

fi **Formazione IFEL**
per i Comuni

Ciclo formativo 2013

IFEL
Fondazione ANCI



DALLA TARSU ALLA TARES: ANALISI OPERATIVA DEL NUOVO RIFIUTO SUI RIFIUTI E SUI SERVIZI

Di Samantha Zebri

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta a Piacenza del 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.



*DALLA TARSU ALLA TARES: ANALISI
OPERATIVA DEL NUOVO RIFIUTI SUI RIFIUTI
E SUI SERVIZI. La disciplina del nuovo
prelievo sui rifiuti e sui servizi di cui all'art.14
D.L.201/11, la regolamentazione a livello
locale e le possibili scelte operative.*



INDICE

1. Premessa
2. Il nuovo tributo sui rifiuti e sui servizi (art.14 D.L.201/11)
3. Le novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2013
4. Le novità introdotte dal DL 8/4/2013 n.35, in attesa di conversione
5. analisi del tributo: soggetto attivo, soggetto passivo, superficie assoggettata a tributo
6. sistema tariffario
7. esclusioni, agevolazioni e fattispecie particolari
8. il regolamento Tares
9. la dichiarazione (termini, contenuto, decorrenza)
10. la liquidazione e versamento
11. Maggiorazione per servizi indivisibili
12. Tributo giornaliero
13. Tributo provinciale ex art. 19 del D.lgs. n.504/92
14. Tariffa corrispettiva puntuale (cenni)
15. Funzionario responsabile, accertamento e sanzioni
16. Il prototipo di Regolamento Tares e le Linee Guida sulla tariffa elaborati dal Gruppo di Lavoro partecipato dal MEF: gli spunti utili e le criticità.

Premessa

Nel corso, di taglio operativo, intende fornire ai partecipanti un quadro generale della disciplina del Tributo Comunale sui rifiuti e sui servizio (c.d.TARES) introdotto dall'articolo 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.

Sarà analizzata la normativa anche al fine di evidenziare le varie possibilità a disposizione dei Comuni per regolamentare la materia in modo personalizzato e il più possibile corrispondente alle proprie peculiarità.

In particolare si approfondiranno gli aspetti principali della normativa Tares e della relativa tariffa, le differenze con il precedente regime TARSU, le opzioni a disposizione dei Comuni e le ricadute operative delle varie scelte; verranno evidenziati in modo particolare la centralità della disciplina regolamentare della dichiarazione e i relativi effetti sull'attività di liquidazione ed accertamento. Un tema centrale, soprattutto in questa fase iniziale, resta infatti quello legato alla necessità per i Comuni di dotarsi di norme regolamentari che consentano la più efficace ed efficiente gestione del tributo: come vedremo, la norma di legge lascia ampia facoltà di manovra ai Comuni, che tuttavia nell'esercitarla dovranno cercare di coordinare le proprie scelte in tema di dichiarazione (contenuto, termini di presentazione e termine di decorrenza), di liquidazione, di fissazione delle scadenze di pagamento.Verrà infatti evidenziato come le scelte in materia di individuazione dei termini di dichiarazione e di decorrenza del tributo incidano anche sull'attività di accertamento, potendo arrivare ad acquisire o perdere un'intera annualità ai fini della decorrenza dei termini entro cui esercitare il relativo potere.

Nell'esaminare le varie possibilità di regolamentazione verrà analizzato criticamente anche il prototipo di Regolamento Tares messo a punto dal gruppo di lavoro partecipato dal MEF, segnalandone gli spunti interessanti.

1.Il nuovo tributo sui rifiuti e sui servizi (c.d. Tares, art.14 D.L.201/11)

Il prelievo di cui all'art.14 D.L.201/11 ha certamente natura tributaria e rappresenta lo strumento con cui il Legislatore ha cercato di riomogeneizzare questo tipo di prelievo, fino al 31/12/2012 diversificato sul territorio nazionale in Tarsu, Tia 1 e Tia 2 a seconda che i Comuni applicassero la tassa di cui al D.Lgs.507/93, la tariffa di cui al D.Lgs.22/97 o la tariffa di cui al D.Lgs.152/06.

Si tratta di un tributo "nuovo", ma di fatto rappresenta una sintesi delle discipline precedenti: l'impianto del tributo richiama alcuni aspetti della disciplina Tarsu, mentre la tariffa e i relativi criteri riprendono le norme dettate ai fini Tia, come del resto definitivamente chiarito dal fatto che i criteri di riferimento resteranno, in regime Tares, quelli del DPR 158/99 (che dettata il metodo normalizzato di cui all'art.49 del c.d. Decreto Ronchi, D.Lgs.22/97).

Realmente "nuova" è invece la maggiorazione prevista dal comma 13 dell'art.14 D.L.201/11 e correlata alla copertura dei costi relativi a servizi indivisibili. Si tratta di una componente del prelievo avente più natura d'imposta, che di tassa, la cui legittimità costituzionale pare fondarsi su una capacità contributiva del



soggetto passivo desunta dall'estensione della superficie a disposizione soggetta a tributo.

Comunque sia, il tentativo di ricondurre a unità il prelievo mediante l'istituzione di questo nuovo tributo, unico per tutti i Comuni, di fatto è rimessa in discussione dallo stesso art.14 al comma 29, laddove ipotizza la possibilità per i Comuni di istituire un tariffa di natura corrispettiva in alternativa al tributo in commento.

2. Le novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2013

L'art.1 comma 387 della Legge 24 dicembre 2012 n.228 (c.d. Legge di Stabilità per l'anno 2013) ha apportato significative modifiche all'originale impianto normativo dell'art.14 D.L.201/11.

Il testo dell'art.14 D.L.201/11 viene modificato con riferimento ai commi 1, 9, 12, 34 e 35.

Il comma 1 viene modificato eliminando il riferimento ad una norma dichiarata incostituzionale dalla Corte di Cassazione con sentenza n.199/2012. In sostanza il servizio di gestione dei rifiuti urbani ed assimilati avvisati allo smaltimento non viene più definito tramite il richiamo alle ipotesi di cui al comma 1 dell'art.4 D.L. n.138/11, optandosi invece per la generica locuzione di "servizio svolto in regime di privativa pubblica di legge" così da evitare pericolose ripercussioni di quella pronuncia sul presupposto stesso del tributo, rappresentato dal servizio pubblico di raccolta dei rifiuti.

