



APPROFONDIMENTO

Tari: il nuovo potere locale di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani

di Enrico Cecchin(*) e Antonio Cepparulo (**)

La L. n. 147/2013 detta i criteri per la determinazione della superficie assoggettabile alla nuova tassa sui rifiuti solidi urbani (Tari) e prevede alcune nuove regole in materia di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani che modificano in maniera incisiva la tassazione delle utenze non domestiche. È disposto, infatti, che il Comune debba individuare le aree produttive di rifiuti escluse dal potere di assimilazione e quindi dall'imposizione. Le nuove disposizioni impongono alcune riflessioni sulla reale portata delle innovazioni e sulla corretta interpretazione della stesse.

1. Premessa

L'art. 1, commi dal 639 al 707, della L. n. 147/2013 (legge di stabilità 2014) ha istituito l'imposta unica comunale (Iuc) che è formata da tre componenti: Imu, Tasi e Tari.

Nel comma 649 è stata introdotta, ai fini della nuova tassa sui rifiuti (Tari), una nuova disciplina del potere di assimilazione dei rifiuti solidi speciali ai rifiuti urbani prodotti dalle abitazioni (cosiddetti rifiuti domestici). La norma recita che "il Comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione". Questa innovativa disposizione, finora scarsamente esaminata, costituisce un elemento rilevante nell'ambito

dell'imposizione nei confronti delle utenze non domestiche in materia rifiuti e deve essere verificata nel suo contenuto effettivo in quanto la sua concreta applicazione può portare a nuove fattispecie di esclusione a favore delle cosiddette utenze non domestiche.

In altri termini, va chiarito l'ambito del nuovo potere comunale di assimilazione dei rifiuti alla luce dei vincoli che la stessa disposizione di cui all'art. 1, comma 649 della L. n. 147/2013 pone a detto potere.

2. L'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani e la nuova tassa rifiuti

La questione della classificazione dei rifiuti ha da sempre una forte rilevanza nel campo dell'applicazione delle disposizioni impositive che regolano il prelievo diretto a coprire i costi di gestione del servizio di igiene urbana, nonostante la questione appartenga interamente alla materia del diritto ambientale ed abbia una connotazione tecnica che la allontana dai temi tipici del diritto tributario.

Al riguardo va chiarito che per rifiuti speciali¹ si intendono tutti quei rifiuti che si formano in locali ed aree dove vengono svolte attività economiche, mentre i rifiuti urbani sono quelli che provengono, di regola, dalle abitazioni civili ed i rifiuti tossici e nocivi sono individuati dall'allegato D alla parte quarta del D.Lgs. n. 152/2006².

(*) Dirigente Sori S.p.A. in house Comuni di Prato e Montemurlo, Consulente tributario.

(**) Ricercatore di Diritto Tributario- Università di Napoli Federico II e Avvocato in Roma.

¹ E. Cecchin, *La natura dei residui derivanti da lavorazioni industriali*, in "Riv. SSEF" n. 8-9 del 2004.

² L'art. 183 del D.Lgs. n. 152/2006 stabilisce la definizione di rifiuto: ogni sostanza od oggetto di cui il detentore:

Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti: ciò perché vi è il divieto di conferire al servizio pubblico di raccolta queste categorie di rifiuti.

Non sempre però i locali o le aree dove si producono rifiuti speciali sono intassabili, perché alcune specie di tali rifiuti sono assimilati a quelli urbani *ope legis* ovvero con delibera comunale. Quindi, potendo essere conferiti al servizio pubblico di raccolta e smaltimento rifiuti, i luoghi dove essi vengono prodotti sono assoggettati a tassazione, anche se il produttore provvede in proprio al loro smaltimento.

In merito ai rifiuti speciali assimilati sono sorti numerosi contrasti tra produttori di rifiuti speciali e Comuni impositori perché l'art. 17, comma 3, della L. n. 128/1998 aveva abrogato i commi 1 e 2 dell'art. 39 della L. n. 146/1994, che, appunto, assimilavano ai rifiuti urbani molte categorie di rifiuti speciali.

