariffa è determinata ricomprendendo anche i costi relativi allo smaltimento dei rifiuti nelle discariche ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n.36/03.

Mentre il comma 9 precisa che la tariffa è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte. Nella sua versione originaria tale tariffa doveva essere determinata sulla base dei criteri determinati con il regolamento da adottarsi da parte del competente ministero ai sensi del successivo comma 12. A sua volta il comma 12, disponeva che con D.P.R. da adottarsi ai sensi dell'art.17, comma 1, della L n.400/88, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'ambiente, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabiliti i criteri per la determinazione del costo del servizio di gestione dei rifiuti e della tariffa di riferimento.

La norma in commento disponeva poi che tale regolamento produrrà effetti dall'anno successivo alla data della sua entrata in vigore. Ciò in linea con il principio di non retroattività delle norme tributarie contenuto nello statuto dei diritti dei contribuenti.

In via transitoria, in attesa che tale regolamento venga adottato, già dal 1° gennaio 2013 e fino alla data da cui decorre l'applicazione del citato regolamento il sistema tariffario era previsto che continuava ad essere disciplinato dalla collaudata normativa contenuta nel DPR n.158/99, e relativa alla TIA1.

Il citato comma 183 dell'art. 1 della legge n.228/2012 (legge di stabilità 2013) da una parte ha ora abrogato integralmente il comma 12 e dall'altra ha modificato il citato

comma 9 nel senso che ora la determinazione delle tariffe deve avvenire in via definitiva sulla base del citato DPR .158/99.

Con la previsione di tale ultima disposizione la disciplina relativa al tributo in discorso va considerata completa permettendo l'effettiva applicazione dello stesso dal 2013. Evidentemente il legislatore primario ha fatto tesoro delle vicende relative ad analogo regolamento previsto dalla disciplina relativa alla TIA2, la cui mancata approvazione ha di fatto impedito a tale ultima tariffa di essere applicata.

13. Unità immobiliari catastali e superficie tassabile

Costituisce elemento di novità rispetto alle altre entrate l'esatta definizione della superficie tassabile e la riconduzione dell'oggetto d'imposta alle unità immobiliari catastali. In effetti, le discipline che regolano le entrate che hanno preceduto il tributo in commento non è specificata quale sia la superficie tassabile né tanto meno l'unità di misura.

Né tali normative pregresse riconducevano l'oggetto d'imposta alle unità immobiliari catastali. In particolare, il comma 9 dell'articolo in commento, nella sua formulazione originaria, individuava due distinti criteri di determinazione della superficie tassabile: l'80 per cento della superficie catastale come determinata ai sensi del DPR n.138/98, per le unità immobiliari a destinazione ordinaria (ovvero u.i. appartenenti ai gruppi catastali A, B, e C); superficie "calpestable" per le altre unità immobiliari.

Invero, il criterio di riconduzione della superficie tassabili all'80% di quella catastale risulta previsto anche in materia di TARSU e di TIA1. Ma con riferimento a tali ultime due citate entrate, quella catastale ha assunto il ruolo sussidiario di superficie minima tassabile, restando la superficie di riferimento quella effettiva degli immobili, qualora maggiore. Mentre invece, nella normativa che si commenta quella catastale assume il ruolo della (unica) superficie tassabile (almeno questa è l'attuale prospettiva quando il sistema sarà a regime).

Al riguardo però, la disciplina in questione ha subito modificazioni a seguito dall'articolo 1, comma 387, L. 24 dicembre 2012, n. 228 (legge stabilità 2013), al fine di rendere possibile l'applicazione del tributo dal 2013+.

Al fine di permettere la determinazione della base imponibile, il comma 9, nella sua formulazione originaria, disponeva che per gli immobili già denunciati, i comuni avrebbero dovuto modificare d'ufficio, dandone comunicazione agli interessati, le superfici che risultano inferiori alla predetta percentuale a seguito di incrocio dei dati comunali, comprensivi della toponomastica, con quelli dell'Agenzia del territorio, secondo modalità di interscambio stabilite con provvedimento del Direttore della predetta Agenzia, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali.

In caso di mancanza dei dati necessari agli atti dell'Agenzia del Territorio, era previsto, su richiesta del Comuni, l'obbligo da parte degli intestatari catastali di provvedere alla regolarizzazione della posizione catastale degli immobili interessati anche con riferimento alle planimetrie catastali ai sensi del DM n.701/94.

Peraltro, con riferimento alle ui prive di planimetria catastale agli atti catastali, era attribuito all'Agenzia del territorio il compito di determinare una superficie "convenzionale", sulla base delle informazioni e dati posseduti.

Con riferimento alle u.i. prive di planimetria e di attribuzione di superficie catastale, in attesa della relativa regolarizzazione, era disposto che il tributo avrebbe dovuto essere scontato a titolo di acconto salvo successivo conguaglio al momento della determinazione della relativa superficie catastale. In linea con quanto previsto anche in materia di IMU per i fabbricati rurali da iscriversi in catasto entro il 30/11/2012 (art.13, comma 14-ter, DL n.201/11 in commento), tale meccanismo di acconto conguaglio si applicava anche alle ui immobiliari ancora da accatastarsi ai sensi dell'art. 19, comma 10, DL n.78/10 convertito nella L. n.10/11.

In merito a tale sistema di determinazione della superficie imponibile si impongono diverse riflessioni. In primo luogo, a differenza delle altre precedenti 4 entrate, come si è sopra esposto, l'oggetto di misurazione sembra doversi individuare nella unità immobiliare catastale; anche se tale riconduzione sembrerebbe circoscritta alla categoria dei locali. Mentre per le aree scoperte nulla è disposto. In secondo luogo, in merito alla misurazione della superficie imponibile, la disciplina del nuovo tributo discrimina tra u.i. a destinazione ordinaria e u.i. a destinazione speciale: per le prime vale la superficie catastale ovvero comprensiva dei muri; mentre per le seconde vale la superficie al netto dei muri. In conclusione il superamento di un metro comune di determinazione della superficie tassabile a favore di differenti sistemi di misurazione potrebbe non risultare conforme ai principi di ragionevolezza ed equità ed, in ogni caso, potrebbe rendere quanto meno difficoltosa l'applicazione del criterio di comparazione quali-quantitativa dei rifiuti prodotti per unità di superficie posto alla base dei sistemi di determinazione delle tariffe delle precedenti quattro entrate, compreso anche quello previsto dal citato DPR n.158/99.

D'altra parte, l'obbligo dell'applicazione di un sistema di misurazione fondato sulla superficie catastale autorizza a dubitare circa il fatto che i Comuni saranno riusciti ad acquisire i dati in tempo utile per gestire e liquidare il nuovo tributo dal 1/1/2013.

