



Fondazione ANCI

La tassa sui rifiuti 2015

Disciplina, gestione
e indicazioni operative

Dossier e Manuali



La tassa sui rifiuti 2015

**Disciplina, gestione
e indicazioni operative**

iFEL Fondazione ANCI

Dossier e Manuali

Fondazione IFEL - Dipartimento Economia Locale e Formazione

Il volume, realizzato in collaborazione con ANUTEL, è pubblicato nell'ambito del Piano annuale della Formazione IFEL 2014.

Il testo è curato da *Stefano Baldoni*, Responsabile dell'Area Economico-Finanziaria e Tributi del Comune di Corciano (PG), e *Massimo Migliorisi*, Responsabile Ufficio Tributi del Comune di Mugnano di Napoli (NA).

Si ringrazia per la collaborazione *Francesco Tuccio* (Presidente ANUTEL), *Fabrizio Fazioli* (IFEL) e *Tommaso Ulivieri* (IFEL).

Le opinioni espresse nel presente lavoro sono attribuibili esclusivamente agli autori e non coinvolgono in alcun modo la Fondazione IFEL.

Codice ISBN 978-88-6650-117-6

Progetto grafico: BACKUP comunicazione, Roma
Giuliano Vittori, Pasquale Cimaroli, Claudia Pacelli
www.backup.it

Indice

Introduzione	7
---------------------------	----------

Capitolo 1

I prelievi legati al servizio rifiuti	9
1.1 Cenni sull'evoluzione storica	11

Capitolo 2

Il presupposto per l'applicazione del prelievo e gli oggetti di imposta ..	19
2.1 La Tari quale componente della IUC	21
2.2 Natura del tributo e soggetto attivo	23
2.3 Presupposto della Tari	25
2.4 Presupposto della Tari: il concetto di suscettibilità	28
2.5 Definizione di locale e di area scoperta	30
2.6 Locali e aree scoperte: alcuni casi	32
2.7 Classificazione dei rifiuti: il problema dell'assimilazione in relazione all'oggetto di imposta	38

Capitolo 3

Soggetti passivi	43
3.1 Concetto di solidarietà in campo tributario	45
3.2 Soggetti passivi nei precedenti prelievi tributari sui rifiuti	46
3.3 Soggetti passivi Tari	49
3.4 Casi particolari: multiproprietà e centri commerciali integrati	50
3.5 Casi particolari: contribuente deceduto, trasferito, emigrato	52
3.6 Gli adempimenti dei soggetti passivi	53

Capitolo 4

La commisurazione del prelievi: la superficie tassabile	57
Introduzione	59
4.1 Base imponibile Tarsu	60
4.2 La superficie catastale di cui al D.P.R. 138/98 ai fini Tarsu	63
4.3 Base imponibile Tares iniziale	69
4.4 La nuova base imponibile Tares	73
4.5 La base imponibile Tari	76
4.6 Criticità della superficie catastale	78

Capitolo 5

Il trattamento delle superfici produttive di rifiuti speciali	85
Introduzione	87
5.1 L'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani	88
5.2 Il trattamento tributario delle superfici che producono rifiuti non assimilati	98
5.3 La riduzione per l'avvio al riciclo dei rifiuti urbani	108

Capitolo 6

La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:	
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi	115
6.1 La copertura integrale dei costi del servizio	117
6.2 Il piano finanziario	119
6.3 Le modalità per il calcolo delle tariffe del tributo	121
6.3.1 <i>Il metodo normalizzato</i>	123
6.3.1.1 <i>La determinazione dei costi del servizio nel metodo normalizzato</i>	123
6.3.1.2 <i>La determinazione della tariffa con il metodo normalizzato</i>	135
6.3.1.3 <i>La scelta dei coefficienti da applicare per il calcolo delle tariffe</i>	142
6.3.2 <i>Il criterio alternativo per la determinazione delle tariffe</i>	144
6.4 Particolari modalità di applicazione del tributo ed i suoi accessori	147
6.4.1 <i>Le istituzioni scolastiche statali</i>	147
6.4.2 <i>Il tributo provinciale</i>	149
6.5 La deliberazione di approvazione delle tariffe del tributo	150

Capitolo 7

Riduzioni ed esenzioni	153
7.1 Le tipologie di agevolazioni	155
7.2 La riduzione per il mancato espletamento del servizio	156
7.3 La riduzione per le zone non servite	157
7.4 La riduzione per la raccolta differenziata delle utenze domestiche	158
7.5 La riduzione per l'avvio al riciclo dei rifiuti assimilati	160
7.6 Le riduzioni e le esenzioni facoltative	160
7.7 Altre riduzioni	161
7.8 La disciplina ed il finanziamento delle riduzioni e delle esenzioni	163

Capitolo 8

Il regolamento del tributo	165
8.1 Il potere regolamentare comunale nell'ordinamento giuridico	167
8.2 Analisi dei limiti e delle potenzialità del potere regolamentare comunale in campo tributario	168
8.3 Pubblicazione dei regolamenti tributari	172
8.4 La necessità del regolamento Tari	173
8.5 Potere regolamentare sull'individuazione del locale o dell'area non soggetta al tributo	175
8.6 Potere regolamentare sulla decorrenza obbligazione tributaria e sul contenuto dichiarazione	177
8.7 Potere regolamentare nel campo delle riduzioni e delle agevolazioni	181
8.8 Potere regolamentare sui magazzini collegati ad attività produttive di rifiuti non assimilabili	184
8.9 Potere regolamentare sulla determinazione delle tariffe utenze domestiche	186
8.10 Potere regolamentare sulla determinazione delle tariffe utenze non domestiche	189
8.11 Potere regolamentare sulla riscossione	190

Capitolo 9

La riscossione della tassa sui rifiuti	195
9.1 La riscossione spontanea del tributo	197
9.2 Gli affidamenti esterni	204
9.3 La riscossione coattiva	207

Capitolo 10

L'accertamento, le sanzioni e gli istituti deflattivi del contenzioso	209
10.1 I procedimenti amministrativi tributari di accertamento: la fase iniziale	211
10.2 Il procedimento tributario di accertamento: la fase istruttoria	213
10.3 Il procedimento tributario di accertamento: la fase decisoria	214
10.4 Gli avvisi di accertamento IUC-Tari	216
10.5 Alcune possibili metodologie di accertamento	219
10.6 Gli istituti deflattivi del contenzioso: Il ravvedimento operoso per la Tari	221
10.7 Gli istituti deflattivi del contenzioso: l'accertamento con adesione. Cenni	224

Capitolo 11

La tariffa corrispettiva	227
11.1 Il presupposto	229
11.2 La natura giudica della tariffa	231
11.3 La commisurazione della tariffa	232
11.4 L'istituzione della tariffa corrispettiva, la disciplina e l'approvazione delle relative tariffe	235
11.5 L'applicazione e la riscossione della tariffa	236
11.6 Gli altri elementi del prelievo: controlli, sanzioni, interessi, aspetti fiscali, rimborsi e contenzioso	238

Introduzione

La tassa sui rifiuti, individuata dall'acronimo Tari, nasce nel 2014 in sostituzione di tutti i previgenti prelievi, siano essi di natura tributaria che di natura patrimoniale, adottati dagli enti fino al 2013. Essa rappresenta l'ennesimo prelievo per il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti, che cerca di porre ordine in un settore caratterizzato negli ultimi anni da continui cambiamenti e dal repentino succedersi di differenti forme di entrata. Pur non rappresentando probabilmente il punto di arrivo, date le modifiche in materia già annunciate.

La tassa è una delle componenti della nuova imposta unica comunale, prelievo che in realtà ha un carattere tutt'altro che unitario, essendo composto da tre tributi tra loro autonomi e distinti (IMU, Tari e Tasi).

Lo scopo del presente lavoro è fare il punto sulla disciplina del prelievo, confrontandola per alcuni aspetti, con le discipline dei precedenti prelievi, evidenziando anche aspetti operativi e le difficoltà interpretative manifestatesi nel corso del suo primo anno di vita, derivanti da norme non sempre del tutto chiare.

Nel corso del presente lavoro, oltre alla disamina delle norme che regolano il tributo, vengono esaminati aspetti applicativi ed evidenziate alcune soluzioni operative, allo scopo anche di fornire agli addetti ai lavori un valido strumento operativo.

Un particolare riferimento è riservato alle questioni riguardanti l'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani ed all'applicazione del tributo nei confronti delle attività economiche, nonché alla disciplina regolamentare del prelievo, quanto mai necessaria in questo caso tenuto conto delle necessità dell'integrazione della norma statale e della definizione delle specifiche regole vigenti a livello comunale, quale espressione altresì della potestà regolamentare rimessa dalla legge ai comuni dall'art. 52 del D.Lgs 446/1997.

I prelievi legati al servizio rifiuti

1

1.1 Cenni sull'evoluzione storica

La tassa sui rifiuti (Tari), introdotta dalla legge di stabilità per l'anno 2014 (L. 27/12/2013, n. 147), rappresenta un'ulteriore tappa nel processo di riforma del sistema di finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti urbani che, nelle intenzioni del legislatore, dovrebbe condurre, in ossequio alle normative europee in materia, all'adozione da parte di tutti gli enti interessati di una tariffa corrispettiva, capace di dare piena attuazione al principio comunitario del "chi inquina paga".

L'evoluzione verso la meta è ancora ben lungi dal realizzarsi, considerando le profonde differenze che ancora oggi si riscontrano nella gestione del servizio rifiuti tra i vari comuni.

Tuttavia, la nuova tassa ha avuto il pregio di porre fine alla caotica situazione che si era venuta a creare fino al 2013, per effetto della contemporanea presenza di diversi prelievi applicabili dai comuni per il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti.

Con l'attuazione della delega contenuta nella L. 421/1992, a decorrere dal 1994, era stata istituita la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (Tarsu), disciplinata dal Capo III del D.Lgs 507/1993, in sostituzione del prelievo già previsto dalle norme dell'art. 268 del R.D.L. 1175/1931 e del D.P.R. 915/1982. Il tributo trovava applicazione in tutti i comuni del territorio nazionale e si caratterizzava per la natura presuntiva, in quanto

il suo presupposto si realizzava ogniqualvolta si verificava la produzione anche solo potenziale di rifiuti urbani o assimilati agli urbani. Il prelievo era infatti commisurato alla sola superficie dei locali e delle aree da chiunque occupate o detenute, a qualsiasi titolo e per qualsiasi finalità. In coerenza con la natura tributaria dell'entrata, non aveva alcuna rilevanza l'effettiva produzione di rifiuti, ma solamente la sua potenzialità. Contestualmente, il prelievo era determinato con l'applicazione di tariffe che avrebbero dovuto tenere conto della quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile di rifiuti urbani ed assimilati producibili nei locali ed aree, per il tipo di uso cui i medesimi venivano destinati (art. 65 D.Lgs 507/1993)⁽¹⁾. Tuttavia, l'esigenza di avvicinarsi ad un regime di prelievo caratterizzato da una maggiore corrispettività con l'effettiva produzione di rifiuti, aveva condotto nel 1997 all'introduzione della tariffa per la gestione dei rifiuti solidi urbani, individuata dall'acronimo Tia. L'art. 49 del D.Lgs 22/97 delineava un modello di prelievo che avrebbe dovuto caratterizzarsi per la presenza di un rapporto sinallagmatico tra prestazione (conferimento di rifiuti al servizio) e controprestazione (pagamento di una somma di denaro). Tuttavia, i caratteri salienti della tariffa avevano spinto la Corte Costituzionale ad affermarne la natura tributaria (sentenza n. 238/2009), trattandosi di un'entrata comunque legata solo al possesso e all'occupazione di locali ed aree sempre determinata sulla base di coefficienti medi di produttività dei rifiuti (seppure più vicini all'effettiva produzione di rifiuti grazie all'introduzione di parametri correttivi quali la numerosità degli occupanti dell'abitazione e l'articolazione delle attività in categorie omogenee per produttività di rifiuti). La tariffa si caratterizzava peraltro per l'obbligo della copertura integrale dei costi del servizio rifiuti laddove, in regime di Tarsu, la disposizione dell'art. 61 del D.Lgs 507/1993 consentiva una copertura anche solo parziale degli stessi (fino al minimo del 50% degli stessi, elevato al 70%, per gli enti strutturalmente deficitari). Gli oneri peraltro dovevano includere tutti i costi imputabili al servizio, inclusi quelli comuni e generali, quelli amministrativi, anche riferiti alla

1 Criterio la cui applicazione per la verità rimase facoltativo, in virtù della proroga contenuta dell'art. 1, comma 7, L. 26/2001.

gestione dell'entrata, e quelli relativi ai servizi di igiene pubblica, come la gestione dei rifiuti esterni. L'adozione della tariffa non è mai stata obbligatoria, tenuto conto delle ripetute proroghe della sua entrata in vigore, originariamente stabilita per il 1/1/1999. Dapprima, la legge 09/12/1998, n. 426 la differì al 1/1/2000, mentre la legge 23/12/1998, n. 448 rese comunque possibile in via facoltativa applicare sperimentalmente la tariffa. Successivamente, l'art. 33 della legge 23/12/1999, n. 488 rinviò l'entrata in vigore della tariffa sulla base di una periodicità scaglionata tenendo conto della percentuale di copertura dei costi del servizio realizzata dai vari enti nell'anno 1999 (prevista dall'art. 11 del D.P.R. 158/1999). L'art. 31, comma 21, della legge 27/12/2002, n. 289 prorogò l'entrata in vigore della tariffa al 1/1/2004, per i comuni con copertura dei costi superiore all'85%, termine ulteriormente differito al 1/1/2005 dalla legge 24/12/2003, n. 350 e al 1/1/2006, dalla legge 30/12/2004, n. 311, per tutti i comuni con copertura dei costi superiore al 55%. Infine, prima della definitiva abrogazione della tariffa di igiene ambientale di cui all'art. 49 del D.Lgs 22/97, disposta dal D.Lgs 152/2006, l'art. 1, comma 134, della L. 266/2005 aveva prorogato per tutti i comuni di un ulteriore anno il termine dell'entrata in vigore della tariffa. Il decreto ambientale (D.Lgs 152/2006) aveva, come accennato, previsto l'eliminazione della Tia di cui all'art. 49 del D.Lgs 22/97, sostituendola con una nuova tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, detta anche tariffa integrata ambientale (successivamente denominata TIA2 dalla circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 3/df dell'11/11/2010, per differenziarla dalla TIA1, cioè la tariffa disciplinata dall'art. 49 del D.Lgs 22/1997). L'art. 238 del D.Lgs 152/2006 assegnava il compito di determinare la nuova tariffa alle nascenti autorità d'ambito, soggetti individuati dalle regioni per l'organizzazione del servizio di gestione dei rifiuti urbani all'interno degli ambiti territoriali ottimali (ATO), così come delimitati dalle stesse regioni. L'applicazione e la riscossione della tariffa era invece affidata al soggetto gestore del servizio. In definitiva, con l'entrata a regime del sistema degli ATO, i comuni sarebbero stati esclusi dalla gestione diretta del servizio e del conseguente prelievo, concorrendo solo indirettamente alla sua gestione, nell'ambito delle attività svolte a livello degli ambiti territoriali ottimali (art. 198 D.Lgs 152/2006). Tuttavia, le difficoltà

all'avvio del nuovo modello organizzativo di fatto impedirono l'entrata in vigore della nuova tariffa, lasciando i regimi di prelievo vigenti nei singoli comuni⁽²⁾. In proposito sia l'art. 238, comma 11, del D.Lgs 152/2006 e sia l'art. 1, comma 184, lettera a), della L. 296/2006, confermavano la vigenza delle singole disposizioni regolamentari comunali e dei regimi di prelievo già adottati. Anzi, tali previsioni normative avevano di fatto cristallizzato la situazione nell'anno 2006, impedendo ai comuni modifiche del regime di prelievo nelle more dell'applicazione della nuova tariffa di cui all'art. 238 del D.Lgs 152/2006. Il blocco venne poi confermato anche per gli anni 2008, 2009 e 2010. In realtà, nel frattempo, l'art. 5, comma 2 quater, D.L. 208/2008, come successivamente modificato dall'art. 23, comma 21, del D.L. 78/2009 e dall'art. 8, comma 3, del D.L. 194/2009, aveva consentito ai comuni il passaggio facoltativo alla nuova tariffa per la gestione dei rifiuti, di cui all'art. 238 del D.Lgs 152/2006 (TIA2), con decorrenza dal 30/06/2010 (e quindi di fatto dal 2011⁽³⁾).

Il prelievo, secondo la previsione dell'art. 14, comma 33, del D.L. 78/2010, assumeva natura non tributaria (al contrario della Tarsu e della TIA1 che, invece, erano ormai quasi pacificamente ritenute entrate tributarie).

Quanto sopra consentì la contemporanea presenza nei comuni di ben tre prelievi alternativi per il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti: la Tarsu, la TIA1 e la TIA2. La vigenza di quest'ultimi venne confermata anche per gli anni successivi al 2010, dall'art. 14, comma 7, del D.Lgs 23/2011, il quale stabilì che: *"sino alla revisione della disciplina dei prelievi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani, continuano ad applicarsi i regolamenti comunali adottati in base alla normativa concernente la Tarsu e la tariffa di igiene ambientale (TIA1). Resta ferma la possibilità per i comuni di adottare la tariffa integrata ambientale"*.

2 Il panorama si presentava già variegato, poiché alcuni comuni erano passati, seppur sperimentalmente, alla tariffa di gestione dei rifiuti urbani di cui all'art. 49 del D.Lgs 22/97. Pertanto, vi erano all'epoca contestualmente comuni che finanziavano il servizio con la Tarsu ed altri con la TIA1.

3 In proposito, la circolare del Ministero dell'economia e delle finanze n. 3/df dell'11/11/2010 insisteva nel considerare la TIA1 un'entrata non tributaria, in contrasto con la giurisprudenza dominante (oltre alla sentenza della Corte Costituzionale n. 238/2009, vedasi anche l'ordinanza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 14903/2010).

Il panorama dei prelievi per il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti si era in realtà arricchito nel frattempo di un'altra entrata, la tariffa per la gestione dei rifiuti assimilati agli urbani, prevista dall'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/2006, come modificato dal D.Lgs 4/2008. Quest'ultima avrebbe dovuto essere applicata entro 18 mesi dall'entrata in vigore del D.Lgs 4/2008, e doveva specificatamente rivolgersi al conferimento di rifiuti assimilati agli urbani al servizio pubblico. In sostanza, i comuni avrebbero dovuto sostituire la Tarsu, la TIA1 o la TIA2, limitatamente ai soggetti produttori di rifiuti assimilati, con la specifica tariffa per la gestione dei tali rifiuti. Tale prelievo è comunque rimasto lettera morta, tanto da essere definitivamente eliminato alla fine del 2011, con l'intervento dell'art. 14, comma 46, del D.L. 201/2011.

Il complesso panorama che si era creato aveva già fatto avvertire, come testimonia il citato art. 14 del D.Lgs 23/2011, la profonda esigenza di una riforma che semplificasse il sistema, nel frattempo caratterizzato anche dalla soppressione *ope legis* degli ambiti territoriali ottimali (art. 1, comma 1-*quinquies*, del D.L. 2/2010 e successive proroghe) e dall'affidamento delle funzioni di organizzazione, di scelta della forma della gestione del servizio rifiuti urbani, così come di tutti gli altri servizi pubblici locali a rete a rilevanza economica, agli enti di governo degli ambiti o bacini territoriali ottimali o omogenei istituiti o designati dalle regioni (art. 3, comma 1-bis, del D.L. 138/2011).

L'art. 14 del D.L. 201/2011 istituì, a decorrere dal 2013, un nuovo prelievo denominato tributo per i rifiuti ed i servizi (Tares), destinato a sostituire tutte le previgenti entrate relative alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale e sia di natura tributaria, compresa l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza (comma 46 dell'art. 14 citato).

Il tributo sui rifiuti e sui servizi si caratterizzava altresì per la presenza al suo interno di due componenti: una destinata al finanziamento integrale del costo del servizio di gestione dei rifiuti urbani e assimilati; l'altra, denominata maggiorazione, volta a coprire il costo dei servizi indivisibili erogati dai comuni (cioè di quelli destinati alla collettività nel suo complesso, caratterizzati dalla mancanza della possibilità di individuare l'in-

tensità del servizio domandata e fruita da ogni singolo cittadino). La maggiorazione, fissata nella misura *standard* di 30 centesimi di euro a metro quadrato di superficie, era inizialmente nella disponibilità del comune, il quale aveva anche la facoltà di incrementarne l'importo unitario fino a 40 centesimi. Ben presto però, con il D.L. 35/2013 (art. 10), la maggiorazione divenne un'entrata di competenza statale⁴.

La componente della Tares destinata al finanziamento del servizio rifiuti doveva garantire l'integrale copertura dei costi del servizio, come già previsto per la TIA1 e la TIA2.

Le notevoli difficoltà applicative che caratterizzavano il passaggio dalla previgente Tarsu al nuovo prelievo hanno spinto il legislatore a prevedere la possibilità per i comuni di adottare una Tares in forma "corretta", parzialmente derogatoria del criterio di determinazione delle tariffe fondato sul cosiddetto "metodo normalizzato" di cui al D.P.R. 158/1999 (art. 5, comma 1, D.L. 102/2013). La limitata portata derogatoria di tale norma, che comunque non consentiva di prescindere del tutto dall'adozione del metodo normalizzato, ha indotto il legislatore, in sede di conversione del D.L. 102/2013, a consentire agli enti di adottare una forma di Tares "semplificata". I comuni, pur passando formalmente al regime di Tares (e quindi ponendo in essere tutti gli adempimenti conseguenti, quali l'approvazione del regolamento, l'individuazione del funzionario responsabile del tributo, ecc.), potevano calcolare i costi del servizio e le tariffe del tributo adottando il sistema del vecchio regime di prelievo, la Tarsu, la TIA1 o la TIA2, a seconda di quello utilizzato nel 2012. Ciò permetteva agli enti in Tarsu di ridurre la crescita complessiva del gettito, limitandosi al finanziamento con il tributo dei costi determinati con i criteri Tarsu, di cui all'art. 61 del D.Lgs 507/1993, i quali escludono alcune voci da finanziare obbligatoriamente invece in regime di Tares, quali i costi amministrativi,

4 Seppure occorre sottolineare che, già prima della devoluzione della maggiorazione allo Stato, il decreto legge 201/2011, all'art. 14, comma 13-bis, aveva previsto una sottrazione di risorse destinate ai comuni pari al gettito stimato della maggiorazione, mediante la corrispondente riduzione del fondo di solidarietà comunale. Quest'ultima è stata successivamente eliminata in seguito alla trasformazione della maggiorazione in entrata erariale (art. 14, comma 13-bis, del D.L. 201/2011 - art. 10 D.L. 35/2013).

di riscossione e contenzioso (carc), alcune voci di costi comuni e generali e, in taluni casi, anche i costi di spazzamento (di norma da detrarre dal costo Tarsu secondo una percentuale forfettaria tra il 5% ed il 15% del costo complessivo del servizio, salvo che l'ente non avesse optato per il loro computo integrale nei costi, ai sensi dell'art 1, comma 7, D.L. 392/2000). Inoltre, i comuni avevano la facoltà di mantenere le tariffe calcolate con il criterio Tarsu (art. 65 del D.Lgs 507/1993 o criteri ante art. 65, adottabili dai comuni ai sensi dell'art. 1, comma 7, L. 26/2001), eliminando in tale modo la variabilità nelle percentuali di crescita delle tariffe tra le differenti categorie di utenze, registrata con il passaggio dalla Tarsu alla Tares. Così operando le tariffe risultavano basate solo sulla superficie dei locali, come già avveniva nella Tarsu (art. 5, comma 4-quater, D.L. 102/2013). Infine, sempre nell'ambito della norma appena sopra richiamata, venne conferita ai comuni la facoltà di confermare *tout cour* anche per il 2013 il regime di prelievo vigente nel 2012 (Tarsu o Tia), di fatto rinviando l'applicazione della Tares.

Pertanto, il quadro si presentava nel 2013 ancora piuttosto variegato, allorquando, al contrario dell'annunciata semplificazione, i comuni potevano scegliere di applicare per il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti ben quattro diverse tipologie di prelievo alternative, di cui una con tre possibili varianti (Tarsu, TIA1, TIA2, Tares "ordinaria", Tares "corretta", Tares "semplificata"). Senza tenere conto che, in base all'art. 14, comma 29, del D.L. 201/2011, i comuni che avevano adottato sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti prodotti da ogni singolo utente potevano applicare una tariffa corrispettiva in luogo del tributo.

La legge di stabilità per l'anno 2014 (L. 147/2013) ha operato l'ennesima riforma, eliminando tutti i preventivi regimi di prelievo in materia e sostituendoli con la nuova tassa sui rifiuti (Tari), componente dell'imposta unica comunale (IUC) destinata al finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

La tassa sui rifiuti sarà oggetto di specifica trattazione nei capitoli seguenti.

**Il presupposto
per l'applicazione
del prelievo e gli oggetti
di imposta**

2

2.1 La Tari quale componente della IUC

Il legislatore del 2013, con la legge di stabilità, n. 147/2013, dal comma 639 al comma 728, ha tentato, con scarso successo di attuare la riforma della tassazione immobiliare locale, lanciando in pista un nuovo tributo, da lui stesso definito IUC, acronimo che sta per imposta unica comunale. Sin da subito ci si è resi conto che di unico vi è ben poco ma nella sostanza si tratta di tre entrate distinte, che vedono come soggetto attivo il comune (sebbene non esplicitamente affermato). Infatti i commi dal 641 al 668 sono dedicati alla Tari, la tassa relativa al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, i commi da 669 al 681 sono dedicati alla Tasi, la tassa relativa alla copertura del costo di servizi indivisibili, che potrebbe essere definita l'erede di quella appendice alla Tares 2013 che prevedeva una maggiorazione di 0,30 euro/mq per garantire tale copertura. I commi successivi poi dettano una disciplina specifica per l'IMU, e un'altra, comune per i tre tributi, quale il potere regolamentare, la dichiarazione, la riscossione, l'affidamento all'esterno, ecc. Per quanto riguarda la Tari, essa ha sostituito le diverse forme di Tares che sono nate nel corso del 2013⁽¹⁾ e, attualmente, è l'unica forma tributaria di finanziamento del ser-

1 Si ricorda che accanto alla cosiddetta Tares pura di cui all'art. 14 del D.L. 201/11, convertito in legge 214/11, il legislatore con il D.L. 102/13 aveva introdotto alcune varianti,

vizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti⁽²⁾.

Nel comma 639, nel dettare i presupposti della IUC, si precisa che essi sono due, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore, e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. Mentre al primo presupposto è legata l'IMU, al secondo sono collegate la Tasi, per il finanziamento dei servizi indivisibili, e la Tari, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti. Se si considerano le stesure dei testi legislativi, Tari e Tares potrebbero sembrare differenti nello scopo; in realtà i due tributi perseguono le stesse finalità.

Infatti la Tares andava a coprire i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa pubblica ai sensi della vigente normativa ambientale, ma un'attenta lettura del testo della Tari rivela che i costi da coprire sono essenzialmente gli stessi: ne sono una conferma il possibile utilizzo del metodo normalizzato di cui al D.P.R. 158/99, che considera anche i costi di recupero, ad esempio, oppure i costi di spazzamento e lavaggio strade, nonché il comma 654 dell'art. 1 della legge 147/13 che precisa che *In ogni caso deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, ricomprendendo anche i costi di cui all'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente*: analoga previsione era prevista anche nell'art. 14 del D.L. 201/11, per la Tares⁽³⁾.

prevedendo altre forme di Tares, nonché la possibilità da parte dei comuni di riproporre i precedenti prelievi che l'art. 14 comma 46 aveva abrogato.

2 Il comma 668 dell'art. 1 della legge 147/13 prevede, in alternativa al tributo, una tariffa corrispettiva, avente natura di entrata patrimoniale, applicabile solo dai comuni che hanno avviato un sistema di misurazione puntuale del rifiuto.

3 Art. 14 comma 11: 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 ricom-

2.2 Natura del tributo e soggetto attivo

Il citato comma 639 usa espressamente il termine "tassa"; quindi siamo di fronte ad un'entrata tributaria, e pertanto sono applicabili, oltre alla disciplina specifica dettata dalla legge di stabilità, tutte le norme applicabili per i diversi tributi, come ad esempio la legge 212/00 (statuto del contribuente), il D.Lgs. 546/92 in tema di contenzioso, i decreti legislativi nn. 471-472, relativamente al sistema sanzionatorio, l'art. 52 del D.Lgs. 446/97, per il potere regolamentare.

Ad onor del vero, così come strutturata, la Tari non rispecchia la classica definizione di "tassa". Infatti siamo in presenza di una tassa, quando vi è un tributo collegato ad un pubblico servizio reso da un Ente (il comune) in maniera divisibile ed ad individui determinati. Quindi si tratta di una prestazione correlata ad un servizio⁽⁴⁾, pur mancando un rapporto di sinallagmaticità. Come già anticipato, nell'ambito dei costi da coprire, vi sono quelli relativi allo spazzamento e lavaggio strade, ossia costi legati ai rifiuti esterni e non interni: mentre questi ultimi sono collegabili ad un individuo, per quelli esterni, non è possibile effettuare questo collegamento, pertanto per essi non si può parlare di tassa.

Ne consegue che, così come ampiamente dibattuto in passato per la Tarsu, per la quale, dal 1995 era prevista solo una copertura percentuale di tali tipologie di costi, siamo in presenza di un tributo misto, mirante a finanziare per una parte un servizio divisibile e individuale, e per una parte un servizio indivisibile quale la gestione dei rifiuti giacenti sulle strade pubbliche.

Sebbene non espressamente indicato, il soggetto attivo della Tari, quale componente della IUC, è il comune. Tale affermazione è derivabile dalla lettura di alcuni commi dedicati a tale tributo: i commi 651 e 652, nel definire le modalità di determinazione della tariffa, prevedono che sia il

prendendo anche i costi di cui all'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36.

4 Per completezza di esposizione si ricorda che l'imposta, invece, è un prelievo coattivo imposta da un Ente per il finanziamento dei servizi indivisibili, il cui ammontare dipende da indici rivelatori della capacità contributiva, quali, ad esempio, il reddito piuttosto che il patrimonio.

comune a fissarle; il comma 682 stabilisce che il comune approva il regolamento; il comma 688 dà potere all'Ente di fissare le scadenze delle rate, rispettando un periodo almeno semestrale. Sotto il profilo della soggettività attiva, vi è da rilevare l'esistenza di diversi provvedimenti di legge che non sono perfettamente "in linea" tra loro: si ricorda tra gli altri, il D.L. 95/12 che, all'art. 19, fa rientrare tra le funzioni fondamentali dei comuni, l'organizzazione e la gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani nonché la riscossione dei relativi tributi, e l'art. 34 del D.L. 179/12, convertito in legge 221/2012, il quale stabilisce che le funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete a rilevanza economica, inclusi i rifiuti, di scelta della forma di gestione, della determinazione delle tariffe all'utenza per quanto di competenza e dell'affidamento, spettano agli enti di governo degli ambiti o bacini ottimali non inferiori almeno al territorio provinciale. Si ritiene che, almeno allo stato attuale, soggetto attivo sia il comune, sia perché lo specifica l'art. 19 del D.L. 95/12, sia perché il D.L. 179/12 sebbene in contrasto con l'art. 19, prevede la dicitura "per quanto di competenza", oggetto di una possibile interpretazione favorevole alla soggettività attiva del comune e sia perché vi è una normativa specifica, di pari grado, ossia la legge 147/13 (e precedentemente l'art. 14 del D.L. 201/11 per la Tares), che richiama l'Ente comune, quale soggetto con potere impositivo.

Un problema purtroppo non affrontato dal legislatore in questa occasione riguarda il caso di un immobile a cavallo tra due comuni: non è stato ripetuto il dettato previsto dall'art. 14 del D.L. 201/11 per la Tares: il comma 2 stabiliva che il soggetto attivo era il comune nel cui territorio insisteva interamente o prevalentemente l'immobile. Questa norma, già prevista per l'ICI, era sconosciuta al mondo della tassazione sui rifiuti: infatti non era presente né nella normativa Tarsu né tantomeno in quella della Tia. Non avere una regola poneva non pochi problemi per i casi, non poco frequenti, di locali che erano appunto a cavallo tra il confine di due comuni, pertanto insistevano su entrambi. In tali casi, gli Enti trovavano spesso delle soluzioni "tampone": il contribuente pagava al comune che effettuava il servizio, ovvero al comune dove insisteva maggiormente la superficie utile dell'immobile, ecc. Per la Tares, invece, il legislatore ave-

2. Il presupposto per l'applicazione del prelievo e gli oggetti di imposta

va previsto la regolamentazione su accennata, sebbene essa presentasse carenze dal punto di vista dell'applicazione. Non era chiaro, infatti, a quale superficie riferirsi per definire la "prevalenza", se quella catastale, quella calpestabile o altre. Il Ministero economia e finanze, nel prototipo di regolamento Tares da cui potevano prendere spunto i comuni⁽⁵⁾ per la redazione del proprio, specificava che ai fini della prevalenza si considerava l'intera superficie dell'immobile, anche se parte di essa fosse esclusa o esente dal tributo.

Purtroppo per la Tari nulla è specificato, pertanto si è tornati alla situazione esistente ai tempi della Tarsu/Tia, generando ulteriore confusione nei contribuenti interessati che dovranno rivolgersi ai singoli Enti per capire chi sia il soggetto attivo creditore. Alcuni comuni hanno discrezionalmente disciplinato tale casistica inserendola nel regolamento Tari. In tal modo hanno colmato la lacuna presente nella norma primaria; hanno, però, anche messo a rischio la legittimità della delibera relativa, per violazione di limiti alla potestà regolamentare.

2.3 Presupposto della Tari

Al fine di comprendere al meglio il presupposto della Tari, sarebbe interessante mettere a confronto le disposizioni sul punto previste per la Tarsu e per la Tares. A tal uopo, è importante ricordare la definizione che il diritto tributario ci fornisce: il presupposto rappresenta quel fatto o quello stato al verificarsi del quale sorge una obbligazione tributaria. Ad esempio, se un soggetto acquista un immobile, nasce *ex lege* un'obbligazione tributaria IMU nella quale egli assume la veste di contribuente debitore. L'art. 62 del D.Lgs. 507/93 stabilisce: *La Tarsu è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale*

⁵ Il MEF si preoccupò di emanare un prototipo di regolamento e linee guida per la redazione del piano finanziario allo scopo di aiutare i comuni nell'introduzione e applicazione della Tares.

in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa (art 62 comma 1 D.Lgs. 507/93).

Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la 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 denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione (art. 62 comma 2 D.Lgs. 507/93).

Quindi i presupposti per l'applicazione della Tarsu sono: l'occupazione o la detenzione di locali o aree scoperte e l'istituzione/attivazione del servizio di raccolta, trasporto, smaltimento dei rifiuti urbani.

Altro aspetto interessante è che la definizione del presupposto è spalmato su due commi: nel primo in sostanza si dice che tutti i locali e le aree, eccetto alcune, sono tassabili se occupati o detenuti. Solo nel secondo comma si specificano circostanze al verificarsi delle quali non scatta la tassazione, quindi l'obbligazione tributaria nasce perché si verifica il presupposto ma per determinati motivi, indicati nel comma 2 dell'art. 62, il soggetto passivo è esonerato dal pagamento. Affinché possa godere di ciò, egli deve dichiarare le circostanze che gli consentono di essere esentato, cioè a dire ha l'onere di chiedere l'esenzione dimostrando di averne diritto.

L'art. 14 comma 3 del D.L. 201/11 individua il presupposto Tares nel *possesso, detenzione o occupazione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani.*

Analogamente l'art. 1 comma 641 della legge 147/13, per la Tari, prevede quasi la stessa definizione: *possesso o detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.*

Alcune differenze tra le norme su riportate sono evidenti: nel caso della Tares e della Tari non viene più specificata tra i presupposti del tributo la necessità che il servizio sia istituito ed attivato dal comune. Potremmo trovare una giustificazione alla mancanza di tale precisazione da parte del legislatore nel fatto che la regolamentazione di un servizio è necessaria solo laddove il servizio sussista realmente; in caso contrario, una norma

2. Il presupposto per l'applicazione del prelievo e gli oggetti di imposta

che ne regoli il finanziamento, non ha motivo di esistere. Inoltre l'art. 1 comma 656 della legge 147/13, prevede un'espressa riduzione del tributo per l'ipotesi di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, presupponendo quindi che lo stesso, per potersi dire non svolto, debba essere stato istituito.