Nel vuoto legislativo i Comuni, al fine di porre rimedio alla rilevante perdita di gettito dell'allora tassa rifiuti, procedettero ad effettuare le assimilazioni dei rifiuti speciali a quelli urbani mediante propria deliberazione, anche in assenza dei criteri di assimilazione, mai emanati dallo Stato.

Di qui il contrasto tra Comuni e contribuenti interessati che ha impegnato la Corte di Cassazione³, la quale ha precisato che "il potere regolamentare dei Comuni di assimilare agli urbani i rifiuti speciali era stato mantenuto fermo dall'art. 21, comma secondo, lettera g), del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, che aveva introdotto la «Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani», pertanto la deliberazione relativa, se adottata, costituiva titolo per la riscossione della Tarsu nei confronti dei soggetti che tali rifiuti producono nel territorio comunale, a prescindere dal fatto che il contribuente ne aveva affidato a terzi lo

- si disfi;
 - abbia l'obbligo di disfarsi;
 - abbia deciso di disfarsi.
- Per disfarsi si intende la destinazione della sostanza:
- allo smaltimento;
 - al recupero.

L'art 184 stabilisce la classificazione dei rifiuti: "i rifiuti sono classificati, secondo l'origine, in rifiuti urbani e rifiuti speciali e, secondo le caratteristiche di pericolosità, in rifiuti pericolosi e rifiuti non pericolosi".

"Sono rifiuti urbani:

- a) i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione;
- b) i rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quelli di cui alla lettera a), assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'articolo 198, comma 2, lettera g); [...]"

3 Cass. n. 17932 del 6 settembre 2004.

smaltimento. Tale potere poteva essere esercitato anche prima ed indipendentemente dall'approvazione da parte dello Stato dei nuovi criteri di assimilabilità, previsti dall'art. 18, comma secondo, lett. d), del D.Lgs. n. 22/1997, risultando applicabili i criteri di cui alla Delibera C.I. 27 luglio 1984, intervenuta in attuazione della previsione di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 915/1982, ma tenuta ferma dalla disposizione transitoria contenuta nell'art. 57 del citato D.Lgs. n. 22/1997, in quanto contenente «norme regolamentari e tecniche che disciplinano la raccolta, il trasporto e lo smaltimento dei rifiuti» destinate a restare in vigore, anche dopo l'approvazione del D.Lgs. n. 22/1997, sino all'adozione dei criteri ex art. 18 del medesimo decreto legislativo⁴.

È accaduto, però, che l'art. 164, lett. i), del D.Lgs. n. 152/2006 - Testo Unico Ambiente - ha abrogato l'intero D.Lgs. n. 22/1997, talché si stava riaprendo nuovamente la questione della carenza del potere comunale di assimilazione, che si era sopita dopo il *dictum* della Corte di Cassazione.

A porvi nuovamente rimedio è intervenuto il legislatore con la L. n. 293/2006, disponendo, all'art. 1, comma 184, lett. b), che in materia di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani continuavano ad applicarsi le disposizioni degli artt. 18, comma 2, lettera d), e 57, comma 1, del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22.

La nuova disciplina del potere comunale di assimilazione, contenuta nella disposizione in esame, si pone in un rapporto del tutto nuovo con la disciplina ambientale che regola la materia, in quanto prevede una serie di obblighi regolamentari a carico del Comune riguardanti l'introduzione di veri e propri "autodivieti" di assimilazione.

Prima di analizzare l'ambito e la portata delle nuove disposizioni occorre verificare il tipo di rapporto che intercorre tra le due fonti normative: quella ambientale e quella tributaria, che si trovano ad interferire sulla medesima materia.