In punto non deve essere trascurato il fatto che, nella maggior parte dei Comuni, le u.i. iscritte in catasto prive di regolare planimetria catastale sono un numero rilevante, per cui, appare improbabile che i Comuni siano pronti a liquidare il tributo dal 1/1/2013, in quanto improbabile appare che si riesca a recuperare ed ad misurare le planimetrie mancanti per tempo. D'altra parte, non convince il rimedio previsto dal legislatore costituito dall'intervento dell'Agenzia del Territorio, nell'attribuire una superficie convenzionale, non meglio identificata, la quale è, peraltro, chiamata a svolgere un lavoro non indifferente in tempi estremamente stretti.

A ciò si aggiunga, che pochi sono i Comuni che hanno ricostruito nei loro gestionali gli oggetti d'imposta sulla base delle unità catastali. Per cui tali Comuni dovrebbero porre in essere un'opera di ricostruzione degli oggetti d'imposta, non trascurabile in termini di tempo e risorse da impiegare, tanto che appare non verosimile che tali Comuni siano pronti a gestire il nuovo tributo dal 1/1/2013.

Al fronte dell'esposto quadro originario si auspicava un intervento del legislatore che riconducesse la determinazione della superficie tassabile al sistema di misurazione fin qui applicato nell'ambito dei precedenti quattro entrate, se non via definitiva almeno in via provvisoria.

E così è stato il legislatore, prendendo atto dell'impossibilità di applicazione del sistema sopra esposto da parte dei comuni nei tempi previsti, ha riformulato il comma 9 ed a questo ha aggiunto il comma 9-bis, con l'articolo 1, comma 387, L. 24 dicembre 2012, n. 228 (legge stabilità 2013).

Nell'attuale versione il comma 9-bis conferma il sistema sopra esposto fondato: sull'80 per cento della superficie catastale per le u.i. a destinazione ordinaria; sulla superficie calpestabile per le u.i. a destinazione speciale.

L'applicazione di tale sistema è previsto a regime ovvero dopo che comuni e Agenzia delle Entrate (già Agenzia del Territorio), "nell'ambito della cooperazione tra gli stessi per la revisione del catasto", siano state poste in essere le procedure di allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, finalizzate appunto a "determinazione della superficie assoggettabile al tributo pari all'80 per cento di quella catastale determinata ai sensi del DPR n.138/1998. A seguito di ciò i Comuni avranno l'onere di comunicare ai diretti interessati nelle forme più idonee le citate superfici.

Nel frattempo, il comma 9, come riformulato dal comma 387 dell'art.1 della legge n.228/2012 (legge di stabilità 2013), dispone che la superficie di riferimento per l'applicazione del tributo sarà costituita da quella calpestabile con riferimento a tutte le unità immobiliari, ovvero sia a destinazione ordinaria che speciale.

Per rendere agevole l'immediata applicabile del tributo, il medesimo comma prevede il ricorso alla superfici già dichiarate o accertate ai fini TARSU, TIA1 o TIA2. Così disponendo il legislatore, ha anche di fatto sollevato tutti i contribuenti che vi hanno già provveduto ai fini dei precedenti tributi e tariffe, dall'obbligo di ripresentare la dichiarazione.

Il nuovo comma 9 prevede, inoltre, la possibilità dei comuni di far ricorso comunque alla superficie catastale in sede di accertamento. A giudizio di chi scrive, pare corretto far ricorso alla superficie catastale quanto meno quando sarà a regime l'esposto regime previsto dal comma 9-bis. Altrimenti si potrebbero porre problemi di conformità del sistema alla Carta Costituzionale.

Infine, ai fini di rendere possibile l'attuazione del sistema sopra esposto, il comma 9 prevede l'attivazione di procedure di interscambio di dati tra comuni ed Agenzia delle Entrate (già Agenzia del Territorio).

Infine il comma 10 introduce una presunzione *juris tantum* di tassabilità di tutte le superfici occupate o detenute disponendo che nella determinazione della superficie assoggettabile al tributo non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano di regola rifiuti speciali, ponendo però in capo al diretto interessato l'onere di dimostrare l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.

14. Maggiorazione per servizi indivisibili

Una vera e propria novità, non prevista dalle discipline regolanti le altre precedenti entrate, è costituito dal disposto del comma 13, con il quale viene istituita una maggiorazione per la copertura dei costi indivisibili dei comuni. Tale maggiorazione è pari ad 0,30 euro per mq aumentabile ad € 0,40 per mq da parte del Comune. tale aumento può essere graduato in ragione della tipologia dell'immobile e della zona di ubicazione dello stesso. La competenza a disporre tale aumento è espressamente attribuita al Consiglio Comunale. Tale maggiorazione assume i connotati di imposta di scopo. Senonché solleva diversi quesiti. In primo luogo, vi è chi ha paventato un profilo di illegittimità costituzionale in quanto ritenendola una imposta dovrebbe essere commisurata in ragione dell'art. 53 della Costituzione ad indici di capacità contributiva tipici quali il reddito, il patrimonio, i consumi e non al mq. Al riguardo, però, pur non

ritenendo priva di pregio l'eccezione si richiama l'attenzione del lettore sul fatto che fino all'anno 2012 continua ad applicarsi l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza meglio nota come addizionale EX ECA, regolata dall'RDL n.2145/37. Anche l'addizionale EX ECA pare qualificabile quale imposta di scopo parametrata al mq e non ai citati tipici indici di capacità contributiva. Eppure l'EX ECA ha resistito indenne per 75 anni, nonostante fosse prevista per finanziare uno scopo che non esiste più da diversi decenni. Si potrebbe quindi anche sostenere che la maggiorazione in commento è stata prevista in sostituzione della EX ECA. Problematico appare poi individuare con precisione cosa si intenda finanziare con la maggiorazione in commento. Ciò in quanto la definizione "servizi indivisibili" esprime un concetto eccessivamente generico. Si può solo intuire, in ragione di una interpretazione sistematica, che si intenda i servizi indivisibili comunque legati al servizio di gestione dei rifiuti. Ma anche in tal caso non appare semplice individuare a quali servizi specifici intenda riferirsi il legislatore.

Come si deduce anche dal successivo comma 32, la competenza in merito alla gestione ed applicazione di tale maggiorazione è riservata direttamente ai Comuni.

In ragione del gettito derivante dall'applicazione di tale maggiorazione, dal 2013 sono ridotti in misura proporzionale il fondo sperimentale di riequilibrio (ex art.2 del DLgs n.23/11), il fondo perequativo (ex art.13 del DLgs n.23/11) nonché i trasferimenti erariali dovuti ai comuni delle Regioni Sicilia e Sardegna. Addirittura in caso di incapienza di detti fondi e trasferimenti i Comuni sono tenuti a versare la differenza allo Stato. Mentre per le regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta, nonché le Province autonome di Trento e di Bolzano, provvederanno al recuperare presso i propri comuni le somme ed a versarle all'erario con le procedure ex art. 27 della Legge n. 42/09

Mentre in attesa dell'emanazione delle norme di attuazione di cui al citato art. 27 è accantonato un importo pari al maggior gettito di cui al precedente periodo a valere sulle quote di compartecipazione ai tributi erariali.