Altra differenza evidente è la figura del possessore previsto nella coppia Tares/Tari, non prevista invece per la Tarsu, ma su questo si rinvia al capitolo successivo.

Ulteriore differenza meno evidente ma molto importante riguarda la stesura del comma 656 (e del comma 3 dell'art. 14 per la Tares): viene utilizzata la parola "suscettibili", che sta a significare che rientrano tra gli oggetti Tari solo i locali e le aree che potenzialmente sono in grado di produrre rifiuto. Dal punto di vista tecnico, si parla di esclusione, ossia per il locale o per l'area non suscettibile di produrre rifiuto non nasce l'obbligazione tributaria. Sotto il profilo pratico il risultato è lo stesso, nel senso che su un locale esente da Tarsu e escluso da Tari (e da Tares) non si paga la tassa ma c'è una differenza rilevante per quanto riguarda il rapporto ente impositore- contribuente, in quanto mentre nella tari c'è l'esclusione del locale non produttivo di rifiuto, nella Tarsu tutti i locali e le aree scoperte sono astrattamente immobili imponibili, salvo le fattispecie esenti. In questi ultimi casi è onere del contribuente che intende far valere un suo diritto, richiederne l'applicazione e dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti. Nei casi di esclusione, invece (quindi per la Tari e anche per la Tares), si dovrebbe assistere ad una inversione dell'onere della prova ma sul punto si registra una decisa posizione presa dal Mef, nel prototipo del regolamento Tares, pubblicato nel 2013 (il cui concetto vale anche per la Tari), che all'art. 8 (*esclusione per inidoneità a produrre rifiuti*), elenca al comma 1 i casi di esclusione dall'applicazione della Tares, ma poi afferma al comma 2 che *le circostanze di cui al comma precedente devono essere indicate nella dichiarazione originaria o di variazione ed essere riscontrabili in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o da idonea documentazione (omissis)*. Pertanto il Ministero economia e finanze attribuisce l'onere della prova al contribuente anche per i casi di esclusione dalla Tares; vista l'identità del presupposto, il concetto è ripetibile anche per la Tari.

2.4 Presupposto della Tari: il concetto di suscettibilità

Come poc'anzi precisato, la Tari è dovuta in caso di possesso o detenzione di locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti. Conseguentemente devono ritenersi esclusi dalla tassazione il locale o l'area che per loro natura, ovvero per l'uso cui sono destinati, ovvero per le particolari condizioni in cui versano, non sono potenzialmente in grado di produrre rifiuti.

Per quanto concerne la "natura" un esempio può essere un luogo impraticabile perché intercluso o abbandonato. Per quanto concerne il concetto di "uso" a cui sono destinati, in genere si fa riferimento alle superfici dove la presenza umana è del tutto o pressoché assente: un esempio può essere la sala di lavorazione a ciclo continuo, oppure un'area destinata a deposito di materiale in disuso o di uso straordinario o di cumulo di materiali alla rinfusa.

Per quanto riguarda le particolari condizioni in cui versano, è necessario che il locale o l'area sia oggettivamente inutilizzabile e non soggettivamente inutilizzato. Quindi vi deve essere un'indisponibilità immediata per il relativo uso (uso possibile solo dopo aver rimosso gli impedimenti). Non rileva il mancato utilizzo (ipotesi di inidoneità soggettiva) perché rimane il presupposto dell'imposizione che si sostanzia nella obiettiva possibilità di usufruire del servizio, a prescindere dalla effettiva fruizione dello stesso da parte del produttore dei rifiuti.

In termini pratici sono tassabili tutti i locali, posseduti o detenuti, oggettivamente idonei all'uso anche se di fatto non utilizzati. Per quelli a destinazione abitativa è sufficiente l'attivazione anche di uno solo dei pubblici servizi di erogazione idrica, elettrica, calore, gas, o di arredamento; per i locali ad uso non domestico sono tassabili quelli forniti di impianti, attrezzature o, comunque, ogniqualvolta è ufficialmente autorizzato o assentito l'esercizio di un'attività nei locali medesimi.

In tal modo il legislatore si è avvicinato alla posizione assunta dalla corte di Cassazione in diversi suoi interventi. Il più lontano risale al 2002: con sentenza n. 16785 del 27 novembre, la suprema corte stabilì che *non integra una causa di esclusione dall'ambito di applicazione della tassa*

2. Il presupposto per l'applicazione del prelievo e gli oggetti di imposta

smaltimento rifiuti solidi urbani, ai sensi dell'articolo 62, comma 2, D.Lgs. 507/93, la mera situazione di non utilizzo di fatto di un locale, dovendosi invece dimostrare la condizione di non utilizzabilità dello stesso. Ne consegue che è dovuta la tassa in ipotesi di immobile non arredato ma provvisto di allacci ai servizi di rete, trattandosi di bene non utilizzato e non già non utilizzabile. Ad essa ha fatto seguito la sentenza n. 15658 del 2004 con cui, in riferimento ad un locale destinato ad attività di lavorazione di olio, si affermò che ai fini dell'esonero dall'applicazione della Tarsu non è sufficiente provare la cessazione dell'attività in un locale ma occorre provare l'obiettivo non utilizzabilità del locale stesso, e più di recente, l'ordinanza del 2013 n. 1332 nella quale si legge che il presupposto legale per l'esonero del tributo, consistente nel fatto che i locali e le aree interessate risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non viene integrato quando sia data la mera prova (secondo l'insindacabile apprezzamento del giudice di merito) dell'avvenuta cessazione di una attività industriale atteso che, in tal modo, il contribuente ha solo provato la mancata utilizzazione di fatto del locale o dell'area ma non pure la sua obiettiva non utilizzabilità.

Si riporta un elenco non esaustivo di locali e aree non suscettibili di produrre rifiuti e, quindi, esclusi, dalla Tari:

- utenze domestiche prive di arredo e contratti di fornitura di servizi in rete;
- locali privi di tutte le utenze attive di servizi di rete (gas, acqua, energia elettrica, ecc.), non arredati e in relazione ai quali non risultano rilasciati atti di assenso o autorizzazioni per l'esercizio di attività
- superfici destinate esclusivamente all'esercizio dello sport (non deve essere fittata per feste o riunioni) a meno che l'esercizio in questione comporti uso di attrezzature o sostanze atte a produrre rifiuti anche sulla superficie riservata all'attività ginnica (fazzoletti di carta, bottiglie di plastica, tubetti di crema, ecc. Rientrano nella tassazione gli spogliatoi, i servizi igienici, le biglietterie, i bar, gli spalti ecc);
- locali per impianti tecnologici (cabine ascensore, cabine elettriche, centrali termiche, silos, locali di essiccazione e stagionatura senza lavorazioni, legnaie, fienili e analoghi depositi agricoli);

- immobili soggetti a restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione;
- aree abbandonate;
- aree impraticabili o intercluse o adibite al puro transito di veicoli e per la sosta gratuita;
- fabbricati danneggiati, non agibili e non abitabili, purché tale circostanza sia confermata da idonea documentazione.

2.5 Definizione di locale e di area scoperta

Nella definizione del presupposto per l'applicazione della Tari dettata dal comma 641, vengono identificati quali oggetto del tributo i locali e le aree scoperte.

Non vi è una precisa definizione di "locale" in campo tributario, pertanto si fa riferimento alla prassi venutasi a consolidare negli anni, che individua come locale la struttura infissa stabilmente al suolo che è chiusa o chiudibile da ogni lato o su tre lati verso l'esterno. Non rileva la conformità alle disposizioni in materia urbanistico-edilizie.

Le aree scoperte, invece, sono sia le superfici prive di edifici o di costruzioni in genere, sia gli spazi circoscritti come balconi, terrazze, campeggi, discoteche all'aperto, parcheggi, ecc.⁽⁶⁾

Nell'ambito delle aree scoperte è importante distinguere quelle che sono pertinenziali o accessorie a locali, da quelle di natura operativa. Le prime sono escluse dal tributo: si tratta, ad esempio, di aree pertinenziali a fabbricati secondo la definizione civilistica dettata dall'art.817 del codice civile, di parcheggi gratuiti, di terrazze o verande aperte, lastrici solari, ecc. Le aree operative sono regolarmente tassabili⁽⁷⁾.

La disciplina sulle aree scoperte è sempre stata oggetto di dibattito e di

6 Se si vuole guardare la destinazione e non la natura, allora gli oggetti del tributo sono rappresentati dalle utenze domestiche (superfici adibite a civili abitazioni e pertinenze) e dalle utenze non domestiche (le superfici relative alle attività commerciali, artigianali, industriali, professionali e produttive in genere).

7 Per quanto riguarda le aree operative esse potrebbero non essere più soggette alla Tari in virtù del comma 649 dell'art. 1 che prevede la non tassazione dei magazzini di materie prime e di merci (per magazzino potrebbe essere inteso anche un'area scoperta) funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di attività produttive di rifiuti speciali non assimilabili.

2. Il presupposto per l'applicazione del prelievo e gli oggetti di imposta

difficile regolamentazione; l'ultimo triennio ne rappresenta un'evidente manifestazione.

Ma procediamo con ordine. A differenza delle norme sulla Tarsu e Tia, che disponevano l'esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali, il comma 4 dell'art. 14 nella versione originaria, disponendo l'esclusione solo delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni, determinava la soggezione alla Tares non solo delle aree scoperte operative, vale a dire quelle destinate allo svolgimento di un'attività economica, già soggette anche alla Tarsu (il contribuente poteva dimostrare che quell'area scoperta non era operativa perché, ad esempio, era area di manovra, oppure perché produceva solo rifiuti speciali) ma anche delle aree scoperte pertinenziali di locali diversi dalle abitazioni: si trattava di tutte quelle aree scoperte legate da un vincolo di durevole ed effettivo asservimento al fabbricato, secondo la norma dell'art. 817 del codice civile. Tali fattispecie erano invece non soggette alla Tarsu (art. 2 D.L. 599/1996), alla TIA1 (art. 49, comma 1, D. Lgs. 22/97) ed alla TIA2 (art. 238, comma 1, D.Lgs. 152/2006). Quindi, ad esempio: il parcheggio gratuito di un centro commerciale, non scontava la Tarsu/Tia ma avrebbe scontato la Tares. Con molta probabilità il legislatore, nel porre la propria attenzione sul D. Lgs. 507/93, riproponendone il testo con il comma 4 dell'art. 14, aveva ommesso di considerare l'evoluzione normativa e giurisprudenziale in materia, che aveva determinato l'intassabilità delle aree scoperte pertinenziali a locali, oltreché alle abitazioni.

Il Ministero delle finanze, nel prototipo del regolamento Tares, all'art. 8, dedicato all'esclusione dalla tassazione per inidoneità a produrre rifiuti, aveva inserito, alla lettera f), le aree adibite al transito e alla sosta gratuita dei clienti, giustificando il tutto con la modesta quantità di rifiuti prodotta da tali aree, la quale nella precedente normativa erano escluse da contribuzione in quanto "accessorie o pertinenziali" a locali tassabili. È chiaro che il Ministero aveva *forzato un po' la mano*, tentando di trovare una "scappatoia" al fine di evitare la tassazione di queste aree, a volte molto vaste e sicuramente non presenti nelle banche dati Tarsu/Tia.

Il legislatore, poi, ha risolto il problema da lui stesso creato, modificando il comma 4 dell'art. 14, con il D.L. 35/13 art. 10, escludendo dalla tassazione

Tares le aree scoperte pertinenziali a abitazioni civili e a locali, ripristinando quanto previsto dalle norme relative ai precedenti prelievi sui rifiuti.

Il comma 641 prevede per la Tari l'esclusione delle aree scoperte pertinenziali a locali tassabili.

Infine sono escluse anche le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 del codice civile, se non occupate o detenute in via esclusiva⁸⁾. Questa regola, sebbene faccia riferimento all'ipotesi di costituzione di un condominio, sarebbe applicabile anche per le aree comuni di fabbricati dove però esso non è costituito come persona giuridica, in quanto dette aree sono escluse perché si ritengono non suscettibile di produrre rifiuti; pertanto la costituzione o meno del soggetto giuridico "condominio" è irrilevante.

2.6 Locali e aree scoperte: alcuni casi

Sebbene possa apparire chiara sia la definizione di locale che di area scoperta, nell'applicare il tributo possono verificarsi casi piuttosto complessi, anche perché si registrano orientamenti ministeriali e/o giurisprudenziali contrastanti, per cui, in tali casi occorre ben comprendere se e come tassare il cespite. Di seguito si considereranno alcune casistiche.

1) Garage, autorimesse, pertinenziali a civili abitazioni.

L'applicabilità della tassa sui rifiuti per queste fattispecie è stata ed è tuttora una questione molto dibattuta, che purtroppo ha visto divisa la giurisprudenza di merito da quella di legittimità, a cui vanno aggiunti recenti posizioni assunte anche dalla Corte dei Conti.

La vecchia circolare n. 95/1994, prevedeva regolare tassazione dei rifiuti (all'epoca Tarsu) anche sui locali a bassa potenzialità di produzione di rifiuti. Così affermando il Ministero non intendeva escludere i locali quali garage, autorimesse e simili dalla tassazione, sebbene la presenza umana effettivamente possa risultare saltuaria.

8 Si tratta di tetti, scale, portici, cortili, parti di uso comune, portineria, alloggio del portiere, lavanderia, riscaldamento centrale, vani ascensori, stenditoi, aree di parcheggio, ecc.

2. Il presupposto per l'applicazione del prelievo e gli oggetti di imposta

Anche la circolare n. 45/E/1999 in sostanza ha ribadito la tassazione di tali locali⁽⁹⁾.

La giurisprudenza di merito, negli ultimi anni, ha aperto un filone che può risultare pericoloso per il finanziamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, oltrech  foriero di possibili contenziosi. Si segnalano le sentenze della CTP di Catania nn. 841 e 846 del 2009 che hanno dato ragione al ricorrente in merito alla non tassabilit  dei garage. Tali sentenze sono state oggetto di appello da parte del comune, appello respinto⁽¹⁰⁾ dalla commissione regionale la quale, a chiare lettere, ha affermato che *secondo la comune esperienza il garage di uso privato   luogo adibito al ricovero di uno o pi  veicoli. E, quand'anche la persona vi si trattenga per tempi non brevi, non   plausibile ipotizzare che ne derivino rifiuti*.

La commissione regionale si   pronunciata in tal senso anche in altre occasioni, confermando l'orientamento generatosi tra i giudici di primo grado.⁽¹¹⁾

La corte di Cassazione, invece,   intervenuta pi  volte sull'argomento confermando quanto da sempre affermato circa la tassabilit  del garage. Con la recente ordinanza n. 6710 del 21 marzo 2014, la Suprema Corte di Cassazione ad esempio, ha affermato che *i locali in parola non sono soggetti a Tarsu solo ed esclusivamente se ne viene provata l'inutilizzabilit  da parte del soggetto passivo*⁽¹²⁾.

Sulla questione   intervenuta anche la Corte dei Conti Abruzzo, sezione regionale di controllo con due deliberazioni, n. 24 e n. 25 del marzo 2013 con le quali ha dichiarato non dovuta la tassa sui rifiuti per i box privati e garage, seguendo il filone aperto dalla giurisprudenza siciliana (seguita anche da altre regioni, come la Puglia e la Liguria) e andando contro l'orientamento pi  che consolidato della suprema Corte di Cassazione.

9 Il riferimento all'esclusione dal tributo dei locali con sporadica presenza dell'uomo, contenuto nella circ. n. 95/1994, deve intendersi riguardante le superfici caratterizzate da usi meramente occasionali e nettamente distanziati nel tempo diversi da quelli domestici.

10 Sentenza CTR Sicilia n. 483/34/11.

11 Vedi anche sentenza CTR Sicilia n°238/34/07.

12 Cfr. anche:ordinanza n. 6899/14, sentenza n. 11351/12, sentenza n. 2202/2011, ordinanza 19469 del 15 settembre 2014.

Al centro di tali dispute si trovano i comuni: seguire l'orientamento della Cassazione, nonché quello ministeriale, probabilmente appare la strada più corretta ma, a differenza di qualche anno fa, essi dovranno gestire un contenzioso dalle incerte conclusioni, soprattutto per i primi gradi di giudizio.

2) Distributore di carburante

Con riferimento agli impianti di distribuzione dei carburanti è importante effettuare una verifica da parte dei tecnici del comune, circa la destinazione delle aree, in quanto non tutto può essere tassato. In linea di massima sono escluse le aree scoperte impraticabili o chiuse da visibile recinzione, pertanto non utilizzabili, nonché le aree di manovra e di transito dei veicoli e le aree sui cui sono presenti impianti di lavaggio⁽¹³⁾. Sono invece tassate quelle aree scoperte delimitate dalla proiezione al suolo della pensilina, ovvero, in mancanza, una superficie pari ad un determinato numero di metri quadrati per ogni colonnina di erogazione in quanto presumibilmente atte alla produzione di rifiuti. Chiaramente la presenza di bar, uffici, rivendita di qualsiasi genere, implica la relativa tassazione.

3) Campeggi

La disciplina relativa all'applicazione della tassa rifiuti alle superfici sulle quali viene svolta l'attività di campeggio ha subito varie modifiche normative nel corso degli anni e diverse interpretazioni. Ad oggi si può affermare che sono tassabili: le aree scoperte operative, le superfici destinate alla viabilità interna in quanto collegano aree scoperte operative, parcheggi a pagamento, poiché l'area occupata per lo svolgimento di tale attività è da considerarsi operativa. Se invece il parcheggio rappresenta un servizio per i clienti del campeggio ed è gratuito, non vi è tassazione perché considerato accessorio. Sono infine tassabili i locali coperti quali bar servizi pubblici, magazzini, ristoranti, ecc.

13 Così afferma il prototipo del regolamento MEF, art.8, ma si registrano opinioni contrastanti in dottrina.

4) Le aree destinate a parcheggio

Per quanto concerne la tassabilità delle aree scoperte destinate a parcheggio bisogna distinguere in primo luogo tra i parcheggi che costituiscono aree pertinenziali o accessorie e quelli che invece sono da considerare aree scoperte operative: i primi non sono oggetto di imposizione perché appunto pertinenziali a locali; le seconde sono oggetto di tassazione, perché sono da considerarsi aree operative. Pertanto un parcheggio scoperto pertinenziale ad un'abitazione civile non sconta la Tari, così come il parcheggio del supermercato gratuito. Al contrario, il parcheggio a pagamento va tassato. Rientrano nella tassazione anche le cosiddette "strisce blu", qualora l'Ente abbia affidato la gestione delle aree ad un privato.

5) Porto turistico

La sentenza della Cassazione n. 3829/2009 fugava ogni dubbio circa la tassabilità dei porti, benché aree demaniali. Infatti si legge che *L'area adibita a porto turistico è assoggettabile a Tarsu, poiché la stessa è riconducibile alla nozione di area scoperta delineata nell'art. 62, D.Lgs. n. 507/1993, che prescinde dalla natura demaniale del bene, trattandosi di porzione di suolo appartenente geograficamente al territorio comunale, suscettibile di produrre rifiuti. In caso di applicazione della Tarsu all'area adibita a porto turistico, il soggetto passivo deve essere individuato nel gestore dei servizi comuni, che ha la disponibilità dell'area, e non già nei singoli diportisti. Ciò in quanto, la sola stipulazione del contratto di "ormeggio" con il diportista non è sufficiente a sottrarre al "concedente" la detenzione dell'area concessa in uso alla controparte ed a trasferire, quindi, in capo a quest'ultima, l'obbligo tributario perché quel contratto, per sua natura, si risolve sempre e solo nell'attribuzione al diportista del diritto di utilizzare lo spazio ed i servizi connessi e non sottrae in alcun modo quello stesso spazio alla detenzione del concedente, al pari di quanto avviene nella gestione dei campeggi o di attività ricettive⁽¹⁴⁾.*

¹⁴ Diverso è il caso del porto gestito dalle autorità portuali, in quanto, ai sensi dell'art. 1 del DM dei trasporti 14/11/94 e art. 6 legge 84/84, la competenza esclusiva sull'attivazione del servizio di raccolta, trasporto dei rifiuti spetta all'autorità. Cfr. sentenza n. 23583/2009.

6) Magazzini e depositi

Le superfici destinate a magazzino e a deposito quasi certamente saranno oggetto di contenziosi nei prossimi anni per quanto riguarda l'applicazione della Tari. Al fine di comprendere fino in fondo la problematica, è preferibile fare un passo indietro e inquadrare la loro tassazione ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti.

Per quanto riguarda la Tarsu/Tia e anche Tares, in linea di massima si sosteneva la tassabilità delle superfici, coperte o scoperte, destinate a deposito o a magazzino, qualora il comune avesse deliberato l'assimilazione ai rifiuti urbani dei rifiuti speciali relativi all'attività economica. La Corte di Cassazione è intervenuta in diverse occasioni sull'argomento: nella sentenza n. 19461/2003, in riferimento alla Tarsu, viene specificato che le aree dove si producono di regola rifiuti speciali sono esentati dal pagamento ma non anche i locali o le aree scoperte destinate all'immagazzinamento dei prodotti finiti. A nulla rileva un eventuale collegamento funzionale e/o esclusivo tra la superficie dell'area o del locale destinata alla conservazione del prodotto e l'area o il locale destinata all'attività produttiva di rifiuti speciali da cui derivano i prodotti immagazzinati. Nella sentenza n. 23390/09, in riferimento a magazzini contenente tabacco, depositato per la fermentazione successiva alla lavorazione, si legge che il collegamento funzionale con l'area produttiva, destinata alla lavorazione industriale, delle aree destinate all'immagazzinamento dei prodotti finiti, come di tutte le altre aree di uno stabilimento industriale, tra cui quelle adibite a parcheggio, a mensa e ad uffici, non assume rilievo, atteso che tale collegamento funzionale fra aree non è stato previsto come causa di esclusione dalla tassazione neanche dalla legislazione precedente l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 507 del 1993⁽¹⁵⁾.

Pertanto se in un complesso produttivo vi erano locali adibiti a lavorazione da cui si producevano rifiuti speciali in via ordinaria e locali adibiti a stoccaggio/deposito dei prodotti finiti, questi ultimi erano oggetto di tassazione, a differenza dei primi.

Il legislatore del 2006, con il D.Lgs. 152/06 provò a modificare quanto

15 Cfr. anche Cass. sentenze n. 19461 del 18/12/2003, n. 12749 del 2002.

da sempre sostenuto in giurisprudenza, inserendo una norma la cui attuazione avrebbe avuto importanti riflessi finanziari: l'art. 195 comma 2 lettera e) prevedeva tra l'altro la non assimilabilità agli urbani dei rifiuti che si formavano nelle aree produttive, compresi i magazzini di materie prime e prodotti finiti, eccetto i rifiuti prodotti negli spacci, mense, bar, locali aperti al pubblico. Questa parte dell'art. 195 di fatto non è stata mai applicata, fino alla sua abrogazione avutasi con l'art. 14 del D.L. 201/11. Un primo tentativo di ripristino di questa norma fu effettuata dal governo nel 2013 in sede di redazione del disegno di legge di stabilità ma la versione finale approvata a dicembre 2013 non prevedeva nulla in merito. Il D.L. 16/14 convertito, invece, ha introdotto un terzo periodo al comma 649 dell'art. 1 della legge 147/13, che è molto simile a quanto era previsto dall'art. 195 su citato: si legge, infatti, che con regolamento comunale vengono individuate le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione. Pertanto, questi magazzini, a differenza di quanto avveniva per i precedenti prelievi, non saranno più oggetto di tassazione; saranno individuati però i criteri di applicazione della norma nell'ambito del regolamento comunale. Questa decisione inaspettata del legislatore con molta probabilità genererà contenziosi da un lato e quasi sicuramente una perdita di gettito che, chiaramente, dovranno pagare gli altri contribuenti, visto che i costi del servizio devono essere coperti con il gettito tributario al 100%.

Successivamente si approfondiranno le possibili manovre regolamentari in merito⁽¹⁶⁾.

7) Locali e aree collegati ad attività agricole

In linea di massima sono soggetti a tassazione i locali e le aree che producono, almeno potenzialmente, rifiuti assimilati agli urbani. Pertanto le rimesse degli attrezzi, i depositi, i locali destinati alla vendita dei prodotti agricoli, le serre non a terra sono tassabili. Non sono oggetto di

¹⁶ Vedasi capitolo otto

imposizione le stalle perché le materie fecali non sono rifiuto ai sensi del D.Lgs. 152/06, i silos chiusi, i depositi di sostanze chimiche, e in generale i locali e le aree non idonei alla produzione di rifiuto urbano assimilato.

2.7 Classificazione dei rifiuti: il problema dell'assimilazione in relazione all'oggetto di imposta

Il comma 639 dell'art. 1 della legge 147/13, come già anticipato, stabilisce che la Tari è destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti. Il comma 654, invece esclude, dai costi da coprire, quelli relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Interpretazione dominante dei due commi ritiene la Tari quale forma di finanziamento della gestione del servizio rifiuti, comprendendo, in tal senso, la raccolta⁽¹⁷⁾, lo spazzamento⁽¹⁸⁾, lo stoccaggio provvisorio⁽¹⁹⁾, il trasporto⁽²⁰⁾, il recupero⁽²¹⁾, lo smaltimento⁽²²⁾ dei rifiuti solidi urbani e assimilati agli urbani. Una giusta applicazione del tributo, quindi, non può prescindere dalla conoscenza del concetto di rifiuto, ossia è importante chiarire che cosa è un rifiuto, quando lo si può definire urbano e quando invece lo si può considerare assimilato, perché il locale o l'area all'interno dei quali viene prodotto un rifiuto di questo tipo, è considerato oggetto di tassazione.

17 Raccolta: operazione di prelievo dei rifiuti dalle utenze, domestiche e non domestiche, e/o dai contenitori stradali, e successivo conferimento diretto o indiretto all'impianto di recupero/trattamento/smaltimento.

18 Spazzamento: pulizia delle strade con operazioni manuali o mezzi meccanici e successivo trasferimento di quanto raccolto agli impianti di recupero/smaltimento.

19 Stoccaggio provvisorio: operazioni di scarico dei rifiuti dai mezzi adibiti alla raccolta o allo spazzamento, di accatastamento degli stessi nelle apposite aree a seconda della tipologia e dell'eventuale selezione per alcune tipologie di rifiuti.

20 Trasporto: caricamento dei rifiuti in automezzi per trasferimento in impianti di recupero/smaltimento.

21 Recupero: operazioni che utilizzano rifiuti per generare materie prime secondarie, combustibili o prodotti attraverso trattamenti meccanici, termici, chimici o biologici.

22 Smaltimento: operazioni finalizzate a sottrarre definitivamente una sostanza, un materiale o un oggetto dal circuito economico e/o di raccolta.

2. Il presupposto per l'applicazione del prelievo e gli oggetti di imposta

L'art. 183 del D.Lgs. 152/06 definisce "rifiuto" qualsiasi sostanza o oggetto di cui il detentore si disfi o abbia intenzione o obbligo di disfarsi. Disfarsi vuol dire avviare il materiale allo smaltimento o eventualmente al recupero. I rifiuti, a loro volta, sono classificati in: urbani o speciali, a seconda della provenienza, e in pericolosi o non pericolosi, a seconda della pericolosità. Le tipologie di rifiuto sono contrassegnate dal cosiddetto codice CER, riprodotto nell'allegato D del D.Lgs. 152/06. Se il codice è accompagnato da un asterisco vuol dire che è ritenuto pericoloso.

L'art. 184 elenca, al comma 2, le categorie di rifiuti urbani:

1. rifiuti provenienti da locali o luoghi adibiti ad uso di civile abitazione, anche ingombranti;
2. rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quelli di cui al punto 1), assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità ai sensi dell'art. 198 comma 2 lettera g) del D.Lgs.152/06;
3. rifiuti provenienti da spazzamento strade;
4. rifiuti di qualunque natura o provenienza, giacenti sulle strade o aree pubbliche o private soggette ad uso pubblico o sulle spiagge marittime e lacuali e sulle rive dei corsi d'acqua;
5. rifiuti vegetali provenienti da aree verdi, come giardini, parchi, e aree cimiteriali;
6. rifiuti provenienti da esumazioni ed estumulazioni nonché gli altri rifiuti provenienti da attività cimiteriale diversi da quelli di cui ai punti 2-3-5.

Lo stesso articolo, al comma 3, elenca le tipologie di rifiuti speciali, ossia:

- a) rifiuti da attività agricole e agro-industriali, ai sensi e per gli effetti dell'art. 2135 c.c.;
- b) rifiuti derivanti dalle attività di demolizione, costruzione, nonché i rifiuti che derivano dalle attività di scavo, fermo restando quanto disposto dall'articolo 184-bis;
- c) rifiuti da lavorazioni industriali;
- d) rifiuti da lavorazioni artigianali;
- e) rifiuti da attività commerciali;
- g) rifiuti da attività di servizio;
- h) rifiuti derivanti dalla attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque

e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi;
i) rifiuti derivanti da attività sanitarie.

Un primo risvolto sulla Tari generato dalla classificazione di cui all'art. 184 testé riportata consiste nel considerare urbani tutti i rifiuti domestici; pertanto un'abitazione, a meno che non si provi che non possa produrre potenzialmente rifiuto, è oggetto di tassazione, perché il rifiuto prodotto rientra nel punto 1 del comma 2 dell'art. 184. Al contrario i rifiuti provenienti dalle attività, e quindi da locali non domestici, potenzialmente sono tutti speciali, ai sensi del comma 3, pertanto non rientrerebbero nella tassazione.

Sotto questo profilo, il punto 2 del comma 2 inserisce però tra i rifiuti urbani anche quelli speciali non pericolosi provenienti da locali non domestici, assimilati agli urbani per qualità e per quantità ai sensi dell'art. 198 comma 2 lettera g). Questa disposizione prevede che i *comuni concorrono a disciplinare la gestione dei rifiuti urbani con appositi regolamenti che, nel rispetto dei principi di trasparenza, efficienza, efficacia ed economicità e in coerenza con i piani d'ambito adottati ai sensi dell'articolo 201, comma 3, stabiliscono in particolare l'assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, secondo i criteri di cui all'articolo 195, comma 2, lettera e), ferme restando le definizioni di cui all'articolo 184, comma 2, lettere c) e d).*

Il comma 2 lettera e) dell'art. 195 prevede la competenza dello Stato nella determinazione dei criteri qualitativi e quali-quantitativi per l'assimilazione, ai fini della raccolta e dello smaltimento, dei rifiuti speciali e dei rifiuti urbani. Quindi i comuni, con regolamento, possono prevedere l'assimilazione per quantità e per qualità dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, purché non si tratti di rifiuti pericolosi e purché si seguano i criteri dettato dallo Stato con apposito decreto. Come spesso capita nel nostro Paese, però, il decreto che sarebbe dovuto entrare in scena entro novanta giorni dall'entrata in vigore del D.Lgs. 152/06, non ha mai visto la luce.

A eliminare l'*empasse* normativo ha provveduto lo stesso legislatore con l'art. 1 comma 184 della legge 296/06 che ha stabilito, nelle more della completa attuazione delle disposizioni di cui al D.Lgs. 152/06 (e quindi anche dell'art. 195), l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 18 comma

2. Il presupposto per l'applicazione del prelievo e gli oggetti di imposta

2 lett. D) del D.Lgs. 22/97, in materia di assimilazione. Al di là del fatto che il D.Lgs. 22/97 era stato abrogato dal D.Lgs. 152/06, va rilevato che anche l'art. 18 faceva riferimento ad un decreto attuativo anch'esso mai emanato, e all'applicazione, nelle more, delle disposizioni previgenti. A questo punto quindi occorre risalire all'art. 5 del D.P.R. 915/82 e alla conseguente delibera interministeriale del 27 luglio 1984 che fa un elenco qualitativo di rifiuti per i quali è consentita l'assimilazione⁽²³⁾. Quindi ad oggi i comuni, nel regolamento⁽²⁴⁾, possono procedere all'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani tenendo in considerazione una delibera di circa trent'anni fa. Una previsione in tal senso comporta la tassazione Tari del locale produttivo di tali rifiuti. Un rifiuto pericoloso non può mai essere assimilato. Il problema che emerso negli ultimi anni e che non va sottovalutato dai comuni è relativo al contenuto della delibera di assimilazione: la Corte di Cassazione ha precisato, in diversi interventi⁽²⁵⁾, che non basta indicare il tipo di rifiuto speciale che si intende assimilare, ma occorre anche precisare la quantità per la quale il comune intende o è in grado di effettuare il servizio⁽²⁶⁾. In mancanza di questo ulteriore elemento quantitativo la delibera regolamentare è da considerarsi illegittima, pertanto, non essendoci assimilazione il rifiuto ritorna ad essere speciale, il produttore deve provvedere con soluzioni alternative, riferendosi a ditte specializzate, ma, soprattutto, il comune non può pretendere il pagamento della Tari in quanto i relativi locali non rientrano nella categoria degli oggetti di imposta⁽²⁷⁾.

23 A tale elenco va aggiunta anche la lista dei rifiuti sanitari assimilabili di cui all'art. 2 lett. G) del D.P.R. 254/03.

24 L'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali agli urbani dovrebbe avvenire attraverso la delibera regolamentare relativa al servizio di igiene urbana; in mancanza deve essere prevista nel regolamento sulla tassa sui rifiuti.

25 Si segnalano la sentenza n. 9631/12 e la sentenza n. 30719/11.

26 La mera elencazione delle sostanze assimilabili senza l'indicazione del limite quantitativo, implica l'illegittimità del relativo atto regolamentare, in quanto l'impatto igienico e ambientale di un materiale di scarto non può essere valutato, nel rispetto della delibera interministeriale del 1984, se non tenendo conto della quantità.

27 Su questo punto parte della dottrina ritiene comunque che il servizio relativo ai rifiuti rientri nel servizio di igiene urbana, perchè comprende attività quali spazzamento, lavaggio strade, ecc., il cui costo dovrebbe essere coperto anche da coloro che non utilizzano il servizio, con ciò confermando la natura ibrida della Tari.

Da qui consegue l'importanza di una stretta collaborazione tra i diversi uffici comunali coinvolti, nella fattispecie l'ufficio preposto alla gestione della tassa e l'ufficio addetto all'igiene urbana.

Su questo argomento, però, va anche rilevato una non condivisione dell'orientamento della Cassazione da parte di alcune commissioni tributarie le quali ragionano inversamente, nel senso che la mancanza di un limite quantitativo di assimilazione non comporta l'illegittimità della delibera comunale ma sta a significare che la Tari deve coprire tutti i costi sostenuti per la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti assimilati, senza alcun limite di conferimento da parte delle attività produttive⁽²⁸⁾. Seguendo tale interpretazione, che sostanzialmente prevede un servizio di raccolta e smaltimento di potenzialità illimitata, non rispondente ai criteri di efficienza ed efficacia gestionale, i locali all'interno dei quali si producono rifiuti speciali non pericolosi assimilati per qualità, sarebbero tassabili.

Alla luce di quanto esposto, si consiglia comunque agli uffici comunali di predisporre la delibera di assimilazione sia per qualità che per quantità⁽²⁹⁾, qualora quella già approvata indichi solo la tipologia di rifiuto da assimilare, per evitare possibili rischi di illegittimità degli atti di riscossione del tributo o probabili contenziosi. La predisposizione e l'approvazione della delibera non devono essere viste come uno dei tanti adempimenti burocratici ma rappresentano per l'Ente l'impegno a mettere a disposizione il servizio entro i limiti quali quantitativi indicati e, di riflesso, la garanzia per il contribuente di poter utilizzare il servizio pubblico per lo smaltimento dei propri rifiuti assimilati⁽³⁰⁾.

28 Cfr. CTR Torino n. 88/36/12.

29 I limiti quantitativi potrebbero essere scelti considerando i coefficienti Kd previsti dal D.P.R. 158/99, che esprimono la quantità potenziale di rifiuto a mq producibile dalle diverse categorie di attività, presi in una misura multipla rispetto al valore massimo previsto dal medesimo decreto.