In materia di assimilazione, la potestà regolamentare a favore delle amministrazioni comunali è stabilita dall'art. 198, comma 2, lettera g), del D.Lgs. n. 152/2006, il quale prevede che i Comuni, con propri regolamenti, stabiliscono l'assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, secondo i criteri di cui all'art. 195, comma 2, lettera e) del medesimo decreto legislativo, ferme restando le definizioni di cui all'art. 184, comma 2, lettere c) e d).

In estrema sintesi, le citate norme stabiliscono che i Comuni esercitano un potere di regolamentazione ambientale, attraverso la emanazione di uno specifico regolamento, riguardo alla gestione dei rifiuti sul proprio ter-

4 In senso conforme Circ. Min Fin. n. 119/E del 7 luglio 1998.

itorio, applicando in concreto i criteri tecnici stabiliti dallo Stato.

Pertanto, il potere comunale di assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani trova la sua fonte primaria nelle norme dettate dal Testo unico dell'ambiente, mentre le norme tributarie che riguardano i rifiuti speciali assimilati non regolano il procedimento di assimilazione ma disciplinano il prelievo connesso a questa speciale categoria di rifiuti, una volta assimilati.

Dunque, le due discipline operano su due diversi e distinti piani che il legislatore tributario, invece, molto spesso ha confuso, agendo attraverso le norme che regolano la tassazione per incidere sull'assimilazione dei rifiuti e viceversa⁵.

L'art. 1, comma 649, della L. n. 147/2013, come detto in premessa, introduce all'interno di un sistema di norme tributarie, disciplinanti il prelievo Tari, una serie di regole che vanno ad incidere sulle norme di gestione ambientale che regolano la potestà comunale di assimilazione.

Tale intervento legislativo appare privo della necessaria sistematicità e rischia di produrre effetti del tutto imprevedibili sia sul piano ambientale che su quello tributario locale.

Difatti, come già detto, la potestà regolamentare di assimilazione dei Comuni è esercitata sulla base di criteri tuttora stabiliti dalla deliberazione interministeriale del 27 luglio 1984 in quanto non è stato mai emanato il decreto ministeriale, previsto dalla lettera e) del comma 2 dell'art. 195 del D.Lgs. n. 152/2006, per la definizione dei criteri quali-quantitativi di assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani.

Il problema di fondo, dunque, dell'attuale sistema di assimilazione dei rifiuti è rappresentato dalla necessità di prevedere criteri quantitativi e qualitativi e non solo rinvii a criteri generali⁶ per la determinazione dei rifiuti che vengono assimilati.

5 Basti pensare alla disposizione dell'art 195, comma 2, lett. E, del D.Lgs. n. 152/2006 laddove si prevedeva: il divieto di assimilazione dei rifiuti delle aree produttive, inclusi magazzini ed eccetto uffici, mense, spacci, bar, locali al servizio dei lavoratori o aperti al pubblico, il divieto di assimilazione dei rifiuti delle strutture di vendita con superfici superiori a 750 mq nei Comuni con più di 10.000 abitanti e 450 mq nei Comuni con meno di 10.000 abitanti. Tale parte dell'art 195 è stata abrogata dall'art. 14, comma 46, della L. n. 214/2011, nell'ambito dell'istituzione della Tares.

6 Cass., Sez. trib., n. 9631 del 13 giugno 2012: illegittimità della delibera di assimilazione che non indica i criteri quantitativi; Id. n. 21342 del 7 agosto 2008: necessità di determinare i limiti massimi di produzione di rifiuti speciali da parte dell'operatore economico per potersi considerare assimilati. Vedi anche l'Autorità garante concorrenza e mercato, nota del 29 marzo 2012 con cui si interviene criticamente sull'eccessivo utilizzo dell'assimilazione dei rifiuti a vantaggio del servizio svolto in privativa a danno della concorrenza degli operatori privati.