Al quadro normativo sopra illustrato fa eccezione l'anno d'imposta 2013. In particolare ai sensi del citato art. 10, comma 2, del DL n.35/2013, per l'anno in questione la citata maggiorazione compete e va riversata direttamente allo Stato. Mentre nessun potere di aumento di € 0,10 compete al Comune. Ovviamente ciò determina che nessuna operazione di riduzione verrà effettuata sui trasferimenti erariali a compensazione del gettito derivante da tale maggiorazione. Infine, tale maggiorazione, come si dirà in seguito, dovrà essere riscossa a fine anno contestualmente al conguaglio TARES. Al riguardo si richiama ancora una volta l'attenzione del lettore sul contrasto tra la ratio della entrata e la destinazione della stessa al bilancio statale.

15. Agevolazioni, riduzioni e tassazioni particolari

Come si evince dal quadro normativo di seguito esposto, la disciplina che regola il tributo in commento prevede una serie di agevolazioni, riduzioni e trattamenti speciali di tassazione riprendendo qua e là le diverse normative che regolano la TARSU, la TIA1 e la TIA2.

15.1. Tassazione speciale delle scuole statali

Il Comma 14 riprende il mini speciale sistema di tassazione previsto con riferimento alla TIA2, ai sensi dell'espresso tenore dell'art. 33-bis del DL n.248/07 convertito nella L. n.31/08. Norma di fatto applicata alla TARSU ed alla TIA1, a seguito di una interpretazione molto estensiva del significato letterale delle parole utilizzate dal legislatore.

In particolare si ricorda che in ragione di tale norma l'importo della tassa/tariffa è determinato non in ragione del criterio ordinario applicando la relativa tariffa per i mq occupati, ma impegnando nel bilancio del Ministero degli Interni una somma forfettaria da distribuirsi ai comuni secondo un criterio proporzionale in ragione della popolazione scolastica. Il Comma in commento dispone infine che il costo relativo alla gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche deve essere sottratto dal costo che deve essere coperto con il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi.

15.2. Riduzioni tariffarie per contemperare la tassazione in ragione all'uso

Il comma 15 riprende sostanzialmente la disciplina regolata dall'art. 66 del D.Lgs. n.507/93 in materia di TARSU, ed quella contenuta in modo più generico nell'art. 238, comma 7, del D.Lgs. n.152/06 in materia di TIA2, attribuendo al Comune il potere regolamentare di riduzione delle tariffe, nella misura massima del 30% in caso di:

- a) abitazioni con unico occupante;
- b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
- c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;
- d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;
- e) fabbricati rurali ad uso abitativo.

Al riguardo si richiama l'attenzione del lettore che le riduzioni sopra esposte non sono specificatamente qualificabili alla stregua di agevolazioni fiscali. Esse riduzioni sono meglio inquadrabili tra gli accorgimenti previsti dal legislatore per adattare la tassazione a ipotesi di potenziale minor produzione di rifiuti in ragione del minor utilizzo dei locali come si evince dall'esperienza comune. Inoltre, si richiama l'attenzione sull'opportunità di prevedere una riduzione per unico occupante a fronte di un sistema tariffario che già tiene conto del numero dei componenti per le utenze domestiche. Tale riduzione appare il refuso dell'applicazione automatica alla TARES, senza alcuna ponderazione, delle medesime riduzioni previste in materia di TARSU.

15.3. Riduzione per i cd fuori-zona

Il Comma 16, analogamente a quanto previsto in materia di TARSU dall'art. 59, comma 2, del D.Lgs. n.507/93, dispone che nelle zone in cui non è effettuata la raccolta, il tributo è dovuto in misura non superiore al quaranta per cento della tariffa da determinare anche in maniera graduale, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita.

15.4. Riduzioni per la raccolta differenziata

Il Comma 17 dispone che nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche, analogamente a quanto disposto in materia di TIA1, dall'art. 49, comma 10 del D.Lgs. n.22/97.

15.5. Riduzione per i rifiuti avviati al recupero

Il Comma 18 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 analogamente a quanto disposto in materia di TIA1, dall'art. 49, comma 14 del D.Lgs. n.22/97 e in materia di TIA2, dall'art. 238, comma 10, del D.Lgs. n.152/06.

In verità una riduzione analoga, seppur riservata al potere regolamentare del comune, è riscontrabile anche in materia di TARSU, ai sensi dell'art.67 del D.Lgs. n.504/93.

15.6. Potere generale del Comune in materia di esenzioni e riduzioni

Analogamente a quanto disposto in materia di TARSU ai sensi del richiamato art. 67 del D.Lgs. n.507/93, anche con riferimento al tributo in commento è attribuito al Comune, che lo eserciterà tramite il consiglio comunale, il potere regolamentare di stabilire ulteriori riduzioni ed esenzioni. Come in materia di TARSU, tali agevolazioni sono iscritte in bilancio come autorizzazioni di spesa e la relativa copertura è assicurata da risorse diverse dai proventi del tributo di competenza dell'esercizio al quale si riferisce l'iscrizione stessa. Si richiama l'attenzione del lettore sul fatto che con tale disposizione, analogamente a quanto disposto in materia di TARSU, è attribuito al Comune un potere generale di disporre agevolazioni non riconosciuto in nessun'altro tributo comunale.

15.7. Riduzione per mancato o anomalo svolgimento del servizio

Il comma 20 dispone che il tributo è dovuto nella misura massima del 20 per cento della tariffa, in caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, ovvero di effettuazione dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento, nonché di interruzione del servizio per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi che abbiano determinato una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente. Una norma analoga è prevista in materia di TARSU, dall'art. 59 del D.Lgs. n.507/93, anche se la tassa è prevista nella misura massima del 40 e non del 20 per cento.

15.8. Estensione delle riduzioni e delle agevolazioni anche alla maggiorazione

Infine, in materia di agevolazioni e riduzioni, il comma 21 precisa che quanto previsto al riguardo per il tributo in commento si estende anche alla maggiorazione sopra esposta.

16. Potere regolamentare e tariffario del Comune e delle Autorità d'ambito

Anche con riferimento al potere regolamentare riconosciuto al Comune la disciplina relativa al I tributo in commento riprende la stessa impostazione prevista in materia di TARSU, ai sensi dell'art. 68 del D.Lgs. n.504/93. In particolare il comma 22 attribuisce ai Comuni il potere di regolamentare l'applicazione del tributo in questione, ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. n.446/97, attribuendo la competenza al consiglio comunale in linea per altro con le funzioni attribuite al consiglio comunale dall'art. 42 del D.Lgs. n.267/00.