30 Per ulteriori approfondimenti sul concetto di assimilazione si rinvia al capitolo 5, par. 5.2.

Soggetti passivi

3

3.1 Concetto di solidarietà in campo tributario

In materia civilistica, nei rapporti obbligazionari, a fronte di uno o più creditori possono esistere uno o più debitori. Quello che interessa approfondire in questa sede è il caso in cui vi siano più debitori. L'art. 1292 del codice civile precisa che l'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per l'adempimento della medesima prestazione. In questo caso ciascun debitore può essere costretto dal creditore ad adempiere l'intera prestazione, cioè a soddisfarlo completamente. Se avviene ciò, gli altri debitori sono liberati dall'adempimento ma chiaramente il debitore che ha adempiuto ha diritto di rivalsa nei confronti degli altri. La solidarietà passiva "si presume", cioè in caso di più debitori essi sono solidalmente obbligati, a meno che una legge o il titolo sottostante l'obbligazione non dispongano diversamente.

Il concetto di solidarietà ora brevemente descritto lo si trova diffusamente anche in campo tributario.

Il principio cardine è che nei confronti del Fisco, sia erariale che locale, ciascun debitore è sempre tenuto per l'intera obbligazione di fronte ad una caso di solidarietà, e qualunque soggetto che adempie, libera tutti gli altri, il tutto specialmente a tutela dell'Ente impositore.

La solidarietà, in particolare, si distingue in:

- PARITETICA: il presupposto è realizzato dai coobbligati, pertanto vi sono

più soggetti che sono tenuti all'identica prestazione in virtù di un medesimo titolo.

- DIPENDENTE: si configura allorché, ferma restando l'identità della prestazione, la coobbligazione di cui questa costituisce l'oggetto si giustifica sul piano sostanziale in virtù di titoli differenziati, connettendosi quindi a fattispecie ontologicamente distinte ancorché collegate.

Entrambe le situazioni si riscontrano nel diritto tributario: è paritetico il vincolo di solidarietà che intercorre tra le parti dell'atto assoggettato ad esempio in materia di Tassa rifiuti o di imposta di registro; è invece dipendente quello che sussiste tra il contribuente e il responsabile d'imposta (abbastanza frequente nel caso delle imposte erariali).

3.2 Soggetti passivi nei precedenti prelievi tributari sui rifiuti

L'art. 63 del D.Lgs. 507/93 definisce i soggetti passivi per la Tarsu: essi corrispondono all'occupante o al detentore di locali e aree scoperte, con vincolo di solidarietà tra coloro che usano in comune i locali e le aree. L'art. 49 comma 3 del D.Lgs. 22/97, definisce i soggetti passivi nel caso della tariffa di igiene ambientale (Tia1): essi corrispondono all'occupante o al conduttore di locali o aree scoperte.

Come facilmente rilevabile non rientra tra i soggetti passivi il possessore, così come definito dall'art. 1140 del codice civile, cioè colui che ha il potere di fatto su un bene che gli deriva dalla titolarità sullo stesso di un diritto di proprietà o di un altro diritto reale di godimento.

Per quanto riguarda la Tares, il legislatore invece inserisce anche questa figura tra i soggetti passivi, sebbene solo in determinate fattispecie. Il comma 3 infatti recita: Il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani.

È opportuno precisare il concetto di occupazione e il concetto di detenzione. L'occupazione consiste in una mera situazione di fatto, la cui rilevanza prescinde da una qualificazione giuridica; pertanto un'occupazione anche abusiva legittima l'applicazione della tassa sui rifiuti. La detenzione, invece, consiste nell'aver la materiale disponibilità del bene in base ad

un titolo. Il detentore può coincidere con la figura del possessore ma può anche non coincidere: è il caso di colui che detiene un bene attraverso un titolo idoneo quale, ad esempio, un contratto di locazione, un contratto di comodato, un provvedimento amministrativo, ecc.⁽¹⁾

Facendo un quadro di sintesi, i soggetti passivi comuni a tutti i prelievi tributari precedenti alla Tari/Tares sono:

- il proprietario, usufruttuario, titolare di diritto di uso e abitazione, superficie per gli immobili occupati direttamente dal titolare del diritto;
- il conduttore per gli immobili locati;
- l'affittuario per gli immobili affittati;
- il comodatario per gli immobili dati in comodato;
- tutti gli occupanti (anche abusivi) e i detentori a qualsiasi titolo⁽²⁾.

Altro elemento che accomuna i precedenti tributi sui rifiuti riguarda la solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree. Si tratta di una solidarietà paritetica⁽³⁾. L'Ente impositore può pretendere il pagamento dell'intero debito da uno qualsiasi dei contitolari. Infatti, nel caso di riscossione a mezzo liquidazione di ufficio, l'Ente invia lo strumento di pagamento individuato nel regolamento⁽⁴⁾ ad uno solo dei debitori, il cui adempimento libera gli altri. Il principio di solidarietà ha riflessi anche sul secondo obbligo dei contribuenti, ossia la denuncia relativa alla occupazione, che va fatta da uno solo dei contitolari⁽⁵⁾. Elemento di novità, tra le figure passive del rapporto tributario, lo si ritrova, come già anticipato, nella Tares, perché viene inserito anche il possessore. Il comma 3 dell'art. 14 del D.L. 201/11 va letto in combinato disposto con il comma 6 il quale prevede la soggettività passiva del possessore,

1 La detenzione è un concetto più ampio della conduzione, ripreso dall'art. 49 comma 3 del D.Lgs. 22/97, perché si riferisce non solo al caso classico della locazione, il cui locatario è appunto definito conduttore, ma anche ad altre ipotesi come il comodato e, in generale, a tutti i casi di occupazione a qualsiasi titolo.

2 Sulla tipologia di soggetti passivi concorda anche la Corte di Cassazione. Cfr. sentenza 21212/04 in materia di Tarsu.

3 Cfr. art. 63 comma 1 del D.Lgs. 507/93 e art. 14 comma 5 D.L. 201/11.

4 Bollettino postale, cartella esattoriale, avviso di pagamento, e, per la Tares, modello F24.

5 Cfr. art. 70 comma 3 D.Lgs. 507/93 e art. 14 comma 33 D.L. 201/11.

inteso come titolare di diritto reale di proprietà, usufrutto, uso, abitazione, superficie, in caso di utilizzi temporanei di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare.

A dir la verità, il legislatore non aveva previsto qualcosa di completamente nuovo. Il tentativo di inserire il possessore tra i soggetti passivi in determinate fattispecie era stato già effettuato in passato da molti comuni, nei propri regolamenti, superando, a parer di chi scrive, i limiti della potestà regolamentare previsti dall'art. 52 del D.Lgs. 446/97. Infatti con i propri regolamenti gli Enti non possono travalicare la norma primaria in relazione, alle fattispecie imponibili, all'aliquota massima e ai soggetti passivi dei tributi. Prevedere una figura passiva non prevista dalla legge, rappresenta una illegittimità, perché una norma secondaria non può andare contro una norma primaria, tanto è vero che la giurisprudenza amministrativa, in diverse occasioni, ha bocciato i regolamenti comunali che disponevano in tal senso. Il motivo che portava i comuni a "forzare la mano" con le delibere regolamentari era legato all'esigenza di individuare senza grosse difficoltà i soggetti passivi, soprattutto nella fase di accertamento. Se si pensa ai comuni dove è molto sviluppato il turismo, i comuni marittimi ad esempio, era ed è frequente il caso di fitto di un appartamento da parte del proprietario al villeggiante per tre/quattro mesi. A rigor di legge, il villeggiante avrebbe dovuto fare la denuncia ai fini della tassa rifiuti per quel breve periodo in quanto occupante o detentore del locale. È evidente la difficoltà nell'individuazione di questi soggetti da parte degli uffici tributari⁶, per cui era consuetudine prevedere nel regolamento come soggetto passivo il titolare del diritto reale anche per il periodo in cui non aveva la detenzione del bene.

Così, quando è stata scritta la normativa Tares, il legislatore ha accolto in sostanza le esigenze di diversi comuni italiani, in particolare quelli in cui è molto sviluppato il turismo (marittimo e di montagna) ovvero in cui è forte la presenza di extracomunitari, prevedendo la soggettività passiva del possessore in caso di utilizzi inferiori a sei mesi nel corso dell'anno solare.

6 Nemmeno un incrocio di banche dati poteva essere efficace in quanto spesso si tratta di locazioni "in nero".

Purtroppo così come era scritta la norma presentava alcune perplessità: 1. Cosa voleva dire anno solare? Se, ad esempio, nel 2013 un proprietario fittava un locale ad ottobre per quattro anni, per i primi due mesi chi risultava essere soggetto passivo? L'anno solare andava riferito alla materiale occupazione o al titolo sottostante l'occupazione (sempreché vi fosse un titolo)? Nel primo caso il soggetto passivo sarebbe rimasto il proprietario, nel secondo caso sarebbe stato il detentore.

2. Poiché la norma parlava di utilizzi temporanei, e non di utilizzo, poteva verificarsi il caso di più occupazioni temporanee nell'anno. Si immagini ad esempio un proprietario di un locale commerciale che a gennaio 2013 fittava ad un ortofrutticolo⁽⁷⁾, con relativa denuncia di inizio occupazione da parte di costui; a marzo questi chiudeva l'attività, facendo anche disdetta. Da aprile a ottobre il locale restava a disposizione del proprietario. A novembre egli rifittava lo stesso locale ad uso artigianale. In questo caso, poiché gli utilizzi infrannuali erano appunto più di uno e che nella totalità non superavano i sei mesi, il soggetto passivo sarebbe dovuto essere il proprietario.

Se si riflette, in casi del genere, il comune poteva avere la certezza della soggettività passiva nella migliore ipotesi al settimo mese dell'anno; questo probabilmente ha generato in diversi comuni problemi di rimborso e di conguaglio, visto che la riscossione della tassa è avvenuta durante l'anno, quando non si aveva la certezza del soggetto debitore⁽⁸⁾.

3.3 Soggetti passivi Tari

Il comma 642 dell'art. 1 legge 147/13 dice: *La Tari e' dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica*

⁷ La categoria degli ortofrutta è particolarmente penalizzata qualora si utilizzi il metodo normalizzato per il calcolo delle tariffe, perché i coefficienti presuntivi di produttività di rifiuti Kd sono più alti di molte altre categorie, sia nei valori minimi che nei valori massimi.

⁸ Diversi comuni hanno risolto il problema interpretando nel regolamento Tares il comma 6 dell'art. 14 del D.L. 201/11.

obbligazione tributaria. Il comma 643 completa la definizione dei soggetti passivi prevedendo il caso della detenzione infrannuale: *In caso di detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la Tari è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.*

Non vi sono grosse novità tra la normativa Tari e quella Tares. Una differenza la si riscontra nella mancanza, per la Tari della figura dell'occupante, che è stata sempre presente nelle disposizioni dei precedenti prelievi, ma, molto probabilmente il legislatore nel concetto di detenzione ha inteso questa volta includere sia quello qualificato che quello non qualificato. Altra differenza riguarda il comma 643 che parla di detenzione temporanea e non di utilizzi temporanei, cioè il legislatore pone l'attenzione sul singolo evento e non sulla totalità degli stessi nel corso dell'anno. Pertanto, riprendendo l'esempio precedente, se l'ortofrutticolo detiene il locale per cinque mesi e l'artigiano per altri cinque, nel caso della Tares essi sarebbero stati soggetti passivi perché gli utilizzi complessivamente superavano i sei mesi, mentre nel caso della Tari resta soggetto passivo il titolare del diritto reale in quanto la singola detenzione è inferiore al semestre.

3.4 Casi particolari: multiproprietà e centri commerciali integrati

Per quanto concerne i locali in multiproprietà e i centri commerciali integrati, il legislatore Tari nulla ha innovato rispetto a quanto disposto per i precedenti prelievi. Il comma 644 afferma quanto già detto dall'art. 14 comma 7 del D.L. 201/11 e dall'art. 63 del D.Lgs. 507/93, ossia che il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della Tari dovuta per i locali e le aree scoperte di uso comune e per i locali e le aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori 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.

Questa norma prevede la figura del soggetto responsabile del versamento della Tari, dovuta sui locali ad uso esclusivo dei singoli possessori e/o detentori, nel soggetto gestore. La sua responsabilità è di tipo accessoria in quanto coesistono due obbligazioni nei confronti dell'Ente imposito-

re: la prima riguardante il contribuente effettivo, ossia il possessore/detentore del locale o area esclusiva, l'altra riguardante il responsabile del versamento, ossia il gestore o amministratore dei servizi comuni. Le due obbligazioni hanno una particolare relazione, nel senso che le vicende giuridiche che riguardano il rapporto tra ente creditore e contribuente effettivo influiscono anche sul rapporto subordinato tra ente e soggetto gestore. Non avviene però il contrario.

Sul punto la Corte di Cassazione ha precisato (in riferimento alla Tarsu ma che può essere mutuato anche per la Tari) che nel caso di specie non vi è una deroga al criterio di identificazione del soggetto passivo ma è prevista una figura che si aggiunge al vero soggetto passivo. Infatti è scritto nella sentenza n. 1848 del 28/01/2010 *che a norma del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 63, comma 1 "la tassa è dovuta da coloro che occupano o detengono i locali". Il comma 3 dell'articolo non deroga al principio della titolarità passiva del tributo, ma aggiunge, per i locali in multiproprietà ed i centri commerciali integrati, alla principale responsabilità di chi occupa o detiene i locali in uso esclusivo, quella solidale di chi gestisce i servizi comuni del complesso immobiliare. Oltretutto dal tenore letterale della disposizione (che contrappone colui dal quale "la tassa è dovuta a colui che ne è responsabile) ciò risulta dall'inciso, che completa la disposizione, fermo restando nei confronti di questi ultimi (singoli occupanti o detentori) gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo; ed era reso palese dal quarto comma, ora soppresso, dello stesso art. 63, che faceva obbligo al soggetto responsabile del pagamento di cui al comma 3 di presentare al competente ufficio del comune, entro il 20 gennaio di ciascun anno, l'elenco degli occupanti o detentori dei locali ed aree del centro commerciale integrato". Allo scopo evidente di consentire al comune di perseguire il debitore principale del tributo.*

Quindi il gestore o amministratore della multiproprietà non è il soggetto passivo relativamente alla tassa da pagare sulle aree o sui locali ad uso esclusivo, ma ha un obbligo di versamento.

L'obbligo in capo al gestore o amministratore di fornire l'elenco degli utilizzatori degli spazi esclusivi, previsto nella versione iniziale del D.Lgs. 507/93 dall'art. 63 comma 4, per la Tarsu, fu trasformato in facoltà, at-

traverso la eliminazione del comma 4 e l'introduzione del comma 3 bis dell'art. 70⁹⁾. La normativa Tari non prevede analoga disposizione ma, a parer di chi scrive, ciò non significa che non sia proponibile, nell'ambito del regolamento comunale, anzi, è da ritenere fondamentale una norma in tal senso per avere possesso dell'elenco aggiornato dei detentori esclusivi, spesso di difficile individuazione per l'ufficio.

Né la normativa Tari né quelle precedenti forniscono indicazioni sulle modalità di riscossione della tassa. Tale circostanza provoca comportamenti dissimili da parte dei comuni: alcuni Enti, ad esempio, inviano l'avviso di pagamento, o documenti similari, direttamente al soggetto detentore del locale o dell'area, cioè al vero soggetto passivo; altri invece, inviano l'avviso al gestore ed avvisano i singoli detentori che il mancato pagamento comporterà l'avvio delle fasi successive di riscossione nei loro confronti. Va infine segnalata un'interessante sentenza della Corte, la n. 19379 del 17 dicembre 2003, secondo cui anche l'obbligo di presentare la denuncia spetta al soggetto gestore del centro commerciale o all'amministratore della multiproprietà. Sotto questo profilo viene evidenziato che poiché questi è responsabile del versamento, la relativa obbligazione tributaria implica la sottoposizione anche al pregiudiziale obbligo di denuncia.

3.5 Casi particolari: contribuente deceduto, trasferito, emigrato

Uno dei problemi più complessi concernenti la gestione della tassa sui rifiuti riguarda l'estrema dinamicità dell'elenco dei contribuenti. Gestire i detentori come soggetti passivi è ben più complesso della gestione dei titolari dei diritti reali i quali, in linea di principio, non presentano un'elevata variabilità da un anno ad un altro. La variabilità dei soggetti passivi Tari è certamente fenomeno più significativo della variabilità dei soggetti passivi IMU e per questo motivo più difficile da monitorare, anche perché spesso capita che il contribuente che lascia un locale non effettua la

9 L'ufficio comunale può richiedere, ai sensi del comma 1, all'amministratore del condominio di cui all'articolo 1117 del codice civile ed al soggetto responsabile del pagamento previsto dall'art.63, comma 3, la presentazione dell'elenco degli occupanti o detentori dei locali ed aree dei partecipanti al condominio ed al centro commerciale integrato.

disdetta. Quindi è importante effettuare un continuo *screening* dei contribuenti. Ad esempio si potrebbe periodicamente (ogni settimana, ogni mese) avere la lista degli emigrati dall'ufficio servizi demografici, per monitorare la posizione Tari di costoro, individuando il nuovo indirizzo, invitandolo a fare disdetta se necessario, ecc.

Altro problema riguarda la gestione dei deceduti: come in precedenza chiarito, i soggetti passivi Tari sono responsabili solidalmente del versamento. In seguito al decesso di colui che aveva in precedenza effettuato la denuncia, uno dei soggetti passivi rimanenti dovrebbe recarsi presso l'ufficio per presentare una dichiarazione di variazione di intestazione. Talvolta questo non avviene, pertanto nella banca dati dell'Ente resta la posizione Tari aperta a nome del deceduto.

Verificatosi ciò, senza un monitoraggio preventivo, l'ufficio rischia di inviare l'avviso di pagamento a nome del deceduto e molto probabilmente si vedrà restituito il plico da parte dell'addetto alla consegna/notifica. Al fine di evitare casi del genere, è preferibile procedere con volture di ufficio a cadenza periodica e, quindi aggiornare il proprio *data base*: ad esempio l'ufficio Tari potrebbe chiedere all'ufficio servizi demografici l'elenco mensile dei deceduti per verificare se tra questi vi siano soggetti presenti nella banca dati del tributo e, in caso affermativo, per poter effettuare il passaggio ad altro soggetto passivo contitolare solidale. Terminata tale operazione, è opportuno inviare al nuovo intestatario una comunicazione circa la variazione di ufficio effettuata.

3.6 Gli adempimenti dei soggetti passivi

Una volta verificatosi il presupposto di imposta, nasce l'obbligazione tributaria Tari. Gli adempimenti del soggetto passivo sono due:

1. la dichiarazione
2. il pagamento

Per quanto riguarda il pagamento, rinviando ad un capitolo successivo per gli approfondimenti sulla questione della liquidazione o dell'autoliquidazione e sugli strumenti utilizzabili (F24-bollettino postale- modalità interbancarie), a differenza dell'obbligo dichiarativo, il pagamento si ri-

pete annualmente secondo le modalità stabilite dal comune nel proprio regolamento. Il mancato pagamento rappresenta un inadempimento perseguibile con l'attività di accertamento e di riscossione coattiva.

Per quanto riguarda la dichiarazione, essa deve essere presentata in caso di inizio occupazione o detenzione, ed ha effetto anche per gli anni successivi sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo.

Ad un'attenta lettura della legge 147/13 si può constatare l'assenza di un comma dedicato esclusivamente alla dichiarazione/denuncia Tari, a differenza di quanto avveniva ad esempio per la Tarsu (art. 70 del D.Lgs 507/93) o per la Tares (art. 14 comma 33 D.L. 201/11 convertito in legge 214/11): solo il comma 686 stabilisce che ai fini della dichiarazione Tari, restano valide le superfici accertate o dichiarate ai fini dei precedenti prelievi (Tarsu, Tia1, Tia2, Tares). Proprio sotto questo profilo emerge a chiare lettere l'equivoco IUC. Infatti il legislatore, pur dedicando molti commi alla disciplina specifica della Tari, della Tasi, e dell'IMU, ossia delle componenti della IUC, tratta alcuni aspetti tributari, tra cui la denuncia, riferendosi non ai singoli tributi ma alla imposta unica comunale. Infatti il comma 684 afferma che i soggetti passivi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo. Nel caso di occupazione in comune di un'unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti.

L'interpretazione più aderente alla realtà tributaria venutasi a creare nel corso del 2014 del comma 684 è che non esiste una denuncia IUC perché i tributi che la compongono hanno pochissimi punti in comune, pertanto sembra più corretto parlare di denuncia Tari, denuncia Tasi e denuncia IMU. Sotto questo profilo i comportamenti dei comuni sono stati differenti: molti di essi hanno optato per un modello di denuncia Tari- Tasi, "di loro creazione", mentre per l'IMU hanno utilizzato il modello ministeriale. Altri hanno utilizzato tre moduli distinti, altri ancora hanno creato un minifascicolo con le tre tipologie di denunce da compilare a seconda del caso. A prescindere dalla scelta effettuata dall'Ente impositore, un problema serio di cui si è discusso molto nel corso del 2014 riguarda la scadenza

del 30 giugno. La norma afferma che deve trattarsi di 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione: ad esempio una detenzione iniziata a ottobre 2014 va dichiarata entro il 30 giugno 2015, mentre una detenzione iniziata a gennaio 2015 va dichiarata entro il 30 giugno 2016. È evidente che trattasi di una scadenza che può andar bene per un tributo come l'IMU o la Tasi che prevedono pagamenti in autoliquidazione⁽¹⁰⁾ ma non per un tributo come la Tari che in genere i comuni riscuotono con la liquidazione d'ufficio, ossia con l'invio dell'avviso di pagamento al contribuente⁽¹¹⁾. Inviare un avviso vuol dire essere a conoscenza del soggetto passivo e dell'oggetto della tassazione e questo significa che l'ufficio deve essere in possesso delle denunce in tempi brevi, non dopo anche un anno e mezzo dalla data di inizio occupazione⁽¹²⁾. Pertanto ampi sono stati i dibattiti sulla possibilità di modificare, con regolamento, il termine di presentazione, anticipandolo.

Rinviando al par. 8.6 per un maggior dettaglio sulle diverse posizioni in merito, si ritiene che se esiste, come nel caso di specie, la previsione per legge di una scadenza, non confacente con le dinamiche della Tari, essa possa essere modificata da una disposizione regolamentare, solo se eventualmente in senso più favorevole al contribuente, nel rispetto dei principi di cui alla legge 212/00. Sotto questo profilo si rimarca l'assenza di una disposizione normativa o di pronunce giurisprudenziali che impediscano tale manovra da parte dell'Ente.

Una eventuale manovra regolamentare potrebbe prevedere un ulteriore termine, più breve, per consentire da un lato il completo incasso della Tari entro i primi mesi dell'anno successivo, e dall'altro per avvantaggiare coloro i quali, denunciando la cessata occupazione in anticipo, riuscirebbero a pagare quanto effettivamente dovuto⁽¹³⁾. Ipotizziamo, ad esempio, un

10 In effetti anche la normativa IMU precedente la legge 147/13 prevedeva come scadenza il 30 giugno.

11 La scadenza del 30 giugno comporta che l'incasso complessivo della Tari non possa avvenire prima di agosto –settembre, con possibili problemi di cassa.

12 Una detenzione occupata il 2 gennaio 2014 va presentata entro il 30 giugno 2015.

13 Il termine del 30 giugno comunque non viene eliminato.

contribuente che ha ricevuto a maggio 2014 l'avviso Tari in rate, scadenti a luglio, settembre, novembre, con ultima rata a conguaglio a febbraio 2015. A ottobre questo soggetto lascia il locale, per cui non è più soggetto passivo. Se facesse la denuncia a giugno 2015, sarebbe in regola con il relativo obbligo ai sensi del comma 684 ma dovrebbe pagare tutte le rate a copertura dell'intero anno, per poi avere il rimborso per i due mesi; oppure dovrebbe recarsi presso l'ufficio a chiedere lo sgravio dell'ultima rata. Se invece facesse la denuncia a gennaio, avrebbe l'ultima rata corrispondente agli effettivi mesi di occupazione.

Altro problema riguarda invece il comma 686 che ha sgombrato il dubbio sulla necessità di una denuncia nuova essendo la Tari un tributo nuovo. Quindi chi già si è denunciato ai fini dei precedenti prelievi, se nulla è cambiato, non ha dovuto e non deve presentare denuncia Tari. Il problema è che molte denunce "vecchie" non contengono i dati catastali, che oggi sono obbligatori. In tal caso si ritiene non vi sia obbligo di nuova denuncia, anche perché è dovere dell'ufficio recuperarli attraverso opportuni incroci tra le banche dati disponibili e solo se non ci si riesce, chiedere i dati ai contribuenti ai sensi del comma 693⁽¹⁴⁾.

14 Comma 693. 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.

La commisurazione dei prelievi: la superficie tassabile

4

Introduzione

Nel capitolo secondo sono stati individuati gli oggetti del tributo Tari nei locali e nelle aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani o assimilati agli urbani. Di seguito si approfondirà il criterio di calcolo delle superfici oggetto di tassazione. Questo aspetto è stato al centro di importanti interventi legislativi nel corso dell'ultimo decennio, prima in riferimento alla Tarsu/Tia, poi in relazione alla Tares e alla Tari. I legami esistenti tra le diverse forme di prelievo sono due:

- 1) il criterio di calcolo: allo stato attuale, esso è identico per tutti i prelievi ed è riconducibile alla superficie calpestabile, sia per i locali che per le aree scoperte;
- 2) il tentativo effettuato dal legislatore di "catastalizzare" la superficie tassabile, ossia di spostare la metodologia di calcolo dalla superficie utile o calpestabile a quella catastale.

Per tale motivo si ritiene di fondamentale importanza, per una corretta determinazione della superficie da tassare ai fini Tari, non solo oggi ma soprattutto in futuro, analizzare i provvedimenti intervenuti prima nella normativa Tarsu, e poi in quella Tares, quest'ultima di fatto sostanzialmente analoga alle disposizioni in materia di Tari.

4.1 Base imponibile Tarsu

La base imponibile della Tarsu corrispondeva alla superficie calpestabile, sebbene il D.Lgs. 507/93 non lo esplicitasse. Solo l'art. 63 faceva richiamo ad una generica superficie tassabile ma stabilendone i casi di esclusione: infatti era prevista l'esclusione dalla superficie tassabile dei metri quadrati ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formavano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali erano tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie, il comune poteva individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta⁽¹⁾. Anche l'art. 70, che era dedicato ad uno dei due adempimenti, la denuncia, taceva sulla tipologia di superficie da dichiarare e da considerare; era infatti previsto che la denuncia originaria o di variazione, contenesse l'indicazione:

- del codice fiscale;
- degli elementi identificativi delle persone fisiche componenti del nucleo familiare o della convivenza, che occupavano o detenevano l'immobile di residenza o l'abitazione principale ovvero dimoravano nell'immobile a disposizione, dei loro rappresentanti legali e della relativa residenza;
- della denominazione e relativo scopo sociale o istituzionale dell'ente, istituto, associazione, società ed altre organizzazioni nonché della loro sede principale, legale o effettiva, delle persone che ne avevano la rappresentanza e l'amministrazione;
- dell'ubicazione, superficie e destinazione dei singoli locali ed aree denunciati e delle loro ripartizioni interne, nonché della data di inizio dell'occupazione o detenzione.

¹ Spesso i comuni nel proprio regolamento dettavano criteri per individuazione della superficie imponibile per le diverse tipologie di oggetti di imposizione

4. La commisurazione dei prelievi: la superficie tassabile

Con questo quadro normativo, era abbastanza difficile che un contribuente andasse a dichiarare la corretta superficie; gli uffici comunali, d'altra parte, non avevano nessun parametro per orientare la propria attività di controllo: essi non potevano fare altro che effettuare sopralluoghi e analizzare eventualmente le planimetrie o le perizie presentate, al fine di individuare precisamente la superficie dei locali al netto dei muri perimetrali ed interni, compresi vani finestra, vani porta, armadi a muro, ecc., ossia la superficie imponibile⁽²⁾.

A fine 2004, l'art.1 comma 340 della legge 311, integrò l'art. 70 del D.Lgs. 507/93⁽³⁾. Analizziamo attentamente l'intervento del legislatore, partendo da un particolare importantissimo: il comma 340 integrò un articolo che trattava delle denunce, fissandone un contenuto minimale, non modificò assolutamente l'oggetto del calcolo della base imponibile, che quindi per il 2005 e per gli anni successivi rimase la superficie calpestabile. Lo scopo del legislatore era appunto quello di dare un parametro di riferimento soprattutto ai contribuenti, al momento della presentazione della dichiarazione di inizio occupazione o di variazione. Tale parametro corrispondeva al valore dell'80% della superficie catastale di cui al D.P.R. 138/98. In particolare non si poteva denunciare una superficie più bassa. Il fatto che

2 Moltissimi comuni, al fine di addivenire alla superficie dei locali tassabili, hanno effettuato il cosiddetto "censimento" delle unità immobiliari, ossia hanno proceduto alla misurazione a tappeto dei locali del proprio territorio, spesso ricorrendo a società esterne, il cui lavoro non è stato sempre brillantissimo.

3 A decorrere dal 1° gennaio 2005, per le unità immobiliari di proprietà privata a destinazione ordinaria censite nel catasto edilizio urbano, la superficie di riferimento non può in ogni caso essere inferiore all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138; per gli immobili già denunciati, i comuni modificano 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. Nel caso in cui manchino, negli atti catastali, gli elementi necessari per effettuare la determinazione della superficie catastale, i soggetti privati intestatari catastali, provvedono, a richiesta del comune, a presentare all'ufficio provinciale dell'Agenzia del territorio la planimetria catastale del relativo immobile, secondo le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, per l'eventuale conseguente modifica, presso il comune, della consistenza di riferimento.

il legislatore utilizzasse la locuzione “non può essere in ogni caso inferiore all’80%”; stava proprio a significare che il contribuente doveva sempre dichiarare la corretta superficie calpestabile, la quale tendenzialmente poteva essere corrispondente a quel limite, ma poteva essere anche superiore. Pertanto dichiarare l’80% della superficie catastale di un locale la cui superficie utile era superiore comportava una infedele denuncia, e come tale, sanzionabile. Si ritiene, tra l’altro, che essendo tale parametro una presunzione passibile di prova contraria, qualora il contribuente avesse dimostrato che la superficie utile fosse stata inferiore all’80% della superficie catastale, avrebbe potuto procedere alla dichiarazione in tal senso, non incorrendo in denuncia infedele, proprio perché il comma 340 non aveva cambiato l’oggetto del calcolo della base imponibile.

Quindi, sintetizzando, dal 1 gennaio 2005 il contribuente doveva dichiarare almeno l’80% della superficie catastale di cui al D.P.R. 138/1998, con possibilità di dichiarare anche una superficie inferiore, documentando adeguatamente la misurazione dichiarata.

Quale doveva essere il comportamento del comune? In teoria l’ente impositore avrebbe dovuto procedere dal 2005 ad un adeguamento massivo delle superfici dichiarate, utilizzando appunto il nuovo parametro catastale, e avrebbe dovuto comunicare agli interessati (*rectius* contribuenti Tarsu), ossia a coloro che avevano dichiarato una superficie inferiore, la modifica effettuata. Nella realtà i comuni si sono comportati in modo variegato, soprattutto per quanto riguarda la comunicazione: alcuni Enti hanno inviato una semplice comunicazione per posta ordinaria, altri hanno utilizzato lo strumento della raccomandata A/R, altri hanno utilizzato l’avviso di pagamento successivo (con un allegato), altri ancora, in maniera palesemente illegittima perché la norma entrava in vigore dal 2005, hanno notificato avviso di accertamento con sanzioni. Inoltre la realtà ci dice che l’adeguamento massivo non è stato effettuato da tutti i comuni per un problema di natura tecnica: adeguare massivamente voleva dire essere a conoscenza i dati catastali di tutti i locali occupati, voleva dire in sostanza che per ogni contribuente si conoscessero gli estremi identificativi dai quali trarre la superficie di cui al D.P.R. 138/98. L’allineamento dei dati, come sarà approfondito in seguito, rappresenta ancora uno dei

grandi problemi operativi che gli uffici tributari comunali devono affrontare (a maggior ragione lo era nel 2005, quando non era nemmeno obbligatorio dichiarare i dati catastali nelle denunce Tarsu).

Dunque, l'intervento del legislatore ha da un lato offerto un criterio per la presentazione di denunce coerenti con la realtà fattuale, d'altro lato ha comportato un complicato lavoro di allineamento dati da parte dei comuni, che ancora oggi, è tutt'altro che completato, anche perché le superfici catastali non sono totalmente disponibili, causa assenza di planimetrie nella banca dati dell'agenzia delle entrate, ex territorio.

4.2 La superficie catastale di cui al D.P.R. 138/98 ai fini Tarsu

Il comma 340 fa riferimento ad una superficie catastale di cui ad un decreto del 1998, il n. 138. Appare alquanto curioso che il legislatore utilizzi per la Tarsu, come criterio di individuazione della base imponibile, un decreto nato per tutt'altri fini. Con il D.P.R. 138/98 è stato approvato il regolamento recante norme per la revisione generale delle zone censuarie, delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane e dei relativi criteri nonché delle commissioni censuarie in esecuzione dell'articolo 3, commi 154 e 155, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. L'allegato C detta criteri tecnici per la determinazione della superficie catastale degli immobili a destinazione ordinaria, propedeutica alla ridefinizione della tariffe di estimo, pertanto non vi è alcun collegamento alla superficie calpestabile. Ad esempio: due abitazioni perfettamente identiche al loro interno, ma una avente balconi e l'altra avente solo finestre, hanno medesima superficie calpestabile (base imponibile della Tarsu), mentre hanno superfici catastali diverse in quanto i criteri dell'allegato C tengono in considerazione anche una percentuale dei balconi e dei muri⁽⁴⁾.

Entrando nel dettaglio si evidenzia come possano essere ben differenti le due misure. Infatti, per gli immobili a destinazione ordinaria di categoria

4 Proseguendo con l'esempio, l'abitazione con il balcone ha una superficie calcolata con i criteri di cui al D.P.R. 138/98 maggiore dell'abitazione priva di balconi ed entrambe le superfici, maggiori di quella calpestabile.

A, eccetto A10, categorie B, eccetto B8, e categoria C6⁽⁵⁾: la superficie catastale ai sensi del D.P.R. 138/98 è data dalla somma:

- dei vani principali e dei vani accessori a servizi diretto di quelli principali, quali bagni, ripostigli, ingressi, corridoi, ecc.⁽⁶⁾ (ambienti tipo A);
- dei vani accessori a servizio indiretto dei vani principali, quali soffitte, garage, cantine e simili, nella misura del 50% se direttamente comunicanti con i vani A (ambienti tipo B), nella misura del 25% se indirettamente comunicanti (ambienti tipo C);
- dei balconi, terrazze e simili, di pertinenza esclusiva, computate nella misura del⁽⁷⁾:
 1. 30% fino a 25 mq; 10% per la quota eccedente, qualora comunicanti con gli ambienti tipo A;
 2. 15% fino a 25 mq; 5% per la quota eccedente, qualora non comunicanti;
- delle aree scoperte, di pertinenza esclusiva della singola unità immobiliare, nella misura del 10% fino alla superficie degli ambienti tipo A, nella misura del 2% per la parte eccedente⁽⁸⁾.

Da un'attenta lettura emerge come nel computo della superficie catastale ex D.P.R. 138/98 siano incluse anche parti non considerate nella superficie della Tarsu, come i muri interni e perimetrali, o balconi e terrazze, mentre non si tiene conto dell'intera superficie per i vani accessori a indiretto servizio dei vani principali, ma solo di una percentuale.

Proprio per tenere conto di questo disallineamento esistente tra la superficie catastale e superficie imponibile ai fini della Tarsu, e considerando il fatto che il criterio di calcolo della superficie da tassare non era cambiato, fu

5 Il D.P.R. 138/98 considerava dei gruppi di categoria contrassegnate dalle lettere R,P,e T, che però non sono mai entrate in vigore. Il gruppo R comprende gli immobili di categoria: A1, A2, A3, A4, A5, A6, A7, A8, A9, A11, C6; il gruppo P comprende gli immobili di categoria: B1, B2, B3, B4, B5, B6, B7; il gruppo T comprende le categorie: A10, B8, C1,C2, C3, C4,C5, C7.

6 La superficie tiene conto anche dei muri interni e dei perimetrali esterni che vengono computati per intero fino a uno spessore massimo di 50 cm, mentre i muri in comunione sono computati nella misura del 50% fino a uno spessore massimo di 25 cm.