Il comma 9 viene sostituito da un nuovo comma in cui – oltre al resto- si rendono definitivi (anziché transitori) i criteri di cui al DPR158/99 ai fini dell'individuazione dei costi del servizio e del calcolo della tariffa e si supera (almeno in attesa di quanto poi introdotto al comma 9bis) il dualismo tra immobili a destinazione ordinaria ed immobili a destinazione non ordinaria ipotizzando per entrambe le tipologie l'applicazione del tributo sulla base della superficie calpestabile; il riferimento all'80% della superficie catastale resta un parametro per l'attività di accertamento, in attesa- per le unità immobiliari a destinazione ordinaria-delle condizioni ipotizzate al comma 9bis (introdotto anch'esso dalla Legge 228/12 art.1 comma 387).

Il comma 12 (relativo all'emanando regolamento interministeriale sui criteri definitivi sostitutivi di quelli del DPR158/99) viene espressamente abrogato, in conseguenza appunto della definitività dei criteri del DPR158/99 introdotta dal comma 9 novellato.

Al comma 34 viene introdotta la previsione di un contenuto obbligatorio della dichiarazione Tares (i dati catastali delle unità immobiliari a destinazione ordinaria), peraltro già implicitamente necessario per la stessa applicazione del tributo (che necessita della univoca identificazione dell'unità immobiliare) e comunque opportunamente estendibile anche alle dichiarazioni di unità immobiliari non domestiche.

Il comma 35 viene riscritto introducendo specifiche norme sull'affidamento, per il solo 2013, del servizio all'attuale gestore e sulle modalità e scadenze di versamento della Tares a regime e per 2013.

In particolare viene previsto che:

a) i comuni, in deroga all'art.52 D.Lgs.446/97, possano affidare fino al 31 dicembre 2013 la gestione del tributo (o della tariffa di cui al comma 29) ai soggetti che, alla data del 31 dicembre 2012, svolgessero, anche disgiuntamente, il servizio di gestione dei rifiuti e di accertamento e riscossione della TARSU, della TIA 1 o della TIA 2.

b) i versamenti di tributo (o tariffa corrispettiva) e maggiorazione, in deroga

all'art.52 D.Lgs.446/97, debbano essere effettuati direttamente al Comune utilizzando obbligatoriamente modello F24 o apposito bollettino postale soggetto ad analoga disciplina.

c)le scadenze di versamento (quattro rate trimestrali) – modificabili dai Comuni- siano (a regime) a gennaio,aprile, luglio e ottobre, con possibilità di unico versamento a giugno.

d)la Tares 2013 possa essere liquidata(con prima rata posticipata ad aprile, poi ancora posticipata a luglio dall'art.1bis del DL1/13, fino alle recenti modifiche dell'art.10del DL35/13) in acconto utilizzando le tariffe Tarsu o Tia del 2012, con conguaglio Tares non appena approvate le relative tariffe.

e) la maggiorazione sia liquidata in misura standard nelle prime tre rate,salvo conguaglio sull'ultima rata.

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. Ciò in un clima elettorale in cui è stato posto in discussione lo stesso tributo, senza tuttavia tener conto delle enormi problematiche che un simile rinvio determina a livello locale, soprattutto con riferimento ai tempi di incasso del tributo e alla parallela necessità di saldare i costi di un servizio che deve essere assicurato senza soluzioni di continuità anche a tutela della stessa salute pubblica.

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

L'8 aprile 2013 è stato infine approvato il D.L.35, ad oggi in attesa di conversione, che è nuovamente intervenuto in materia di versamenti Tares 2013 e che ha posto fine al tema relativo alla assoggettabilità a tributo delle aree scoperte pertinenziali o accessorie.

All'art.10 comma 2 del DL in esame è previsto infatti che per il solo anno 2013, in materia di tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, in deroga a quanto diversamente previsto dall'articolo 14 D.L.201/11,operano le seguenti disposizioni:

a) la scadenza e il numero delle rate di versamento del tributo sono stabilite dal comune con propria deliberazione adottata, anche nelle more della regolamentazione comunale del nuovo tributo, e pubblicata, anche sul sito web istituzionale, almeno trenta giorni prima della data di versamento;

b) ai fini del versamento delle prime due rate del tributo, e comunque ad eccezione dell'ultima rata dello stesso, i comuni possono inviare ai contribuenti i modelli di pagamento precompilati già predisposti per il pagamento della TARSU o della TIA 1 o della TIA 2, ovvero indicare le altre modalità di pagamento già in uso per gli stessi prelievi. I pagamenti di cui al periodo precedente, sono scomputati ai fini della determinazione dell'ultima rata dovuta, a titolo di TARES, per l'anno 2013;

c) la maggiorazione standard pari a 0,30 euro per metro quadrato e' riservata allo Stato ed e' versata in unica soluzione unitamente all'ultima rata del tributo, secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241,nonché utilizzando apposito bollettino di conto corrente postale di cui al comma 35 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 201, del 2011;

d) non trova applicazione il comma 13-bis del citato articolo 14del decreto-legge n. 201 del 2011;

e) alla lettera c) del comma 380 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2012, n. 228, le parole: "890,5 milioni di euro" sono sostituite dalle parole: "1.833,5 milioni di euro";

f) i comuni non possono aumentare la maggiorazione standard di cui alla lettera c);

g) i comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione del tributo dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

Ciò significa che per il 2013 la disciplina dei versamenti Tares è dettata dalle previsioni dell'art.14 integrate (e in caso anche derogate) dalle disposizioni dell'art.10 comma 2 del DL 35/13.

Da valutare se la delibera a cui fa riferimento la lett.a) possa essere anche di Giunta (derogando quindi anche sotto questo aspetto alle disposizioni dell'art.14), fermo restando che la soluzione prudenziale resta quella di adottare una delibera di Consiglio. Preme rilevare come la norma faccia attenzione a precisare che gli acconti sono quantificati utilizzando tariffe tarsu o tia, ma che il versamento conguaglio riguardi un tributo annuale che in nessun momento deve essere considerato qualcosa di diverso dal tributo Tares (l'unico prelievo ad oggi vigente, dopo la totale abrogazione decorrente dal 01/01/2013 dei prelievi precedenti).

La maggiorazione 2013 resta fissata nella misura standard (i comuni non possono modificarla) e viene addirittura versata direttamente allo Stato, a riprova dell'anomalia di questa "imposta" che vorrebbe trovare giustificazione in relazione all'uso di servizi indivisibili, a cui corrisponde un taglio dei fondi destinati ai Comuni (dal 2014) e che nel 2013 viene addirittura incassata da un soggetto (lo Stato) diverso da quello che tali servizi di fatto eroga (il Comune).