In questa situazione di assenza di criteri quali-qualitativi di fonte statale, l'intervento del legislatore tributario, operato con l'art. 1, comma 649, della L. n. 147/1992, è piuttosto rischioso laddove stabilisce per il Comune un obbligo di definire ("individua") divieti di assimilazione per attività produttive senza alcun riferimento a criteri attuativi di sorta, né tantomeno facendo riferimento alle attuali definizioni e criteri enucleati dalla dottrina e dalla giurisprudenza nel corso degli ultimi tre decenni.

Ma vi è di più! La disposizione contenuta nel più volte citato comma 649 si pone in un contrasto, potremmo dire eziologico, con la normativa prevista dal testo unico ambientale laddove confonde il piano della definizione delle fattispecie rilevanti per la Tariffa rifiuti con quello della gestione dei rifiuti speciali.

Infatti, la norma contenuta nel predetto comma 649 della Tari stabilisce l'obbligo di vietare l'assimilazione di rifiuti collegandolo a precise aree di produzione e, addirittura, a zone destinate a magazzino e deposito funzionali alla produzione.

La logica che ispira il legislatore tributario è evidente: si tratta di escludere una serie di fattispecie imponibili ai fini Tari utilizzando il *medium* del divieto di assimilazione.

Il problema è che così facendo si snatura la funzione logica della disciplina dell'assimilazione che non ha come principale finalità la regolazione dei pesi impositivi in materia di rifiuti ma la fondamentale funzione di regolare i modi ed i limiti con i quali il servizio pubblico di igiene urbana deve gestire i rifiuti provenienti dalle categorie produttive e commerciali (comunque non domestiche).

Invero, la disciplina dell'assimilazione prevista dagli artt. 195 e 198 del D.Lgs. n. 152/2006 è collocata all'interno della Parte Quarta del Testo unico ambientale che regola un sistema complessivo di gestione dei rifiuti solidi.

Ciò significa che la chiave interpretativa di tali norme va ricercata nella necessità di prevedere forme di gestione dei rifiuti speciali nelle quali l'assimilazione non è la regola bensì l'eccezione in quanto scegliere di assimilare un rifiuto significa valutare l'intera filiera della gestione soprattutto in tema di impianti di raccolta e smaltimento.

Di tutto ciò il citato comma 649 non si fa carico, stabilendo, invece, in via generale e diretta, una serie di possibili esclusioni dalle fattispecie imponibili della nuova tariffa rifiuti, senza alcun riferimento e né rinvio ai criteri qualitativi e quantitativi sulla base dei quali dovrebbero essere assimilate ovvero escluse dall'assimilazione le tipologie di rifiuti prodotti ovunque all'interno delle unità produttive.

3. Le nuove fattispecie di esclusioni dalla Tari per le attività produttive

L'esame dell'ambito e della portata delle disposizioni dettate dall'art. 1, comma 649, della L. n. 147/2013 è necessario per comprenderne gli effetti in merito all'applicazione della Tari per le attività economiche che potranno beneficiare di una serie di ulteriori fattispecie di esclusione rispetto alle attuali già previste.

Innanzitutto va evidenziato che le disposizioni del citato comma 649 confermano la tradizionale esclusione dalla commisurazione delle superfici assoggettabili alla tassa delle parti sulle quali si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali, a condizione che siano smaltiti in proprio dai produttori degli stessi.

Su questa base "tradizionale", che già porta con sé un segno di novità costituito dalla locuzione "in via continuativa e prevalente", si innesta la previsione del terzo capoverso del citato comma 649 che, come già illustrato, stabilisce l'obbligo a carico del Comune di individuare le "aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili".

A tale riguardo è previsto che il Comune procede a detta individuazione attraverso un regolamento e, dunque, si pone il problema della natura dell'atto regolamentare con il quale debbono essere definite le aree produttrici di rifiuti speciali non assimilabili.