7 Per le unità appartenenti al gruppo P la superficie è computata nella misura del 10%.

8 Per un'analisi più dettagliata, si rinvia al D.P.R. 138/98 allegato C).

4. La commisurazione dei prelievi: la superficie tassabile

emanata dapprima la Determinazione del Direttore dell'Agenzia del Territorio n. 9 del 9 agosto 2005 e poi la successiva circolare n. 13 del 7 dicembre 2005 a definire l'ambito applicativo delle disposizioni di cui al comma 340. Nella determinazione si legge che per le unità immobiliari accatastate nelle categorie A, da A1 a A9 e A11, non sono considerate le aree scoperte⁹⁾, ossia la tipologia di ambienti D, E, e F; inoltre non sono considerate le percentuali di ragguaglio per gli ambienti tipologie B e C. Il dato che ne esce fuori, definito dato metrico catastale lordo, poiché comprende anche i muri, deve essere considerato nella misura almeno dell'80%, al fine di addivenire a quella che potrebbe essere la stima della superficie calpestabile.

Nell'esempio riportato in tabella (Tabella 4.1), tratto da una banca dati di un comune, si nota che per un immobile di categoria A7 la superficie catastale è pari a mq 236, mentre il totale degli ambienti, pari alla superficie lorda (perché, si ripete, comprensiva dei muri interni e perimetrali entro un certo spessore), è pari a mq 414. La differenza è dovuta al fatto che nel calcolo della superficie catastale, gli ambienti di tipologia B (mq 142) sono presi al 50% (71 mq), mentre quelli di tipologia C (mq 142) sono presi al 25% (35 mq).

9 Aree scoperte che invece vengono considerate per le unità immobiliari del gruppo R e T, in quanto frequentemente rappresentano aree operative tassabili.

Tabella 4.1 Calcolo superficie catastale di riferimento per la tassa rifiuti

Fg	Num	Sub	Cat.A7	Superficie catastale	Totale ambienti	Totale A	Totale B	Totale C	Totale D
10	439	5		236	414	130	142	142	
Amb.te	Descrizione ambiente	Superficie ambiente							
A	Vani principali	130							
B	Vani accessori comunicanti	142							
C	Vani accessori non comunicanti	142							
D	Balconi comunicanti								

4. La commisurazione dei prelievi: la superficie tassabile

Considerare come parametro la superficie catastale ex D.P.R. 138/98 anziché quella metrica lorda, comporta nell'esempio una ingiustificata non tassazione.

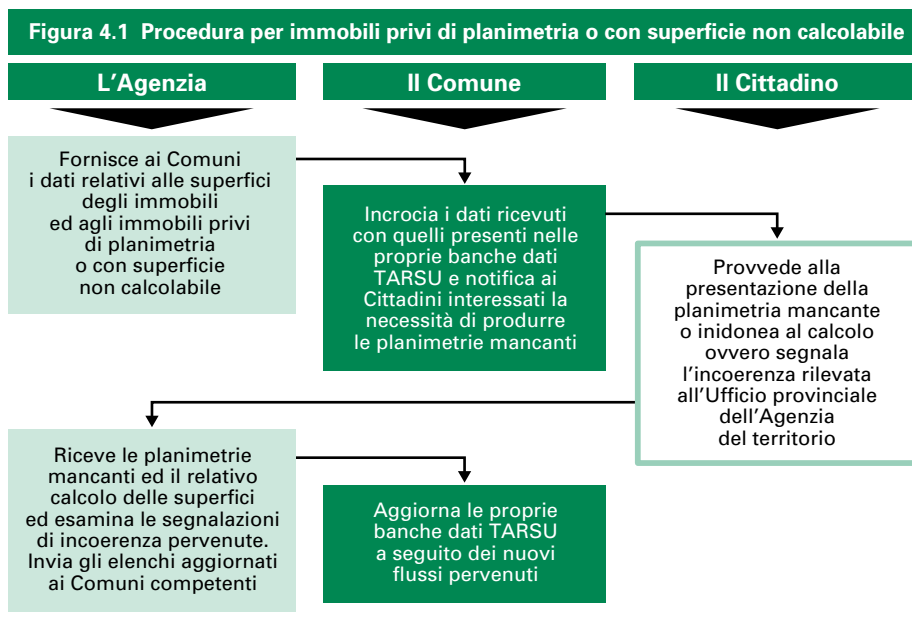
I criteri correttivi apportati dalla determinazione n. 9, pur consentendo di porre rimedio a molte delle discordanze sussistenti nei criteri di calcolo delle superfici ai fini catastali ed ai fini Tarsu, non ha risolto alcuni problemi: si vuole fare riferimento, in particolare, ai locali destinati ad attività produttive, di categoria ordinaria C2 ad esempio, la cui superficie calcolata tenendo conto dell'almeno 80% della superficie lorda non tiene conto che una parte di essa potrebbe essere non tassata in quanto produttiva di rifiuti speciali. È chiaro che in questi casi la superficie tassabile potrebbe essere molto più bassa del valore di cui al comma 340, per cui l'applicazione automatica della norma porterebbe ad ingiustificata tassazione anche delle superfici produttive di rifiuti speciali e ad un più che certo contenzioso.

Altro problema non risolto con la determinazione n. 9 riguarda l'incompletezza della banca dati catastale. Infatti per molte unità immobiliari la superficie è pari a zero in quanto non è presente agli atti la planimetria. In tutti questi casi, i comuni non hanno potuto fare l'adeguamento nel 2005 e soprattutto non hanno un termine di riferimento per i controlli.

Con il comma 340 il legislatore ha previsto che nel caso in cui manchino, negli atti catastali, gli elementi necessari per effettuare la determinazione della superficie catastale, i soggetti privati intestatari catastali, provvedono, a richiesta del comune, a presentare all'ufficio provinciale dell'Agenzia del territorio la planimetria catastale del relativo immobile, secondo le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, per l'eventuale conseguente modifica, presso il comune, della consistenza di riferimento.

Dal punto di vista procedurale, come rappresentato nel diagramma sottostante, l'Agenzia del territorio ha fornito ai comuni i dati relativi agli immobili privi di planimetria o con superficie non calcolabile. Questi avrebbero dovuto inviare una comunicazione al soggetto privato intestatario catastale, che poteva non essere contribuente Tarsu, contenente l'invito a recarsi all'agenzia del territorio a presentare la planimetria dell'immobi-

le⁽¹⁰⁾. Il soggetto ricevente doveva provvedere, con procedimento DOCFA, alla presentazione della planimetria⁽¹¹⁾. Questo meccanismo non ha funzionato, soprattutto perché non era prevista una sanzione per la mancata presentazione della planimetria. Come vedremo tra poco, anche per la Tares la procedura è stata riproposta ma con opportune modifiche. Ultima perplessità riguarda il fatto che il contenuto minimale della denuncia di cui all'art. 70 del D.Lgs. 507/93, integrato dal comma 340 art. 1 legge 311/04, riguardava gli immobili di cat. A, B, C, di proprietà privata. Pertanto erano esclusi gli immobili di proprietà pubblica, compresi quelli utilizzati da privati ma di proprietà pubblica.



10 Secondo la circolare n. 13 del 7 dicembre 2005 dell'Agenzia del territorio, se i comuni già erano in possesso della planimetria catastale o di una planimetria redatta da un tecnico abilitato relativa ad una unità immobiliare la cui superficie non era stata calcolata, dovevano provvedere ad inviarne una copia conforme all'agenzia.

11 Secondo la circolare, se la richiesta del comune riguardava una planimetria già presentata all'agenzia, il soggetto destinatario, in alternativa al procedimento DOCFA, poteva produrre al comune richiedente copia della planimetria catastale già depositata, apponendo la seguente dicitura: "planimetria conforme allo stato attuale dell'unità immobiliare su dichiarazione dell'intestatario". Il comune, in tal caso, provvedeva a inoltrare la documentazione all'agenzia.

4.3 Base imponibile Tares iniziale

L'art. 14 comma 9 del D.L. 201/11 è dedicato alla definizione di base imponibile: il legislatore riprende nella quasi totalità il disposto di cui al comma 340 art. 1 legge 311/04.

Il comma 9 nella versione originale, ossia prima della modifica effettuata dalla legge di stabilità 2013 stabiliva che per le unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, la superficie assoggettabile al tributo fosse pari all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138. Per gli immobili già denunciati, i comuni avrebbero modificato d'ufficio, dandone comunicazione agli interessati, le superfici 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. Nel caso in cui fossero mancati, negli atti catastali, gli elementi necessari per effettuare la determinazione della superficie catastale, gli intestatari catastali avrebbero dovuto provvedere, a richiesta del comune, a presentare all'ufficio provinciale dell'Agenzia del territorio la planimetria catastale del relativo immobile, secondo le modalità stabilite dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701, per l'eventuale conseguente modifica, presso il comune, della consistenza di riferimento.

Per le altre unità immobiliari la superficie assoggettabile al tributo era costituita da quella calpestabile.

Il comma 9 licenziato dal governo a dicembre 2011, come già anticipato, ricalcava nella quasi totalità quanto previsto dall'art 70 del D.Lgs. 507/93, integrato dalla legge 311/2004 art.1 comma 340. Il punto è che, mentre per la Tarsu, il legislatore aveva introdotto un contenuto minimale nella denuncia di inizio/variazione occupazione, lasciando invariato l'oggetto del calcolo della base imponibile, ossia la superficie utile, per la Tares veniva a modificarsi la determinazione di suddetta base, riconducibile alla superficie ca-

tastale di cui al D.P.R. 138/98, nella misura inderogabile dell'80%⁽¹²⁾. Quindi, nella determinazione dell'oggetto di calcolo della Tarsu e della Tia, qualora la superficie catastale fosse stata mancante per qualche motivo, il comune avrebbe potuto ovviare con altre soluzioni, quale una misurazione sul posto, una planimetria di un tecnico, ecc. Sarebbe stato possibile ciò proprio perché l'almeno 80% della superficie catastale era una presunzione di carattere relativo, che sia il contribuente sia l'ufficio impositore avrebbero potuto disattendere, dando prova della effettiva quadratura della superficie utile.

Nel caso della Tares, invece, per gli immobili di categoria A, B e C, iscritti o iscrivibili in catasto, la superficie utile non era più da considerare, essendo sostituita dall'80% della superficie catastale di cui al D.P.R. 138/98. Quali erano le conseguenze? Pur assumendo per completa la banca dati catastali, cosa ben lontana dalla realtà, così come strutturata la norma, i comuni sarebbero stati costretti ad un preventivo completamento delle denunce già presentate negli anni addietro, inserendo i dati catastali; in seguito avrebbero dovuto modificare tutte le superfici iscritte in banca dati, portandole al valore dell'80% del dato proveniente dal D.P.R. 138/98. Se da una parte questa operazione di allineamento e completamento la si doveva compiere già nel 2005 e comunque negli anni successivi, d'altra parte solo la minor parte dei comuni aveva avviato e completato le procedure, per cui i comuni "in ritardo" avrebbero dovuto ricostruire in pochi mesi la banca dati.

Altro elemento critico riguardava l'incompletezza dei dati catastali: l'Agenzia del territorio non aveva ancora a disposizione tutte le superfici, perché il meccanismo su descritto della presentazione delle planimetrie da parte del cittadino, dietro richiesta del comune, non aveva funzionato. Nonostante ciò, il legislatore lo riproponeva nel comma 9.

Ad ogni buon conto, la base imponibile per le unità immobiliari a destinazione ordinaria⁽¹³⁾, veniva catastalizzato, mentre rimaneva invariata per gli

12 Una delle poche differenze rispetto al comma 340 è che non si parla di "almeno 80%" ma inderogabilmente di 80%.

13 A differenza del comma 340 non è precisato che si tratta di immobili di proprietà privata, risolvendo, almeno su questo, la criticità sull'utilizzo del parametro catastale per gli immobili di enti pubblici locati a privati.

immobili di categoria catastale speciale e per le aree scoperte.

Le criticità del comma 9 non erano finite.

- I comuni avrebbero dovuto modificare d'ufficio, dandone comunicazione agli interessati, le superfici inferiori alla predetta percentuale dell'80%. Questo periodo andava in contrasto con la regola inderogabile scritta nel periodo precedente: i comuni avrebbero dovuto modificare tutte le superfici, anche quelle superiori all'80%⁽¹⁴⁾ e, al limite, comunicare solo le rettifiche in aumento.

- Quale superficie catastale considerare? Dalla lettura della norma pareva che occorresse prendere la superficie di calcolo secondo i parametri del D.P.R. 138/98 e farne l'80%. In realtà, anche ai fini Tarsu, c'era il riferimento a tale decreto. Successivamente alla emanazione del comma 340, però, l'Agenzia del territorio emanò la determinazione n. 9 (il 09 agosto 2005) nella quale precisò che i dati metrici messi a disposizione dei comuni, per l'adeguamento del ruolo Tarsu erano calcolati in maniera diversa rispetto a quanto previsto dal D.P.R. 138/98; pertanto non era chiaro se i dati forniti dall'Agenzia del territorio ai fini Tarsu, secondo la determinazione 9 agosto 2005, potessero essere utilizzati anche per la Tares;

- Il calcolo della base imponibile di cui al comma 9 riguardava anche gli immobili di categoria C, nei quali spesso vengono effettuate attività produttive che generano rifiuti speciali non assimilati e non assimilabili. In tali casi, il titolare dell'attività economica, a parer di chi scrive, avrebbe mantenuto il diritto di non pagare la tassa sulla parte del locale produttiva di tali rifiuti; conseguentemente, la superficie tassabile poteva risultare essere inferiore al limite inderogabile dell'80% della superficie catastale di cui al D.P.R. 138/98.

Un primo intervento riparatore del legislatore è avvenuto con il D.L. 16/12, art. 6 comma 2. Resosi conto che la banca dati catastale era tutt'altro che completa, sotto il profilo della superficie, il legislatore andava ad integrare il comma 9, stabilendo che, in sede di prima applicazione, per le unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria, prive di planimetria catastale, nelle more della presentazione, l'Agenzia del territorio avrebbe procedu-

14 Tutto ciò è frutto dell'infelice "copia e incolla" dal comma 340.

to alla determinazione di una superficie convenzionale, sulla base degli elementi in proprio possesso. Il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi sarebbe stato corrisposto a titolo di acconto e salvo conguaglio. Le medesime disposizioni di cui al presente comma, si sarebbero applicate anche alle unità immobiliari per le quali fosse stata attribuita la rendita presunta ai sensi dell'articolo 19, comma 10, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, come integrato dall'articolo 2, comma 5-bis del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2011, n. 10. Ma anche questo intervento normativo non risultava eccellente: occorre capire cosa il legislatore avesse voluto intendere per superficie convenzionale, applicabile nei casi di immobili privi di planimetria depositata agli atti del catasto, e nei casi degli immobili cosiddetti "fantasma", per i quali era stata attribuita dall'agenzia del territorio una rendita presunta, sulla base di alcuni elementi, precisati in diversi provvedimenti dell'agenzia del territorio, ma non sulla planimetria, in quanto mancante agli atti. Probabilmente l'Agenzia avrebbe trasformato in metro quadro il numero di vani, considerando una superficie unitaria media per vano per ogni categoria. Se però l'Agenzia non avesse fatto in tempo a fornire ai comuni questa nuova superficie, come avrebbe pagato il contribuente, visto che la superficie calpestabile iscritta nella banca dati non era più utilizzabile? Tutti interrogativi che sono stati risolti salomonicamente dal legislatore con la legge di stabilità 2013, come si dirà *infra*.

Alla luce di quanto esposto, prima della modifica apportata dalla legge di stabilità 2013, la base imponibile Tares aveva tre diverse versioni:

- 1) superficie catastale ai sensi del D.P.R. 138/98 per le unità immobiliari di cat. A, B e C iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano;
- 2) superficie utile per gli immobili di cat. D, E ed aree scoperte;
- 3) superficie convenzionale per gli immobili privi di planimetria e per gli immobili cosiddetti "fantasma", accatastrati con rendita presunta.

4.4 La nuova base imponibile Tares

L'eccessiva rigidità della versione iniziale del comma 9, che avrebbe costretto i comuni a una repentina modifica del *database*, aggiornando tutte le superfici, previo abbinamento dell'immobile denunciato in passato ai fini dei precedenti prelievi con i suoi corretti identificativi catastali⁽¹⁵⁾, unita all'impossibilità da parte dell'agenzia del territorio di fornire in tempo utile la superficie convenzionale per gli immobili a destinazione ordinaria privi di planimetria e per gli immobili "fantasma", ha spinto il legislatore del 2012, con la legge di stabilità valida per il 2013 a modificare il criterio di calcolo della base imponibile Tares.

Il comma 387 dell'art. 1 della legge 228/12 in sostanza ha riscritto il comma 9 nella versione seguente:

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 è 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). Ai fini dell'attività di accertamento, il comune, per le unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, può considerare come superficie assoggettabile al tributo quella pari all'80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia del territorio, sentita la Conferenza Stato - città ed autonomie locali e l'Associazione Nazionale dei comuni

¹⁵ L'attività di aggiornamento in ogni caso non è più procrastinabile perché è condizione necessaria per la corretta gestione della Tasi, nella quale è previsto che su uno stesso immobile sono soggetti passivi sia il titolare del diritto reale che l'occupante.

Italiani sono stabilite le procedure di interscambio dei dati tra i comuni e la predetta Agenzia. Per le altre unità immobiliari la superficie assoggettabile al tributo rimane quella calpestabile.

Il secondo periodo fa salve le dichiarazioni e gli accertamenti dei precedenti prelievi sui rifiuti. Quindi non è necessaria produrre una nuova denuncia, benché si tratti di un tributo nuovo. Il legislatore ha potuto prevedere ciò perché nel primo periodo è tornato alla superficie calpestabile, ossia alla base imponibile della Tarsu nonché della Tia. Pertanto, in via transitoria e fino all'attuazione di quanto previsto dal comma 9 bis, vale la superficie già caricata nel database del comune, sia per i locali accatastati in categoria ordinaria (A, B, C) sia i locali accatastati nelle categorie speciali, sia quelli accatastabili o non accatastati, sia le aree scoperte. Insomma tutto resta come prima: anche la transitorietà è venuta meno, dato che la Tares ha visto la luce solo per il 2013.

Altro punto interessante del comma 9 seconda versione riguarda l'attività di accertamento relativa agli immobili a destinazione ordinaria iscritti o iscrivibili in catasto: l'Ente impositore può considerare come presunzione della superficie calpestabile, il valore dell'80% della superficie catastale di cui al D.P.R. 138/98. A tale presunzione si dovrebbe far ricorso quando l'ufficio tributario non ha potuto accedere ai locali per una rilevazione in loco dell'effettiva superficie, causa un rifiuto del contribuente o una sua irreperibilità oppure perché, in sede di accertamento di molteplici locali, l'Ente non è in grado di effettuare una verifica in loco di tutti gli immobili. Attenzione, però: qualora il comune utilizzasse come base per l'accertamento l'80% della superficie catastale, sapendo bene che la superficie calpestabile, è superiore, compirebbe un errore proprio perché, fino all'attuazione del comma 9 bis, il calcolo della base imponibile è identico a quello della Tarsu/Tia.

Il penultimo periodo del comma 9 prevede, così come già scritto nel comma 340, che nell'ambito della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia del territorio per la revisione del catasto, vengono attivate le procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e le numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, al fine di addivenire alla

4. La commisurazione dei prelievi: la superficie tassabile

determinazione della superficie assoggettabile al tributo pari al pari all'80 per cento di quella catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998. I comuni comunicano ai contribuenti le nuove superfici imponibili adottando le più idonee forme di comunicazione e nel rispetto dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212. Il provvedimento è stato emanato il 29 marzo 2013⁽¹⁶⁾, a cui ha fatto seguito l'approvazione delle regole tecniche, il 4 giugno 2013. L'art. 2 del provvedimento prevede che:

- 1) l'Agenzia del territorio rende disponibile ai comuni le superfici catastali di cui al D.P.R. 138/98 (comma 1);
- 2) l'Agenzia del territorio rende disponibile i dati delle superfici scorpendo, per le unità abitative, le superfici dei balconi, terrazze e aree scoperte pertinenziali. Questi valori devono essere utilizzati solo per l'attività di accertamento (comma 2).

I cosiddetti dati Tares sono scaricabili dal sito Sister Agenzia del territorio e sono simili ai dati metrici Tarsu. L'unica differenza è che viene fornita un'ulteriore informazione, cioè la superficie totale, calcolata secondo il D.P.R. 138/98, in cui sono compresi anche gli ambienti di tipo D (balconi, terrazzi comunicanti), E (balconi, terrazzi non comunicanti) ed F (aree scoperte). Questi valori sarebbero diventati la nuova base imponibile Tares, a seguito dell'attuazione del comma 9 bis⁽¹⁷⁾, se non fosse stato abrogato l'intero art. 14 dalla legge 147/13.

¹⁶ Provvedimento n. 39724/2013.

¹⁷ Comma 9 bis: *Nell'ambito della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia del territorio per la revisione del catasto, vengono attivate le procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e le numerazioni civica interna ed esterna di ciascun comune, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile al tributo pari al pari all'80 per cento di quella catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998. I comuni comunicano ai contribuenti le nuove superfici imponibili adottando le più idonee forme di comunicazione e nel rispetto dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212.*

4.5 La base imponibile Tari

I commi da 645 al 648 dell'art. 1 della legge 147/13 sono dedicati al calcolo della base imponibile Tari. Anche in questo caso si tratta di un'operazione di "copia ed incolla" del comma 9 art. 14 del D.L. 201/11 ultima versione, con qualche modifica di carattere formale.

Il comma 645 conferma che fino all'attuazione di quanto previsto dal comma 647⁽¹⁸⁾, che a sua volta riproduce il comma 9 bis dell'art. 14 del D.L. 201/11, la superficie da considerare per le unità immobiliari iscritte o iscrivibili in catasto nelle categorie ordinarie A, B, e C è quella calpestabile, quindi nulla è cambiato, dalla Tarsu alla Tari.

Qualche dubbio, che però è stato risolto questa volta brillantemente dal legislatore, riguarda il comma 647: si parla di attivazione di procedure per l'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, con lo scopo di determinare la superficie tassabile pari all'80% di quella catastale di cui al D.P.R. 138/98. Poiché in diversi comuni le procedure sono state avviate e in alcuni casi anche concluse, alcuni esperti in materia hanno affermato che in quei comuni il criterio di calcolo della base imponibile doveva cambiare, ossia si doveva passare alla cosiddetta "catastalizzazione" della superficie. Così ragionando, si sarebbe creata una disparità di trattamento, in quanto a seconda del

18 Le procedure di interscambio tra i comuni e l'Agenzia delle Entrate dei dati relativi alla superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte in catasto e corredate di planimetria, sono quelle stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate adottato ai sensi dell'articolo 14, comma 9, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e successive modificazioni. Si applicano le regole tecniche contenenti le modalità di interscambio tra l'Agenzia delle Entrate e i comuni dei dati inerenti la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte nel catasto edilizio urbano, pubblicate nel sito internet dell'Agenzia delle Entrate. Nell'ambito della cooperazione tra i comuni e l'Agenzia delle Entrate per la revisione del catasto, vengono attivate le procedure per l'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, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile alla Tari pari all'80 per cento di quella catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998. I comuni comunicano ai contribuenti le nuove superfici imponibili adottando le più idonee forme di comunicazione e nel rispetto dell'articolo 6 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

4. La commisurazione dei prelievi: la superficie tassabile

comune di ubicazione dell'immobile, poteva trovare applicazione la superficie calpestabile, se non fossero state attivate (e terminate) le procedure di cui sopra, ovvero quella catastale, in caso contrario. Pertanto su due locali perfettamente identici, uno ubicato in un comune già "allineato," e l'altro ubicato in un comune "non allineato," le basi imponibili anziché essere uguali, sarebbero state differenti perché calcolate in maniera diversa. Opportunamente il D.L. 16/14, ha aggiunto uno specifico periodo al comma 645 disponendo che, in ogni caso, l'utilizzo delle superfici catastali per il calcolo della Tari decorre dal 1 gennaio dell'anno successivo alla data di emanazione di apposito provvedimento del direttore dell'agenzia dell'entrate, previo accordo da sancire in sede di conferenza stato-città e autonomie locali, che attesti l'avvenuta completa attuazione delle disposizioni in materia.

Con questo intervento normativo, si afferma, dunque, che il passaggio base imponibile calpestabile - base imponibile catastale avverrà su tutto il territorio nazionale e non a macchia di leopardo, dopo provvedimento ufficiale. In ogni caso le modalità di commisurazione della Tari cambieranno dal primo gennaio successivo alla data del provvedimento. A stretto rigor di legge, i comuni avranno tantissimi problemi se il provvedimento sarà emesso in prossimità della fine dell'anno, perché avranno poco tempo per il completamento delle denunce con i dati catastali e la successiva modifica delle superfici⁽¹⁹⁾. Al contrario, se venisse emesso a inizio anno, ci sarebbe il tempo per pianificare le attività di adeguamento. Nel frattempo come sarà il rapporto tributario contribuente- comune?

Per quanto riguarda l'attività ordinaria, va rilevato che non c'è più il contenuto minimale della denuncia, previsto dall'art. 70 del D. Lgs. 507/93 per la Tarsu, e che il contribuente deve sempre dichiarare la superficie calpestabile. Per quanto concerne l'attività di verifica delle superfici, occorre tenere in debita considerazione che il comune, ai fini dell'attività di accertamento può (non deve) presumere come superficie calpestabile quella catastale di cui al D.P.R. 138/98, nelle misure precisate dal comma 2 art. 2 del provvedimento

19 Se ad esempio il provvedimento è datato 15 novembre, sia avrà solo un mese e mezzo di tempo per l'adeguamento.

dell’Agenzia delle Entrate del 29/3/2013, richiamato dal comma 647, ossia scorporando, per le unità abitative, le superfici dei balconi, terrazze e aree scoperte pertinenziali. Sotto questo profilo si ritiene che l’Ente non abbia l’obbligo di accertare nella misura su riportata ma debba sempre accertare la totalità della superficie calpestabile, che potrebbe essere superiore o inferiore al parametro catastale. Solo in mancanza di elementi riconducibili alla corretta determinazione della “attuale e transitoria” base imponibile Tari, può ricorrere alla presunzione catastale prevista dal comma 647.

In sostanza si ritiene che se il contribuente dichiara l’80% della superficie catastale di cui al D.P.R. 138/98 nella misura fornita dall’agenzia ai sensi del provvedimento del 29/3/2013 e il comune si accorge che la superficie calpestabile è superiore al dato dichiarato, può procedere ad attività accertativa per infedele denuncia.

Al contrario se, ad esempio, l’Ente notifica un avviso di accertamento per omessa denuncia assumendo come base imponibile il parametro catastale il contribuente deve avere la possibilità di dimostrare che la superficie utile è inferiore ed ottenere, così, la rettifica dell’avviso.

4.6 Criticità della superficie catastale

Come già descritto nei paragrafi precedenti, allo stato attuale la base imponibile della Tari, per tutti gli oggetti di imposizione, resta la superficie utile/calpestabile. L’anno successivo all’emanazione del provvedimento del direttore dell’agenzia delle entrate, ex territorio, di cui al D.L. 16/14, avremo questa situazione:

- 1) per gli immobili iscritti o iscrivibili in catasto edilizio urbano in categoria ordinaria, la base imponibile coinciderà con l’80% della superficie catastale di cui al D.P.R. 138/98;
- 2) per gli immobili iscritti o iscrivibili in catasto edilizio urbano nelle categorie speciali e a particolari (categoria D e E), nonché per le aree scoperte operative, resterà la superficie calpestabile.

Restano attualmente alcuni dubbi circa la base imponibile che si dovrà applicare agli immobili di categoria ordinaria ma privi di planimetria e quindi privi di superficie catastale. Nel caso della Tares, il legislatore ave-

4. La commisurazione dei prelievi: la superficie tassabile

va previsto una superficie convenzionale sulla cui base il contribuente avrebbe dovuto pagare in acconto la tassa, per poi effettuare il conguaglio al momento della determinazione della superficie catastale. Questa disposizione non è stata riproposta nella normativa Tari, molto probabilmente perché, a seguito della tanta agognata "riforma del catasto", che non prevede più, come unità di misura per la determinazione della rendita, il vano catastale ma i metri quadri, la banca dati dell'anagrafe immobiliare dovrebbe essere completa sotto questo aspetto.

Tornerà di nuovo l'anomalia che si paventava per la Tares prima versione, circa il possibile diverso trattamento tra due unità immobiliari di fatto identici dal punto di vista dell'ampiezza, ma iscritti una in una categoria ordinaria e una in una categoria speciale, dato che il criterio di calcolo della base imponibile sarà diverso.

Altro aspetto abbastanza delicato riguarderà la determinazione della base imponibile per i locali iscritti in una categoria ordinaria all'interno dei quali si producono rifiuti speciali non assimilati agli urbani. A parer di chi scrive, sarà possibile stornare le superfici dove si producono questi rifiuti e quindi tassare il locale per una superficie inferiore al limite inderogabile previsto dalla legge, ossia l'80% della superficie catastale, ma sarebbe preferibile, un intervento legislativo sul punto.

Infine appare indispensabile procedere all'aggiornamento della banca dati delle denunce, procedendo all'individuazione e al caricamento dei dati catastali. È un problema non di poco conto in diversi comuni che in questi anni non hanno proceduto in tal senso e ora, si ritiene, non possono più attendere⁽²⁰⁾.

Sotto questo profilo, diverse sono le metodologie di lavoro utilizzabili. La più semplice per l'ufficio ma la più invasiva per i contribuenti consiste nel convocarli tutti per dichiarare i dati catastali. A parer di chi scrive, convocare tutti, oltre ad essere un'operazione costosa, se effettuata in modo tradizionale, ossia attraverso l'invio di questionari cartacei ai contribuenti,

20 Poiché la Tari eredita le denunce relative ai precedenti prelievi sui rifiuti, e poiché fino a qualche anno fa l'obbligatorietà di dichiarare i dati catastali non era presente, la banca dati Tari contiene anche e soprattutto denunce prive di queste informazioni ora indispensabili.

comporta comunque un preliminare lavoro di controllo dei dati dichiarati e un successivo lavoro di caricamento dati, con possibili errori materiali. Inoltre il turbolento rapporto fisco contribuente non ne esce migliorato⁽²¹⁾. Un'altra possibile metodologia consiste in un lavoro effettuato per approssimazioni successive e per incroci con diverse banche dati disponibili. La prima fase consiste nell'individuare denunce con dati catastali corretti, ossia esistenti nella banca dati metrico catastale. Queste denunce, dal punto di vista dell'allineamento risultano perfette ma potrebbero essere analizzate per quanto riguarda la differenza (eventuale) tra superficie dichiarata e superficie metrica. Dal punto di vista operativo vengono fuori alcuni report:

1. denunce con superfici denunciate uguale all'80% del dato metrico catastale (tab. 4.2);
2. denunce con superfici denunciate superiore all'80% del dato metrico catastale (tab. 4.3);
3. denunce con superfici denunciate inferiore all'80% del dato metrico catastale (tab. 4.4);
4. denunce per le quali non è possibile fare il confronto in quanto non è presente la superficie catastale.

Tabella 4.2 Superficie dichiarata corrispondente all'80% del dato metrico catastale

Fg	Num	Sub	Mq den.	80% Mq cat.	Differenza	Indirizzo denunciato	Indirizzo catasto
4	234	2	120	120	-	V. Roma 1	V. Roma 1

Tabella 4.3 Superficie dichiarata superiore all'80% del dato metrico catastale

Fg	Num	Sub	Mq den.	80% Mq cat.	Differenza	Indirizzo denunciato	Indirizzo catasto
4	234	2	300	280	+20	V. Roma 1	V. Roma 1

21 È noto che essere convocati dal comune per comunicare i dati catastali già dichiarati ad altri Enti o allo stesso comune per altre finalità, è visto dal contribuente come un ennesimo adempimento del quale si poteva essere esentati.

Tabella 4.4 Superficie dichiarata inferiore all'80% del dato metrico catastale							
Fg	Num	sub	Mq den.	80% Mq cat.	Differenza	Indirizzo denunciato	Indirizzo catasto
4	234	2	120	282	-162	V. Roma 1	V. Roma 1

La seconda fase consiste nell'individuare le denunce prive di dati catastali o con dati catastali errati e non riscontrati nella banca dati metrica. In tal caso si procede alla ricerca biunivoca del codice fiscale del denunciante la tassa rifiuti o dei membri del suo nucleo familiare, nella banca dati proveniente dal portale sister - Agenzia del territorio. In sostanza, si verifica se il codice fiscale del denunciante, o di qualcuno dei suoi familiari, sia presente una sola volta nella banca dati catastale. Individuate tali casistiche, qualora l'indirizzo dell'immobile occupato sia corrispondente a quello presente all'agenzia del territorio, si può essere abbastanza certi di aver individuato il foglio, numero, e subalterno da caricare nel data base delle denunce della tassa rifiuti, evitando quindi l'invio del questionario al contribuente.

Nella tab. 4.5 seguente si riporta un esempio:

La prima riga concerne un codice fiscale trovato nella banca dati delle denunce per la tassa rifiuti, per il quale è stato riscontrato un solo locale nella banca dati catastale: la superficie dichiarata è pressoché corrispondente all'80% del dato metrico catastale; l'indirizzo denunciato ai fini tassa rifiuti corrisponde a quello dell'agenzia del territorio; la denuncia non ha i dati catastali ma si può essere abbastanza certi nel "completare" il *database* delle denunce inserendo i dati catastali individuati.

La seconda riga riguarda un altro codice fiscale che ha effettuato una denuncia dei dati incompleta, non inserendo il "numero". Analizzando quanto riscontrato nella banca dati catastali è molto probabile che il dato mancante sia il numero "123"⁽²²⁾.

²² Tra l'altro la superficie dichiarata è inferiore di 20 mq al parametro presuntivo catastale, pertanto si potrebbe anche fare un ragionamento accertativo.

Tabella 4.5 Bonifica denuncia partendo dal codice fiscale

Dati denunciati			Dati catastali			Superfici			Indirizzi
Fg	Num	Sub	Fg	Num	sub	Denuncia	80% Cat.	Diff.	
			3	128	10	100	98	+2	V. Roma 1
1		3	1	123	3	60	80	-20	V. Po 5

Ad analoga conclusione si può pervenire se in corrispondenza del codice fiscale utilizzato come chiave di ricerca vi siano più immobili intestati nella banca dati catastale ma uno solo di questi corrisponde all'indirizzo dichiarato nelle denuncia della tassa rifiuti. Ad esempio, se a via Roma 8, indirizzo dell'immobile denunciato per i rifiuti, il contribuente sia titolare a livello catastale solo di un immobile, mentre risulta titolare di altre unità immobiliari in altri indirizzi, si può essere abbastanza certi di aver individuati il dato catastale da inserire nella denuncia.

La terza fase è dedicata al trattamento di tutte le denunce non agganciate al dato catastale nelle due precedenti fasi. Qualora il codice fiscale del denunciante sia presente più volte nella banca dati catastale, si può tentare di individuare il dato catastale da caricare nella denuncia Tarsu/Tia/Tares/Tari, incrociando la banca dati ICI, e soffermando l'attenzione sull'immobile dichiarato "abitazione principale": se la dichiarazione esiste, allora si può procedere con il caricamento dei relativi dati catastali nella denuncia^{(23) (24)}.

L'ultima fase riguarda le denunce per le quali né l'intestatario né i suoi familiari sono presenti nella banca dati metrico catastale (probabili inquilini o comodatari o occupanti di fatto). In tal caso, prima di procedere all'invio del questionario, si potrebbe fare un incrocio con le locazioni, scaricabili dal portale Siatel - punto fisco: se il codice fiscale del denunciante o di un membro del nucleo familiare coincide con il codice fiscale di un locatario, allora è possibile risalire al proprietario e quindi proce-

23 Verificando sempre la coincidenza dell'indirizzo. Ciò presuppone una banca dati ICI/IMU aggiornata.

24 Questo tipo di incrocio può anche essere il primo, in quanto se nella banca dati ICI/IMU vi è la dichiarazione di un'abitazione principale, vuol dire che il contribuente ha dichiarato quell'immobile quale dimora abituale e quindi deve pagare la tassa rifiuti.

4. La commisurazione dei prelievi: la superficie tassabile

dere con quanto previsto nelle fasi sopra descritte. Se il contratto di locazione contiene anche i dati catastali, obbligatori dal luglio 2010, allora non occorre nessun'altra ricerca, in quanto è stato individuato il foglio, numero, subalterno da inserire nella denuncia. Analogo discorso lo si può fare con un incrocio con le dichiarazioni di successione.