Il comma 3 dell'art.10 DL 35/13 novella, come sopra anticipato, il comma 4 dell'art.14 chiarendo che sono escluse dalla tassazione, ad eccezione delle aree scoperte operative, le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva. In pratica si torna al sistema precedente, che vedeva soggette a prelievo unicamente le aree scoperte operative, con esclusione quindi delle aree scoperte accessorie o pertinenziali, a prescindere che si tratti di aree accessorie o pertinenziali di utenze domestiche o di utenze non domestiche (come ad esempio le aree verdi, i parcheggi gratuiti clienti e fornitori, **le aree di carico e scarico**). Ora come allora non rileva che si tratti di aree strutturate o meno, posto che la norma non prevede l'esistenza di strutture quale presupposto di assoggettabilità a tributo dell'area scoperta, così come specularmente non è prevista l'assenza di strutture quale circostanza determinante di per sé l'esclusione dal tributo.

5. analisi del tributo: soggetto attivo, soggetto passivo, superficie assoggettata a tributo

Soggetto attivo dell'obbligazione tributaria e' il comune nel cui territorio insiste, interamente o prevalentemente, la superficie degli immobili assoggettati al tributo.

Il tributo e' dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Rispetto alle discipline previgenti si segnala la novità rappresentata dalla soggettività passiva del "possessore", che tuttavia rileva solo in caso di utilizzo temporaneo (rif. art.14 commi 3,5,6,7); ad esempio infatti ai sensi del comma 6 in caso di utilizzi temporanei di durata non superiore a sei mesi nel corso

dello stesso anno solare, il tributo e' dovuto soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione, superficie. Sono escluse dalla tassazione, ad eccezione delle aree scoperte operative, le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva. Ciò significa che le aree scoperte operative sono assoggettate a tributo al 100% se non se ne viene dimostrata la non suscettibilità a produrre rifiuto, come in previgente regime Tarsu per consolidato orientamento di Cassaz (ex pluribus Cassaz sent.n.20359/2007) che riteneva escluse da tassa solo le superfici (ivi comprese quelle di aree scoperte operative) che non possono produrre rifiuti per natura, per particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, previa denuncia. Il fatto che il tributo dovesse applicarsi alle sole aree operative con esclusione di quelle pertinenziali o accessorie di locali già tassati era previsto nel DPR 915/82; dopo varie vicissitudini di norme mai entrate in vigore , dal 1999 (DL 8/99) è stata prevista l'integrale tassabilità delle aree scoperte operative e l'esclusione di quelle accessorie o pertinenziali a locali tassabili.

Il tributo e' dovuto da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui ai commi 3 e 4 con vincolo di solidarietà (rif. comma 33) tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse.

Nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comuni e' responsabile del versamento del tributo dovuto per i locali ed aree scoperte di uso comune e per i locali ed aree scoperte in uso esclusivo ai singoli occupanti o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi, gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo.

Fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 9-bis, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile al tributo e' costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati.

Ai fini dell'applicazione del tributo si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini della Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani di cui al decreto legislativo 13 novembre 1993, n. 507 (TARSU), o della Tariffa di igiene ambientale prevista dall'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (TIA 1) o dall'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (TIA 2).

6. sistema tariffario

Il tributo e' corrisposto in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria .

La tariffa e' commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158.

La tariffa e' 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 e' determinata ricomprendendo anche i costi di cui all'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36. (costi di smaltimento in discarica).

In applicazione delle previsioni del DPR158/99 si hanno quindi due distinte tipologie di utenze (utenze domestiche e utenze non domestiche) a loro volta suddivise in sottocategorie a seconda (per le utenze domestiche) del numero di occupanti o (per le utenze non domestiche) del tipo di attività esercitata.

I costi da considerare per calcolare la tariffa e i criteri sottesi alla quantificazione delle tariffe sono quelli dettati dal già citato DPR 158/99.

Ai sensi del comma 23 dell'art.14 il consiglio comunale deve approvare le tariffe del tributo entro il termine fissato da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione, in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso ed approvato dall'autorità competente.

L'art.8 del DPR158/99 disciplina il Piano Finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani, prevedendo che esso debba comprendere:

- a) il programma degli interventi necessari;
- b) il piano finanziario degli investimenti;
- c) la specifica dei beni, delle strutture e dei servizi disponibili, nonché il ricorso eventuale all'utilizzo di beni e strutture di terzi, o all'affidamento di servizi a terzi;
- d) le risorse finanziarie necessarie;
- e) relativamente alla fase transitoria, il grado attuale di copertura dei costi afferenti alla tariffa rispetto alla preesistente tassa sui rifiuti.

Il piano finanziario deve essere inoltre corredato da una relazione nella quale sono indicati i seguenti elementi:

- a) il modello gestionale ed organizzativo;
- b) i livelli di qualità del servizio ai quali deve essere commisurata la tariffa;
- c) la ricognizione degli impianti esistenti;
- d) con riferimento al piano dell'anno precedente, l'indicazione degli scostamenti che si siano eventualmente verificati e le relative motivazioni.

Stante il tenore normativo dell'art.14 comma 23 e tenuto conto del fatto che si tratta di norma speciale, pare potersi ipotizzare un iter secondo cui la nuova Autorità d'Ambito approvi preliminarmente il Piano Finanziario predisposto dal Gestore del servizio, ferma restando tuttavia l'approvazione delle tariffe in capo al Comune sulla base di quello stesso Piano Finanziario; infatti la norma di cui all'art.3bis comma 1bis L.n.138/11 precisa come l'Autorità d'Ambito eserciti in via esclusiva, oltre al resto, le funzioni di determinazione delle tariffe all'utenza "per quanto di competenza", evidenziando chiaramente l'inesistenza di una deroga in materia di competenze sulla determinazione delle tariffe.

Nella giornata formativa verrà analizzato schematicamente il metodo di cui al DPR158/99 sotto l'aspetto dei costi da valutare e circa le modalità di utilizzo dei kb, kc e kd nell'ambito dei rispettivi valori min-max, con particolare attenzione all'aspetto motivazionale della delibera di approvazione delle tariffe.