In altri termini poiché in tema di rifiuti il Comune può esercitare la potestà regolamentare con due tipologie di regolamenti (regolamento di assimilazione rifiuti speciali ex art. 198, comma 2, lett. g) del D.Lgs. n. 152/2006 e regolamento Tari ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997), si pone il problema di quale di esse si debba adottare per definire le predette aree per le quali opera il divieto di non assimilazione.

A risolvere questo problema, a nostro avviso, soccorre l'interpretazione letterale della norma contenuta nel comma 649 che parla di "stesso regolamento" con il quale devono essere individuate le riduzioni alla Tariffa applicata per le quote di rifiuti assimilati avviati al recupero⁷.

Si tratta, dunque, con tutta evidenza, del regolamento di applicazione della Tassa e non del regolamento di assimilazione dei rifiuti, a conferma della natura "impositiva" della norma qui in esame.

Una significativa innovazione apportata dalla disposizione di cui al terzo capoverso del comma 649 in esame è il soggetto a cui spetta individuare le aree produttrici dei rifiuti speciali non assimilati.

Difatti, a mente del primo capoverso del medesimo comma 649 e della tradizionale applicazione della tassa rifiuti e della Tia, spetta al produttore di tali rifiuti indi-

viduare mediante la denuncia di occupazione e di variazione quali siano le superfici che producono i rifiuti speciali non assimilati e, quindi, accedere al beneficio dell'esclusione di queste superfici mediante la prova dell'avvenuto smaltimento in proprio dei predetti rifiuti. Nella previsione del terzo capoverso del comma 649, invece, è il regolamento comunale e, dunque, il Comune a stabilire *a priori* fattispecie di esclusione di superfici potenzialmente imponibili poiché esse sono state valutate come oggettivamente non idonee a produrre rifiuti assimilati.

Si tratta, con tutta evidenza, di una norma che non sta disciplinando i sistemi di assimilazione dei rifiuti ma sta ridisegnando la fattispecie imponibile Tari con un *favor* per le attività produttive a beneficio delle quali si ritiene di dover procedere ad esclusioni indipendenti dalla reale gestione dei rifiuti prodotti.

Il comma 649, più volte richiamato, prosegue nel suo obiettivo di modifica del sistema impositivo della Tari affermando che, oltre alle aree produttive, dovranno essere escluse dall'assimilazione i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive.

Tale previsione è destinata a produrre i maggiori effetti in merito all'applicazione della Tari perché demolisce uno dei pilastri su cui si era, fino ad oggi, basata la tassazione delle aziende in materia di rifiuti solidi, ossia la piena imponibilità delle superfici adibite a magazzini e depositi, in quanto trattasi di superfici sulle quali non si producono i rifiuti speciali per i quali vige l'esclusione⁸. Con la disposizione di cui al comma 649, invece, viene affermato il principio per cui i magazzini ed i depositi che siano funzionalmente collegati ad aree di produzione di rifiuti speciali, sia come deposito di materie prime che di prodotto finito ("merci"), devono seguire le sorti dell'area di produzione per le quali vige il divieto di assimilazione.

Per i contribuenti appartenenti alle categorie produttive si tratta della concreta possibilità di vedere ridotte in maniera sostanziale le superfici tassabili ai fini Tari in quanto, mentre fino ad oggi, la natura dei rifiuti prodotti nelle aree di produzione (tipicamente le sale di lavorazione, le zone macchinari, ecc.) non era rilevante ai fini della determinazione della tassabilità delle aree destinate a magazzino, con il nuovo comma 649 il legame funzionale fra le varie aree dell'azienda diviene elemento rilevante per la commisurazione della fattispecie imponibile.

È facile intuire quale potrà essere l'effetto di tale disposizione sul carico fiscale di molte tipologie di aziende

⁷ Le problematiche delle riduzioni tariffarie per i rifiuti speciali assimilati saranno trattate su un successivo numero di questa Rivista.