Solo quando anche questo tentativo dovesse dare risultati incerti, allora diventa determinante la collaborazione del contribuente, attraverso l'invio di un questionario nel quale indicare i dati mancanti.

Lavorando per incroci e per approssimazioni successive, è chiaro che il numero di richieste da inviare ai contribuenti si riduce sensibilmente, risultando non eccessivamente invasivi verso gli stessi, e con risparmio di costi per l'ente, anche in termini di giornate/uomo, da dedicare allo sportello e al caricamento dati.

Ovviamente questa metodologia non può prescindere dal possesso di un software gestionale capace di leggere le diverse banche dati, interne ed esterne dell'ente, di produrre incroci massivi e di elaborare report⁽²⁵⁾.

25 Per una facile consultazione i report dovrebbero essere in formato excel o csv.

**Il trattamento
delle superfici produttive
di rifiuti speciali**

5

Introduzione

In linea di continuità con quanto previsto nei previgenti regimi di prelievo destinati al finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti, anche nella tassa sui rifiuti l'applicazione del tributo è limitata alle superfici dei locali e delle aree potenzialmente produttive di rifiuti urbani e assimilati agli urbani. L'art. 1, comma 649, della L. 147/2013 stabilisce infatti che: *“nella determinazione della superficie assoggettabile alla Tari non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente”*.

Analogamente, nel tributo sui rifiuti e sui servizi (Tares) vigente nell'anno 2013, l'art. 14, comma 10, del D.L. 201/2011, prevedeva che: *“nella determinazione della superficie assoggettabile al tributo non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano di regola rifiuti speciali, a condizione che il produttore ne dimostri l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente”*.

Mentre l'art. 62, comma 3, del D.Lgs 507/1993, riguardante la tassa smaltimento rifiuti solidi urbani (Tarsu), recitava che: *“nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di rego-*

la, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti”.

Le norme appena richiamate, seppure con formulazioni differenti che di seguito verranno approfondite, si basano sul principio comune a tutti i prelievi citati di destinazione del loro gettito al finanziamento del costo del servizio di gestione dei rifiuti urbani ed assimilati, vale a dire dei rifiuti gestiti dal servizio pubblico.

5.1 L'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani

La classificazione dei rifiuti è contenuta nell'art. 184 del D.Lgs 152/2006 e si basa sulla principale distinzione tra rifiuti urbani e rifiuti speciali. I primi sono i rifiuti provenienti dalle utenze domestiche, oltre che quelli derivanti dallo spazzamento stradale, i rifiuti di qualunque natura giacenti su aree pubbliche, i rifiuti vegetali provenienti da parchi, giardini e aree cimiteriali ed i rifiuti derivanti da esumazione ed estumulazione non classificati come speciali. Nella categoria dei rifiuti urbani sono altresì inclusi i rifiuti speciali assimilati ai rifiuti urbani. I rifiuti speciali sono invece tutti quelli derivanti dallo svolgimento di attività non domestiche, quali le attività agricole e agro-industriali, le attività di demolizione e costruzione, quelle di lavorazione artigianale, industriali, commerciali e di servizio. Sono altresì inclusi nella categoria degli speciali altri rifiuti, quali quelli derivanti dalle attività di recupero e smaltimento dei rifiuti, i rifiuti sanitari, le attrezzature obsolete e deteriorate, ecc.

In base alla diversa classificazione dei rifiuti si hanno differenti regole per la loro gestione. Infatti, mentre per i rifiuti urbani e speciali assimilati agli urbani vige tuttora la cosiddetta privativa comunale, nelle more dell'entrata a regime degli enti di governo che le regioni devono definire con riferimento agli ambiti o bacini ottimali per la gestione del servizio di gestione dei rifiuti, ai sensi dell'art. 34 della L. 221/2012 (art. 198 del D.Lgs 152/2006), la gestione dei rifiuti speciali non assimilati agli urbani è affidata ai produttori dei medesimi rifiuti. Più in dettaglio, vi è l'obbligo di conferimento al servizio pubblico solo per i rifiuti urbani e assimilati da destinare allo smaltimento, mentre i rifiuti da recuperare possono essere conferiti alter-

nativamente dal produttore o al servizio pubblico o a soggetti terzi autorizzati, come risulta dalla previsione dell'art. 198 del D.Lgs 152/2006, in base al quale: *"sino all'inizio delle attività del soggetto aggiudicatario della gara ad evidenza pubblica indetta dall'Autorità d'ambito ai sensi dell'articolo 202, i comuni continuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa nelle forme di cui al l'articolo 113, comma 5, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267"*.

I rifiuti speciali non assimilati agli urbani devono invece essere gestiti dal produttore, a mente delle disposizioni del codice dell'ambiente (art. 188 D.Lgs 152/2006), il quale sarà responsabile del loro conferimento a soggetti abilitati e quindi del loro corretto smaltimento. I rifiuti speciali non assimilati agli urbani non possono essere conferiti al servizio pubblico, salvo che non venga stipulata apposita convenzione tra il produttore ed il gestore dello stesso, la quale tuttavia esula dal servizio di raccolta pubblica.

Come più volte ribadito dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, seppure in regime di Tarsu, l'avvio in forma autonoma allo smaltimento dei rifiuti assimilati agli urbani da parte dei produttori, per mezzo di soggetti diversi dal servizio pubblico, non li dispensa dall'obbligo del versamento del tributo, poiché l'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani costituisce titolo per la riscossione della tassa (sentenza n. 27057/2007). Principio che può essere considerato valido anche in regime di Tari. Diversa è invece la situazione nell'ipotesi in cui i rifiuti assimilati prodotti siano avviati dallo stesso produttore al recupero per mezzo di soggetti abilitati, senza avvalersi del servizio pubblico. Tale scelta, come sopra accennato pienamente legittima, non dà diritto all'esenzione dal tributo, ma solamente all'applicazione di appositi abbattimenti della tassa.

L'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani ha subito nel tempo una profonda e complessa evoluzione normativa. A partire dall'art. 60 del D.Lgs 507/1993, il quale attribuiva ai comuni la facoltà di equiparare i rifiuti speciali agli urbani in base alle caratteristiche tecniche individuate dalla deliberazione del Comitato interministeriale del 27/07/1984, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 253 del 13/09/1984. Ben presto però, con l'art. 39 della L. 146/1994, si operò un'automatica assimilazione agli urbani di tutti i rifiuti contenuti o suscettibili di essere contenuti nell'elenco di cui al punto 1.1.1 della delibera-

zione del Comitato interministeriale sopra richiamata. In tale modo si realizzò l'uniformità del regime di assimilazione vigente in tutti i comuni. Tuttavia, a seguito dell'abrogazione dell'art. 39 sopra richiamato, ad opera dell'art. 17, comma 3, della L. 128/1998, si resero applicabili le disposizioni nel frattempo intervenute, contenute nell'art. 21 del D.Lgs 22/1997. Quest'ultimo rimetteva ai comuni il compito di provvedere all'assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, ai fini della raccolta e dello smaltimento, secondo i criteri dettati dallo Stato a norma dell'art. 18 del medesimo decreto. A mente di quest'ultimo lo Stato avrebbe dovuto occuparsi della fissazione dei criteri qualitativi e quali-quantitativi per l'assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani. Tuttavia le norme attuative di tale disposizione non sono state mai emanate, spingendo il Ministero delle finanze a ritenere che, in assenza delle nuove regole statali, i comuni avrebbero dovuto continuare a fare riferimento ai previgenti criteri dettati dalla deliberazione del Comitato interministeriale del 27/07/1984 (circolare del Ministero delle finanze n. 119/e del 7/05/1998).

L'entrata in vigore del nuovo codice ambientale (D.Lgs 152/2006), in sostituzione delle previgenti disposizioni del D.Lgs 22/1997, ha devoluto di nuovo ai comuni il compito di definire l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, sulla base dei criteri stabiliti dallo Stato. L'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/2006, nel prevedere l'attribuzione allo Stato del compito di provvedere alla definizione dei criteri qualitativi e quali-quantitativi per l'assimilazione, ai fini della raccolta e dello smaltimento, dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, aveva tuttavia inizialmente stabilito la non assimilabilità agli urbani dei rifiuti derivanti da:

- enti e imprese esercitate su aree con superficie non superiore ai 150 metri quadri, nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti, e superficie non superiore a 250 metri quadri, nei comuni con popolazione residente superiore a 10.000 abitanti;
- 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.

Successivamente, ad opera dell'art. 2 del D.Lgs 4/2008, venne modificata la predetta regola sancendo la non assimilabilità solo dei 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, nonché dei rifiuti prodotti 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. La norma, quindi, sanciva l'esclusione dai rifiuti assimilabili dei rifiuti prodotti nei reparti produttivi, industriali o artigianali, nonché di quelli relativi alle strutture di vendita di medio-grandi dimensioni (450 mq, nei comuni con meno di 10.000 abitanti e mq 750, nei comuni con più di 10.000 abitanti).

L'operatività dei nuovi divieti di assimilazione risultava tuttavia bloccata dalla mancata emanazione del decreto ministeriale attuativo, consentendo ai comuni di continuare ad operare l'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani secondo le previgenti regole, vale a dire quelle contenute nel D.Lgs 22/1997 e, per quanto sopra descritto, nella deliberazione interministeriale del 27/07/1984. A sostegno di quanto sopra deponevano, oltre che la disposizione contenuta nell'art. 264 del D.Lgs 152/2006, in base al quale i provvedimenti attuativi del D.Lgs 22/1997 continuavano ad applicarsi fino alla data di entrata in vigore dei corrispondenti provvedimenti attuativi della parte quarta del D.Lgs 152/2006, e nell'art. 265 del citato decreto, per effetto del quale tutte le normative tecniche che disciplinano la materia della raccolta, del trasporto e dello smaltimento restavano in vigore fino all'adozione delle specifiche norme di attuazione. Ma soprattutto intervenne l'art. 1, comma 184, lettera b), della L. 296/2006, il quale specificò che: *"nelle more della completa attuazione delle disposizioni recate dal D.Lgs 152/2006 e successive modificazioni..., in materia di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nell'articolo 18, comma 2, lettera d), del D.Lgs 22/1997."* Secondo l'interpretazione prevalente, la disposizione richiamata consentiva ancora l'assimilazione ai rifiuti urbani di quelli prodotti nei reparti produttivi e nelle strutture di vendita sopra identificate e, quindi, l'applicazione del conseguente tributo sulle relative superfici⁽¹⁾.

1 Si rileva che vi è chi invece ha fatto osservare che il divieto di assimilazione dovesse

Ciò peraltro in linea di continuità con i consolidati principi della Corte di Cassazione in materia di tassa smaltimento rifiuti solidi urbani, in virtù dei quali ai fini della tassazione rileva non tanto la provenienza dei rifiuti, quanto la loro tipologia, con conseguente potenziale tassabilità anche delle attività industriali (sentenze n. 20646/2007 e 27057/2007, tra le altre). La disposizione dell'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/2006 è stata tuttavia profondamente modificata dall'intervento abrogativo operato dal D.L. 201/2011, il quale ha cancellato, con decorrenza dal 06/12/2011, il divieto che avrebbe impedito allo Stato l'assimilazione dei rifiuti prodotti nei reparti produttivi e nelle strutture di vendita sopra descritti. Inoltre, la disposizione ha anche cancellato la mai applicata tariffa per la gestione dei rifiuti assimilati che i comuni avrebbero dovuto introdurre sin dal 2010. Il previsto decreto ministeriale di assimilazione, quindi, potrà ora stabilire l'assimilabilità ai rifiuti urbani di tutti quelli prodotti dalle utenze non domestiche⁽²⁾. In virtù della breve evoluzione normativa sopra delineata, oggi, in attesa dell'emanazione del decreto statale attuativo che fissa i nuovi criteri statali di assimilazione, ai sensi dell'art 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/2006, i comuni continuano a disciplinare l'assimilazione dei rifiuti seguendo le regole tecniche contenute nella deliberazione del Comitato interministeriale del 27/07/1984.

L'adozione della deliberazione di assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani rappresenta il presupposto indispensabile per l'applicazione della tassa sui rifiuti sulle attività economiche. Come già evidenziato ai tempi della Tarsu dalla Corte di Cassazione⁽³⁾, la dichiarazione di assimilabilità espressa dei rifiuti speciali agli urbani è presupposto necessario per l'as-

ritenersi immediatamente applicabile, in quanto la disposizione che ha sancito la non assimilabilità dei rifiuti dei reparti produttivi e delle strutture di vendita è intervenuta successivamente a quella contenuta nell'art. 1, comma 184, lettera b), della L. 296/2006, poiché introdotta dal D.Lgs 4/2008. Dimenticando, tuttavia, che analoga previsione era già contenuta nella versione originaria del D.Lgs 152/2006.

2 Tuttavia, come sarà più avanti evidenziato, secondo l'interpretazione ministeriale, le disposizioni introdotte dal D.L. 16/2014 nell'art. 1, comma 649, della L. 147/2013, potrebbero reintrodurre un siffatto divieto, quantomeno per le aree produttive (risoluzione Ministero dell'economia n. 2/df del 09/12/2014).

3 Sentenze n. 15856/2005 e n. 27057/2007.

soggettamento alla Tarsu delle attività commerciali (ma, più in generale, delle utenze non domestiche).

Come specificato dalla norma dell'art. 198 del D.Lgs 152/2006, il provvedimento di assimilazione dei rifiuti, senza dubbio atto di natura regolamentare sia esso contenuto all'interno del regolamento di disciplina del servizio rifiuti o in quello del tributo⁽⁴⁾ o in una specifica deliberazione, deve contenere al suo interno i criteri qualitativi e quantitativi per l'assimilazione dei rifiuti speciali.

In relazione ai primi, il comune deve scegliere quali assimilare, nell'ambito delle tipologie di rifiuti assimilabili ai rifiuti urbani in base all'elenco contenuto nel punto 1.1.1 della deliberazione del Comitato interministeriale del 27/7/1984. Come è evidente la scelta è intimamente legata alla tipologia di servizio che l'ente intende erogare, ricordando comunque l'obbligo di predisporre un servizio adeguato al ricevimento di tutti i rifiuti urbani e assimilati avviato allo smaltimento, per i quali ancora oggi vale transitoriamente la privativa comunale.

La disciplina deve altresì contenere i requisiti quantitativi di assimilazione, vale a dire il limite massimo di rifiuti, qualitativamente assimilati, che l'ente è disposto a ricevere con il servizio pubblico di raccolta. Ciò comporta che laddove la produzione di rifiuti dovesse eccedere il limite massimo quantitativo fissato dall'ente, la quantità dei rifiuti superiore al predetto limite deve considerarsi speciale non assimilata, nonostante i predetti rifiuti appartengano alla stessa tipologia qualitativa di quelli assimilati. Ovviamente per tale quantità eccedente i limiti, il produttore sarà tenuto a provvedere in modo autonomo allo smaltimento, come avviene in generale per tutti i rifiuti speciali non assimilati.

I limiti quantitativi possono essere variamente determinati secondo diversi criteri, tra i quali:

- la fissazione di un limite massimo per tipologia di attività, con riscontro della quantità di rifiuti effettivamente prodotta dall'utente: in

⁴ Vedasi lo schema di regolamento per la disciplina del tributo sui rifiuti e sui servizi (Tares), reso disponibile nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze nel corso dell'anno 2013.

base a tale criterio, che presuppone la misurazione dei rifiuti prodotti da ogni utente, si considerano non assimilati i rifiuti effettivamente prodotti, pur qualitativamente assimilati, eccedenti il limite stabilito;

- la fissazione di un limite massimo per tipologia di attività, con misurazione dei rifiuti prodotti con criteri presuntivi: tale sistema evita la rilevazione dei rifiuti effettivamente prodotti dall'utente, stimando gli stessi sulla base dei coefficienti quantitativi di produttività dei rifiuti stabiliti ai fini del calcolo delle tariffe della tassa (coefficienti $K_d^{(5)}$). Il metodo si traduce di fatto nella detassazione delle superfici eccedenti un determinato limite.

Il limite massimo di assimilazione quantitativa può determinarsi anche in modo differenziato per le diverse categorie di attività, parametrandolo ad una determinata quota del coefficiente K_d massimo.

Ovviamente, in tutti i casi, la dimostrazione della produzione di rifiuti eccedenti il limite massimo dà diritto ad una detassazione di una parte della superficie, come negli esempi che seguono.

Esempio 1: si ipotizzi un'attività produttiva che occupa locali aventi una superficie complessiva di mq. 3.500, suddivisa come da tabella sotto riportata. Il comune ha fissato un limite massimo di assimilazione di 3.000 kg/giorno di rifiuti. L'impresa produce una quantità di rifiuti pari a complessivi 4.000 kg/giorno. La quota di rifiuti non assimilati per quantità ammonta a 1.000 kg/giorno, corrispondenti ad una superficie da detassare pari a 875 mq.

Tabella 5.1 Determinazione produzione teorica di rifiuti

Destinazione	Superficie (mq)	Produttività (kg/mq)	Produzione rifiuti (kg/giorno)
Stabilimento	2.000	1,5	3.000
Ufficio	500	1	500
Deposito	1.000	0,5	500
TOTALE	3.500		4.000

5 Si tratta del coefficiente previsto nell'allegato 1 al D.P.R. 158/1999, da utilizzarsi per il conteggio della quota variabile della tariffa per le utenze non domestiche.

LIMITE DI ASSIMILAZIONE QUANTITATIVA kg/giorno 3.000
 QUANTITÀ NON ASSIMILATA AGLI URBANI kg/giorno 1.000

CALCOLO SUPERFICIE DA DETASSARE

$4.000:3.500 = 1.000: X$ **X= 875 mq**

Esempio 2: il comune, ubicato nel centro Italia e con popolazione superiore a 5.000 abitanti, ha deciso di assimilare agli urbani i rifiuti speciali prodotti da un'attività industriale nel limite dell'85% della produzione di rifiuti risultante dall'applicazione del coefficiente di produttività Kd massimo, di cui alla tabella allegata al D.P.R. 158/1999. Tale limite vale solo per le attività che risultano produrre, applicando i coefficienti Kd massimi, una quantità di rifiuti superiore a 15.000 kg all'anno, che rappresenta comunque il limite minimo per l'assimilazione. Ipotizzando che l'impresa sia in grado di comprovare una produzione di rifiuti pari a kg 20.000 annui, la quota della superficie da detassare si determina come segue:

Tabella 5.2 Determinazione limite quantitativo di assimilazione				
Destinazione	Superficie (mq)	Produttività Kd (kg/mq)	Produzione rifiuti teorica (kg/anno)	Limite di assimilazione (85% produzione teorica)
Attività industriale con capannoni di produzione	2.000	8,20	16.400	13.940

CALCOLO SUPERFICIE TASSABILE

$20.000 : 15.000 = 2.000 : x$ **X= 1.500 mq**

La superficie non tassabile sarà quindi di mq 500 (mq 2.000 - mq 1.500) perché produttiva di rifiuti non assimilati per quantità (i quali dovranno essere gestiti in modo autonomo dal produttore e non potranno essere conferiti al servizio pubblico, pur essendo qualitativamente assimilati agli urbani). Nel provvedimento di assimilazione dei rifiuti risulta indispensabile l'individuazione dei criteri quantitativi, alla luce della pronuncia della Corte di Cassazione che ha ritenuto illegittima la delibera comunale di assimilazione che non indica predetti criteri quantitativi (sentenza n. 9631/2012).

In passato, la medesima Corte aveva invece ritenuto che l'assenza dei criteri quantitativi non rendesse illegittima la deliberazione comunale, ma implicitamente comportasse l'assimilabilità di tutti i rifiuti prodotti, ed il conseguente obbligo per il comune di fornire il relativo servizio (sentenza n. 21342/2008).

Particolarmente delicata è la questione degli imballaggi.

Il D.Lgs 152/2006 stabilisce una disciplina speciale per gli imballaggi, classificandoli innanzitutto in (art. 218 del citato decreto):

- *imballaggio per la vendita o imballaggio primario*: imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore;
- *imballaggio multiplo o imballaggio secondario*: imballaggio concepito in modo da costituire, nel punto di vendita, il raggruppamento di un certo numero di unità di vendita, indipendentemente dal fatto che sia venduto come tale all'utente finale o al consumatore, o che serva soltanto a facilitare il rifornimento degli scaffali nel punto di vendita. Esso può essere rimosso dal prodotto senza alterarne le caratteristiche;
- *imballaggio per il trasporto o imballaggio terziario*: imballaggio concepito in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di merci, dalle materie prime ai prodotti finiti, di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli per evitare la loro manipolazione ed i danni connessi al trasporto, esclusi i container per i trasporti stradali, ferroviari marittimi ed aerei.

Molto si discute circa l'assimilabilità degli imballaggi e dei rifiuti da imballaggio ai rifiuti urbani.

L'art. 226, comma 2, del D.Lgs 152/2006 stabilisce il divieto di immettere nel circuito dei rifiuti urbani gli imballaggi terziari, fatto salvo quanto previsto dall'art. 221, comma 4, del decreto citato. Il medesimo articolo prevede invece che gli imballaggi secondari possono essere conferiti al servizio pubblico solo se istituita dal comune una forma di raccolta differenziata, sempre nei limiti del citato art. 221, comma 4. Quest'ultima disposizione, introdotta dal D.Lgs 4/2008, consente agli utilizzatori di imballaggi di conferire gli imballaggi usati secondari e terziari, nonché i rifiuti da imballaggio secondari e terziari, al servizio pubblico nei limiti derivanti dai criteri

di assimilazione dei rifiuti emanati ai sensi dell'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/2006. La norma pare superare il rigoroso divieto vigente sotto il D.Lgs 22/97, potendo far quindi ritenere che per gli imballaggi ed i rifiuti da imballaggio non sia del tutto preclusa l'assimilabilità agli urbani. Il citato assetto normativo pare infatti rendere assimilabili agli urbani gli imballaggi secondari ed i rifiuti da imballaggio secondari, a condizione che il comune abbia istituito una forma di raccolta differenziata. Purché, ovviamente, i medesimi rispettino i criteri quantitativi e qualitativi stabiliti ai fini dell'assimilazione. Conseguentemente, laddove assimilati, risulteranno tassabili le superfici ove gli stessi sono prodotti. Qualche dubbio in più è sorto in relazione agli imballaggi terziari, tenuto conto dell'inciso iniziale del comma 2 dell'art. 226 del D.Lgs 152/2006 che impedisce l'immissione nel normale circuito dei rifiuti urbani degli imballaggi e dei rifiuti da imballaggio terziari. Ciò faceva propendere per la loro non assimilabilità ai rifiuti urbani. Tuttavia, tale certezza è messa in crisi dalla seconda parte del comma 4 dell'art. 221 del D.Lgs 152/2006, introdotto dal D.Lgs 4/2008, che apre la porta alla possibilità per l'utilizzatore di conferire gli imballaggi terziari usati ed i relativi rifiuti al servizio pubblico, laddove gli stessi rispettino i criteri di assimilazione.

Questione di particolare rilievo se consideriamo i suoi effetti tributari. In proposito la Corte di Cassazione ha tenuto orientamenti oscillanti. Con le sentenze n. 27057/2007 e n. 5257/2004 aveva ritenuto che gli imballaggi fossero sempre assimilabili ai rifiuti urbani, tenuto conto che già dall'entrata in vigore del D.Lgs 22/97 tutti i rifiuti, inclusi anche quelli industriali, in presenza di determinate caratteristiche, fossero assimilabili agli urbani, fatta eccezione per quelli pericolosi. Peraltro, osservava la Corte, la deliberazione interministeriale del 27/07/1984, ancora vigente in attesa dell'emanazione del decreto attuativo del D.Lgs 152/2006, stabiliva l'assimilabilità degli imballaggi. Al contrario, la medesima Suprema Corte, con la sentenza n. 627 del 18/01/2012, seppure riferendosi agli anni d'imposta 1999-2005 (prima cioè dell'entrata in vigore delle norme del D.Lgs 152/2006), aveva ritenuto sussistente il divieto di assimilazione degli imballaggi terziari e secondari a quelli urbani. Principio condiviso, con riferimento questa volta al 2006, dall'ordinanza della Suprema Corte n. 11500 del 09/07/2012.

5.2 Il trattamento tributario delle superfici che producono rifiuti non assimilati

Si è chiarito nel paragrafo precedente che i rifiuti speciali possono risultare non assimilati agli urbani o per qualità, in quanto non appartenenti all'elenco delle tipologie di rifiuti che il comune ha stabilito di assimilare agli urbani, o per quantità, in quanto eccedenti il limite massimo di assimilazione stabilito dal comune, pur risultando qualitativamente assimilabili agli urbani.

Il trattamento ai fini della tassa sui rifiuti dei locali e delle aree scoperte in cui si producono rifiuti speciali non assimilati agli urbani è delineato dall'art. 1, comma 649, della L. 147/2013, il quale esclude dalla superficie tassabile quella in cui si producono rifiuti speciali non assimilati. Ciò in coerenza con l'obbligo gravante sul produttore di provvedere autonomamente al loro smaltimento, senza poterli conferire al servizio pubblico (se non dietro specifica convenzione), e con la destinazione del tributo al finanziamento dei costi del servizio di gestione dei rifiuti (art. 1, comma 639, della L. 147/2013), con esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono, a proprie spese, i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente (art. 1, comma 654, L. 147/2013).

La disposizione sopra richiamata comporta una serie di formalità che il soggetto passivo deve porre in essere per poter fruire dell'agevolazione, evidenziando in tal modo il carattere di esenzione che la detassazione in esame in realtà assume.

In analogia a quanto sancito dalla giurisprudenza in materia di Tarsu, allorquando, in vigenza dell'analoga disposizione contenuta nell'art. 62, comma 3, del D.Lgs 507/1993⁽⁶⁾, la Corte di Cassazione aveva ritenuto che la detassazione per la produzione di rifiuti speciali non assimilati agli urbani si configurava come un'esenzione, come tale comportante, per

6 L'art. 62, comma 3, del D.Lgs 507/1993, stabilisce che: "nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti"

la sua fruizione, una serie di adempimenti a carico del contribuente che ne invocava l'applicazione (vedasi sentenze della Corte di Cassazione n. 12773/2009 e n. 18497/2010).

Il soggetto passivo sarà pertanto tenuto a richiedere l'applicazione della detassazione, dimostrando la produzione di rifiuti speciali non assimilati agli urbani nei locali o nelle aree possedute o detenute. Ciò comporterà l'obbligo di:

- inserire nella dichiarazione del tributo le superfici produttive di rifiuti speciali non assimilati;
- fornire idonea documentazione attestante la produzione degli stessi, quali relazioni tecniche esplicative del processo produttivo posto in essere nei locali/aree interessate, formulari di trasporto dei rifiuti di cui all'art. 193 del D.Lgs 152/2006, modello unico di dichiarazione ambientale (M.U.D.), ecc.

La disposizione del comma 649 sopra richiamato, a ben vedere, impone anche un altro preciso onere per poter fruire della detassazione. Si tratta della dimostrazione dell'avvenuto trattamento dei rifiuti speciali prodotti secondo le vigenti norme ambientali. Infatti, la norma agevolativa non si limita a specificare, come peraltro già prevede il D.Lgs 152/2006, l'onere in capo al produttore di rifiuti speciali di provvedere a proprie spese al loro smaltimento, non potendoli conferire al servizio pubblico, ma anche di comprovare il loro avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Si tratta di un ulteriore elemento probatorio mediante il quale il soggetto deve dimostrare anche il corretto smaltimento dei rifiuti speciali prodotti. Tale onere, che pare aggiungere una sanzione di carattere tributario a quelle già previste dalle vigenti norme ambientali nell'ipotesi di irregolare gestione dei rifiuti, disconoscendo altresì la spettanza dell'agevolazione tributaria, potrà assolversi fornendo idonea documentazione in grado di dimostrare l'esito delle operazioni di conferimento, quali il contratto di smaltimento/recupero stipulato con un soggetto autorizzato, i formulari di trasporto dei rifiuti di cui all'art. 193 del D.Lgs 152/2006 debitamente controfirmati a destinazione, ecc.

Si può riassumere dicendo che per poter usufruire della detassazione non è sufficiente dimostrare che nei locali e nelle aree possedute/occupate si

producono rifiuti speciali non assimilati, ma che occorre provare anche il loro corretto trattamento dei rifiuti secondo le vigenti norme ambientali. Come sopra accennato la norma in parola non è innovativa, essendo già presente anche nella Tarsu (art. 62, comma 3, del D.Lgs 507/1993) e nel tributo sui rifiuti e sui servizi (art. 14, comma 10, del D.L. 201/2011). Tuttavia la stessa sembra presentare qualche elemento di novità nella Tari rispetto ai previgenti tributi. Infatti, il citato comma 649 stabilisce che, ai fini della detassazione, la produzione di rifiuti speciali deve essere “*continuativa e prevalente*”. Il comma 3 dell’art. 62 del D.Lgs 507/1993, nella Tarsu, prevedeva che la produzione di rifiuti speciali per dare diritto alla detassazione delle relative superfici dovesse avvenire “*di regola*”, analogamente a quanto previsto nella Tares dal comma 10 dell’art. 14 del D.L. 201/2011. La giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva ritenuto, in vigenza della Tarsu, che la detassazione in parola competeva solo per quelle superfici in cui vi era la produzione esclusiva e ordinaria di rifiuti speciali. In altre parole, si doveva trattare di aree con produzione di rifiuti speciali quale conseguenza ordinaria dello svolgimento del processo produttivo. Nella Tari, l’avverbio “*continuativamente*” sembra rafforzare e ribadire il concetto di produzione di rifiuti speciali ordinariamente connessa al processo produttivo, portando ad escludere il riconoscimento della detassazione laddove vi sia una produzione del tutto occasionale e saltuaria di rifiuti speciali non assimilati. In altri termini, il rifiuto speciale deve essere una output ordinario del processo produttivo (inteso in senso economico). L’avverbio “*prevalente*” pare invece introdurre una condizione nuova e più restrittiva rispetto al passato, in base alla quale un locale con produzione mista di rifiuti assimilati e non assimilati potrebbe beneficiare della detassazione totale, ove quest’ultimi eccedano i primi. Tuttavia alcune considerazioni, che saranno di seguito esposte, fanno ritenere che ancora oggi la non applicazione del tributo più correttamente riguardi solo quelle superfici per le quali il possessore o il detentore è in grado di dimostrare l’esclusiva produzione di rifiuti speciali non assimilati agli urbani.

Mentre appare chiaro il trattamento tributario delle aree con produzione esclusiva di rifiuti speciali non assimilati agli urbani, nel senso della loro esclusione totale dalla tassa, più incerte sono le modalità di tassazione

dei locali o delle aree in cui si verifica congiuntamente la produzione di rifiuti speciali assimilati e di rifiuti non assimilati agli urbani.

In tale ipotesi, laddove vi siano obiettive difficoltà nel delimitare la porzione dei locali/aree in cui si producono rifiuti speciali non assimilati, il comune, con il regolamento del tributo, individua per ogni categoria di attività produttiva di rifiuti speciali non assimilati delle percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività è svolta (art. 1, comma 682, let. a, punto 5, L. 147/2013).

Il comune, quindi, nel regolamento del tributo deve (e non semplicemente può, come accadeva in base alle analoghe norme vigenti nella Tarsu ex art. 62, comma 3, D.Lgs 507/1993) prevedere delle percentuali di abbattimento forfetarie della superficie dei locali e delle aree, differenziate per categorie di attività che producono rifiuti speciali, nell'ipotesi di produzione mista di rifiuti assimilati e non assimilati. Le percentuali dovranno essere ovviamente determinate sulla base di elementi tecnici capaci di evidenziare in ciascuna categoria di attività la diversa incidenza dei rifiuti speciali non assimilati prodotti rispetto al totale. Come inoltre accenna la norma, le percentuali dovranno applicarsi all'intera superficie su cui l'attività è svolta. Ciò pone la necessità di adottare particolari cautele nella loro determinazione, per tenere debitamente conto del fatto che le percentuali dovrebbero applicarsi sulla superficie di tutti i locali e le aree utilizzate dal complesso produttivo e non solo di quelli in cui effettivamente si verifica la produzione mista di rifiuti assimilati e non.

Pertanto, proprio la previsione delle percentuali forfetarie di abbattimento, che il comune deve obbligatoriamente prevedere, sembra confermare la tesi che l'esclusione totale dalla tassazione riguarda solamente quelle superfici in cui la produzione di rifiuti speciali non assimilati è esclusiva e obiettivamente individuabile. Se si dovesse infatti optare per la detassazione totale in presenza di una produzione semplicemente prevalente di rifiuti speciali non assimilati rispetto a quelli assimilati, l'obbligo di definizione delle percentuali forfetarie perderebbe di significato⁽⁷⁾.

⁷ Peraltro, in quest'ultima ipotesi, leggendo la norma del comma 649 dell'art. 1 della L. 147/2013 al contrario, risulterebbero totalmente soggette al tributo le superfici in cui si pro-

Sul punto tuttavia occorre evidenziare che il Ministero dell'economia e delle finanze ha assunto una posizione particolarmente rigorosa. Con la risoluzione n. 2/df del 9/12/2014, il Dipartimento delle finanze, Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale, ha ritenuto che *“la norma (del comma 649 ndr) permette, quindi, di considerare intassabili, le aree sulle quali si svolgono le lavorazioni industriali o artigianali, che in genere producono in via prevalente rifiuti speciali, poiché la presenza umana determina la formazione di una quantità non apprezzabile di rifiuti assimilabili.”* E ancora che *“il verificarsi della condizione della produzione in via continuativa e prevalente di rifiuti speciali determina l'esclusione dalla Tari sulle superfici produttive di tali rifiuti.”*

Secondo la posizione ministeriale, quindi, laddove vi sia una superficie in cui si producono in via continuativa e anche solo prevalente rifiuti speciali non assimilati agli urbani, occorre detassarla per intero.

La giurisprudenza di legittimità in regime di Tarsu⁽⁸⁾ aveva più volte ribadito che per individuare le superfici alle quali applicare la detassazione non aveva alcun rilievo la tipologia di attività svolta, ma solamente la natura dei rifiuti prodotti, vale a dire la loro appartenenza o meno alla categoria dei rifiuti speciali non assimilati agli urbani. Ciò in particolare per le attività industriali e, più in genere, per le attività produttive. Inoltre, la detassazione veniva limitata a quei locali/aree dove avveniva la produzione di rifiuti speciali non assimilati, non estendendosi a locali eventualmente agli stessi funzionalmente collegati, ma di per se produttivi di rifiuti assimilati agli urbani⁽⁹⁾.

A sovvertire questo consolidato principio, vigente nei precedenti regimi di prelievo, è intervenuta la modifica apportata dal D.L. 16/2014 al comma 649 dell'art. 1 della L. 147/2013. In base a quest'ultimo comma nel regolamento della Tari il comune deve individuare *“le aree di produzione di*

ducono rifiuti speciali non assimilati in via non prevalente. Contraddicendo in tale modo il dettato dell'art. 1, comma 654, della L. 147/2013, che esclude dal computo dei costi da coprire con la tassa quelli relativi ai rifiuti speciali non assimilati agli urbani.

8 Cassazione, sentenze n. 8901/2004, n. 20646/2007, n. 27057/2007.

9 Cassazione, sentenza n. 23392/2009.

rifiuti speciali non assimilati agli urbani 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".

La norma, ad un prima lettura, sembra reintrodurre la soppressa non assimilabilità agli urbani dei rifiuti prodotti nei reparti produttivi e nei magazzini ad essi collegati, contenuta seppure con una diversa formulazione fino alla fine del 2011 nell'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/2006 ed eliminata dall'art. 14, comma 46, del D.L. 201/2011 (previsione comunque mai entrata in vigore, come poco sopra già illustrato).

In merito all'individuazione da parte del comune delle aree produttive di rifiuti speciali, la disposizione che la prevede non sembra essere particolarmente innovativa, poiché conferma quanto già risultante dall'impianto normativo appena delineato. Tuttavia, secondo il Ministero dell'Economia e delle Finanze, coerentemente con la rigorosa posizione assunta in merito alla non tassabilità dei locali in cui si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali non assimilati, *"il potere previsto dal terzo periodo del comma 649 in commento, è esercitato dal comune nel solo ambito in cui gli è consentito, poiché laddove le superfici producono rifiuti speciali non assimilabili agli urbani, il comune non ha alcun spazio decisionale in ordine all'esercizio del potere di assimilazione"*⁽¹⁰⁾. Cioè la norma, a parere del Ministero, non consentirebbe ai comuni di limitare o meglio specificare la tassazione dei locali in cui si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali non assimilati (che rimangono comunque non tassabili, a parere del Ministero, quantomeno per le attività produttive), ma soltanto di individuare ulteriori superfici da sottrarre all'assimilazione e dunque alla tassazione.