Al riguardo si evidenzierà come le Linee Guida del Gruppo di Lavoro partecipato dal MEF affermi l'esistenza di un obbligo motivazionale in presenza di utilizzi dei valori oltre una soglia pari all'80-85% del range e sconsigli l'applicazione dei valori min o max; si evidenzierà inoltre come invece sia necessario e legittimamente giustificabile un'articolazione anche spinta (al min o max) dei vari valori k di riferimento laddove ciò serva per realizzare, ad esempio, quella necessaria agevolazione delle famiglie numerose in

appartamenti piccoli (rif. art.5 DPR158/99) o serva ad assicurare continuità e coerenza al prelievo sulle utenze non domestiche, specie in presenza di previgenti sistemi già parzialmente ancorati ai valori kc o kd del medesimo DPR158/99.

7. esclusioni, agevolazioni e fattispecie particolari

Sono di fatto escluse da tributo tutte le unità immobiliari e le aree insuscettibili di produrre rifiuto urbano. L'art.14 DL201/11 non specifica cosa debba intendersi per "in suscettibilità" a produrre rifiuto e anzi, per com'è scritta, la norma si presterebbe addirittura ad ipotizzare un'inversione dell'onere della prova in capo al Comune che voglia assoggettare a tributo un locale o area. Da qui l'opportunità di regolamentare a livello locale cosa s'intenda per "in suscettibilità" a produrre rifiuto urbano, sulla scia di quanto al riguardo prevedeva l'art.62 D.Lgs.507/93 (su TARSU) e di come questo concetto era stato declinato dai relativi regolamenti comunali e dalla giurisprudenza. In tal senso dovrebbe trattarsi di insuscettibilità da intendersi come oggettiva impossibilità a produrre rifiuto per natura, uso o oggettiva inutilizzabilità dei luoghi, con onere dichiarativo e della prova in capo al soggetto passivo.

Come espressamente previsto dal comma 14 dell'art.14 DL201/11 resta ferma la disciplina del tributo dovuto per il servizio di gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche, di cui all'articolo 33-bis, del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, convertito con modificazioni dalla legge 28 febbraio 2008, n. 31. Il costo relativo alla gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche e' sottratto dal costo che deve essere coperto con il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi. L'art.33bis è stato poi integrato dall'atto convenzionale (Accordo del 20 marzo 2008) con il quale – nell'ambito della Conferenza Stato città ed autonomie locali – sono stati stabiliti i criteri ed i parametri per la corresponsione delle somme dovute ai singoli Comuni e le modalità per definire le situazioni pregresse. La disposizione in questione stravolge in tal caso il presupposto del tributo, che diviene il numero degli alunni dell'anno scolastico conclusosi nell'anno solare di riferimento. Data l'eccezionalità di una simile previsione e la sua correlazione ad uno stanziamento statale è pacifico che la norma in questione debba trovare applicazione solo ed esclusivamente in relazione alle scuole statali.

L'art.14 ai commi da 15 a 20 prevede poi una serie di agevolazioni (alcune facoltative, altre obbligatorie ma da quantificare nei limiti di legge) ;al comma 21 è previsto che dette agevolazioni si applicano anche alla maggiorazione di cui al comma 13 (e a questa previsione è legato il ragionamento che porta il Gruppo di Lavoro che ha confezionati il prototipo di regolamento MEF a ipotizzare di applicare queste agevolazioni sempre e comunque all'intero tributo, anziché eventualmente alla sola quota variabile laddove la riduzione trovi giustificazione in un minor conferimento di rifiuti indicente come tale sulla quota variabile della tariffa).

Il comma 15 prevede che il comune con regolamento possa prevedere riduzioni tariffarie, nella misura massima del trenta per cento, nel 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 risiedono o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;

e) fabbricati rurali ad uso abitativo

La riduzione di cui alla lett.a) parrebbe un refuso a cui non dare applicazione, posto che nel sistema Tares basato sul DPR158/99 esiste già tariffa ad hoc per l'utenza domestica che si sostanzia nell'occupazione realizzata da un solo occupante; tuttavia preme segnalare che il già citato prototipo di Regolamento Tares del MEF prevede l'introduzione di questa agevolazione ritenendo che conservi un senso perché la quantificazione della tariffa legata ad un occupante non sarebbe in ogni caso (nemmeno adottando i criteri di cui al DPR 158/99) adeguatamente agevolata.

L'art.14 comma 16 prevede che nelle zone in cui non è effettuata la raccolta, il tributo sia 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. Si tratta quindi di distanza da cassonetto dei c.d. "fuori zona perimetrata", mentre nessuna riduzione è espressamente prevista per un'eventuale distanza da cassonetto di utenti rientranti nella zona perimetrata o di fatto servita.

Il successivo comma 17 dispone che nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche, confermando quanto già al riguardo previsto dallo stesso DPR 158/99.

In base al comma 18 alla tariffa deve essere applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero, intendendosi per tale – ai sensi dell'art.183 D.Lgs.152/06 lett.t) – "qualsiasi operazione il cui principale risultato sia di permettere ai rifiuti di svolgere un ruolo utile, sostituendo altri materiali che sarebbero stati altrimenti utilizzati per assolvere una particolare funzione o di prepararli ad assolvere tale funzione, all'interno dell'impianto o nell'economia in generale. L'allegato C della parte IV del presente decreto riporta un elenco non esaustivo di operazioni di recupero".

Al riguardo si segnala anche il tema Tares e imballaggi (secondari e terziari), posto che: a) il metodo di cui al DPR158/99 è esplicitazione della tariffa Ronchi (art.49 D.Lgs.22/97);

b) detto D.Lgs.22/97 dettava disciplina specifica per rifiuti di imballaggio secondario e terziario sulla base dei principi comunitario di "responsabilizzazione" e di "chi inquina paga". In particolare vietava (art.43) l'immissione a cassonetto del terziario e condizionando quella del secondario all'avvenuta attivazione di specifico servizio di raccolta differenziata. Inoltre all'art.38 si ponevano espressamente i costi di recupero, smaltimento, raccolta e riciclo degli imballaggi a carico dei produttori e utilizzatori.

c) stessa linea nel D.Lgs.152/06 (articoli 219 comma 2 principio "chi inquina paga"; art.221 comma 10, che pone a carico di produttori e utilizzatori i costi di recupero, riciclo, raccolta e smaltimento di rifiuti di imballaggio secondari e terziari; art.226 divieto di immissione a cassonetto) ;

d) essendo il DPR158/99 espressione dei suddetti principi e divieti di conferimento, va da sé che coerentemente i kc e kd non tengono conto dell'incidenza del rifiuto di imballaggio.