In particolare con il regolamento comunale il Comune dovrà procedere:

- a) alla classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti;
- b) alla disciplina delle riduzioni tariffarie cd tecniche;
- c) alla disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni vere e proprie;
- d) all'individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettiva difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta;
- e) ai termini di presentazione della dichiarazione e di versamento del tributo.

Il successivo comma 23 attribuisce al consiglio comunale anche l'approvazione delle tariffe da effettuarsi entro il termine previsto dalla legge dello stato per approvare il bilancio di previsione. Tale disposizione deroga alla norma di carattere generale contenuta nel citato art. 42, comma 2, lett. f) del D.lgs. n.267/00, secondo il quale al consigli comunale compete l'istituzione e la regolazione delle entrate tributarie e patrimoniali, con esclusione della determinazione delle relative aliquote, che restano di competenza della giunta comunale in ragione della competenza residuale attribuita alla stessa dall'art. 48 del citato D.Lgs. n.267/00.

Per quanto attiene alla disciplina del tributo, il comma 23 attribuisce sia il potere regolamentare che quello tariffario in materia di regime al Comune facendo. Viene meno definitivamente l'impianto di attribuzione delle competenze contenuto nell'art.238 del D.Lgs. n.152/06, con riferimento alla TIA 2 che attribuiva il potere di approvazione dei piani finanziari e delle tariffe ad enti di secondo livello rappresentanti dalle autorità degli ambiti territoriali ottimali (ATO). Disciplina, peraltro, rimasta sempre sulla carta e mai entrata in vigore. Enti questi ultimi, peraltro, in via di ridefinizione a seguito della soppressione delle stesse disposta dall' art.2, comma 38, della legge n. 244/07.

Infine il comma 45 richiama espressamente anche con riferimento al tributo in commento la riserva legale di potere regolamentare generale contenuta nell'art. 52 del D.lgs. n.446/97, salvo le esplicite limitazioni contenute nella norma in commento (vedi il successivo comma 35 in materia di riscossione diretta riservata al solo Comune).

Va però messo in evidenza, che il quadro normativo esposto si interseca inevitabilmente con la normativa che regola la materia ambientale e quella dei servizi pubblici locali. In particolare, nell'economia della materia relativa all'attribuzione delle competenze regolamentare e gestoria relative al servizio pubblico di nettezza urbana, assumono particolare rilevanza l'art.2, comma 186-bis, della Legge 23/12/2009 n.191, l'art. 3-bis, comma 1-bis, del DL 13/8/2011 n.138, convertito nella Legge 14/9/2011 n.148 nonché gli articoli 198 e seguenti del D.lgs. 3/4/2006 n.152. La prima, nel confermare la soppressione delle ATO, assegna alle Regione il termine ultimo del 31/12/2012 per istituire e regolare con legge le nuove ATO, precisando che l'art.201 del D.Lgs. n.152/06 deve intendersi comunque abrogato decorso il citato termine ovvero sia le vecchie ATO si devono intendere in ogni caso prive di legittimazione ad esistere ed a maggior ragione ad agire. La seconda attribuisce espressamente alla competenza esclusiva di dette nuove ATO la gestione dei servizi pubblici a rete, tra i quali rientra espressamente anche quello di gestione dei rifiuti ed il potere di approvazione delle relative tariffe di competenza.

Le disposizioni fin qui esposte devono essere coordinate con quanto disciplinato dagli articoli 198 e seguenti del citato D.Lgs. n.152/06 (contenente tra l'altro la disciplina della gestione dei rifiuti) in ragione dei quali le competenze in materia di gestione dei rifiuti rimangono in capo ai Comuni fintanto che non venga data attuazione al sistema di gestione integrata del servizio rifiuti la cui competenza spetta appunto alle ATO. Nel disegno del citato codice ambientale, laddove è attuato il sistema integrato di gestione dei rifiuti, spetta alle ATO la gestione e la regolamentazione del servizio di nettezza urbana nell'ambito dei bacini territoriali ottimali individuati dalle Regioni. Spetta dunque alle ATO l'affidamento del servizio.

Per quel che interessa in questa sede, si richiama l'attenzione del lettore sulla spettanza alle ATO, laddove istituite nel rispetto dell'esposto quadro normativo, della competenza

in materia di approvazione della disciplina dell'assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani ed in materia di approvazione dei piani finanziari. A tal ultimo riguardo, la disciplina esposta non trova ostacolo nella disciplina special-tributaria in commento, data la richiamata formulazione generica contenuta nel citato comma 23, laddove assegna genericamente all' "autorità competente" la competenza ad approvare i piani finanziari (anziché al consiglio comunale come invece espressamente disposto in materia di approvazione delle tariffe).

Semmai dubbi interpretativi possono nascere dal coordinamento del citato art.3-bis, comma 1-bis, del citato DL n.138/11 con il comma 23 in commento proprio in merito alla competenza all'approvazione del piano tariffario. Ciò in quanto il citato comma 1-bis, introdotto successivamente all'entrata in vigore dell'art.14 in commento, attribuisce alle ATO anche il potere di determinazione delle tariffe relative alla gestione del servizio di nettezza urbana. Dunque, si richiama l'attenzione del lettore sul contrasto tra le due citate norme di legge, circa l'attribuzione della competenza ad approvare le tariffe. L'esposto complesso quadro normativo, la cui estensione va dalla materia ambientale a quella fiscale passando per quella sui servizi pubblici locali, laddove verrà attuato non potrà che generare problemi concreti di attribuzione e coordinamento delle funzioni e delle competenze spettanti ai diversi Enti interessati, come l'esperienza maturata in Emilia Romagna sta dimostrando.

In tale Regione infatti, con legge regionale 23/12/2011 n. 23, in attuazione dell'esposto quadro normativo è stata istituita un'unica ATO denominata ATER SIR il cui bacino ottimale di riferimento è l'intero territorio regionale. A ciò bisogna aggiungere che la regione in attuazione dell'istituzione del sistema di gestione integrata dei rifiuti nell'ambito regionale, sta procedendo all'approvazione del piano regionale ai sensi dell'art. 199 del citato D.Lgs.n.152/06.

Pare evidente anche al più digiuno dei lettori che la realizzazione di un sistema integrato della gestione dei rifiuti, fondato sulla stretta correlazione della materia ambientale, sui servizi pubblici locali e tributaria-TARES, non possa che transitare attraverso un "sistema integrato di relazioni ed attività coordinate" tra tutti gli Enti pubblici interessati. Ciò che sta accadendo in Emilia Romagna è esattamente il contrario di quanto sopra auspicato. Tanto che ciascuno dei citati Enti interessati sta procedendo in assoluta solitaria autonomia, ciascuno ottusamente convinto della propria sovranità. Il risultato pratico è la confusione di ruoli e competenze che sta partorendo conflitti, contrapposizioni ed in definitiva atti di dubbia legittimità nei contenuti, con conseguenze pratiche che il lettore può immaginare, in termini di responsabilità anche personali di amministratori e funzionari, a maggior ragione dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni in materia di controlli interni contenute nel DL n.174/2012, convertito nella Legge n.213/2011 .