Senz'altro un elemento di novità che si può cogliere nella norma del comma 649 è l'obbligo per il comune di individuare i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio delle attività produttive (di rifiuti speciali non assimilabili), ai quali estendere il divieto di assimilazione. Tale disposizione sembra introdurre un principio oggettivo di non assimilabilità, dichiarando speciali non as-

¹⁰ Risoluzione n. 2/df del 09/12/2014.

similabili *ope legis* i rifiuti prodotti nei citati magazzini. Ciò, parrebbe, a prescindere dal fatto che predetti rifiuti, come di norma accade, rientrano nella categoria dei rifiuti assimilati agli urbani per qualità e quantità. In altri termini, il magazzino destinato al ricovero delle materie prime da destinare ad un reparto produttivo in cui si generano esclusivamente rifiuti speciali non assimilati (in via continuativa e prevalente secondo la posizione ministeriale), sarà comunque non tassabile, in quanto i rifiuti nello stesso prodotti, pur se definibili assimilati secondo la delibera comunale, saranno *ope legis* considerati speciali non assimilati agli urbani (ai quali si estende il divieto di assimilazione). Per il Ministero, in ogni caso, la detassazione prevista per il reparto produttivo, ove si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali non assimilati, si estende anche ai magazzini di materie prime e merci, nonché alle aree scoperte, funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto produttivo, nonché alle aree scoperte che danno luogo alla produzione in via continuativa e prevalente di rifiuti speciali non assimilati agli urbani, ove siano asservite al ciclo produttivo, anche prescindendo dall'intervento regolamentare comunale. Il suesposto principio, che contrasta con una copiosa giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di Tarsu e che innova profondamente rispetto al passato, non sembra comunque senza limiti. La norma del comma 649 demanda, infatti, al regolamento comunale l'individuazione dei magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio dell'attività produttiva (in cui si producono rifiuti speciali non assimilati). Facendo quindi ritenere che il comune può stabilire dei criteri per definire quando un magazzino possa definirsi "funzionalmente ed esclusivamente collegato" al reparto produttivo.

Inoltre, va fatto rilevare che nulla cambia per i magazzini asserviti a reparti produttivi ove non si producono rifiuti speciali non assimilati, i quali rimangono regolarmente tassabili, anche se "funzionalmente ed esclusivamente collegati" al reparto produttivo, così come resterà tassabile quest'ultimo.

I magazzini che potranno beneficiare della norma agevolativa sono solo quelli funzionalmente collegati all'attività produttiva di rifiuti speciali non assimilati (come individuati nel regolamento comunale), in quanto desti-

nati ad accogliere le materie prime o le merci⁽¹¹⁾ riferite al processo produttivo. Pertanto, un magazzino pur adiacente ad un reparto produttivo ove si generano rifiuti speciali non assimilati, destinato allo stoccaggio di merci o materie che nulla hanno a che vedere con il processo produttivo svolto, scontrerà la tassazione ordinaria. La "funzionalità" al processo produttivo si ritiene quindi possa essere individuata dal regolamento comunale. A tal fine, comunque, non sembra che la stessa possa basarsi su meri criteri di distanza, dovendosi guardare invece all'effettiva destinazione funzionale del magazzino.

Inoltre, il magazzino deve esclusivamente accogliere merci o materie prime del processo produttivo a cui è funzionalmente collegato. La presenza nello stesso di merci o di materie non provenienti o destinate al processo produttivo svolto, anche solo parziale, si ritiene debba determinare la sua integrale tassabilità, pure se esistono pareri discordanti in proposito (vedasi capitolo 8).

Per quanto sopra, la tesi ministeriale non appare del tutto convincente. In primo luogo perché stabilire che sono comunque esclusi dalla tassazione tutti i locali o le aree in cui si producono in maniera congiunta rifiuti assimilati e non assimilati, pur se quest'ultimi sono prevalenti rispetto ai primi, non appare coerente con la previsione del comma 682 dell'art. 1 della L. 147/2013, il quale prevede, proprio nel caso di produzione mista e di obiettive difficoltà nell'individuazione delle superfici in cui si producono

11 Secondo l'ANCI Emilia Romagna, nella circolare del 03/12/2014, non sono comunque mai detassabili i magazzini destinati ad accogliere i prodotti finiti, in quanto "il termine "merci" va riferito al materiale necessario al ciclo produttivo e non ai prodotti finiti; ad esempio, in un'impresa ceramica non saranno oggetto di tassazione le aree dei magazzini in cui sono stoccati sia le materie prime (argilla) sia le merci (vernici) necessarie alla produzione del prodotto finito dell'azienda".... peraltro, non appare motivato, né supportato dal dato letterale della norma né dalla giurisprudenza di legittimità, l'inclusione dei magazzini di prodotti finiti. Si ritiene infatti che l'obbligo per il comune di individuare le aree dei magazzini funzionalmente connessi all'attività produttiva non possa prescindere dalla circostanza che nei suddetti magazzini, o in parte di aree dei magazzini, si producano comunque rifiuti speciali non assimilati. Ammettere la detassazione di aree di produzione di rifiuti urbani o speciali assimilati per il solo fatto che queste siano annesse a zone di produzione di rifiuti speciali non assimilabili concretizzerebbe una palese violazione di legge ed in particolare della norma che esclude dall'obbligo di conferimento, e dal conseguente assoggettamento al tributo, solo le aree di produzione di rifiuti non assimilabili".

i rifiuti speciali non assimilati, la fissazione nel regolamento comunale di percentuali forfettarie di abbattimento da applicare all'intera superficie su cui l'attività è svolta. Peraltro, la norma comporterebbe la detassazione di tutta la superficie pur in presenza anche della produzione, seppure non prevalente, di rifiuti speciali assimilati agli urbani, che soggiacciono invero ancora oggi alla privativa comunale, quantomeno per la destinazione allo smaltimento. Con il paradosso che, seguendo tale tesi, da un lato la legge imporrebbe il conferimento di detti rifiuti al servizio pubblico (almeno se destinati allo smaltimento), e dall'altro esonererebbe invece dall'obbligo di corrispondere il relativo tributo. Inoltre, la risoluzione ministeriale afferma la detassazione integrale delle superfici con produzione mista di rifiuti assimilati e non assimilati solo nel caso di attività produttive, laddove invece la prima parte della norma del comma 649 non contiene tale limitazione. In ogni caso, relativamente ai reparti produttivi, il terzo periodo del comma 649 senza dubbio non consente ai comuni di ritenere assimilabili i rifiuti che in base alle disposizioni di legge non lo sono, ma solo eventualmente di ritenere non assimilabili i rifiuti prodotti negli stessi che invece potrebbero esserlo in base alle norme di legge. Tuttavia, in assenza di una tale scelta operata dal comune in sede regolamentare, al quale non sembra preclusa la possibilità di limitarsi a ribadire l'assimilabilità dei rifiuti nei limiti di quanto già previsto dalle vigenti norme di legge, non si ravvisa per quale motivo dalla norma del comma 649 conseguirebbe comunque la non tassabilità di tutto il reparto produttivo, anche se nello stesso si producono rifiuti assimilati agli urbani (pur se non in forma prevalente). Diverso è senza dubbio il caso dei magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto produttivo in cui si producono rifiuti speciali non assimilati. In tale ipotesi, infatti, la norma sembra sancire la non assimilabilità *ope legis* di rifiuti che ordinariamente sarebbero assimilabili (quali sono di regola i rifiuti prodotti nei magazzini)⁽¹²⁾. Tuttavia appare innegabile

12 Secondo la circolare dell'ANCI Emilia Romagna, invece, le materie prime e le merci considerate dalla norma vanno limitate ai soli materiali che appartengono "merceologicamente" alle materie non assimilabili con regolamento comunale, visto che il loro impiego nel processo produttivo determina comunque la produzione di rifiuti speciali non assimilabili; sono esclusi dall'ambito applicativo della disposizione normativa i magazzini di prodotti

che il comune possa con la norma regolamentare stabilire quali siano le caratteristiche che devono avere i predetti magazzini per potersi considerare funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto produttivo. Così come sembra potersi ritenere che l'eventuale detassazione di un magazzino "funzionalmente ed esclusivamente" collegato ad un reparto produttivo in cui si generano rifiuti misti, assimilati e non, possa beneficiare solo di una detassazione parziale, così come avviene per il reparto produttivo, non ritenendosi condivisibile l'interpretazione ministeriale relativa alla detassazione integrale dei reparti produttivi con produzione anche solo prevalente di rifiuti speciali non assimilati.

A questo punto, superando la rigorosa posizione ministeriale, e volendo accogliere la tesi in base alla quale la norma abbia comunque di fatto reso non assimilabili per legge i rifiuti prodotti nei magazzini di materie prime e merci funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto produttivo di rifiuti speciali non assimilati, possiamo distinguere diverse ipotesi:

1) nel caso di un reparto produttivo in cui si producono in via esclusiva rifiuti speciali non assimilati agli urbani, lo stesso andrà detassato per intero, così come i magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati allo stesso, secondo i criteri contenuti nel regolamento comunale (si ribadisce, anche se nel magazzino si producono in realtà rifiuti speciali assimilati agli urbani, definiti però *ope legis*, per la loro provenienza, non assimilati)⁽¹³⁾;

2) nell'ipotesi di produzione mista, nel reparto produttivo, di rifiuti assimilati e non assimilati:

a. se è possibile individuare la porzione del reparto produttivo in cui si producono in via esclusiva rifiuti speciali non assimilati agli

finiti e di semilavorati, perché il loro impiego non determina la produzione di rifiuti speciali non assimilabili; rimangono comunque soggette ad imposizione le aree dei magazzini non destinati allo stoccaggio delle materie prime e delle merci di cui sopra, ivi comprese le aree dove vi è presenza fisica.

13 Per l'ANCI Emilia Romagna, l'esclusione dei magazzini opera solo se le materie prime e le merci appartengono merceologicamente alle materie non assimilabili con regolamento comunale, visto che il loro impiego nel processo produttivo determina comunque la produzione di rifiuti speciali non assimilabili e in ogni caso è limitata alle aree dei magazzini, e quindi ad una quota parte di questi, destinati allo stoccaggio delle predette materie prime e merci.

urbani, potrà ritenersi applicabile ai magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto una percentuale di detassazione della superficie pari al rapporto tra la superficie del reparto produttivo in cui si generano i rifiuti non assimilati e la sua superficie totale; b. se la suddivisione di cui sopra non è possibile, si renderanno applicabili le percentuali forfettarie di riduzione previste dal regolamento comunale ai sensi dell'art. 1, comma 682, della L. 147/ 2013, le quali andranno estese, in conformità al dettato normativo, all'intera superficie in cui l'attività è svolta. La loro applicazione a tutta la superficie dell'attività assicura già di per se la parziale detassazione anche dei magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto produttivo, ottemperando in tal modo alla previsione normativa.

La norma del comma 649 dell'art. 1 della L. 147/2013 appena commentata ha inoltre rafforzato le sanzioni in caso di conferimento al servizio pubblico di rifiuti speciali non assimilati, in assenza di convenzione con il comune o con il gestore del servizio, stabilendo l'applicazione di quelle previste dall'art. 256, comma 2, del D.Lgs 152/2006 per l'abbandono di rifiuti⁽¹⁴⁾. Tali sanzioni si renderanno irrogabili anche nel caso di conferimento al servizio pubblico dei rifiuti prodotti nei magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati al reparto produttivo di rifiuti speciali non assimilati agli urbani, beneficianti della detassazione. Ciò in quanto quest'ultimi, pur se rientranti nei parametri comunali qualitativi di assimilazione, risulteranno non assimilati *ope legis*.

5.3 La riduzione per l'avvio al riciclo dei rifiuti urbani

La produzione di rifiuti speciali assimilati agli urbani comporta l'assoggettamento al tributo dei locali e delle aree interessate.

Tuttavia, come è stato già evidenziato in precedenza, seppure è ancora oggi vigente il regime della cosiddetta "privativa comunale" per l'avvio

14 Art. 256 del D.Lgs 152/2006: "1. Chiunque effettua una attività di raccolta, trasporto, recupero, smaltimento, commercio ed intermediazione di rifiuti in mancanza della prescritta autorizzazione, iscrizione o comunicazione di cui agli articoli 208, 209, 210, 211, 212, 214, 215 e 216 è punito:

allo smaltimento dei rifiuti speciali assimilati agli urbani, non altrettanto accade per la destinazione al recupero degli stessi.

Le vigenti normative consentono infatti ai produttori di rifiuti assimilati di avvalersi per il loro recupero di qualsiasi soggetto autorizzato, senza obbligo di conferimento al servizio pubblico.

La scelta operata dall'operatore economico non ha però effetti diretti sulla determinazione della superficie tassabile dei locali ove i rifiuti sono prodotti, in quanto la stessa è individuata sempre facendo riferimento ai locali/aree posseduti o detenuti, suscettibili di produrre rifiuti (urbani o assimilati).

Poiché si tratta di rifiuti che comunque non vengono conferiti al servizio pubblico e che, quindi, non concorrono ad alimentare, almeno in parte, i costi variabili del servizio, il legislatore ha previsto una specifica misura riduttiva del tributo che i comuni devono disciplinare nel proprio regolamento.

L'art. 1, comma 649, della L. 147/2013 stabilisce infatti che: *"per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della Tari, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati"*.

L'introduzione di tale misura agevolativa è stata molto travagliata. Nella versione iniziale della legge di stabilità 2014, i commi 649 e 661 dell'articolo unico di cui la stessa si compone, presentavano due norme tra loro in contrasto.

Il comma 649 stabiliva che i comuni potevano prevedere una riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti speciali che i produttori dimostravano di aver avviato autonomamente al recupero, attribuendo quindi agli enti una mera facoltà e non un obbligo.

a) con la pena dell'arresto da tre mesi a un anno o con l'ammenda da duemilaseicento euro a ventiseimila euro se si tratta di rifiuti non pericolosi;

b) con la pena dell'arresto da sei mesi a due anni e con l'ammenda da duemilaseicento euro a ventiseimila euro se si tratta di rifiuti pericolosi.

2. Le pene di cui al comma 1 si applicano ai titolari di imprese ed ai responsabili di enti che abbandonano o depositano in modo incontrollato i rifiuti ovvero li immettono nelle acque superficiali o sotterranee in violazione del divieto di cui all'articolo 192, commi 1 e 2.

Il comma 661 sanciva contemporaneamente che il tributo non era dovuto in relazione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostrava di aver avviato al recupero. Quest'ultima norma prevedeva una detassazione delle superfici in cui si producevano rifiuti speciali assimilati avviati al recupero, contrastante con la disposizione facoltativa di cui al comma 649 sopra citato.

Peraltro, l'applicazione del comma 661 poteva comportare, nell'ipotesi di avvio al recupero in forma autonoma di tutti i rifiuti prodotti, la detassazione integrale delle superfici possedute o detenute, con buona pace del principio in base al quale tutte le utenze soggette al tributo devono concorrere al finanziamento dei costi fissi del servizio.

Il primo tentativo di risolvere l'evidente contrasto fu operato dalla circolare del Ministero dell'ambiente n. 1 del 14/02/2014, la quale affermò la prevalenza della riduzione facoltativa di cui al comma 649 sulla detassazione obbligatoria dettata dal comma 661 citato. Ciò in quanto, a parere del Ministero, il comma 649 sarebbe stato introdotto, nei lavori parlamentari che hanno condotto all'approvazione della legge di stabilità, dopo il comma 661 e poiché, optando per la soluzione opposta, si sarebbero espropriate le amministrazioni locali del potere e della responsabilità di conciliare la sostenibilità finanziaria del ciclo integrato dei rifiuti con le politiche di incentivo del recupero dei rifiuti.

Tale tesi, seppure probabilmente di buon senso, non poteva ritenersi giuridicamente condivisibile poiché, tra le due previsioni normative contrastanti, appariva senza dubbio prevalente quella che escludeva nella fattispecie l'applicazione del tributo.

La versione finale del D.L. 16/2014, così come risultante dopo la legge di conversione n. 68 del 2014, ha abrogato la norma contenuta nel comma 661 e rimodulato quella del comma 649 nella forma sopra riportata.

Oggi i comuni sono obbligati a prevedere una riduzione in favore dei produttori di rifiuti speciali assimilati che avviano gli stessi autonomamente al riciclo, secondo le modalità disciplinate dal regolamento comunale.

In primo luogo, va osservato che, in base alla nuova formulazione normativa, la previsione della riduzione in parola nel regolamento comunale è obbligatoria, anche se la sua disciplina è sostanzialmente rimessa al comune,

purché sia garantita la proporzionalità tra la riduzione ed i rifiuti riciclati. Risulta altresì mutato il presupposto per l'applicazione dell'agevolazione, legato all'avvio al riciclo in forma autonoma dei rifiuti e non più al loro avvio al recupero.

L'art. 183, comma 1, lettera t), del D.Lgs 152/2006 definisce il recupero dei rifiuti come *"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"*. La lettera u) del medesimo articolo prevede che il riciclaggio sia *"qualsiasi operazione di recupero attraverso cui i rifiuti sono trattati per ottenere prodotti, materiali o sostanze da utilizzare per la loro funzione originaria o per altri fini. Include il trattamento di materiale organico ma non il recupero di energia nè il ritrattamento per ottenere materiali da utilizzare quali combustibili o in operazioni di riempimento"*. La differenza tra le due definizioni è ancora più chiara dall'esame delle norme europee in materia ed, in particolare, della direttiva n. 2008/98 in base alla quale il recupero è *"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"*, mentre il riciclo è *"qualsiasi operazione di recupero attraverso cui i materiali di rifiuto sono ritrattati per ottenere prodotti, materiali o sostanze da utilizzare per la loro funzione originaria o altri fini"*.

In sostanza, il riciclo include alcune delle operazioni definibili come recupero di rifiuti, ma non tutte, non comprendendo, ad esempio, il recupero di energia e il ritrattamento di materiali per ottenere combustibili o materiali per operazioni di riempimento; il riciclo è un tipo di recupero che deve condurre a prodotti finiti materiali (*linee guida Commissione europea direttiva rifiuti 2008/98*).

Non si può non rilevare come l'analoga norma presente nella Tares (art. 14, comma 18, del D.L. 201/2011) avesse anche essa carattere di obbligatorietà, prevedendo da parte del comune l'applicazione di un coefficiente

di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti che il produttore dimostrava di avviare al recupero (e non al riciclo). Nella Tarsu invece, il comma 2 dell'art. 67 del D.Lgs 507/1993 attribuiva ai comuni la mera facoltà e non l'obbligo di prevedere riduzioni nel caso di attività produttive commerciali e di servizi per le quali gli utenti dimostravano di avere sostenuto spese per interventi tecnico-organizzativi comportanti un'accertata minore produzione di rifiuti o un pretrattamento volumetrico, selettivo o qualitativo che agevolava lo smaltimento o il recupero da parte del gestore del servizio pubblico.

La riduzione per l'avvio al riciclo dei rifiuti deve applicarsi sulla quota variabile del tributo e deve essere proporzionale alle quantità che il produttore dimostra di aver riciclato.

In sostanza, dovrà prevedersi nel regolamento del tributo un meccanismo di proporzionalità tra la misura della riduzione e la quantità di rifiuti riciclata.

Una questione da affrontare riguarda la misura massima della agevolazione. In particolare, seppure è chiaro dal dettato normativo che la riduzione non può comunque eccedere la quota variabile del tributo, si discute sulla legittimità della previsione nei regolamenti comunali di limiti massimi pari ad una quota della parte variabile.

La limitazione della misura riduttiva alla sola quota variabile e quindi l'obbligo, anche nell'ipotesi di riciclo totale dei rifiuti prodotti, di corrispondere la quota fissa del tributo appare coerente con le finalità delle due componenti della tariffa. La quota variabile infatti è destinata a finanziare i costi del servizio legati all'intensità della sua fruizione da parte dell'utente e, in definitiva, alla quantità di rifiuti dallo stesso prodotti. La quota fissa finanzia invece le componenti essenziali dei costi del servizio, necessarie per l'istituzione ed il mantenimento del servizio di raccolta dei rifiuti, quali quelle legate agli investimenti ed agli ammortamenti, al cui sostentamento tutti devono concorrere a prescindere dal grado di fruizione individuale del servizio rifiuti, stante la finalità di interesse pubblico del servizio di igiene urbana.

Allo stesso modo potrebbe giustificarsi l'imposizione di limiti massimi alla riduzione in parola legati ad una percentuale della quota variabile, tenuto conto che tra i costi variabili del servizio sono sovente incluse voci di costo

caratterizzate da una certa "stabilità" (quali, ad esempio, i costi del trasporto). Occorre poi precisare come individuare la quota variabile del tributo. Mentre ciò è agevole nel caso di utilizzo per il conteggio della tariffa del metodo normalizzato di cui al D.P.R. 158/1999 (vedasi capitolo successivo), poiché la stessa ha in tale caso una struttura binomia essendo articolata in una quota fissa ed una quota variabile, qualche problema in più si presenta per gli enti che hanno adottato il criterio alternativo per il calcolo delle tariffe, previsto dall'art. 1, comma 652, della L. 147/2013. Infatti, in quest'ultima ipotesi, la tariffa del tributo potrebbe anche non essere suddivisa in una quota fissa ed una variabile. Si potrebbe comunque ipotizzare di commisurare la riduzione di cui al comma 649 alla quota della tariffa corrispondente alla percentuale di incidenza dei costi variabili imputati alle utenze non domestiche rispetto al totale degli stessi.

La riduzione deve essere concessa a consuntivo, previa presentazione da parte del produttore della documentazione attestante il riciclo dei rifiuti assimilati in forma autonoma e la loro incidenza sul totale dei rifiuti prodotti. La quantità dei rifiuti riciclati potrà essere dimostrata fornendo idonea documentazione giustificativa, quale, ad esempio, i formulari di trasporto dei rifiuti (con destinazione riciclo). Più complessa è la dimostrazione del totale dei rifiuti assimilati prodotti dalla singola utenza. Infatti, il dato ricavabile dal modello annuale di dichiarazione ambientale (M.U.D.) non include i rifiuti conferiti al servizio pubblico, mentre comprende anche quelli speciali non assimilati. Pertanto, laddove non sia possibile avere dati integrativi da parte del soggetto gestore del servizio pubblico, riguardanti i rifiuti conferiti allo stesso dal produttore, molti enti hanno optato per un criterio presuntivo. Quest'ultimo è sovente basato sulla stima dei rifiuti totali prodotti dall'utenza, determinata impiegando i coefficienti di produttività di rifiuti (kd) utilizzati per la quota variabile della tariffa. Tuttavia, anche tale criterio presenta lo svantaggio di sottostimare di frequente il totale dei rifiuti prodotti, con il rischio di sovrastimare la percentuale della riduzione accordata rispetto a quella spettante.

L'applicazione a consuntivo della riduzione comporta che la stessa venga portata, di norma, in diretta riduzione del tributo dovuto per l'anno successivo, salvo il rimborso in caso di incapienza.

Tuttavia, è possibile pensare a sistemi di applicazione preventiva, basati sulla percentuale di riduzione applicata l'anno precedente o su di una percentuale in acconto, da conguagliare sulla base dei dati definitivi.

L'ultimo aspetto da esaminare concerne il costo della riduzione. Il minor gettito conseguente dovrà trovare copertura nel piano finanziario dei costi del servizio, in ossequio al principio della copertura integrale dei costi, da realizzarsi con la tassa. Per il principio della competenza economica, che deve guidare l'individuazione dei costi del servizio (quantomeno per quelli di gestione) ai fini della predisposizione del piano finanziario, si ritiene che il costo della riduzione debba imputarsi all'esercizio in cui l'onere matura, a prescindere da quello in cui la riduzione viene riconosciuta.

**La copertura dei costi
e la determinazione
delle tariffe: il metodo
normalizzato ed i metodi
alternativi**

6

6.1 La copertura integrale dei costi del servizio

La tassa sui rifiuti deve garantire la copertura integrale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti, così come era previsto nel previgente tributo sui rifiuti e sui servizi (Tares).

Il comma 639 dell'art. 1 della L. 147/2013 prevede che la tassa è destinata alla copertura dei costi di raccolta e smaltimento dei rifiuti. Il comma 654 del medesimo articolo precisa che: *“ in ogni caso deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, ricomprendendo anche i costi di cui all'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.”*

L'obbligo di copertura integrale dei costi del servizio rappresenta un elemento che caratterizza i prelievi destinati al finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti sin dalla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, di cui all'art. 49 del D.Lgs 22/1997 (TIA1). Ciò in discontinuità rispetto alla previgente Tarsu, la quale, a mente dell'art. 61 del D.Lgs 507/1993, doveva assicurare una copertura parziale dei costi del servizio, variabile tra il 50% ed il 100% degli stessi (minimo 70% per gli enti strutturalmente deficitari). Anche nella tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, introdotta dall'art. 238 del D.Lgs 152/2006 (TIA2), era prevista l'obbligatoria copertura integrale

dei costi del servizio da realizzarsi con il prelievo. Il tributo sui rifiuti e sui servizi (Tares), vigente dal 2013 a norma dell'art. 14 del D.L. 201/2011, aveva anche esso la funzione di garantire con il suo gettito la copertura totale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa pubblica ai sensi della vigente normativa ambientale (comma 1, art. 14, D.L. 201/2011).

Un primo punto di riflessione nasce dalla definizione dei costi da finanziare con il prelievo contenuta nella Tari, la quale non è perfettamente coincidente con quella riscontrabile nella normativa di disciplina della Tares. Nel primo tributo la norma parla di copertura dei costi di raccolta e smaltimento dei rifiuti, mentre nel secondo si specifica che il tributo deve finanziare i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa pubblica. La lettura delle norme potrebbe far ritenere che la Tari deve garantire la copertura di tutti i costi di gestione di qualsiasi rifiuto affidato al servizio pubblico, laddove nella Tares più dettagliatamente si limitava la copertura ai costi riferiti alla gestione dei rifiuti urbani e assimilati. Tuttavia, il comma 654 dell'art 1 della L. 147/2013 specifica che l'obbligo di finanziamento dei costi con il tributo riguarda solo quelli relativi alla gestione dei rifiuti urbani e assimilati, chiarendo che non debbano essere compresi nel computo della copertura i costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori, comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.

L'individuazione dei costi che devono essere finanziati dal tributo è affidata al piano finanziario, previsto dall'art. 1, comma 683, della L. 147/2013, il quale dovrà necessariamente contenere tutte le voci di costo riferite sia agli investimenti e sia agli oneri di esercizio relativi al servizio. Quest'ultimi dovranno includere anche i costi di gestione delle discariche previsti dall'art. 15 del D.Lgs 36/2013.

Prima di passare all'esame del citato documento, è importante rilevare come il comma 653 dell'art. 1 della L. 147/2013 specifica che, a decorrere dal 2016, nella determinazione dei costi il comune deve tenere conto delle risultanze dei fabbisogni standard. Appare evidente come il legislatore, preoccupato che l'obbligo di copertura integrale dei costi da assicurare

con il prelievo tributario possa ridurre l'attenzione degli enti verso il contenimento degli oneri determinati dallo svolgimento del servizio, abbia deciso di ancorare la determinazione delle tariffe del tributo dal 2016 ai costi determinati con i cosiddetti "fabbisogni standard". Quest'ultimi, previsti dall'art. 2, comma 2, lettera f), della L. 42/2009, attuati con l'approvazione del decreto legislativo n. 216/2010 (il quale ha previsto il meccanismo per la loro determinazione, in molti casi ancora in corso), costituiscono il nuovo parametro di riferimento cui rapportare progressivamente nella fase transitoria, e poi a regime, il finanziamento integrale della spesa relativa alle funzioni fondamentali ed ai livelli essenziali delle prestazioni.

I costi del servizio dovranno essere comprensivi dell'IVA, in quanto quest'ultima risulterà indetraibile in virtù del non assoggettamento al tributo della tassa sui rifiuti, in quanto entrata di natura fiscale.

6.2 Il piano finanziario

L'art. 1, comma 683, della L. 147/2013 affida al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti il compito di individuare i costi che dovranno trovare copertura con il gettito del tributo. Lo stesso rappresenta quindi il punto di partenza per elaborare le tariffe del tributo al fine di garantire l'equilibrio economico complessivo del servizio.

Tenuto conto dei dati che il piano deve contenere, il legislatore ha opportunamente affidato la sua redazione al soggetto gestore del servizio, in quanto colui che ha la piena conoscenza delle principali voci di costo e delle sue articolazioni, così come richieste dalle norme del D.P.R. 158/1999 (quantomeno per chi adotta il cosiddetto metodo normalizzato).

L'approvazione dello strumento è invece affidata dalla legge al consiglio comunale o alla diversa autorità competente eventualmente prevista dalle vigenti norme. La norma utilizza necessariamente un'individuazione generica del soggetto competente, tenuto conto del mancato completamento, almeno in molte realtà territoriali, del processo di riforma della gestione dei servizi pubblici locali a rete, ed in particolare del servizio rifiuti, prevista dall'art. 34 della L. 221/2012, a mente del quale le funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete a rilevanza economica, in-

clusi i rifiuti, di scelta della forma di gestione, della determinazione delle tariffe all'utenza, per quanto di competenza, e dell'affidamento spettano agli enti di governo degli ambiti o dei bacini ottimali, individuati da ogni regione. Laddove tali organismi non abbiano completato la loro entrata a regime, la competenza all'approvazione del piano finanziario spetta al consiglio comunale. In ogni caso, non si può non rilevare come, anche laddove sia operante l'autorità di bacino individuata per l'ambito territoriale ottimale, l'approvazione del documento anche da parte del consiglio comunale appaia quanto mai necessaria. Ciò tenuto conto che il piano redatto dal soggetto gestore del servizio deve essere necessariamente integrato dal comune con i costi dallo stesso sostenuti in relazione al servizio di gestione dei rifiuti che, in base alle previsioni normative, devono essere finanziati dalla tassa (si pensi, ad esempio, ai costi amministrativi di gestione della tassa, i cosiddetti CARC).

Sul punto vale la pena rilevare due aspetti. In caso di inerzia del soggetto gestore del servizio nel redigere il piano finanziario, in tempo utile per l'approvazione delle tariffe del tributo secondo quanto previsto dalle vigenti norme di legge, si ritiene che il comune possa sostituirsi allo stesso. Come osservato dal TAR Sardegna, con la sentenza n. 816 del 15/10/2014, la disciplina della legge non individua un riparto di competenze rigido, poiché la sua *ratio* è quella di assegnare la redazione del piano al soggetto che conosce i maggiori dati economici e tecnici. D'altra parte, il consiglio comunale, una volta ricevuto il piano finanziario redatto dal gestore, può farne proprie le conclusioni ma anche modificarne il contenuto, con adeguata motivazione.

Il secondo aspetto concerne la legittimità dell'approvazione del piano finanziario solo da parte del consiglio comunale, pur in presenza dell'autorità regionale competente. Secondo la Corte dei conti, sezione regionale di controllo dell'Emilia-Romagna, con parere n. 125 del 08/05/2014, il piano finanziario non può essere approvato dal consiglio comunale neppure in caso di inerzia dell'autorità regionale, se essa è costituita e funzionante. In quest'ultima ipotesi, infatti, devono operare i meccanismi previsti dalla legge regionale di disciplina del caso di inerzia del soggetto competente. In merito ai termini per la sua approvazione, è evidente che il piano finan-

ziario, rappresentando il presupposto per la determinazione delle tariffe della tassa, dovrà essere licenziato prima della deliberazione tariffaria e quindi necessariamente entro il termine di legge previsto per l'adozione di quest'ultima.

L'art. 8 del D.P.R. 158/1999 stabilisce il contenuto del piano finanziario degli interventi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani, il quale deve comprendere:

- il programma degli investimenti necessari;
- il piano finanziario degli investimenti;
- 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;
- le risorse finanziarie necessarie.

Inoltre, il piano finanziario deve essere corredato da una relazione nella quale sono indicati:

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

6.3 Le modalità per il calcolo delle tariffe del tributo

Le disposizioni di disciplina della Tari prevedono diverse modalità per la determinazione delle tariffe del tributo. In primo luogo, le norme della L. 147/2013 consentono ai comuni la facoltà di optare tra l'adozione della tassa e quella di una tariffa avente natura corrispettiva.

Il comma 668 dell'art. 1 della legge sopra richiamata permette, infatti, ai comuni che hanno adottato sistemi di misurazione puntuale delle quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico di prevedere, con regolamento, l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo. Tale possibilità, quindi, non è aperta a tutti gli enti, ma solamente

a quelli che sono effettivamente in grado di misurare i rifiuti conferiti dai singoli utenti. Tuttavia coloro che si trovano nella suddetta condizione non sono obbligati ad adottare il modello di tariffa corrispettiva, ben potendo comunque optare per il prelievo tributario.

Nel caso in cui il comune adotti, per obbligo o per scelta, il regime tributario, vale a dire la Tari, vi sono due distinte modalità per la determinazione delle sue tariffe:

- l'adozione del *metodo normalizzato*, secondo la prescrizione dell'art. 1, comma 651, della L. 147/2013, il quale stabilisce che il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al D.P.R. del 27 aprile 1999, n. 158;
- l'adozione di *criteri alternativi* al metodo normalizzato, secondo quanto stabilito dall'art. 1, comma 652, della L. 147/2013, in base al quale il comune, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio UE, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte, nonché al costo del servizio sui rifiuti.

La scelta tra le due opzioni è completamente rimessa alla libera decisione degli enti.

Nella previgente Tares, invece, quantomeno nella versione originaria contenuta nell'art. 14 del D.L. 201/2011, la determinazione delle tariffe doveva necessariamente avvenire, nel caso di adozione della versione tributaria, con il metodo normalizzato. Solamente a seguito delle novità introdotte con l'art. 5 del D.L. 102/2013 è stato reso possibile ai comuni adottare delle varianti al metodo normalizzato, quali la "Tares corretta" e la "Tares semplificata", fino anche a permettere il mantenimento dei vecchi regimi di prelievo.

Secondo l'art. 1, comma 650, della L. 147/2013 la tariffa è commisurata ad anno solare, come accadeva nella Tarsu e nella Tares. La norma conferma inoltre che ogni anno rappresenta un'obbligazione tributaria autonoma. Tale precisazione, anch'essa presente nella disciplina della Tarsu e della

6. *La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi*

Tares, risulta particolarmente importante allorquando si valutano alcuni profili, quali quello sanzionatorio (ad esempio per quanto concerne la ripetibilità della sanzione per omessa presentazione della dichiarazione in ogni anno successivo al primo anno).

6.3.1 Il metodo normalizzato

Il cosiddetto metodo normalizzato trova la sua fonte di disciplina nel D.P.R. 158/1999, emanato in applicazione delle disposizioni dell'art. 49 del D.Lgs 22/1997 al fine di consentire la definizione della tariffa.

Il metodo normalizzato presenta due finalità principali:

- la prima è la definizione delle componenti di costo che devono essere finanziate con la tariffa;
- la seconda è la determinazione della tariffa di riferimento relativa alla gestione dei rifiuti urbani.

L'art. 2 del D.P.R. 158/1999 fornisce anche una precisa definizione di cosa si intenda per tariffa di riferimento, vale a dire *l'insieme dei criteri e delle condizioni che devono essere rispettati per la determinazione della tariffa da parte degli enti locali.*

In definitiva, il metodo normalizzato definisce i criteri per la determinazione dei costi del servizio e i criteri per il conteggio della tariffa che consente di rispettare le condizioni previste dal decreto

6.3.1.1 La determinazione dei costi del servizio nel metodo normalizzato

Le disposizioni della L. 147/2013 e del D.P.R. 158/1999 impongono il raggiungimento dell'obiettivo della copertura integrale dei costi del servizio di gestione del servizio rifiuti con gli introiti del tributo.