Ragion per cui:

1. la tariffa quantificata deve intendersi riferita esclusivamente al servizio di raccolta e smaltimento di rifiuto urbano ed assimilato gestito dal pubblico servizio di raccolta

2. L'eventuale produzione di rifiuti di imballaggio secondario o terziario non ha alcun effetto sulla tariffa e non comporta alcun diritto a detassazione di superficie o riduzione tariffaria.
3. Non sembrano poter inficiare il ragionamento precedente su Tares nemmeno alcune recenti sentenze di Cassazione (sent.n.627/12; sent.n.11500/2012; sent.n.5377/2012) perché riguardano ipotesi TARSU in cui il rifiuto di imballaggio secondario e terziario è trattato come "rifiuto speciale" non assimilabile e, in quel contesto, dà diritto all'esclusione da tassa della sola parte in cui si formano solo questo tipo di rifiuti perché si parte dal presupposto che l'integrale applicazione della tassa TARSU produca, in quel caso, una doppia imposizione (partendo dal presupposto che la tariffa tarsu applicata all'intera superficie di fatto conterrebbe ex sé anche una quota parte relativa alla presenza di rifiuti di imballaggio)

Il comma 19 dell'art.14 DL201/11 lascia poi al consiglio comunale la possibilità di deliberare ulteriori riduzioni ed esenzioni, che tuttavia –come già nei previsti ad esempio per TARSU- devono essere diversamente finanziate (infatti devono essere iscritte in bilancio come autorizzazioni di spesa e la relativa copertura deve essere assicurata da risorse diverse dai proventi del tributo di competenza dell'esercizio al quale si riferisce l'iscrizione stessa).

Al comma 20 è infine disciplinata l'ipotesi di mancato svolgimento del servizio o di sua effettuazione in grave violazione della disciplina di riferimento: in tale ipotesi il tributo è dovuto nella misura massima del 20 per cento della tariffa. Il regolamento comunale potrebbe opportunamente prevedere la necessaria previa diffida con cui il contribuente contesti la carenza del servizio o il disservizio, così da rendere più controllabile e oggettiva l'applicazione di questa ipotesi di riduzione del tributo.

8. il regolamento Tares

La norma di legge (art. 14, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, in legge 22 dicembre 2011, n. 214) nel disciplinare il tributo delega di fatto ai regolamenti comunali e al relativo potere di normazione secondaria (art.52, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446) una serie di elementi, alcuni anche molto rilevanti (come vedremo).

L'art.14 D.L.201/11 tratta esplicitamente di regolamento Tares :

- al comma 15 (possibili riduzioni tariffarie max 30%: unico occupante; uso discontinuo o stagionale di abitazioni; uso stagionale o non continuativo ma ricorrente di locali non abitativi ed aree scoperte; abitazioni di soggetti residenti o dimoranti all'estero per più di 6 mesi all'anno; fabbricati rurali ad uso abitativo);
- al comma 19 (possibilità di ulteriori riduzioni/esenzioni non finanziate dal gettito TARES);
- al comma 22 (elencazione punti da regolamentare ex art.52 D.Lgs.446/97:
 - a) classificazione categorie attività con omogenea potenzialità di produzione rifiuti;
 - b) disciplina delle riduzioni tariffarie;
 - c) disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni;
 - d) individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare (per obiettiva difficoltà di delimitare le superfici

dove tali rifiuti si formano) % di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta;

e) termini di presentazione della dichiarazione e di versamento del tributo.

- al comma 24 (regolamentazione Tares giornaliera);
- al comma 35 su modalità e scadenze di pagamento;
- al comma 44 (possibilità di regolamentare attenuanti o esimenti).

Questo, in sintesi, il contenuto necessario (più o meno prefissato dalla Legge) del regolamento Tares.

Appare evidente quindi l'ampiezza dei margini di manovra a disposizione dei Comuni, che potranno fare scelte anche significative (ad esempio in materia di decorrenza del tributo o sul tipo di liquidazione) utili, se ben gestite, a semplificare ed ottimizzare l'applicazione del tributo in funzione delle specificità del proprio territorio e della propria tradizione in materia di prelievo sui rifiuti.

D esempio, esistono consistenti margini di autonoma regolamentazione comunale in materia di:

- decorrenza obbligazione tributaria;
- termini di dichiarazione (purché ancorati a inizio possesso, occupazione, detenzione e ad eccezione per Tares temporanea che è dichiarata implicitamente);
- contenuto della dichiarazione (eccetto previsione dell'ultima parte del comma 34 novellato);
- concetto di "susceptibilità di produzione di rifiuto urbano": valutabile norma regolamentare che chiarisca cosa debba intendersi per locale o area suscettibile di produrre rifiuto urbano e che si tratta di circostanze comunque da provare e da dichiarare preventivamente; ex art.62 comma 2 del D.Lgs.507/93 ad esempio non sono soggetti a tassa locali e aree potenzialmente improduttivi di rifiuti o per loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella dichiarazione originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.
- opportunità di introdurre norma regolamentare TARES che consenta (al pari di quanto consentiva l'art.72 del D.Lgs.507/93) di liquidare ordinariamente il tributo sulla base dell'accertamento. Anche il MEF, nel suo prototipo, ha inserito infatti apposita previsione (art.34 comma 4) ritenendola quindi fattibile. Questo perché possa continuare ad essere possibile (anche a favore del contribuente) considerare l'accertamento quale base su cui liquidare (in assenza di apposita dichiarazione) le annualità ad esso successive con un duplice effetto: consolidare la riscossione volontaria di quel tributo ed evitare attività di accertamento future su ogni singola posizione oggetto di accertamento passato (con il rischio di sviste o ritardi che possano pregiudicare il tempestivo accertamento).