Mi si permetta un'ultima annotazione che vuol essere un richiamo di maggiore attenzione rivolto nei confronti degli addetti ai lavori che operano in materia tributaria, forte proprio di quanto sta accadendo in Emilia Romagna. Parte degli addetti ai lavori in materia di fiscalità comunale, sostiene ed è convinta che il conflitto tra Comuni ed ATO vada risolto a favore dei primi in quanto la gestione del servizio di nettezza urbana costituisce una funzione fondamentale dei comuni ai sensi del vigente art.14, comma 27, lett.f) , del DL n.78/2010, convertito nella Legge n. 122/2010. Al riguardo mi si permetta di annotare che tale convinzione è fondata su un'analisi epidermica del quadro normativo esposto. In particolare, tale orientamento non tiene conto della distinzione tra norme che regolano l'attribuzione della competenza delle funzioni pubbliche e le norme

che regola l'organizzazione dell'esercizio della funzione pubblica. Distinzione facilmente rinvenibile dall'analisi degli artt. 117 e 118 della Costituzione. Ora, non vi è dubbio che la paternità della funzione in discorso competa ai Comuni. Ma non vi è altrettanto dubbio che la disciplina del modello organizzativo attraverso il quale i Comuni debbano esercitare tale funzione rientri nell'ambito della disciplina del governo del territorio la quale appartiene alla legislazione concorrente ai sensi dell'art. 117, comma 3 della Costituzione, con attribuzione allo Stato del potere di adottare la normativa quadro ovvero i principi di riferimento ed alle Regioni del compito di approvare la disciplina di dettaglio.

Disciplina di dettaglio che in generale ed a maggior ragione nell'ambito dei servizi pubblici locali di natura industriale, qual è quello in questione, dovrà essere adottata in attuazione dei principi di sussidiarietà e di adeguatezza di cui all'articolo 118 della Costituzione. L'esposta normativa costituisce attuazione proprio di tali precetti e principi costituzionali. Le ATO altro non sono (e non possono essere) che un modello organizzativo imposto per legge attraverso le quali i Comuni esercitano direttamente la citata funzione fondamentale.

17. Tributo giornaliero

Analogamente a quanto espressamente disciplinato in materia di TARSU dall'art. 77 del D.Lgs. n. 507/93, anche con riferimento al tributo in questione il comma 24 prevede l'applicazione di tributo su base giornaliera in caso occupazione o detenzione temporanea, con o senza autorizzazione, di locali od di aree pubbliche o di uso pubblico, i comuni stabiliscono con il regolamento le modalità di applicazione del tributo, in base a tariffa giornaliera. Analogamente alla disciplina TARSU anche in tal caso è disposto che il tributo si applica qualora l'occupazione o la detenzione non si protraggano oltre 182 giorni nel corso dello stesso anno solare. Mentre il successivo comma 25, prevede il potere del Comune di aumentare fino al 100% (mentre nella TARSU tale limite era del 50%) la tariffa della relativa categoria tariffaria, riportata a giorno.

Sempre, analogamente a quanto disposto in materia di TARSU, il comma 26 dispone che l'obbligo dichiarativo è assolto con il pagamento della TOSAP temporanea ovvero, quando sarà istituita, dell'imposta municipale secondaria di cui all'art. 11 del D.Lgs. n. 23/11. Infine il comma 27, rinvia alla disciplina che regola il tributo annuale, per quanto non diversamente disposto nei commi precedenti, compresa l'applicazione della maggiorazione sopra commentata.

18. Tributo provinciale ex art. 19 del D.lgs. n.504/92

Ai sensi del comma 28, continua ad essere fatta salva l'applicazione del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione ed igiene dell'ambiente di cui all'articolo 19 del D.Lgs. n. 504/92. Si ricorderà al riguardo che tale tributo era stato abrogato dall'art. dall'art. 264, co. 1, lett. n), D.Lgs. n.152/06, poi ripristinato con l'abrogazione della citata lett. n) ai sensi dell'art. 2, comma 44, D.Lgs. n.4/08.

Il tributo provinciale, commisurato alla superficie dei locali ed aree assoggettabili a tributo, è applicato nella misura percentuale deliberata dalla provincia sull'importo del tributo, esclusa la maggiorazione di cui al comma 13. Al riguardo, pur rinviando il citato art. 19 alla disciplina che regola la TARSU, si ritiene che al tributo provinciale si applichi la disciplina del tributo in commento.

19. Tariffa corrispettiva puntuale

Elemento di novità rispetto alle altre entrate che hanno preceduto il tributo in commento risulta costituita dalla previsione, ai sensi del comma 29, della possibilità accordata dal legislatore ai comuni di istituire in luogo del tributo una tariffa di natura corrispettiva fondata su un sistema di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico. Tale previsione risente evidentemente delle vicende giurisprudenziali relative alla natura dell'entrata ed alla applicazione dell'IVA che hanno riguardato la TIA1, culminate col l'arresto del 2009 della Corte Costituzionale (sentenza n. 238/09), nell'ambito del quale è stata decretata la natura tributaria dell'entrata e conseguentemente la non assoggettabilità ad IVA della stessa. Senonchè, va registrato che un sistema di stima puntuale appare agevole da predisporre in centri di piccola dimensione mentre altrettanto non si può dire in centri di media o grossa grandezza.

In ogni caso il comma 30, rinvia al regolamento ministeriale sopra esaminato, la determinazione dei criteri in base ai quali stabilita la tariffa corrispettiva in commento. Altro elemento distinguente tra tributo e tariffa corrispettiva, è l'attribuzione della competenza gestoria. Mentre infatti è indubbio che la gestione del tributo appartiene al solo Comune; è altrettanto indubbio che la gestione e la riscossione della tariffa corrispettiva è affidata dal comma 31, al concessionario del servizio di gestione dei rifiuti urbani. Restando, ai sensi del successivo comma 32, di competenza del Comune l'applicazione della maggiorazione finalizzata alla copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili di cui al comma 13.

Sembra però di potersi affermare che la tariffa puntuale sia diventata inapplicabile, a seguito delle modifiche introdotte dal comma 1, comma 387, della legge n.218/2012. Ciò in quanto l'applicazione della stessa, ai sensi del citato comma 29, è subordinato all'approvazione del regolamento ministeriale previsto dal comma 12. Al riguardo però tale regolamento non sarà mai approvato in quanto il citato comma 12 è stato appunto abrogato dalla citata legge di stabilità.