⁸ La giurisprudenza di legittimità ha sempre confermato negli anni la tassabilità delle superfici adibite a deposito se produttive di rifiuti speciali assimilati: Cass., Sez. trib., n. 23453 del 12 novembre 2007, n. 1853 del 28 gennaio 2008, n. 13851 del 2004.

per le quali l'imposizione sulle aree adibite a magazzino e deposito costitutiva più di un terzo dell'imposizione totale.

Qui la questione che si pone è quella di dimostrare da parte del contribuente il legame di funzionalità fra le zone delle aree produttive adibite a deposito e magazzino e le aree produttive dei rifiuti speciali non assimilabili, poiché è quest'ultimo legame a definire l'ampliamento del divieto di assimilazione a favore delle aree di stoccaggio.

In altri termini, la disposizione in esame incide sugli oneri probatori a carico dei contribuenti, i quali, al fine di ottenere una esclusione assai incisiva, dovranno semplicemente dimostrare, attraverso grafici, descrizioni dei locali asseverate, perizie asseverate, o altra idonea documentazione, che le zone occupate come deposito sono utilizzate per lo stoccaggio di materie prime che sono avviate alla produzione o per lo smistamento delle merci prodotte nelle medesime sale di lavorazione.

4. Conclusioni

Da quanto sin qui chiarito, emerge che le disposizioni introdotte dall'art. 1, comma 649, della L. n. 147/2013 hanno effetti assai rilevanti sulla tassazione delle attività produttive in materia di Tassa rifiuti (Tari).

Innanzitutto il comma 649 introduce nel sistema di assimilazione dei rifiuti speciali, generati nelle aree produttive, un ulteriore ambito di intervento da parte del Comune gestore, direttamente operante sul piano della tassa rifiuti mediante la creazione di fattispecie esentative, che, in luogo della verifica in concreto del tipo di rifiuti prodotti dal singolo contribuente, impone la creazione di fattispecie di esenzione/esclusione teoriche, basate esclusivamente sulla tipologia di attività esercitata dall'utente del servizio.

Questa innovazione è destinata a convivere con la potestà di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani che il Testo unico dell'ambiente attribuisce ai Comuni,

il cui procedimento consta di una serie di attività tecniche con le quali l'ente deve individuare le tipologie di rifiuti che per qualità e quantità possono essere trattate dal sistema di gestione dei rifiuti urbani senza costi insostenibili per la collettività.

Diversamente dall'ambito d'esercizio della potestà regolamentare comunale in materia di assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani disciplinata dal citato Testo unico, la nuova previsione normativa delle fattispecie da esentare non appare collegata alla emanazione da parte della amministrazione statale di nuovi criteri generali in materia di assimilazione, perché tali fattispecie sono fondate sul mero criterio della provenienza del rifiuto prodotto, senza alcuna rilevanza dei criteri qualitativi e quantitativi disposti dall'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs. n. 152/2006.

Questa diversità comporta l'immediata applicazione della disposizione di cui al terzo capoverso del comma 649, anche per la natura cogente della norma, in quanto viene meno l'antico alibi degli enti locali dell'impossibilità di procedere all'assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani in assenza dei relativi criteri di emanazione statale

Ma la più importante conseguenza della nuova disciplina sull'assimilazione risiede nella possibilità attribuita ai contribuenti di chiedere l'esclusione dalla commisurazione delle superfici tassabili di tutte le zone adibite a magazzino e deposito che siano funzionalmente collegate con le aree per le quali vige il divieto di assimilazione, previa dimostrazione, come sopra spiegato, dell'esistenza del predetto collegamento funzionale.

I contribuenti produttori di rifiuti speciali, infatti, pur avendo tuttora su di sé l'obbligo di smaltimento in proprio dei rifiuti speciali non assimilati prodotti, potranno beneficiare di un regime di esclusioni per alcuni tipi di superfici occupate che sono di per sé escluse dalla tassazione, indipendentemente dal comportamento tenuto in concreto nella gestione ambientale dei propri rifiuti.