Per raggiungere tale scopo la tariffa di riferimento deve soddisfare la cosiddetta "*equivalenza del metodo normalizzato*", riassunta nella seguente formula:

$$T_n = (CG + CC)n - 1 (1 + IP_n - X_n) + CK_n$$

Dove:

T_n = entrate tariffarie anno n

CG_{n-1} = costi di gestione dell'esercizio precedente

CC_{n-1} = costi comuni dell'esercizio precedente

IP_n = inflazione programmata anno di riferimento

X_n = recupero produttività anno di riferimento

CK_n = costo d'uso del capitale anno di riferimento

In sostanza la tariffa deve assicurare un gettito previsionale tale da realizzare l'equivalenza con la somma del costo di gestione e dei costi comuni dell'anno precedente, aggiornati con il metodo del *price cap*, vale a dire impiegando il tasso di inflazione programmato (IP_n), opportunamente ridotto in base ad un coefficiente di recupero della produttività (X_n), e del costo d'uso del capitale dell'anno in corso (CK_n), avente lo scopo di garantire il rigenerarsi e la remunerazione del capitale investito. Il coefficiente di recupero della produttività ha la funzione di evidenziare la capacità di accrescere ogni anno l'efficienza della gestione (coefficiente, quindi, che non può mai assumere valore zero).

In merito alla prima parte della formula, si evidenzia comunque che, laddove il mero aggiornamento con il tasso di inflazione "corretto" del costo di gestione e dei costi comuni dell'anno precedente non sia idoneo ad assicurare una soddisfacente previsione dei costi per l'anno di riferimento della tariffa, si ritiene possibile indicare anche un diverso ammontare di costi previsti, purché ovviamente siano fornite le idonee motivazioni giustificative (come, ad esempio, può verificarsi nel caso di modifiche organizzative già programmate al servizio, quale l'estensione della raccolta differenziata, o di incrementi dei compensi pattuiti per effetto delle previsioni di gara).

Il D.P.R. 158/1999, nell'allegato1, stabilisce quali sono le componenti di costo necessarie per la determinazione della tariffa di riferimento.

In proposito è importante la precisazione che si rinviene nelle "linee guida" disponibili nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze, pur se relative alla Tares, in base alla quale, nel piano economico-finanziario occorre inserire tutte e solo le voci di costo indicate dal D.P.R. 158/1999, con la conseguenza che:

6. La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi

- nessun costo che non è inserito nel D.P.R. 158/1999 può rientrare nel piano economico-finanziario;
- nessun costo individuato dal D.P.R. 158/1999 può essere escluso;
- le voci di costo entrano esattamente nella misura consentita dal medesimo D.P.R. 158/1999 e, pertanto, nessun costo può essere inserito nel piano per un valore diverso da quello previsto dal metodo.

A ciò si aggiunge quanto specificato dalla Corte dei conti, la quale ha precisato che i costi amministrativi e di contenzioso (CARC) devono essere inseriti nel piano finanziario anche se sostenuti dal comune, pur in presenza dell'autorità regionale che approva i piani, così come i costi di funzionamento dell'autorità regionale (*Corte conti, Sezione Regionale di Controllo, Emilia Romagna, parere 125/2014*).

Le voci di costo di cui la tariffa deve assicurare la copertura sono date da:

$$CT = CG + CC + CK;$$

dove:

$$CG = CGIND + CGD$$

con

$$CGIND = CSL + CRT + CTS + AC$$

$$CGD = CRD + CTR$$

e

$$CC = CARC + CGG + CCD$$

$$CK = AMM + ACC + R$$

Esaminiamo il dettaglio delle varie voci:

Costi operativi di gestione (CG)

A) Costi di gestione del ciclo dei servizi sui RSU indifferenziati (CGIND):

tra i quali sono compresi:

- 1) *costi di spazzamento e lavaggio delle strade e piazze pubbliche* (CSL): sono i costi relativi all'attività di raccolta dei rifiuti abbandonati sul suolo pubblico e all'operazione di lavaggio delle strade e delle piazze. Si ricorda che tali oneri, seppure determinati in modo forfettario, erano esclusi dall'obbligo di copertura con la Tarsu (art. 61 D.Lgs 507/1993), ferma restando la facoltà degli enti di considerarli per intero (art. 1, comma 7, D.L. 392/2000; art. 31, comma 7, L. 448/1998). Tali oneri devono ricevere copertura con la tassa, stante la loro inclusione tra le voci rilevanti ai fini della determinazione dei costi del servizio;
- 2) *costi di raccolta e trasporto* (CRT): comprendono tutti i costi legati alle operazioni di prelevamento e destinazione ai luoghi di smaltimento e/o recupero dei rifiuti, relativi, ad esempio, al costo per il funzionamento degli automezzi impiegati per la raccolta, per il personale addetto ecc.;
- 3) *costi di trattamento e smaltimento* (CTS): sono inclusi tutti gli oneri che devono essere sopportati per il materiale conferimento dei rifiuti alle discariche (inclusivi degli oneri fiscali quali, ad esempio, "l'ecotassa"⁽¹⁾) o agli impianti di recupero dei rifiuti;
- 4) *altri costi* (AC): voce residuale che include tutti gli oneri direttamente imputabili all'intero ciclo di gestione dei rifiuti solidi urbani indifferenziati non riclassificabili tra le altre voci, quali, ad esempio, gli accantonamenti per rischi vari, i costi per campagne informative, i sistemi informativi, ecc. In relazione agli accantonamenti per rischi, occorre precisare che si deve fare riferimento solo alle passività probabili e non certe correlate alla gestione dei rifiuti, quali il fondo rischi per cause in corso, il fondo rischi per garanzie a terzi ed il fondo rischi non assicurati. Tra i costi per altri accantonamenti si possono annoverare il fondo sostituzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili, il

¹ Si tratta del tributo speciale regionale per il deposito dei rifiuti in discarica, previsto dall'art. 3, commi 24-41, della L. 549/1995.

fondo manutenzione e ripristino dei beni di azienda ceduta in affitto o usufrutto, il fondo recupero ambientale.

B) Costi di gestione del ciclo della raccolta differenziata (CGD), inclusivi di:

- 1) costi totali di raccolta differenziata (CRD): vi rientrano, ad esempio, i costi dei cassonetti per la raccolta differenziata, per le operazioni di svuotamento degli stessi, i costi di gestione degli automezzi addetti a tale tipologia di raccolta, i costi di gestione di impianti dedicati alla raccolta differenziata (riciclerie o isole ecologiche), i costi di convenzione con i gestori o le singole filiere, ecc.;
- 2) costi di trattamento e riciclo (CTR): sono compresi gli oneri da sostenere per conferire i rifiuti differenziati alle piattaforme o agli impianti addetti al recupero o riciclaggio dei materiali. Tali oneri devono comunque essere considerati al netto dei proventi che possono essere riconosciuti per la vendita di materiale recuperabile (ad es. per la carta, il vetro e per altri materiali che presentano un valore di mercato) e dei proventi che possono derivare dalla vendita dell'energia ottenuta con l'impiego dei rifiuti (ricordiamo, infatti, che nella definizione delle operazioni di recupero contenuta nel D.Lgs 152/2006 è compreso l'utilizzo dei rifiuti per la produzione di energia).

Nell'ambito dei Costi Operativi di Gestione non devono essere compresi:

- 1) i costi relativi alla raccolta dei rifiuti da imballaggio coperti dal CONAI;
- 2) i costi relativi alla raccolta dei rifiuti da imballaggio secondari e terziari, a carico dei produttori ed utilizzatori.

Tale esclusione è dovuta dal particolare regime riguardante gli imballaggi, in precedenza commentato.

Le singole componenti del costo operativo di gestione devono essere determinate rifacendosi alla classificazione prevista dal D.Lgs 127/91 (oggi art. 2425 cod. civ.) in materia di conto economico delle società di capitali.

In dettaglio occorre tenere conto dei:

- costi per materie di consumo e merci (al netto di resi, ribassi ed abbuoni) - Punto B6;
- costi per servizi - Punto B7;

- costi per godimento di beni di terzi - Punto B8;
- costi del personale - Punto B9;
- variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci - Punto B11;
- accantonamento per rischi, nella misura massima ammessa dalla legge e dalle norme fiscali - Punto B12;
- altri accantonamenti - punto B13;
- oneri diversi di gestione - punto B14.

L'impostazione adottata nella definizione dei costi dal metodo normalizzato si adatta ai criteri impiegati per la redazione dei bilanci delle imprese private: sarà necessario, pertanto, procedere ad un'attenta riclassificazione dei costi previsti nei bilanci comunali, onde individuare le opportune voci di costo. Operazione che, allo stato attuale, appare tutt'altro che semplice. È possibile evidenziare che non sono compresi tra i costi di gestione i costi degli ammortamenti e delle svalutazioni (voce B10 del conto economico), inseriti però rispettivamente tra il costo d'uso del capitale e tra i costi comuni. Le voci che compongono il costo di gestione non includono neppure le componenti finanziarie (inserite tra i costi comuni) e quelle straordinarie (quali sopravvenienze passive, insussistenze attive e minusvalenze).

Il richiamo alle predette norme civilistiche comporta anche il rispetto dei principi richiamati dallo stesso codice in materia, quali:

- la chiarezza, la verità e la correttezza;
- l'inerenza dei costi, cioè deve trattarsi di oneri finalizzati alla gestione dei rifiuti;
- la competenza, vale a dire, come sopra accennato, che gli oneri andranno rilevati in base al criterio della competenza economica, considerando il momento in cui gli stessi forniscono la loro utilità, e non in base al criterio di cassa (manifestazione dell'esborso monetario) o di competenza finanziaria (momento in cui sorge l'obbligo di pagamento), anche "potenziata" (momento dell'esigibilità).

In merito alle voci di costo da considerare appare opportuno richiamare alcune precisazioni presenti nelle "linee guida" pubblicate nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze:

*6. La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi*

- il costo del personale comprende le voci relative a salari e stipendi, agli oneri sociali, al TFS/TFR, mentre non include i costi delle prestazioni di lavoro autonomo anche nella forma della collaborazione coordinata e continuativa (seppure i costi relativi a quest'ultime nella classificazione del bilancio comunale siano inseriti nell'intervento 1⁽²⁾ della spesa corrente e vengano ricompresi nella definizione di spesa del personale contenuta nell'art. 1, comma 557, della L.296/2006). Il costo del personale da inserire nella voce "costi di gestione" deve essere comunque non superiore al 50% del costo complessivo dello stesso, poiché la restante quota deve includersi tra i costi generali di gestione (CGG), in base al punto 2.2 dell'allegato 1 al D.P.R. 158/1999;
- non devono includersi nel piano i costi a carico di altri soggetti pubblici o privati, con particolare riferimento:
 - ai costi per la raccolta dei rifiuti da imballaggio, tenuto conto dei contributi del CONAI;
 - ai costi relativi alla raccolta dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari, a carico di produttori ed utilizzatori (art. 226 D.Lgs 152/2006);
 - ai costi per la gestione dei rifiuti relativi alle istituzioni scolastiche statali (art. 1, comma 655, della L. 147/2013);
 - non devono includersi i costi per lo sgombero della neve (Corte dei conti Campania, parere n. 178 del 05/06/2012);
 - non devono includersi i costi di manutenzione e gestione del verde pubblico, mentre sono da considerare i costi per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti che ne derivano, trattandosi di rifiuti vegetali provenienti da aree verdi.

Costi Comuni (CC)

Tale categoria di costi include tutti quegli oneri che non sono direttamente imputabili alle operazioni di gestione del servizio RSU e perciò non includibili nei Costi Operativi di Gestione. In dettaglio vi rientreranno:

A) Costi Amministrativi dell'accertamento, della Riscossione e del Con-

2 Nel nuovo piano dei conti finanziario, allegato al D.Lgs 118/2011, le collaborazioni coordinate e continuative sono classificate nel macroaggregato 3 "Acquisto di beni e servizi".

tenzioso (CARC): in tale voce dovranno trovare collocazione tutti quei costi di natura amministrativa relativi alle operazioni di accertamento dei presupposti per la riscossione del tributo, alle attività di riscossione dello stesso (invio degli avvisi e dei modelli di pagamento, registrazione incassi, controllo morosità, recupero coattivo delle somme non pagate) ed alle attività collegate all'eventuale contenzioso. Non si può non rilevare come tali componenti di costo non trovavano copertura con la Tarsu (circolare del Ministero delle Finanze n. 95 del 22/06/1994). Andranno altresì inseriti i costi del personale impiegato nelle predette attività, ivi inclusi eventuali compensi incentivanti spettanti ai dipendenti (nei limiti e secondo le modalità ammesse dalle vigenti disposizioni in materia⁽³⁾) o a soggetti esterni.

- B) Costi Generali di Gestione (CGG): tale categoria deve comprendere i costi relativi al personale non direttamente ed esclusivamente coinvolto nell'attività operativa, ma che segue l'organizzazione del servizio o dell'appalto. In dettaglio, l'allegato al D.P.R. 158/1999 specifica che in tali costi vanno compresi quelli del personale relativi alla categoria dei costi operativi in misura non inferiore al 50% del loro ammontare: ciò potrebbe significare che, secondo le stime ministeriali, il personale addetto ai servizi amministrativi generali è, a livello di costo, almeno la metà del costo complessivo del personale operativo di gestione. Si tratta, quindi, del costo del personale non allocabile direttamente ai servizi.
- C) Costi Comuni Diversi (CCD): sono incluse le quote dei costi dei materiali utilizzati per il servizio, le quote dei costi telefonici relativi, i costi degli automezzi attribuiti per la quota parte utilizzata dal servizio di gestione rifiuti, i crediti inesigibili, il fondo svalutazione crediti⁽⁴⁾, gli interessi passivi, ecc.

3 Preme infatti ricordare che, in assenza di specifiche disposizioni di legge che prevedano incentivi per i dipendenti addetti alle attività di accertamento tributario della Tarsu, della Tares o della Tari, non è possibile la loro erogazione, tenuto conto del principio della onnicomprensività delle retribuzioni dei dipendenti pubblici contenuta nel D.Lgs 165/2001 (vedasi, Corte dei conti Lombardia, sez. reg. di controllo, deliberazione n. 577/2011).

4 In proposito le "linee guida" pubblicate nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze suggeriscono di determinare l'ammontare del fondo sulla base dei principi e delle regole fiscali.

6. La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi

Il criterio di allocazione dei costi comuni raccomandato è fondato sulla ponderazione rispetto all'incidenza del costo degli addetti (70%) ed all'incidenza del costo operativo (30%) sul totale.

All'interno dei costi comuni diversi devono essere incluse le voci relative ai crediti inesigibili e l'accantonamento al fondo svalutazione crediti. In particolare:

- *crediti inesigibili*: tra i costi devono essere inserite anche le perdite relative ai crediti inesigibili, cioè quelle partite creditorie che, sulla base di elementi certi e precisi, non risultano più riscuotibili. Ciò si verifica quando siano ad esempio scaduti i termini di decadenza o di prescrizione, ovvero qualora si tratti di crediti di modesta entità e siano trascorsi almeno 6 mesi dalla notifica del titolo esecutivo (cartella di pagamento, ingiunzione fiscale), non risultando conveniente o possibile esperire le procedure esecutive o cautelari⁵. In proposito, tenuto conto del principio della competenza economica da adottarsi per la determinazione delle voci di costo, le perdite per crediti inesigibili saranno imputabili all'esercizio in cui si sia accertata l'inesigibilità, ricorrendo gli elementi sopra indicati;
- *accantonamento al fondo svalutazione crediti*: al fine di tenere in debita considerazione la probabile inesigibilità di una parte delle somme relative alla tassa, per preservare gli equilibri economici futuri del servizio, risulta necessario inserire tra le voci di costo anche l'accantonamento al fondo svalutazione crediti. La determinazione dell'importo annuale da accantonare, secondo quanto riportato nelle Linee Guida disponibili nel Ministero dell'economia e delle finanze relative alla Tares, dovrebbe avvenire seguendo i criteri fiscali, contenuti nel testo unico delle imposte dirette (D.P.R. 917/1986). Tuttavia, evidenziando che l'obbligatorietà del riferimento ai criteri fiscali non è contemplata dal D.P.R. 158/1999 per le voci relative ai costi comuni, ma solo per quelle riferite ai costi di gestione, si ritiene più opportuno che l'importo da accantonare sia determinato sulla base della presumibile inesi-

⁵ Ciò in analogia con i principi relativi alla deducibilità delle perdite sui crediti ai fini delle imposte dirette, contenute nell'art. 101 del T.U.I.R.

gibilità futura, determinata tenendo conto del suo andamento storico. Peraltro, con l'entrata in vigore delle nuove norme sulla contabilità armonizzata, contenute nel D.Lgs 118/2011, e dell'applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata, di cui all'allegato 4/2 del citato decreto, l'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità si ritiene che possa avvenire, anche in sede di piano finanziario, seguendo le nuove regole ivi specificate.

Costo d'uso del capitale (CK)

Secondo il metodo normalizzato il costo d'uso del capitale deve essere determinato sulla base della seguente formula:

$$CK_n = AMM_n + ACC_n + R_n$$

dove:

- Ammortamenti (AMM_n): è il totale degli ammortamenti relativi alle attrezzature utilizzate per lo svolgimento del servizio, quali i mezzi meccanici per la raccolta, le attrezzature per lo spazzamento, i contenitori per la raccolta, l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili, ecc. L'ammontare degli ammortamenti deve essere determinato in base alle norme fiscali, vale a dire in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti dal Ministero dell'economia e delle finanze. Gli ammortamenti saranno calcolabili solamente dall'esercizio di entrata in funzione del bene⁽⁶⁾.
- Accantonamenti (ACC_n): è il totale degli accantonamenti operati sulla base delle normative civilistiche e fiscali; ad esempio sotto questa voce troveranno collocazione gli accantonamenti destinati a coprire

6 Anche in relazione a tale aspetto, come già per l'accantonamento al fondo svalutazione crediti, non è espressamente previsto dal D.P.R. 158/1999 per il calcolo degli ammortamenti il riferimento ai criteri fiscali. Pertanto potrebbe valutarsi la possibilità di calcolare gli stessi seguendo le norme del codice civile, in base alle quali le quote di ammortamento delle immobilizzazioni devono determinarsi sulla base della loro residua possibilità di utilizzazione (art. 2426 cod. civ.).

6. La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi

perdite o debiti di natura determinata, di esistenza certa o probabile dei quali tuttavia alla chiusura dell'esercizio sono indeterminati l'ammontare o la data di sopravvenienza.

- Remunerazione del capitale investito (R_n): la remunerazione dell'investimento operato nel servizio viene determinata sulla base del prodotto tra il tasso di remunerazione r , indicizzato all'andamento medio annuo del tasso dei titoli di Stato aumentato di 2 punti percentuali, e il capitale netto investito aumentato dei nuovi investimenti, secondo la seguente formula:

$$R_n = r (KN_{n-1} + I_n + F_n)$$

con:

- r il tasso di remunerazione del capitale impiegato;
- KN_{n-1} il capitale netto contabilizzato dell'esercizio precedente (immobilizzazioni nette);
- I_n gli investimenti programmati nell'esercizio n ;
- F_n fattore correttivo che assume valore positivo in caso di investimenti programmati e valore riduttivo in caso di scostamento negativo ex post tra gli investimenti realizzati e quelli programmati nel corso dell'anno precedente. Ciò per evitare che sia remunerato due volte lo stesso capitale, dato che tali investimenti saranno previsti nuovamente in I_n .

La struttura delle tariffe determinata in applicazione dell'equivalenza del metodo normalizzato deve condurre alla copertura integrale dei costi del servizio in via previsionale.

È evidente che a livello consuntivo non necessariamente si realizza l'equilibrio previsto. Infatti, di frequente si verificano incrementi imprevisi dei costi del servizio nel corso dell'anno, ai quali è possibile porre rimedio, alternativamente:

- provvedendo ad incrementi delle tariffe durante l'esercizio, ipotesi oggi possibile non solo per la tariffa di natura patrimoniale, in virtù del disposto dell'art. 54, comma 1-bis, del D.Lgs 446/1997, ma anche per le entrate tributarie, tenuto conto della disposizione introdotta nell'art.

193 del D.Lgs 267/2000, dall'art. 1, comma 444, della L. 228/2012. In virtù di quest'ultima, infatti, in sede di verifica degli equilibri di bilancio (e quindi al massimo entro il 30 settembre di ogni anno⁽⁷⁾), gli enti, riscontrata la presenza di squilibri di parte corrente, possono modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza. Ciò in deroga alla previsione generale contenuta nell'art. 1, comma 169, della L. 296/2006, che impone l'approvazione delle tariffe e delle aliquote dei tributi, al fine di garantire la decorrenza delle stesse dal primo gennaio dell'anno di riferimento, entro il termine sancito da norme statali per l'approvazione del bilancio di previsione⁽⁸⁾;

- prevedendo apposite poste prudenziali sotto la voce "accantonamenti per rischi", destinate a fronteggiare improvvisi aumenti dei costi o riduzioni delle entrate, purché nei limiti di quanto sopra specificato. In proposito è opportuno rilevare come, secondo lo schema di regolamento Tares reso disponibile nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze, è ammesso il riporto dei minori ricavi derivanti da un calo degli introiti del tributo tra i costi del successivo esercizio, limitatamente alle ipotesi di riduzione delle superfici imponibili o di eventi imprevedibili non dipendenti da negligente gestione del servizio.

Ove tali operazioni non vadano a buon fine, si registrerà un disavanzo che deve trovare apposita copertura. Si discute se sia possibile inserire lo stesso tra i costi dell'anno successivo, seppure sembra propendersi per la risposta negativa, tenuto conto della mancata inclusione nel D.P.R. 158/1999 delle sopravvenienze passive tra i costi finanziabili con la tariffa (le quali rientrano nella voce E del conto economico di cui all'art. 2445 cod. civ., non contemplata nella definizione delle voci economiche da considerare ai fini della determinazione dei costi di gestione).

7 Si osserva che in base a quanto previsto dall'articolo 193 del D.Lgs 267/2000, come modificato dal D.Lgs 126/2014, il termine del 30 settembre sarà anticipato, a decorrere dal 2015, al 31 luglio.

8 Sul punto la Corte dei conti assume una posizione ancora più radicale ritenendo che una volta approvato il bilancio di previsione non sia più possibile, anche ove non sia scaduto il termine per la sua approvazione, modificare le aliquote o le tariffe dei tributi locali (Corte dei conti, Sezione Autonomie, delibera 2/2011).

6.3.1.2 La determinazione della tariffa con il metodo normalizzato

Il richiamo operato dall'art. 1, comma 651, della L. 147/2013 alle regole dettate dal D.P.R. 158/1999, rende applicabile anche la specifica disciplina nelle stesse contenuta per la determinazione delle tariffe del tributo. In particolare, l'art. 3 del D.P.R. 158/1999 prevede che la tariffa deve avere una struttura binomia, articolata in due componenti:

- una *componente fissa*, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti;
- una *componente variabile*, commisurata alle quantità di rifiuti conferiti al servizio fornito ed all'entità dei costi di gestione.

L'art. 3, comma 2, del D.P.R. 158/1999 conferma che tale articolazione binomia si deve riflettere sia dal lato degli introiti, sia dal lato dei costi:

- dal lato degli introiti, la tariffa deve prevedere l'addebito all'utente:
 - a) di una quota fissa, correlata al servizio a disposizione (come accade per altri servizi pubblici);
 - b) di una quota variabile, in funzione delle quantità di rifiuti conferiti ed al servizio effettivamente fornito;
- dal lato dei costi:
 - a) il gettito che deriva dalla quota fissa deve essere pari ai costi generali o indivisibili, per i quali è impossibile creare una corrispondenza diretta con la fruizione individuale del servizio (sono compresi i costi amministrativi dell'accertamento, riscossione e del contenzioso, i costi generali di gestione, i costi comuni diversi, il costo d'uso del capitale, i costi di spazzamento, altri costi comuni ed indivisibili relativi alla gestione dei rifiuti indifferenziati - costi per i rifiuti dei giardini pubblici, per la rimozione di rifiuti abbandonati, ecc.);
 - b) il gettito che deriva dalla quota variabile deve essere invece corrispondente ai costi divisibili del servizio, cioè direttamente collegati alla fruizione individuale dello stesso (costi di conferimento indifferenziato quali raccolta, smaltimento e trattamento, costi di raccolta differenziata, costi di trattamento e riciclo al netto dei proventi derivanti dalla vendita del materiale e dell'energia proveniente dai rifiuti).

Per procedere al conteggio delle tariffe, pertanto, la prima classificazione necessaria è la distinzione degli oneri complessivi del servizio tra costi fissi e costi variabili. Il D.P.R. 158/1999 già suggerisce come suddividere gli stessi, una volta determinate esattamente le singole componenti di costo sopra descritte. In base a tale distinzione avremo:

$$\text{Costi Fissi} = \text{TF} = \text{CSL} + \text{CARC} + \text{CGG} + \text{CCD} + \text{AC} + \text{CK}$$

$$\text{Costi Variabili} = \text{TV} = \text{CRT} + \text{CTS} + \text{CRD} + \text{CTR}$$

Sin dalle prime esperienze applicative della TIA1 è iniziata un'attenta riflessione sulla correttezza dell'allocazione dei costi del servizio tra fissi e variabili suggerita dal D.P.R. 158/1999. Ciò per due ordini di motivi, uno di carattere concettuale e l'altro, indubbiamente, più di natura pratica.

- 1) Dato che la quota fissa della tariffa deve assicurare la copertura delle componenti essenziali del costo del servizio, ci sono numerosi voci di costo, specie per quanto riguarda le raccolte differenziate che la legge impone al comune di istituire, che, pur essendo incluse in TV, rappresentano a tutti gli effetti quote fisse degli oneri del servizio.
- 2) L'elevata concentrazione di costi che, in base alla definizione del D.P.R. 158/1999, si registra tra i costi variabili determina, si è osservato, una forte penalizzazione per le famiglie più numerose (poiché la variazione dei coefficienti correttivi per numero di componenti è più estesa per TV -da 0,6 a 4,1- che non per TF -da 0,80 a 1,30-). Ciò in contrasto con la previsione dell'art. 5, comma 1, del D.P.R. 158/1999 che raccomanda di calcolare la tariffa in modo da privilegiare i nuclei familiari più numerosi oltre che le minori dimensioni dei locali.

Sulla scorta di tali considerazioni, alcuni hanno suggerito di spostare delle quote di oneri dalla parte variabile a quella fissa come ad esempio:

- i costi della raccolta e trattamento dei rifiuti secchi riciclabili e una quota dei costi di raccolta e trattamento della frazione umida;
- tutti i costi necessari allo svolgimento del servizio di raccolta (indifferenziata e differenziata), lasciando tra i costi variabili solo i costi di trattamento.

*6. La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi*

La tariffa così determinata, deve essere articolata per:

- fasce di utenza domestica;
- fasce di utenza non domestica (attività commerciali, terziarie, produttive ed artigianali).

La ripartizione dei costi tra le categorie di utenze deve essere effettuata con criteri razionali: tale formulazione, prevista espressamente dall'art. 4 del D.P.R. 158/1999, permette un comportamento, di dubbia legittimità in regime Tarsu, consistente nella ripartizione dei costi da coprire sulla base di parametri non determinati in modo rigido, ma rimessi ad una valutazione più discrezionale.

In attesa di poter definire degli studi effettivi che consentano la ripartizione dei costi tra le due grandi categorie di utenza, domestica e non domestica, si possono suggerire i seguenti criteri:

- attribuire i costi sulla base della percentuale di composizione del gettito dell'ultimo ruolo/lista di carico Tarsu disponibile: tale criterio era, peraltro, suggerito dall'art. 11, comma 4, del D.P.R. 158/1999, abrogato dall'art. 33 della legge 488/1999, per la ripartizione dei costi nella determinazione tariffaria sotto il regime transitorio. Il criterio conduce sicuramente ad una sottostima dei costi da attribuire alle utenze domestiche, stante lo sbilanciamento di sovente presente nella Tarsu delle tariffe a carico delle utenze non domestiche, ma appare, comunque, conforme allo spirito dell'art. 5 del D.P.R. 158/1999, che prevede la necessità di assicurare nella formulazione della tariffa delle agevolazioni per le utenze domestiche;
- ripartire i costi sulla base delle superfici o del numero delle utenze che sono iscritte a ruolo: tale criterio permette un riequilibrio tariffario a favore delle attività economiche, per la motivazione sopra indicata;
- stimare i rifiuti prodotti dalle utenze non domestiche, moltiplicando le superfici delle stesse per gli indici di produzione Kd previsti dall'allegato 1 al D.P.R. 158/1999: in questo modo i rifiuti imputabili alle utenze domestiche si ottengono per sottrazione, dal totale dei rifiuti raccolti dall'ente, della quota imputabile alle utenze non domestiche come sopra determinata.

Ovviamente il criterio scelto dovrà essere esplicitato nel provvedimento

di determinazione delle tariffe, mentre si ritiene non sia necessaria una particolare motivazione per giustificare la scelta, potendosi definire tutti i criteri sopra proposti come "razionali"

Una volta attuata la ripartizione dei costi fissi e dei costi variabili tra le utenze domestiche e quelle non domestiche, occorre procedere al calcolo delle quote fisse della tariffa (che devono coprire i costi fissi) e delle quote variabili (che devono coprire i costi variabili) delle due tipologie di utenze. Vediamo in dettaglio come:

Utenze Domestiche

Quota fissa: la quota fissa della tariffa relativa alle utenze domestiche dovrà essere calcolata secondo la seguente formula:

$$TFd(n,S) = Quf \times S \times Ka(n)$$

dove:

$TFd(n,S)$ è la quota fissa della tariffa per un'utenza domestica con n componenti del nucleo familiare e S mq di superficie;

Quf è la quota fissa unitaria delle utenze domestiche (€/mq), calcolata in base al rapporto tra i costi fissi totali attribuibili alle utenze domestiche ($Ctuf$) e la superficie totale delle abitazioni occupate dalle utenze medesime (St), corretta per un coefficiente di adattamento ($Ka(n)$), parametrato sulla base del numero dei componenti il nucleo familiare e l'ubicazione geografica del comune (nord, centro, sud). Il parametro ha la funzione di tenere conto della reale distribuzione delle superfici in base al numero dei componenti del nucleo familiare, cercando di privilegiare, come richiesto dall'art. 5 del D.P.R. 158/1999, i nuclei familiari più numerosi e le superfici più piccole;

$$Quf = Ctuf / (St(n) \times Ka(n))$$

$St(n)$ è la superficie totale occupata dall'utenza con n componenti del nucleo familiare;

6. La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi

$Ka(n)$ è il coefficiente correttivo di cui sopra.

Quota variabile: la quota variabile della tariffa per le utenze domestiche deve essere determinata in base alle quantità di rifiuti indifferenziati o differenziati prodotti dalla singola utenza. I rifiuti potranno pertanto essere misurati puntualmente presso ogni singola utenza, ricorrendo a sistemi quali i cassonetti "intelligenti" o alla distribuzione di sacchi pre-pagati ecc.

Nell'ipotesi in cui sia applicabile una stima diretta dei rifiuti, la parte variabile deve essere calcolata utilizzando la seguente formula:

$$TVd = Cu \times Q;$$

dove:

Q è la quantità di rifiuti misurata o rilevata;

Cu è il costo unitario (€/Kg), determinato in base al rapporto tra i costi variabili totali attribuibili alle utenze domestiche e la quantità totale dei rifiuti prodotti dalle medesime utenze.

Ove non sia possibile istituire tali sistemi di misurazione diretta, è possibile ricorrere al metodo presuntivo previsto dal D.P.R. 158/1999. Il metodo presuntivo prevede il calcolo della quota variabile impiegando la formula che segue:

$$TVd = Quv \times Kb(n) \times Cu$$

dove:

TVd è la quota variabile della tariffa per un'utenza domestica con n componenti il nucleo familiare;

Quv è la quota unitaria variabile, determinata in base al rapporto tra i rifiuti totali prodotti dalle utenze domestiche ($Qtot$), come desunta dalla produzione media pro-capite comunale, e il numero totale delle utenze domestiche in funzione del numero dei componenti del nucleo familia-

re ($N(n)$), ponderato per il coefficiente proporzionale di produttività (Kb). Tale coefficiente, che ha la funzione di tenere conto che la produzione dei rifiuti non è proporzionale al numero dei componenti, è strutturato in modo da prevedere una fascia di valori per ogni tipologia di numerosità di membri del nucleo familiare;

Cu è il costo unitario, come sopra definito.

Utenze non domestiche

Va preliminarmente evidenziato che le utenze non domestiche devono suddividersi in categorie con omogenea potenzialità di produzione dei rifiuti. L'art. 1, comma 682, della L. 147/2013 rimette tale suddivisione al regolamento comunale, anche se, in realtà, in caso di adozione del metodo normalizzato, le stesse sono già puntualmente individuate dagli allegati al D.P.R. 158/1999, in modo diversificato tra i comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti e quelli aventi una dimensione demografica inferiore. Si ritiene che l'adozione delle categorie previste dal D.P.R. 158/1999 sia obbligatoria, anche se appare possibile, in presenza di particolari e motivate esigenze dovute, ad esempio, alla situazione locale, l'accorpamento delle stesse o la creazione di sottocategorie. Così come, per i comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, si ritiene lecito utilizzare le categorie previste per i comuni di popolazione superiore, nell'ipotesi in cui le stesse siano invece assenti nell'apposita tabella prevista per i comuni con popolazione inferiore a 5.000, nel caso in cui le utenze classificabili nelle citate categorie risultino invece presenti nel territorio del comune (si pensi ai depositi ed alle autorimesse).

Quota fissa: La quota fissa per le utenze non domestiche deve essere determinata sulla base della tipologia di attività svolta e della superficie occupata, secondo la formula che segue:

$$TFnd(ap, S) = Qapf \times S(ap) \times Kc(ap)$$

dove:

$TFnd(ap, S)$ è la quota fissa della tariffa per un'utenza non domestica che svolge l'attività ap e che occupa una superficie di mq S ;

6. La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi

Q_{apf} è la quota unitaria (€/mq) data dal rapporto tra i costi fissi attribuibili alle utenze non domestiche e la superficie totale dei locali occupati dalle utenze medesime ($Stot(ap)$), ponderata per un coefficiente potenziale di produzione ($Kc(ap)$). Tale coefficiente è stato elaborato per esprimere la produzione potenziale dei rifiuti delle diverse attività produttive, articolandolo per fasce geografiche (nord, centro, sud);

$$Q_{apf} = C_{tapf} / (\text{Somma } (Stot(ap) \times Kc(ap)))$$

$S(ap)$ è la superficie occupata dall'utenza non domestica che svolge l'attività ap ;

$Kc(ap)$ è il coefficiente di cui sopra relativo alla categoria produttiva ap . Il D.P.R. 158/1999 prevede un intervallo di valori del coefficiente per ogni categoria produttiva, nell'ambito del quale sarà compito dell'ente locale scegliere le misure più opportune. Da rilevare che la formulazione di questo coefficiente è stata strutturata in modo da costituire un parametro di rapporto tra le diverse categorie produttive. Pertanto, pur essendo in teoria possibile stabilire tali coefficienti entro i limiti massimi e minimi di legge, la loro scelta deve essere conseguente a quanto deciso per i coefficienti Kd , onde evitare scelte, seppure legittime, tecnicamente incongrue⁽⁹⁾.

Quota variabile: La quota variabile per le utenze non domestiche si ottiene come prodotto del costo unitario Cu (€/Kg) per la superficie dell'utenza (S) e il coefficiente potenziale di produzione (Kd):

$$TV_{nd}(ap,S) = Cu \times S \times Kd(ap)$$

Il coefficiente $Kd(ap)$ esprime il potenziale produttivo di rifiuti annuo a mq delle singole categorie produttive: anche questo è stato elaborato sotto forma di 3 intervalli di valori (divisi per aree geografiche, nord, centro e sud) nell'ambito dei quali compete all'ente locale scegliere quello più opportuno, adeguandoli, per quanto possibile alla sua realtà.

⁹ In altri termini i coefficienti Kc sono parametri relativi, ottenuti dalla standardizzazione dei coefficienti Kd .