20. Dichiarazione

Il comma 33 regola l'obbligo dichiarativo posto a carico del contribuente. Al Comune è riservato il potere di regolamentare la disciplina applicativa relativamente al termine di presentazione ed al contenuto-modello della denuncia in questione. Al riguardo si ricorderà che in materia di TARSU l'obbligo dichiarativo era dettagliatamente regolato anche nei contenuti e tempi di presentazione (art. 70 del D.Lgs.n.507/93) nonché nelle preclusioni connesse alla mancata denuncia di cessazione (art.64 del D.Lgs.n.507/93). Mentre in materia di TIA1 e TIA2 nulla è disposto al riguardo dalle rispettive discipline di legge. Analogamente a quanto disposto in materia di TARSU, è stabilito l'obbligo dichiarativo solidale a carico di tutti i soggetti occupanti, in ragione del quale l'assolvimento di uno libera tutti i diretti interessati. Tale disposizione però può anche essere letta nel senso che il mancato o l'infedele assolvimento di almeno uno degli interessati determina l'iscrizione a carico di tutti del relativo illecito e conseguente sanzione per omessa o infedele dichiarazione.

Analogamente al modello collaudato in materia di tributi comunali, tra cui la TARSU (art. 70 D.Lgs. n.507/93), anche nel tributo in commento trova applicazione la cd dichiarazione ultra attiva. In particolare il comma 34 recita che la dichiarazione, redatta su modello messo a disposizione dal comune, ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un

diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il termine stabilito dal comune nel regolamento. In altre parole, l'obbligo dichiarativo è annuale ma è ritenuto tacitamente assolto anche per gli anni successivi, in quanto il silenzio assume un significato analogo alla riproposizione della medesima dichiarazione a suo tempo formalmente presentata. Ciò significa che con riferimento ad ogni distinto anno d'imposta è posto a carico del contribuente l'obbligo di presentare una corretta dichiarazione.

In caso contrario a carico del contribuente potrà essere contestata la reiterazione dell'illecito con conseguente applicazione distintamente per ciascun anno d'imposta della relativa sanzione per omessa o infedele dichiarazione, salvo l'applicazione del cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97. Infine, occorre richiamare l'attenzione sul fatto che il comma 387 dell'art.1 della Legge n.218/2012, ha aggiunto un periodo al comma 34, in ragione del quale risulta ora obbligatorio, dichiarare da parte dei contribuenti anche i dati catastali e toponomastici relativi alle u.i. a destinazione ordinaria. Al riguardo si ritiene opportuno, in sede di esercizio del proprio potere regolamentare, la previsione dell'obbligo dei dati catastali con riferimento a tutte le u.i. comprese quelle a destinazione speciale. Così come si ritiene opportuno prevedere l'obbligo di dichiarare anche il piano in cui è situata l'u.i.

21. Riscossione e versamento

Il comma 35, come riformulato dal comma 387 dell'art.1 della legge n.218/2012, regola le modalità di riscossione e versamento del tributo.

Secondo schemi e strumenti ormai collaudati, la disposizione in commento dispone che il versamento debba essere effettuato con conto corrente postale ovvero con modello F24, come previsto per esempio negli ultimi anni in materia di ICI. Il versamento con F24, potrà avvenire solo dopo che sarà approvato il relativo modello ovvero saranno istituiti i relativi codici. Peraltro si porrà la questione della possibilità di compensazione del credito/debito del tributo in commento non solo con gli altri tributi comunali ma anche con i tributi erariali quali l'IRPEF, l'IVA ecc., ciò dovendo tenere in considerazione la riserva di legge esistente a favore del potere regolamentare del Comune in tale materia ai sensi dell'art. 1, commi 167, Legge n.296/06.

Il medesimo comma 35, dispone poi che il versamento del tributo dovrà essere effettuato esclusivamente a favore del Comune, in deroga all'art.52 del D.Lgs. n.446/97. Il tenore letterale e perentorio della disposizione sembrerebbe non lasciare spazio all'esercizio di alcun potere regolamentare da parte del Comune.

Tale ultima disposizione lascia perplessi in quanto potrebbe porsi in contrasto con la riserva prevista dall'art.134, 137 e 138 della Costituzione a tutela del potere autonomia amministrativa e regolamentare prevista in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.

Il comma 35 prevede che a regime il versamento di tributo, tariffa puntuale e maggiorazione per l'anno di riferimento sia effettuato in quattro rate trimestrali, scadenti nei mesi di gennaio, aprile, luglio e ottobre. E' però espressamente prevista la possibilità per i comuni di modificare termini di scadenza e numero delle rate.

Quanto alla maggiorazione di € 0,30, la disposizione in commento impone la riscossione degli ulteriori € 0,10, eventualmente stabiliti dal Comune, solo con l'ultima rata.

22. Riscossione per l'anno 2013

Le modifiche apportate dal citato comma 387 al comma 35, hanno introdotto alcune rilevanti novità, aventi natura emergenziale, la cui applicazione è circoscritta all'anno 2003. In primo luogo è stata prevista la possibilità per i comuni di disporre la continuazione dell'attività di riscossione in capo al gestore del servizio di nettezza urbana o comunque in capo al soggetto che gestiva l'accertamento e la riscossione dell'entrata al 31/12/2012. Tale disposizione è volta a garantire la continuità del servizio, a fronte della difficoltà che incontrano molti comuni nell'approntare la gestione diretta dell'entrata tenuto conto dei limiti di risorse umane, strumentali ed economiche a disposizione e/o imposte dalle disposizioni di legge degli ultimi anni. Sempre al fine di facilitare una pronta applicazione del tributo, una seconda novità è costituita dal fatto che per il 2013 l'importo dovuto in acconto è determinato sulla base delle tariffe vigenti nel 2012 a titolo di TARSU, TIA1 e TIA2. Tale disposizione si applica sia per i contribuenti già a ruolo che per le nuove occupazioni.

Salvo ovviamente la liquidazione in sede di conguaglio dell'importo definitivamente dovuto per il 2013 sulla base delle tariffe approvate dai comuni, da liquidarsi con la rata immediatamente successiva a detta approvazione.

Altra novità, è costituita dalla rinvio della riscossione della prima rata a decorrere da aprile 2013. Termine iniziale di riscossione ulteriormente prorogato con decorrenza luglio 2013 dall'art. 1-bis del DL 14/1/2013 n.1, convertito dalla Legge 1/2/2013 n.11. Tale rinvio appare irragionevole, a mente delle esposte modifiche introdotte al citato comma 9 ed al medesimo comma 35. Il rinvio infatti non sembra trovare alcuna giustificazione tecnica valida. Non serve a far acquistare tempo ai comuni per liquidare il tributo, in quanto ai sensi del citato comma 9, in sede di prima applicazione i comuni non trovano ostacoli di sorta a procedere alla liquidare dovendovi provvedere sulla base delle superfici e delle tariffe applicate nel 2012. Né serve ad evitare il pericolo di un aumento immediato della pressione fiscale sui cittadini. Pericolo, peraltro evitato almeno in sede di prima applicazione quanto meno in acconto. D'altra parte, comuni e gestori sono tenuti a rendere il servizio senza continuità di soluzione dal 1° gennaio 2013, sostenendo i relativi costi, senza però poter pretendere il pagamento dello stesso quanto meno fino a luglio 2013. E' evidente, che per finanziare i costi, comuni e gestori dovranno ricorrere al credito sostenendo costi aggiuntivi che non potranno non essere addebitati agli stessi contribuenti.