9. dichiarazione (termini, contenuto, decorrenza)

L'art.14 disciplina , più o meno direttamente, la dichiarazione Tares ai seguenti commi:

- Comma 22 lett.e) : il regolamento Tares individua i termini di presentazione della dichiarazione;

- Comma 26 : dichiarazione Tares temporanea (implicita nel relativo versamento);
- Comma 33 : i soggetti passivi presentano la dichiarazione entro termine previsto dal Comune nel regolamento Tares , fissato in relazione alla data di inizio possesso, occupazione o detenzione; in caso di occupazione in comune di un fabbricato la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti (qui sembra quasi alludersi al fatto che uno stesso locale possa di regola essere parzialmente dichiarato da due distinti soggetti passivi, cosa francamente poco gestibile e quindi da circoscrivere a casi eccezionali: es. capannone separatamente affittato, in base a distinti contratti, a due diversi occupanti che al riguardo si iscrivono ognuno per la superficie da esso singolarmente occupata)
- Comma 34 : dichiarazione redatta su modello messo a disposizione dal Comune; effetto ultra-attivo se non si verificano modificazioni dati dichiarati da cui consegue diverso ammontare del tributo; in tal caso la dichiarazione va presentata entro termine stabilito dal comune nel regolamento; al fine di acquisire le informazioni riguardanti toponomastica e numerazione civica interna ed esterna di ciascuno comune nella dichiarazione delle unità immobiliari a destinazione ordinaria devono essere obbligatoriamente indicati i dati catastali , il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero interno, se esistente.
- Commi 40 e ss : sanzioni per omessa e infedele dichiarazione; attività di accertamento
- tra cui anche la fissazione dei termini entro cui presentare la dichiarazione Tares e la relativa decorrenza.

La dichiarazione tares, al pari di ogni altra dichiarazione tributaria, è prevalentemente dichiarazione di scienza: nella dichiarazione il soggetto passivo è tenuto per legge ad individuare tutti i presupposti e gli elementi incidenti sul quantum del tributo, fermo restando che la sua soggettività passiva e il relativo tributo non dipendono dalla dichiarazione (che non è atto costitutivo del prelievo), ma dai presupposti ed elementi che la dichiarazione si limita a rappresentare. Al riguardo in materia di tassa rifiuti la Cassazione (sez tributaria, sent.n.4218 del 02/03/04) ha ribadito che la dichiarazione “costituisce soltanto un adempimento necessario a rendere nota al comune l'esistenza di quei locali e di quelle aree, il che, se giustifica il calcolo per l'applicazione del tributo, non determina senz'altro la legittimità della pretesa tributaria. Peraltro la menzionata denuncia riveste, come le altre dichiarazioni del contribuente in ambito tributario, la natura di dichiarazione di scienza, non immune da possibili errori, sempre emendabili, ai sensi del generale principio stabilito in tal senso da questa Corte (Cass.n.8972/02; n.15063/02)”.

Quindi la dichiarazione Tares, al pari di quella TARSU, è veicolo con cui il contribuente dialoga obbligatoriamente e attivamente con l'ente impositore nel procedimento di definizione della quantificazione del tributo nel rispetto della capacità contributiva (art.53 Cost), dei principi di correttezza, lealtà e buona fede (art.10 comma 1 Statuto del Contribuente, L.212/2000) e di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione (art.97 Cost.).

L'obbligo di presentazione della dichiarazione Tares è ricavabile dal testo dell'art.14 D.L.201/11, che però poco o nulla dice sul suo contenuto.



Spetta quindi ai comuni individuare tutti i dati da richiedere nelle dichiarazioni, ossia tutti i dati necessari all'individuazione della tariffa e alla relativa liquidazione del tributo.

Ai sensi del DPR 158/99 dovranno essere previsti distinti modelli di dichiarazione per utenze domestiche e utenze non domestiche, in cui dovranno essere dichiarati una serie di dati imprescindibili per la corretta applicazione del tributo (che durante in aula verranno esaminati con apposite slides).

Da segnalare una stretta correlazione tra:

- termine dichiarativo
- decorrenza della dichiarazione
- tipo di liquidazione e relative scadenze
- termini di decadenza dal potere di accertamento

La possibilità per i comuni di regolamentare, ex art.52 D.Lgs.446/97, aspetti come ad esempio i termini di presentazione, la decorrenza degli effetti e il contenuto della dichiarazione consente di rendere funzionali questi elementi rispetto alle modalità ed ai tempi di liquidazione del tributo, ma si tratta di una scelta da valutare accuratamente anche con riferimento ai termini di decadenza dal potere di accertamento dell'omissione o infedeltà di quanto espressamente o tacitamente dichiarato.

Si tratterà quindi di individuare nel regolamento:

- a) il termine entro cui deve essere presentata la dichiarazione Tares. Può trattarsi di un termine a 30 giorni dall'acquisto della disponibilità del locale o area soggetta a tributo, oppure può avere una scadenza legata ad un periodo dell'anno (bimestre o trimestre, ad esempio entro 10 giorni dalla chiusura del bimestre o trimestre) oppure può essere previsto un termine unico posticipato (com'era quello del 20 gennaio in regime Tarsu). Ovviamente il termine a 30 giorni significa dover gestire tante scadenze dichiarative diverse per i singoli contribuenti, mentre nel caso di termini legati a bimestri o trimestri le scadenze vengono accorpate e addirittura nel termine unico annuale appunto si deve gestire un'unica scadenza. Inoltre – quale che sia il termine prescelto- il regolamento dovrà ricordarsi di indicare chiaramente quale sarà il termine entro cui il contribuente che ometta la dichiarazione originaria o la presenti infedele possa regolarizzare la propria dichiarazione con riferimento alle annualità successive a quella dell'omissione o infedeltà originaria.
- b) Il termine di decorrenza della dichiarazione. Esso impatta soprattutto sull'attività di liquidazione, quando non effettuata a consuntivo (quindi in relazione ad un arco temporale per il quale sono già in atti le dichiarazioni, ragion per cui la quantificazione del tributo viene fatta a posteriori sulla base di una situazione tendenzialmente definitiva). Ad esempio, ipotizzare una decorrenza giornaliera della dichiarazione è certamente più equo, ma significa -potenzialmente - dover gestire un gran numero di variazioni in corso d'anno, rispetto ad una posizione interamente liquidata in via anticipata ad inizio anno. Invece ipotizzare decorrenze più lunghe - ad esempio come quella bimestrale tipica della Tarsu,- tende a ridurre la necessità di ricalcolare il tributo in corso d'anno. Potrebbe trattarsi anche di decorrenza trimestrale, che avrebbe il pregio di consentire la liquidazione trimestrale anticipata del tributo sterilizzando le variazioni del trimestre oggetto di liquidazione: in pratica essa consentirebbe di liquidare il trimestre gennaio-marzo con scadenza del relativo versamento al 31 marzo; infatti si potrebbe iniziare a predisporre la relativa lista di carico già a gennaio senza il problema di

dover rivedere i conteggi, perché ogni occupazione iniziata, cessata o variata nel corso del trimestre gennaio-marzo avrebbe effetto dal 1 aprile (il primo giorno del trimestre solare successivo a quello in cui si è avverato il presupposto alla base della dichiarazione). Ovviamente detta decorrenza andrà associata ad un termine dichiarativo legato al singolo trimestre, che – come detto alla precedente lett.a) – potrebbe essere individuato nel 10° giorno successivo alla chiusura del trimestre (nell'esempio di poco fa il termine dichiarativo per il trimestre gennaio-marzo sarebbe quello del 10 aprile).

Questo sistema basato sui trimestri richiama effettivamente il sistema bimestrale Tarsu e ne eredita pregi e difetti: esso garantisce semplificazione ed efficienza, perché consente di liquidare trimestralmente -che è cosa diversa dal liquidare una tantum all'anno e poi rateizzare in 4 rate il dovuto- senza dover temere la necessità di dover rifare i conteggi a causa di mutazioni (che in ogni caso decorreranno dal trimestre successivo) e di prevedere scadenze di pagamento che consentano di far versare l'intero tributo entro l'anno di competenza; il lato negativo è soprattutto l'approssimazione degli effetti, che potranno a seconda dei casi tradursi positivamente, ma anche negativamente sui contribuenti (lo spostare al trimestre successivo la decorrenza dell'obbligo di pagare il tributo è favorevole al contribuente, mentre il posticipare al trimestre successivo la cessazione non lo è, ad esempio).

Da gestire adeguatamente anche il delicato tema della tariffa con cui liquidare il tributo delle utenze domestiche non residenti, nell'impossibilità di utilizzare a tal fine le risultanze anagrafiche e nella quasi impossibile controllabilità di questo dato laddove dichiarato; ipotizzabile l'introduzione di una presunzione che ancori proporzionalmente il numero di occupanti alla superficie. Da segnalare al riguardo una recente pronuncia del TAR Sardegna (sent.n.551 del 31/05/2012) che si è negativamente espresso sulla legittimità di una presunzione di numero occupanti legata alla superficie dell'appartamento; in questa sentenza viene censurato un criterio presuntivo che non consenta di ricondurre ad equità il prelievo. Ciò nonostante dovrebbe potersi legittimamente ipotizzare una presunzione (senza effetti eccessivamente "onerosi") relativa (ossia salvo prova contraria e/o in assenza di diversa dichiarazione dell'utente); in tal senso si allinea anche l'art.17 del già segnalato Prototipo di Regolamento a cui ha lavorato lo stesso MEF.

Un aspetto da considerare- parallelo alle dichiarazioni e ad esse collegato- è quello delle estrazioni anagrafiche utili a liquidare le utenze domestiche residenti, per assicurarne la coerenza con la decorrenza degli effetti della dichiarazione di numero occupanti in caso di utenze domestiche non residenti.

Nella fase di transizione al nuovo tributo per espressa previsione normativa (art. 14, c. 35, D.L. n. 201/2011) la liquidazione Tares 2013 per i contribuenti già in Tarsu o Tia 1 o Tia2 viene comunque effettuata sulla base di quanto già dichiarato a tali fini.

10. liquidazione e versamento

I regolamenti comunali dovranno quindi prevedere una decorrenza degli effetti della dichiarazione (giornaliera, mensile, bimestrale, trimestrale,...) e un termine entro cui presentare la dichiarazione che siano coerenti e funzionali rispetto al tipo di liquidazione scelto.



Ciò perché una liquidazione unica nell'arco di un anno e solo rateizzata (per intenderci, il sistema della tarsu liquidata una tantum ad inizio anno in via presuntiva e anticipata e richiesta in pagamento in 4 rate di pari importo, ad esempio) necessita ai fini della sua gestione di scadenze ovviamente diverse da quelle che sarebbero funzionali alla gestione di un sistema di più liquidazioni (ad esempio trimestrali) in corso d'anno, in cui il tributo viene sostanzialmente liquidato ogni 3 mesi (ossia 4 volte all'anno); e in questa seconda ipotesi, a seconda che si tratti di liquidazione a consuntivo o anticipata, il regolamento dovrà disciplinare la dichiarazione (termini e decorrenza) in modo idoneo a consentire un'attività di liquidazione efficace, razionale e utile a consentire il versamento del tributo alle previste scadenze.

Se si prevedono più liquidazioni in corso d'anno (quindi più spedizioni di conteggi e moduli per il versamento) viene ovviamente a cadere la possibilità del versamento del tributo in unica soluzione; le spese di postalizzazione si ritiene possano essere addebitate ai contribuenti destinatari (si tratta di costi rientranti nei CARC, tra l'altro) e comunque implementando la spedizione via posta elettronica consentirebbe di non addebitare spese e di alleggerire quindi il peso della scelta di un sistema di pluri-liquidazioni del tributo nel corso dell'anno.

La norma dell'art.14 DL201/11 che disciplina i versamenti (comma 35) è parzialmente derogabile dai Comuni, che infatti possono modificare il numero e la scadenza delle rate di versamento (ma non le modalità di versamento, che a regime restano l'F24 e l'analogo bollettino postale). Le scadenze ipotizzate dal Legislatore (gennaio, aprile, luglio e ottobre) sottintendono la scelta di una liquidazione del tributo anticipata ad inizio anno e meramente rateizzata in 4 versamenti (da qui la possibilità anche di pagamento in unica soluzione a giugno).

I comuni nei regolamenti dovrebbero poter adottare – come si diceva sopra – anche altri sistemi di liquidazione, come ad esempio la liquidazione trimestrale, con cui ogni singolo trimestre il comune andrebbe a liquidare il tributo relativo al trimestre.

Per il 2013 la liquidazione e il versamento del tributo assumono, come già annotato nei precedenti capitoli, caratteristiche particolari e transitorie, secondo quanto al riguardo disposto dal comma 35 dell'art.14 DL201/11 e dall'art.10 comma 2 DL35/13.

11. Maggiorazione per servizi indivisibili

Alla tariffa determinata in base alle disposizioni di cui ai commi da 8 a 12 dell'art.14 D.L.201/11 si applica una maggiorazione pari a 0,30 euro per metro quadrato, a copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni.

I Comuni possono, con deliberazione del consiglio comunale, modificare in aumento la misura della maggiorazione fino a 0,40 euro, anche graduandola in ragione della tipologia dell'immobile e della zona ove è ubicato; tuttavia non per l'anno 2013, stante quanto previsto al riguardo dall'art.10 comma 2 D.L.35/13.