Come sopra anticipato l'art. 10, comma 2, del DL n.35/2013 ha introdotto ulteriori novità in materia di riscossione la cui applicazione rimane circoscritta alla al solo anno 2013. Si è detto che tali ulteriori novità si sono rese dovute per superare il problema di potenziale crisi di liquidità che si era venuto a creare a seguito dello sfasamento tra momento del sostenimento dei costi da parte del gestore del servizio e momento della riscossione della TARES. Problema generato, si è detto, dalla postergazione a luglio 2013 del primo termine di pagamento ai sensi del citato art. 1 del DL del 14/1/2013 n.1 convertito nella Legge 1/2/2013 n.11. A superamento o riduzione di tale problema il legislatore ha previsto la possibilità per i Comuni di stabilire scadenze e numero delle rate, inviando ai contribuenti note di pagamento a titolo di acconto senza la necessità di attendere non solo l'approvazione del regolamento comunale, dei piani finanziari e delle tariffe TARES ma addirittura senza attendere la bonifica e la messa a punto delle banche dati e dei programmi informatici di gestione della TARES.

Quanto sopra è stato reso possibile consentendo ai comuni di inviare ai contribuenti le stesse note di liquidazione già predisposte e con le medesime modalità di pagamento

previste per l'anno 2012 a titolo di TARSU, TIA1 e TIA2. Unico limite da rispettare il termine di scadenza della prima rata che deve cadere non prima che siano decorsi 30 giorni dall'adozione dell'atto del consiglio comunale con il quale sono stabilite appunto scadenze, rate ed importi. Salvo poi rendersi necessaria una nota di liquidazione finale a titolo di conguaglio a titolo di TARES determinata sulla base delle tariffe definitivamente approvate dal Comune. Circa scadenze e numero delle rate, la norma stessa suggerisce il pagamento della TARES 2013 in tre rate (due di acconto TARSU/TIA ed una di saldo TARES/maggiorazione).

Viene, infine, confermata la possibilità di lasciare al gestore del servizio la riscossione del tributo per l'anno 2013. La ratio acceleratoria e semplificatoria della norma sembra quella di suggerire l'invio di note di liquidazione in acconto a titolo di TARSU/TIA con pagamento su un conto corrente del Comune (se non addirittura del gestore del servizio) e di successive note di liquidazione a saldo-conguaglio a titolo di TARES e della maggiorazione di € 0,30 con pagamento con F24 o bolettino su conto corrente unico nazionale in stile IMU. Al riguardo, pare il caso di richiamare l'attenzione dei lettori sulle diverse possibili problematiche che possono porsi nel dare applicazione concreta all'esposto quadro normativo.

A tal riguardo si rifletta quanto meno in merito: alla duplicazione dei costi dovuti al doppio invio; alla difficoltà di gestione di pagamenti effettuati su conti e con modalità diversi; alla difficoltà di comunicazione ai contribuenti di un sistema così articolato, con conseguente ricaduta in termini di affluenza di pubblico allo sportello dell'ufficio tributi; alla gestione delle entrate nell'ambito del bilancio comunale (avendo titoli diversi TARSU/TIA/TARES); alla qualificazione dell'affidamento della riscossione al gestore del servizio rifiuti (si tratta di delega di funzione o di semplice appalto di servizio ?) e conseguente individuazione del funzionario responsabile del tributo; ecc. A parere di scrive, la disposizione in commento assume natura di norma programmatica e quindi derogabile, lasciando libero il Comune di decidere in merito sia al numero delle rate e relative scadenze sia all'adozione del sistema stesso acconto-conguaglio sopra prospettato.

23. Accertamento e controllo

Quanto alla disciplina che regola l'esercizio dei poteri di controllo fiscale ed attribuzione delle relative competenze, la norma in commento riprende sostanzialmente la collaudata disciplina regolata in materia di TARSU dal D.Lgs. n.507/93. Mentre come è noto nulla al riguardo era previsto in materia di TIA1 e TIA2.

In particolare il comma 36 impone al Comune di nominare il funzionario responsabile al quale devono essere demandati tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività. Di sicuro interesse appare la precisazione che al funzionario responsabile è attribuita la rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo. Tale innovativa disposizione, non prevista espressamente negli altri tributi comunali, costituisce norma speciale derogatoria al principio generale secondo il quale la rappresentanza dell'Ente anche in giudizio è ordinariamente attribuita al Sindaco ai sensi dell'art. 50 del D.Lgs. n.267/00. Peraltro, nulla vieta al funzionario responsabile di attribuire lo svolgimento dell'assistenza tecnica in giudizio ad altro dipendente dell'Ente ovvero comandato in ragione della sussistenza di una delle forme associative previste dal D.Lgs. n.267/00 ovvero a professionista esterno all'ente appositamente abilitato.

In merito ai poteri istruttori il comma 37 dispone che ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni (in materia di TARSU il citato termine era di 5 giorni previa autorizzazione del Sindaco ai sensi dell'art. 73 del D.Lgs. n.507/93) .

Come in materia di TARSU, il comma 38 prevede la possibilità per i comuni di notificare accertamenti presuntivi (sulla base di presunzioni semplici ai sensi dell'articolo 2729 del codice civile), qualora sia mancata la collaborazione del contribuente ovvero sia intervenuto altro impedimento alla diretta rilevazione delle superfici tassabili.

Infine il comma 45 estende anche al tributo in questione il cd detto mini testo unico dell'accertamento in materia di tributi comunali, regolato dall'art. 1, commi da 161 a 170 della L n.296/06, al quale si rinvia per il dettaglio.

24. Sanzioni amministrative tributarie

Anche in materia di sanzioni amministrative la disciplina contenuta nella norma in commento ricalca la stessa impostazione prevista per gli altri tributi comunali, compresa la TARSU.

In particolare, il comma 39 commina l'applicazione della sanzione del 30 per cento del tributo risultante da dichiarazione in caso di omesso, parziale o tardivo versamento d'imposta, rinviando a quanto disposto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/97, norma che, a parere di chi scrive, sarebbe stata applicabile ugualmente anche in assenza di esplicito richiamo data l'applicazione generale della stessa a tutti i tributi, quale appunto quello in commento. Peraltro, trovano applicazione anche al tributo in commento le riduzioni della predetta sanzione in caso di versamenti effettuati con massimo 15 giorni di ritardo.

Il comma 40 commina la sanzione dal 100 al 200 per cento del tributo non versato in caso di omessa dichiarazione con un minimo di 50 euro.

Mentre il comma 41 commina la sanzione dal dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro, in caso di infedele dichiarazione.

Il comma 42 commina infine una sanzione da 100 a 500 euro in caso di mancato ottemperamento entro il termine di 60 giorni, alle richieste istruttorie avanzate dal funzionario responsabile.

Il comma 43 prevede l'ipotesi premiale di riduzione delle sanzioni ad 1/3 in caso di adesione all'accertamento. Si tratta di vera e propria acquiescenza a quanto accertato a titolo di tributo, interessi e sanzioni, che preclude al contribuente l'accesso alla tutela giurisdizionale. Pur tenuto conto della dicitura letterale, si ritiene che l'acquiescenza in questione debba riguardare non solo il tributo in questione ma anche la relativa maggiorazione ed il tributo provinciale con obbligo del versamento integrale di quanto a tale titolo accertato e liquidato. Tale istituto va distinto da quello di adesione alle sole sanzioni regolato dagli artt. 16 e 17 del D.lgs. n.472/97, il quale non pregiudica la possibilità del contribuente aderente alle sanzioni di adire alle vie giudiziarie per quanto riguarda tributo e interessi.

Infine il comma 44 riserva in capo al comune il potere regolamentare di disciplinare circostanze attenuanti o esimenti con evidente finalità di prevedere ipotesi di riduzione delle sanzioni, fermo rimanendo il rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

25. Soppressione di tutti i precedenti regimi tariffari

Il Comma 46 dispone espressamente a decorrere dall'entrata in vigore ovvero dal 1/1/2013 la soppressione di tutti vigenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, di ogniqualivoglia natura. In verità formalmente vi era necessità di sopprimere la sola TIA2, visto che TARSU e TIA1 risultano già sopresse. Dalla ampia formulazione utilizzata si comprende che il legislatore non ha voluto correre rischi, visto che comunque TARSU e TIA1 hanno bellamente continuato ad essere applicate in ragione di disposizioni transitorie. Per con il comma 46 si è inteso ribadire la definitiva soppressione anche di TARSU e di TIA1. Tanto è vero che il legislatore si è premurato di abrogare, al comma 47, anche il disposto dell'art.14, comma 7, del D.Lgs. n.23/11, il quale appunto disponeva la sopravvivenza dei diversi regimi regolanti tutti i citati prelievi connessi alla gestione dei rifiuti fino appunto alla revisione della disciplina relativa appunto intervenuta con la normativa in commento.

26. Disciplina dell'assimilazione

Ultima per disposizione ma non ultima per importanza è l'ulteriore precetto contenuto nel comma 46 con la quale è stato abrogato parte della lettera e), del comma 2, dell'art.195 del D.Lgs. n.152/06. In particolare tale lettera e) contiene la norma quadro relativa alle competenze attribuite allo Stato in materia di assimilazione dei rifiuti speciali al fine dell'assoggettamento a tariffa rifiuti dei locali e delle aree in cui si producono tali rifiuti. Con tale norma però il legislatore risultava essere andato ben oltre.

Da una parte tale lettera e) prevedeva la esclusione assoluta da assimilazione e dunque di tassazione di determinate tipologie di locali ed aree. In particolare era prevista la non assimilabilità "ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle aree produttive, compresi i magazzini di materie prime e di prodotti finiti, salvo i rifiuti prodotti negli uffici, nelle mense, negli spacci, nei bar e nei locali al servizio dei lavoratori o comunque aperti al pubblico; allo stesso modo, non sono assimilabili ai rifiuti urbani i rifiuti che si formano nelle strutture di vendita con superficie due volte superiore ai limiti di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d), del decreto legislativo n. 114 del 1998. Per gli imballaggi secondari e terziari per i quali risulti documentato il non conferimento al servizio di gestione dei rifiuti urbani e l'avvio a recupero e riciclo diretto tramite soggetti autorizzati, non si applica la predetta tariffazione".

Dall'altra, la lettera e) in questione prevedeva un vero e proprio mini sistema tariffario a cui assoggettare i locali e le aree in cui si producono i rifiuti speciali assimilati.

In particolare essa, in deroga a quanto disposto dall'art.238 del D.lgs. n.152/06, disponeva che: "Ai rifiuti assimilati, entro due anni (20-11-2011), si applica esclusivamente una tariffazione per le quantità conferite al servizio di gestione dei rifiuti urbani. La tariffazione per le quantità conferite che deve includere, nel rispetto del principio della copertura integrale dei costi del servizio prestato, una parte fissa ed una variabile e una quota dei costi dello spazzamento stradale, è determinata dall'amministrazione comunale tenendo conto anche della natura dei rifiuti, del tipo, delle dimensioni economiche e operative delle attività che li producono. A tale tariffazione si applica una riduzione, fissata dall'amministrazione comunale, in

proporzione alle quantità dei rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero tramite soggetto diverso dal gestore dei rifiuti urbani”.

In altre parole, dal combinato disposto della citata lettera e) e dell'art. 238 del D.Lgs. n.152/06, si evinceva dunque l'esistenza di due distinti ed autonomi regimi di tassazione: uno per le utenze domestiche il quale in sostanza continuava a trattarsi di un prelievo di natura tributaria fondato sulla disciplina contenuta nell'art.238; l'altro per le utenze non domestiche, il quale costituiva invece un tentativo di strutturare il prelievo in termini di corrispettivo collegando in un qualche modo la tariffa dovuta all'effettivo servizio ricevuto, che trovava appunto fondamento in tale lettera e). In verità tale sistema di assimilazione, di esclusione e di tassazione relativo ai locali ed alle aree relativi alle utenze non domestiche, non è mai entrato in vigore in ragione dell'art. 1, comma 184, lett. b) della Legge n.296/06 il quale disponeva che “in materia di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, continuano ad applicarsi le disposizioni degli articoli 18, co. 2, lett. d), e 57, co. 1, del D.Lgs. n.22/97”.

Con il citato comma 46, sono stati definitivamente soppressi sia tale regime tariffario speciale sia le esclusioni dei citati locali ed aree relativi alle utenze non domestiche previsti dalla citata lettera e). Della citata lettera e) è rimasta in essere unicamente la parte che conferisce unicamente allo Stato il potere di determinare i criteri di assimilazione, analogamente a quanto contenuto nell'art. 18, co 2, lett. d) del D.Lgs. n.22/97. Ration per cui i locali e le aree in cui si producono rifiuti speciali assimilati con atto dei Comuni, rimangono assoggettati al nuovo tributo.