In base a quanto disposto dall'art.14 comma 35 per l'anno 2013, il pagamento della maggiorazione di cui al comma 13 è effettuato in base alla misura standard, pari a 0,30 euro per metro quadrato, senza applicazione di sanzioni e interessi, contestualmente al tributo o alla tariffa di cui al comma 29, alla scadenza delle prime tre rate. L'eventuale conguaglio riferito all'incremento della maggiorazione fino a 0,40 euro è effettuato al momento del pagamento dell'ultima rata.

Tuttavia le disposizioni dettate al riguardo dal sopra citato comma 35 devono essere lette ed applicate alla luce di quanto recentemente disposto dall'art.10 comma 2 D.L..35/2013 , che –con riferimento alla sola annualità 2013 ed in deroga alle diverse previsioni dell'art.14- prevede:

- alla lett.c) : la riserva allo Stato della maggiorazione standard (0.30 euro/mq) da versare direttamente allo Stato (con modello F24 o bollettino postale ad esso assimilato) in unica soluzione unitamente all'ultima rata del tributo, con contestuale inoperatività della correlata riduzione sui trasferimenti;
- alla lett.f): i comuni non possono aumentare la maggiorazione standard di cui alla lettera c.

Come già evidenziato nell'apposita analisi, le agevolazioni di cui ai commi da 15 a 20 si applicano anche alla maggiorazione di cui al comma 13.

12. Tares temporanea

24. Per il servizio di gestione dei rifiuti assimilati prodotti da soggetti che occupano o detengono temporaneamente, con o senza autorizzazione, locali od aree pubbliche o di uso pubblico, i comuni stabiliscono con il regolamento le modalità di applicazione del tributo, in base a tariffa giornaliera. L'occupazione o detenzione e' temporanea quando si protrae per periodi inferiori a 183 giorni nel corso dello stesso anno solare.

25. La misura tariffaria e' determinata in base alla tariffa annuale del tributo, rapportata a giorno, maggiorata di un importo percentuale non superiore al 100 per cento.

26. L'obbligo di presentazione della dichiarazione e' assolto con il pagamento del tributo da effettuarsi con le modalità e nei termini previsti per la tassa di occupazione temporanea di spazi ed aree pubbliche ovvero per l'imposta municipale secondaria di cui all'articolo 11 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, a partire dalla data di entrata in vigore della stessa.

27. Per tutto quanto non previsto dai commi da 24 a 26, si applicano in quanto compatibili le disposizioni relative al tributo annuale, compresa la maggiorazione di cui al comma 13.

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

Ai sensi del comma 28, continua a trovare applicazione il 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 . 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.

14. Tariffa corrispettiva puntuale (cenni)

Ai sensi del comma 29 i comuni possono 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.

Il comma 30 rinvia al regolamento ministeriale previsto dall'abrogato comma 12, per cui al riguardo devono ritenersi applicabili i criteri di cui al DPR158/99 trattandosi evidentemente di una svista in cui è incorso il Legislatore della Legge di Stabilità 2013 quando ha abrogato appunto il comma 12.

Tratto distintivo saliente tra tributo e tariffa corrispettiva è l'attribuzione della competenza della gestione: infatti la gestione del tributo riservata al Comune, mentre la gestione e la riscossione della tariffa corrispettiva sono affidate (comma 31) al concessionario del servizio di gestione dei rifiuti urbani. Resta tuttavia di competenza del comune (comma 32) l'applicazione della maggiorazione finalizzata alla copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili di cui al comma 13.

15. funzionario responsabile, accertamento e sanzioni

Secondo quanto disposto dai commi 36 e 37 dell'art.14 DL201/11 il comune designa il funzionario responsabile, a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tali attività nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo stesso.

Egli, ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, 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 caso di mancata collaborazione del contribuente od altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici di cui all'articolo 2729 del codice civile.

A tal fine l'art. 2729 c.c. dispone che le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni.

In caso di omesso o insufficiente versamento del tributo risultante dalla dichiarazione, si applica l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (ossia la sanzione pari al 30% del tributo versato in ritardo, ferma l'applicabilità del ravvedimento operoso (art.13 D.Lgs.472/97) e del c.d. ravvedimento sprint di cui al medesimo art.13 comma 1 del D.Lgs.471/97.

Ai sensi dei commi 40 e successivi dell'art.14 D.L.201/11:

- a) in caso di omessa presentazione della dichiarazione, si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro (soglia minima non prevista, in regime TARSU);
- b) in caso di infedele dichiarazione, si applica la sanzione dal 50 per cento al 100 per cento del tributo non versato, con un minimo di 50 euro (soglia minima non prevista, in regime TARSU)
- c) in caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario di cui al comma 37, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dello stesso, si applica la sanzione da euro 100 a euro 500.

Le sanzioni di cui sopra alle lett.a) e b) sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi. Resta salva la facoltà del comune di deliberare con il regolamento circostanze attenuanti o esimenti nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale.

Trova espressa applicazione - per tutto quanto non previsto dalle disposizioni dell'art.14 DL201/11 - le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 161 a 170, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Resta ferma ai sensi del comma 45 anche l'applicazione dell'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, sebbene in più punti l'art.14 disponga espressamente di derogarvi.

Relativamente all'attività di accertamento l'art. 1, c. 161, legge n. 296/2006 prevede che il potere di accertamento sulle dichiarazioni sia esercitabile entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui la dichiarazione è stata o doveva essere presentata.

Al riguardo preme segnalare: da un lato l'opportunità prevedere, se funzionale, termini dichiarativi che scadano a gennaio dell'anno successivo a quello oggetto di della dichiarazione (così da "guadagnare" un'annualità in più in sede di accertamento); dall'altro l'opportunità – già prima anticipata - di regolamentare ai fini TARES l'ordinaria liquidabilità del tributo sulla base dell'accertamento, al pari di quanto consentiva l'art.72 del D.Lgs.507/93.

16. Il prototipo di Regolamento Tares e le Linee Guida sulla tariffa elaborati dal Gruppo di Lavoro partecipato dal MEF: gli spunti utili e le criticità.

Nel corso dell'esposizione dei temi verranno via via illustrati, debitamente contestualizzati, gli spunti utili e le criticità del prototipo di Regolamento Tares e delle Linee Guida sulla Tariffa elaborati dal gruppo di lavoro partecipato dal MEF.