Il costo unitario, C_u , viene calcolato come rapporto tra il totale dei costi variabili imputabili alle utenze non domestiche e la quantità totale di rifiuti prodotta dalle medesime utenze:

$$C_u = C_{tapv} / Q_{und}.$$

6.3.1.3 La scelta dei coefficienti da applicare per il calcolo delle tariffe

Il metodo normalizzato conduce alla determinazione delle tariffe del tributo, diversificate tra le utenze domestiche e quelle non domestiche, che dipendono da alcuni parametri, tra i quali la numerosità del nucleo familiare, l'inserimento delle utenze nelle diverse categorie di attività e la scelta dei coefficienti da impiegare per il calcolo, la cui definizione rappresenta uno degli elementi centrali della disciplina comunale del prelievo. In questo paragrafo ci si occuperà della definizione dei coefficienti per il calcolo delle tariffe, ed in particolare dei coefficienti K_b , K_c e K_d , definiti dall'allegato 1 del D.P.R. 158/1999, per i quali quest'ultimo prevede dei limiti massimi e minimi, lasciando al comune la scelta della misura da applicare concretamente ad ogni categoria di utenza. Nel capitolo 8 saranno trattati invece i possibili criteri, da definire nel regolamento, per individuare la numerosità del nucleo familiare e l'inquadramento delle utenze non domestiche nelle diverse categorie tariffarie.

Gli enti, come sopra accennato, possono scegliere i coefficienti da applicare per la determinazione della tariffa della quota fissa delle utenze non domestiche e di quella variabile relativa alle utenze domestiche e non domestiche, nell'ambito dei limiti fissati dalle tabelle allegate al D.P.R. 158/1999, differenziate per area geografica di appartenenza del comune (nord, centro e sud) e per dimensione dello stesso (in termini di popolazione superiore o inferiore a 5.000 abitanti). In regime di Tia e di Tares si è ritenuto che il comune non potesse derogare ai limiti minimi o a quelli massimi previsti dal D.P.R. 158/1999, salvo caso eccezionali e dettagliatamente motivati.

I pesanti incrementi tariffari che la rigorosa applicazione del metodo normalizzato, caratterizzato dall'eccessiva rigidità dei coefficienti che incido-

6. *La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi*

no nel calcolo delle tariffe, comporta per talune categorie di utenza (specie non domestica), hanno spinto il legislatore a prevedere una specifica norma derogatoria per gli anni 2014 e 2015. In particolare, l'art. 1, comma 652, della L. 147/2013, come modificato dal D.L. 16/2014, ha stabilito, nelle more della revisione del regolamento del metodo normalizzato e per semplificare l'individuazione dei coefficienti, la possibilità di:

- non considerare i coefficienti *Ka* nella determinazione della quota fissa delle utenze domestiche;
- derogare ai limiti minimi e massimi previsti dalle tabelle allegate al D.P.R. 158/1999 relative agli altri coefficienti (*Kb, Kc e Kd*), nella misura del 50% degli stessi.

Con la prima facoltà derogatoria, i comuni possono determinare la tariffa fissa delle utenze non domestiche in maniera uguale per tutte le famiglie, a prescindere dal numero dei componenti il nucleo.

Con la seconda invece è possibile mitigare gli incrementi che hanno colpito talune categorie di utenza, permettendo una maggiore elasticità nell'applicazione dei coefficienti.

L'esercizio di tali facoltà derogatorie ripropone la questione della necessità o meno della motivazione nella scelta dei coefficienti, in sede di approvazione delle tariffe.

Per il Consiglio di Stato (sentenza n. 539/2012), nel provvedimento di determinazione delle tariffe del tributo l'ente locale gode di un'ampia discrezionalità. Tuttavia la discrezionalità amministrativa non può sfuggire, per sua stessa natura, a qualsiasi forma di controllo in particolare all'obbligo di motivazione. Pertanto, è necessario esplicitare le ragioni per cui si effettuano scelte differenti nella fissazione dei coefficienti delle diverse categorie di attività, pur se nell'ambito dei limiti minimi e massimi fissati dal decreto. Quanto sopra, pur di fronte ad una giurisprudenza per la verità piuttosto oscillante in proposito⁽¹⁰⁾, fa ritenere che sia più opportuno in via prudenziale motivare eventuali differenziazioni tra le categorie. È opportuno far rilevare, invece, che in casi eccezionali, appare altresì possibile derogare ai limiti massimi e minimi previsti per i coefficienti

¹⁰ Corte di Cassazione, sentenza n. 12859/2012; Consiglio di Stato, sentenza n. 6208/2012.

delle diverse categorie, fornendo però un'adeguata motivazione. In via di principio è possibile anche stabilire per una categoria un coefficiente K_c avente una distanza dal massimo diversa dal corrispondente coefficiente K_d , scelto dal comune per la medesima categoria, anche se ciò è tecnicamente incongruo risultando i coefficienti K_c calcolati come rapporti relativi dei coefficienti K_d .

6.3.2 Il criterio alternativo per la determinazione delle tariffe

La norma dell'art. 1, c. 652, della L. 147/2013 permette ai comuni per il calcolo delle tariffe del tributo di svincolarsi dal metodo normalizzato, adottando un criterio alternativo semplificato. La norma appena citata stabilisce che: *“ il comune, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio “chi inquina paga”, sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio UE, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti”*.

Il sistema semplificato di determinazione delle tariffe del tributo, alternativo al metodo normalizzato, deve tuttavia sempre condurre a risultati coerenti con il principio di derivazione comunitaria del “chi inquina paga”, in base al quale i costi della gestione dei rifiuti sono sostenuti dal produttore iniziale o dal detentore al momento o dai detentori precedenti dei rifiuti. Il sistema tariffario deve quindi addossare maggiori oneri a chi produce più rifiuti.

La norma indica in questo caso quali sono i criteri di commisurazione e di determinazione delle tariffe del tributo. In relazione ai primi, viene specificato che la tariffa ha sempre natura presuntiva, non essendo legata all'effettiva produzione di rifiuti, ma alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie. Si chiarisce, inoltre, che la tariffa

6. *La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi*

deve essere differenziata sulla base degli usi e della tipologia di attività svolta e tenere conto dei costi del servizio (sempre con l'obbligo della loro copertura integrale). In definitiva, le tariffe elaborate con il criterio alternativo al metodo normalizzato sono distinte tra utenze domestiche e non domestiche e, in relazione a quest'ultime, per categorie omogenee di attività. Con riferimento alle categorie di attività va rilevato che laddove l'ente adotta il criterio qui esaminato non ha alcun obbligo di fare riferimento alle categorie contenute nell'allegato al D.P.R. 158/1999, essendo rimessa alla disciplina regolamentare dell'ente dalla legge la definizione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti (art. 1, comma 682, L. 147/2013).

La commisurazione della tariffa deve sempre avvenire in base ai costi del servizio, determinati nel piano finanziario (art. 1, comma 683, L. 147/2013). Tuttavia, la possibilità di abbandonare il ricorso al D.P.R. 158/1999 permette anche di non adottare integralmente il criterio di determinazione dei costi nello stesso contenuto. L'ente è cioè libero di quantificare i costi del servizio con altri criteri, sempre comunque ossequiosi dell'obbligo di "copertura di tutti i costi di investimento e di esercizio..." In questo caso gli oneri, determinati in conformità ai principi della contabilità analitica, potrebbero anche non includere tutte le voci previste dal D.P.R. 158/1999 (quali ad esempio i CARC). Anche se, in prima applicazione, è consigliabile l'utilizzo delle stesse voci di costo riportate nel D.P.R. 158/1999. Dalla formulazione della norma della L. 147/2013 si evince che comunque la determinazione della tariffa segue un metodo matematico, seppur estremamente semplificato rispetto al D.P.R. 158/1999. Suddetto metodo, riprendendo quanto indicato dalla circolare del Ministero delle finanze n. 94/1995 a commento dell'art. 65 del D.Lgs 507/1993⁽¹¹⁾, in regime di Tarsu (di cui la norma qui in esame rappresenta una sostanziale riproduzione), può sintetizzarsi con la seguente formula:

$$Ts = Cmg \times Ips \times Iqs$$

¹¹ Criterio la cui obbligatoria applicazione è stata definitivamente rinviata dall'art 1, c. 7, L. 26/2001, il quale permise ai comuni di conservare, fino all'entrata in vigore della tariffa (TIA1), i previgenti sistemi di calcolo delle tariffe Tarsu, basati sull'uso e sulla superficie dei locali/aree tassabili.

In base a quest'ultima, la tariffa della generica categoria di attività s (T_s) è ottenuta moltiplicando il costo medio generale del servizio (C_{mg} , rapporto tra il costo complessivo risultante dal piano finanziario e la superficie totale dei locali e delle aree soggetti a tassazione) per due indicatori:

- *indice di produttività specifica (Ips)*: riportante la produttività di rifiuti per unità di superficie e avente lo scopo di attribuire ad ogni categoria una tariffa superiore o inferiore al costo medio complessivo, in proporzione alla maggiore o minore incidenza della specifica produttività di rifiuti della medesima categoria rispetto alla produttività media di tutte le categorie⁽¹²⁾;

- *indice di qualità specifica (Iqs)*: il quale esprime l'incidenza del costo di gestione dei rifiuti prodotti dalla categoria di attività s rispetto al costo medio complessivo⁽¹³⁾. La funzione di questo indicatore è quella di tenere conto della diversità della tipologia dei rifiuti prodotti dalle varie utenze non domestiche, aggravando il prelievo nei confronti di quelle categorie di attività che producono rifiuti più costosi da gestire.

L'applicazione della formula conduce ad una tariffa unica, non distinta in quota fissa e variabile, che, relativamente alle utenze domestiche, potrebbe anche ignorare il numero degli occupanti l'abitazione.

Il vantaggio del criterio alternativo al metodo normalizzato, oltre alla sua seppur relativa maggiore semplicità, è quello di consentire il superamento di una delle principali rigidità del D.P.R. 158/1999. La determinazione delle tariffe delle diverse categorie di attività non domestiche risente fortemente in quest'ultimo metodo della quantità stimata dei rifiuti prodotti (coefficienti K_d), comportando rilevanti aumenti tariffari, rispetto ai previgenti sistemi di prelievo, per le categorie caratterizzate da un'elevata

12 L'indice Ips è espresso in termini relativi: è determinato rapportando il coefficiente di produttività per unità di superficie della categoria di attività s alla media dei coefficienti di produttività di tutte le categorie. In tale modo si attribuisce, al fine della determinazione della tariffa, un peso maggiore al costo medio a mq a quelle categorie di attività che hanno una produttività di rifiuti superiore alla media e, viceversa, un peso inferiore a quelle con produttività al di sotto alla media.

13 L'indice Iqs è espresso in termini relativi: è pari al rapporto tra il costo medio per unità di peso specifico dei rifiuti della categoria di attività s ed il costo medio per unità di peso complessivo di tutte le categorie.

potenzialità di produzione dei rifiuti (si pensi agli ortofrutta o ai ristoranti). L'applicazione dei coefficienti qualitativi permette di mitigare l'impatto, riducendo il peso della produttività dei rifiuti nella determinazione della tariffa per le categorie che si caratterizzano invece per il più limitato costo di gestione dei rifiuti prodotti rispetto alla media (si pensi a quelle che producono in prevalenza rifiuti organici). Parimenti si amplifica l'effetto del prelievo per quelle categorie che, pur avendo più limitati indici quantitativi di produzione, generano rifiuti caratterizzati da un elevato costo di gestione.

La difficoltà del sistema alternativo è essenzialmente legata alla reperibilità di quest'ultimi indicatori, non facilmente reperibili e comunque necessitanti di approfonditi studi sulla produzione dei rifiuti e sui loro costo di gestione, differenziati per categorie di attività. L'abbandono del metodo normalizzato non può prescindere dal reperimento di coefficienti quantitativi e, soprattutto, qualitativi, che siano il frutto di apposite analisi, in grado di certificare i dati ottenuti. Ciò appare indispensabile per evitare che il metodo sconfini nell'arbitrarietà. Il metodo alternativo, quindi, attribuisce diversi gradi di libertà ai comuni, in relazione alla determinazione dei costi ed al criterio di calcolo delle tariffe, seppure non può spingersi fino a legittimare strutture tariffarie incompatibili con il principio del "chi inquina paga" e richieda l'impiego di coefficienti "certificati".

6.4 Particolari modalità di applicazione del tributo ed i suoi accessori

6.4.1 Le istituzioni scolastiche statali

L'art. 1, comma 655, della L. 147/2013 recita che: *"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 è sottratto dal costo che deve essere coperto con il tributo comunale sui rifiuti"*. Per le istituzioni scolastiche statali, con esclusione quindi di quelle ap-

partenenti a soggetti diversi dallo Stato, la tassa non è applicata secondo l'ordinario criterio della superficie dei locali o delle aree possedute o detenute, ma bensì con il criterio forfettario dettato, già dai tempi della Tarsu, dall'art. 33-bis del D.L. 248/2007. In base a quest'ultima norma, il servizio prestato alle scuole statali è remunerato non con il tributo conteggiato con le regole ordinarie (vale a dire sulla base della superficie), ma mediante la ripartizione da parte del Ministero dell'università e della ricerca scientifica in favore dei comuni della somma concordata con gli accordi raggiunti in Conferenza Stato-città in data 22/03/2001 ed in data 06/09/2001 (pari ad € 38,374 milioni di euro). La somma viene ripartita annualmente tra i comuni sulla base della popolazione scolastica risultante nell'anno scolastico chiuso nel mese di agosto di ogni anno e viene normalmente erogata nel mese di novembre. L'importo versato è una somma forfettaria complessiva, destinata a remunerare il servizio prestato e come tale non ha la pretesa di finanziarne integralmente il costo, ma solo di contribuire in parte allo stesso. La natura di somma complessiva fa sì invece che la stessa debba ritenersi comprensiva anche del tributo provinciale, con tanto di obbligo di ristornare alla provincia competente la quota parte del contributo ricevuto (al netto della commissione che il comune ha diritto a trattenere, pari allo 0,30% delle somme riscosse, ai sensi dell'art. 19, comma 5, del D.Lgs 504/1992).⁽¹⁴⁾

È pertanto evidente che la somma che viene corrisposta dal Ministero non ha natura di contributo, ma si tratta di una quota di tassa, determinata con criteri diversi da quelli ordinari, realizzandosi nella commentata fattispecie la modifica del criterio per determinare la base tassabile, non più data dalla superficie, ma dalla numerosità della popolazione scolastica.

Conseguentemente, all'atto del conteggio delle tariffe, dovranno escludersi dalle superfici tassabili quelle delle scuole statali.

La norma stabilisce altresì che i costi del servizio erogato alle scuole statali debbano detrarsi dall'insieme dei costi da finanziare con il tributo, poiché ricevono specifica copertura da un'altra fonte. Tuttavia, nello schema di regolamento relativo alla Tares 2013, reso disponibile nel sito del Ministero

14 Corte dei conti, sezione autonomie, deliberazione n. 17/2009.

dell'economia e delle finanze nel corso del medesimo anno, si specificava che l'importo da detrarre dai costi è al contributo ricevuto dal Ministero. In tal modo però, con tutta probabilità, si sottostima l'importo del costo del servizio erogato alle scuole statali, che per legge andrebbe detratto integralmente dai costi finanziati con la Tari. Ciò in quanto, sovente la somma erogata dal Ministero risulta inferiore all'ammontare dei costi sostenuti per rendere il servizio alle scuole statali. Seguendo l'interpretazione ministeriale, quindi, resta in capo a tutti gli altri contribuenti della Tari la quota di costo del servizio per le scuole statali non coperta dall'erogazione ministeriale, che altrimenti sarebbe rimasta a carico della fiscalità generale dell'ente, ove fosse stato detratto dal piano finanziario l'effettivo onere sostenuto per erogare il servizio in favore delle scuole statali.

6.4.2 Il tributo provinciale

L'entrata in vigore della tassa sui rifiuti non ha determinato la scomparsa del tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di protezione tutela, protezione e igiene dell'ambiente (TEFA), previsto dall'art. 19 del D.Lgs 504/1992, a differenza di quanto è invece accaduto per l'addizionale ex-eca e relativa maggiorazione.

Quest'ultima, infatti, originariamente prevista dal R.D.L. 2145/1937, è stata definitivamente abrogata dall'art. 14, comma 46, del D.L. 201/2011 nell'anno 2013, con l'entrata in vigore della Tares. La sua applicazione è rimasta anche al 2013 solo in quegli enti che si sono avvalsi della facoltà derogatoria di cui all'art. 5, comma 4-quater, del D.L. 201/2011, che ammetteva, limitatamente al sopra citato anno, la possibilità di continuare ad applicare la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, in deroga proprio alle previsioni di cui all'art.14, comma 46, del citato D.L. 201/2011. Quindi, l'addizionale ex-eca non sarà più applicabile in regime di tassa sui rifiuti (così come non lo era in regime di Tares).

Il tributo provinciale, invece, è esplicitamente confermato dall'art. 1, comma 666, della L. 147/2013, come peraltro già nella Tares (art. 14, comma 28, del D.L. 201/2011). Il tributo è applicato come maggiorazione della tariffa della Tari, nella misura percentuale stabilita dalla competente provincia.

La riscossione del tributo provinciale sarà curata dal comune, o da altro soggetto affidatario della riscossione della Tari, i quali dovranno provvedere al successivo riversamento delle somme alla provincia competente, secondo i termini e le modalità che dovranno essere con la stessa concordate, previa detrazione del compenso spettante al comune, ai sensi del già commentato art. 19, comma 5, del D.Lgs 504/1992. È giusto il caso di ricordare che, in tale caso, il comune, riscuotendo somme per conto di un altro ente, assume la figura di agente contabile, come tale soggetto all'obbligo della resa del conto giudiziale nelle modalità ed i termini indicati dall'art. 93 del D.Lgs 267/2000.

6.5 La deliberazione di approvazione delle tariffe del tributo

L'articolo 1, comma 683, della L. 147/2013 specifica che le tariffe della tassa sui rifiuti devono essere approvate dal consiglio comunale entro il termine previsto da leggi statali per l'approvazione del bilancio di previsione, sulla base dei costi definiti dal piano finanziario.

La disposizione attribuisce la competenza al consiglio comunale, in deroga al principio generale contenuto nell'art. 42, comma 2, lettera f), del D.Lgs 267/2000, il quale assegna al consiglio l'istituzione e l'ordinamento dei tributi, con esclusione delle relative aliquote che, quindi, rientrano nella competenza residuale della giunta comunale.

La disposizione del comma 683 ricalca quanto già previsto dall'art. 1, comma 169, della L. 296/2006. Quest'ultimo specifica però ulteriormente la conferma tacita delle tariffe e delle aliquote deliberate per l'anno precedente, in assenza di una nuova deliberazione adottata nei termini sopra indicati. Tuttavia tale previsione suppletiva deve ritenersi operante anche nella tassa sui rifiuti, tenuto conto dell'esplicito rinvio a tutte le disposizioni contenute nei commi 161-170 dell'art. 1 della L. 296/2006, contenuto nell'art. 1, comma 701, della L. 147/2013. In ogni caso, siffatta ipotesi, nella Tari appare difficilmente conciliabile con l'obbligo di copertura integrale dei costi del servizio con il gettito del prelievo previsto, salvo che non ricorra la rara ipotesi di sostanziale invarianza dei costi del servizio, della distribuzione degli utenti e delle superfici tassabili.

6. La copertura dei costi e la determinazione delle tariffe:
il metodo normalizzato ed i metodi alternativi

Non si può non ricordare, inoltre, che secondo l'orientamento della Corte dei conti, Sezione autonomie, la deliberazione di approvazione delle tariffe deve necessariamente precedere l'approvazione del bilancio di previsione (delibera n. 2 del 13/01/2011), non essendo ammissibili variazioni delle tariffe dopo l'approvazione del bilancio di previsione, pur se ancora nei termini di legge. Ciò tenendo anche conto che, secondo l'art. 172, comma 1, lettera e), del D.Lgs 267/2000, le deliberazioni con le quali sono determinati per l'anno successivo le tariffe, le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni sono obbligatoriamente allegate al bilancio di previsione⁽¹⁵⁾. La posizione ministeriale in proposito appare invece più morbida, ammettendo la possibilità di modificare le tariffe già approvate, accompagnando la modifica con una conseguente variazione al bilancio di previsione (risoluzione Ministero dell'economia e delle finanze n. 1/df del 02/05/2011).

Occorre comunque ricordare che l'art. 193 del D.Lgs 267/2000 stabilisce che, per il ripristino degli equilibri di bilancio ed in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data del 30 settembre di ogni anno⁽¹⁶⁾. È evidente che tale possibilità di variazione delle tariffe presuppone l'accertamento di uno squilibrio di bilancio, nello specifico imputabile al servizio di gestione dei rifiuti.

Più delicata è la questione della mancata approvazione delle tariffe nei termini nel primo anno di vigenza del tributo. In tale caso, infatti, non vi è una tariffa che si può ritenere tacitamente prorogata. Peraltro, la giurisprudenza del Consiglio di Stato ha più volte ritenuto che le tariffe e le aliquote dei tributi approvate dopo il termine di legge previsto per l'approvazione del bilancio di previsione hanno effetto solo dal primo gennaio dell'anno successivo (sentenze n. 3817 del 17/07/2014 e n. 3808/2014). Il

15 In proposito la Corte dei conti, sezione regionale di controllo della Lombardia (delibera n. 431 del 03/10/2012), ha confermato la tesi della Sezione Autonomie, seppure ha ammesso la possibilità di modificare le tariffe anche dopo l'approvazione del bilancio, ma pur sempre nei termini di legge, purché si provveda alla riapprovazione del bilancio stesso.

16 Si evidenzia che tale termine è stato anticipato al 31 luglio dalla modifica apportata all'art. 193 del D.Lgs 267/2000 dal D.Lgs 126/2014.

rischio che la previsione di bilancio della relativa entrata potesse ritenersi non veritiera negli enti che non hanno approvato nel 2014 le tariffe della Tari nei termini di legge, con conseguente pregiudizio degli equilibri di bilancio, avevano fatto annunciare l'intenzione di prevedere una specifica norma di sanatoria che tuttavia, ad oggi, non risulta ancora emanata.

La deliberazione di approvazione delle tariffe del tributo soggiace altresì alla regola generale che riguarda la pubblicazione di tutte le deliberazioni relative ai tributi locali, prevista dall'anno 2012 dall'art. 13, comma 15, del D.L. 201/2011. La disposizione appena citata stabilisce che tutte le deliberazioni regolamentari e tariffarie relative ai tributi locali devono essere inviate al Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, entro il termine di 30 giorni dalla data in cui sono divenute esecutive o, comunque, entro il termine di 30 giorni dalla data di scadenza per l'approvazione del bilancio di previsione.

Quest'ultimo termine appare senza dubbio perentorio, tantoché la legge ricollega alla sua violazione una specifica sanzione, consistente nel blocco, previa diffida da parte del Ministero dell'interno e sino all'adempimento dell'obbligo dell'invio, delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli enti inadempienti.

Le deliberazioni inviate al Ministero vengono pubblicate nel sito informatico di quest'ultimo, previsto dal D.Lgs 360/1998. La pubblicazione sostituisce quella in Gazzetta Ufficiale, prevista dall'art. 52 del D.Lgs 446/1997 (le cui modalità attuative erano rimesse ad uno specifico decreto mai adottato). Per l'anno 2014, il Ministero ha fornito le informazioni tecniche necessarie per tali adempimenti pubblicitari con nota n. 4033 del 28/02/2014.

Riduzioni ed esenzioni

7

7.1 Le tipologie di agevolazioni

La disciplina della tassa sui rifiuti contempla un'insieme di agevolazioni che abbattano il prelievo tributario, classificabili sulla base dei seguenti criteri:

1) in base alla loro obbligatorietà, in *riduzioni obbligatorie* e *riduzioni facoltative*.

a) Tra le *riduzioni obbligatorie* possiamo includere:

- la riduzione per il mancato espletamento del servizio (art.1, comma 656, L. 147/2013);
- la riduzione per le zone in cui non è effettuata la raccolta dei rifiuti (art.1, comma 657, L. 147/2013);
- le riduzioni per la raccolta differenziata da parte delle utenze domestiche (art. 1, comma 658, L. 147/2013);
- le riduzioni per l'avvio al riciclo autonomo dei rifiuti assimilati prodotti dalle utenze non domestiche (art. 1, comma 649, L. 147/2013).

b) Tra le *riduzioni facoltative* invece si possono annoverare:

- la riduzione in favore delle abitazioni con un unico occupante (art. 1, comma 659, let. a, L. 147/2013);
- la riduzione per le abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale o altro uso limitato o discontinuo (art. 1, comma 659, let. b);
- la riduzione per i locali non abitativi e le aree scoperte a uso stagionale (art. 1, comma 659, let. c);

- la riduzione per le abitazioni di residenti o dimoranti all'estero per più di sei mesi all'anno (art. 1, comma 659, let. d);
- la riduzione per i fabbricati rurali abitativi (art. 1, comma 659, let. e);
- le altre riduzioni o esenzioni libere (art. 1, c. 660, L. 147/2013).

2) a seconda della loro natura, possono essere distinte in *riduzioni tecniche e riduzioni agevolative*. Le prime sono quelle volte ad agevolare situazioni caratterizzate da una minore produzione di rifiuti o comunque da un minor impiego del servizio; le seconde hanno invece natura di agevolazioni tributarie, destinate ad essere previste in favore di determinati soggetti prescelti per motivazioni di carattere economico-sociale.

3) in base alle loro caratteristiche, possiamo distinguere le *agevolazioni implicite*, destinate a vantaggio di una pluralità di utenti, che si traducono in meri spostamenti di costi da una categoria di utenza ad un'altra, e le *agevolazioni esplicite*, concesse invece direttamente a singoli utenti che presentano le condizioni per usufruirne (e che di norma si traducono in abbattimenti espliciti della tariffa applicata).

7.2 La riduzione per il mancato espletamento del servizio

L'art. 1, comma 656, della L. 147/2013, stabilisce che *"la Tari è dovuta 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"*.

I presupposti per l'applicazione della riduzione appena descritta sono, alternativamente:

- il mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti: si tratta di situazioni per le quali il servizio non è proprio effettuato, poiché non svolto o addirittura non istituito;

- l'effettuazione del servizio in grave violazione della disciplina di riferimento: siamo di fronte ad ipotesi di gravi irregolarità nella gestione del servizio, che si traducono in un servizio che non rispetta i basilari elementi che dovrebbero caratterizzarlo, in termini di posizionamento dei punti di raccolta, di distanza degli stessi dalle utenze, di frequenze della raccolta, ecc.;

- l'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: si tratta di vere e proprie situazioni di emergenza, in cui il servizio è bloccato da motivazioni sindacali oppure da problematiche organizzative, tali da generare situazioni di danno o pericolo di danno a persone o all'ambiente, previo accertamento da parte dell'autorità sanitaria competente, con provvedimento formale.

Al verificarsi anche di uno solo di tali presupposti, le utenze coinvolte hanno diritto ad una riduzione dell'intero importo del tributo, comprensivo della quota fissa e di quella variabile, pari almeno all'80%.

Predetta riduzione riveste senza dubbio natura tecnica, essendo rivolta a premiare situazioni caratterizzate da una minore intensità di utilizzo del servizio (che nel caso addirittura, seppure momentaneamente, manca o è svolto in modo gravemente irregolare). La sua previsione nel regolamento comunale è obbligatoria, tanto da potersi ipotizzare una sua operatività *ope legis* in mancanza di esplicita disciplina regolamentare, così come è inderogabile la misura minima dell'80%, percentuale che può anche essere innalzata dall'ente.

7.3 La riduzione per le zone non servite

L'art. 1, comma 657, della L. 147/2013 concede una particolare riduzione in favore delle utenze non direttamente servite dalla raccolta dei rifiuti. La norma recita che: *"nelle zone in cui non è effettuata la raccolta, la Tari è dovuta in misura non superiore al 40 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"*

Presupposto per l'applicazione della misura riduttiva è l'assenza di effettuazione nelle zone in cui è ubicata l'utenza del servizio di raccolta dei rifiuti. In questo caso è compito del regolamento comunale specificare quali siano le utenze da ritenersi non servite, indicando in particolare la distanza minima dal più vicino punto di raccolta. Nell'ipotesi di utenza ubicata in zona non servita, compete alla stessa una riduzione minima del 60% del tributo, comprensivo della quota fissa e della quota variabile, che il comune può anche modulare sulla base della distanza dal punto di raccolta, prevedendo, ad esempio, riduzioni che si incrementano al crescere della distanza anzidetta. Anche questa riduzione assume carattere tecnico, tenuto conto che le zone non servite comportano senza dubbio minori oneri per l'esecuzione del servizio, mancando proprio il servizio di raccolta dei rifiuti. Anche in questo caso la previsione della riduzione nel regolamento comunale è obbligatoria e la misura minima del 60% può essere incrementata dal comune.

7.4 La riduzione per la raccolta differenziata delle utenze domestiche

L'art. 1, comma 658, della L. 147/2013 stabilisce che *“nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche”*.

Si tratta di una forma di riduzione di natura senza dubbio tecnica, volta ad agevolare situazioni in cui la modalità di conferimento dei rifiuti comporta una riduzione dei costi del servizio, quantomeno sotto il profilo dello smaltimento. La medesima appare anche obbligatoria (*“nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni”*). Seppure la legge non disciplina puntualmente come la riduzione deve essere concessa, la specifica norma agevolativa non può mancare nel regolamento comunale del tributo.

La definizione delle modalità applicative è rimessa al regolamento comunale, il quale dovrà comunque tenere conto che deve trattarsi di una forma di abbattimento del tributo che deve premiare le utenze domestiche per il conferimento dei rifiuti in forma differenziata.

Di norma la misura agevolativa opera sotto forma di abbattimenti della quota variabile del tributo, componente che, come illustrato, risente direttamente del livello dei costi di smaltimento dei rifiuti.

Un riferimento viene fornito, almeno per gli enti che adottano il metodo normalizzato, dall'art. 7, comma 1, del D.P.R. 158/1999, il quale stabilisce che *"gli enti locali assicurano le agevolazioni per la raccolta differenziata attraverso l'abbattimento della parte variabile della tariffa, per una quota, determinata dai medesimi enti, proporzionale ai risultati singoli o collettivi, raggiunti dalle utenze in materia di conferimenti a raccolta differenziata"*.

In dettaglio si ritiene che gli enti possano prevedere:

- agevolazioni collettive: la quota variabile della tariffa di tutte le utenze domestiche viene ridotta, tramite l'abbattimento della quota di costi variabili alle stesse imputata, in relazione ai risultati raggiunti a livello complessivo o per singola zona territoriale. Così, ad esempio, si può immaginare una riduzione dei costi variabili relativi alle utenze domestiche in misura pari ad una quota dell'incremento della percentuale di raccolta differenziata conseguita dal comune in un dato anno rispetto all'anno precedente (entro parametri minimi e massimi). O ancora una riduzione dei predetti costi pari ad una percentuale dei proventi derivanti dal recupero dell'energia prodotta con i rifiuti o, infine, pari ad una quota del risparmio dei costi di smaltimento finale ottenuti grazie alla minore quantità di rifiuti conferiti in discarica.

- agevolazione individuali: in questo caso si ipotizzano delle riduzioni della quota variabile solo per il singolo utente che abbia posto in essere comportamenti virtuosi di differenziazione dei rifiuti. Così, ad esempio, è possibile un abbattimento della quota variabile di una determinata percentuale per le utenze domestiche che effettuino regolarmente il compostaggio domestico. Oppure, stabilire degli sconti, da decurtarsi dalla parte variabile, per chi conferisce rifiuti in forma differenziata alle isole ecologiche. Nel caso poi in cui ci si volesse avvicinare ad un modello di tariffa corrispettiva, si potrebbero prevedere delle riduzioni della quota variabile del tributo in favore delle utenze domestiche che, in presenza di una forma di raccolta dei rifiuti in forma differenziata o indifferenziata porta a porta, facciano registrare nel corso dell'anno un

numero di svuotamenti del contenitore del rifiuto secco indifferenziato inferiore a limiti prefissati, magari variabili a seconda della dimensione del nucleo familiare. Tale meccanismo opera al contrario rispetto alla tariffa corrispettiva in quanto, in quest'ultima, la quota variabile è proporzionale ai rifiuti prodotti, di frequente misurati mediante il numero degli svuotamenti del contenitore dei rifiuti indifferenziati. Con il modello di riduzione sopra proposto, operando in regime di tassa, si riduce la quota variabile del tributo calcolata sulla base di una produzione potenziale di rifiuti, per quelle utenze che evidenziano una maggiore propensione dalla differenziazione dei rifiuti prodotti, dimostrata da un ridotto numero di svuotamenti del contenitore destinato ai rifiuti indifferenziati.

Le agevolazioni sopra descritte per loro natura non possono che concedersi a consuntivo, previa verifica dei risultati raggiunti, di norma mediante abbattimenti del tributo dovuto per l'anno successivo. Sono comunque possibili forme di riduzioni concesse in acconto, salvo successivo conguaglio.

7.5 La riduzione per l'avvio al riciclo dei rifiuti assimilati

La riduzione qui descritta è prevista dall'art. 1, comma 649, della L. 147/2013. Per il suo esame si rinvia a quanto già illustrato nel capitolo 5.

7.6 Le riduzioni e le esenzioni facoltative

La disciplina del tributo prevede altresì delle ipotesi in cui il comune può stabilire delle riduzioni del tributo o addirittura l'esenzione, per determinate fattispecie, individuate come segue:

- 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.

Le riduzioni sopra indicate possono riguardare solo la quota variabile o l'intera tariffa.

Le fattispecie contemplate dalla norma si riferiscono ad ipotesi in cui la produzione di rifiuti è in effetti inferiore rispetto alla produttività media, proprio perché si tratta di ipotesi caratterizzate dalla saltuarietà dell'utilizzo dei locali o delle aree o dalla presenza di un solo soggetto occupante l'immobile. In relazione a quest'ultima ipotesi, taluni hanno rilevato come la riduzione per le abitazioni con unico occupante sia in realtà inopportuna, in quanto già per definizione il tributo per le utenze domestiche varia in base al numero degli occupanti l'alloggio. Tuttavia, è stato fatto osservare come un'ulteriore riduzione in favore delle utenze con un solo occupante possa trovare il suo fondamento nel fatto che i coefficienti utilizzati per il calcolo delle tariffe delle utenze domestiche, *ka* e *kb*, sono costruiti in modo da agevolare i nuclei familiari più numerosi (in base alla previsione dell'art. 5 del D.P.R. 158/1999). Pertanto, l'agevolazione in parola avrebbe la funzione di ridurre il carico per i *single*⁽¹⁾.

Anche la riduzione del carico per le abitazioni rurali ha l'obiettivo di tenere conto che, di norma, nelle stesse lo smaltimento di rifiuti è ridotto, grazie alla pratiche di recupero poste in essere per i rifiuti organici.

Come accennato, l'agevolazione può spingersi anche fino all'esenzione, a differenza di quanto si riscontrava invece nella Tares, ove l'art. 14, comma 15, del D.L. 201/2011, imponeva alla riduzione per le fattispecie sopra descritte il limite massimo del 30%.

7.7 Altre riduzioni

L'art. 1, comma 660, della L. 147/2013 consente ai comuni la facoltà di prevedere ulteriori riduzioni (e non anche esenzioni), per altre fattispecie dagli stessi individuate. Si tratta, di norma, di abbattimenti aventi natura agevolativa, volti cioè a ridurre il carico del prelievo in capo a soggetti in

¹ Vedasi schema di regolamento Tares, reso disponibile nell'anno 2013 nel sito del Ministero dell'economia e delle finanze.

condizioni di difficoltà economico-sociale. La disciplina di tali agevolazioni è rimessa alla potestà regolamentare degli enti e, come ordinariamente accade, non può comunque superare i limiti della non discriminazione e della non arbitrarietà.

Occorre inoltre ricordare che l'art. 9-bis del D.L. 47/2014 ha stabilito la riduzione del tributo di 2/3 in favore dei cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, iscritti all'AIRE e già pensionati nei paesi di residenza, limitatamente ad una sola unità immobiliare posseduta in Italia a titolo di proprietà o di usufrutto, non concessa in locazione o in comodato. La riduzione compete quindi limitatamente ad una sola unità immobiliare, esclusivamente nel caso in cui:

- 1) la medesima sia di proprietà o gravata dal diritto di usufrutto in favore di un cittadino italiano:
 - residente fuori del territorio dello Stato;
 - iscritto nell'anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (AIRE);
 - pensionato nel paese di residenza;
- 2) l'abitazione non sia locata o concessa in comodato.

Il silenzio della norma in merito alla decorrenza dell'agevolazione sopra descritta potrebbe far ritenere che la stessa entri in vigore già dal 2014. Tuttavia, il riferimento rinvenibile nel comma 2 dell'art. 9-bis del D.L. 47/2014 alle fattispecie citate nel comma 1 del medesimo articolo (il quale equipara ai fini IMU la casistica qui in esame all'abitazione principale con decorrenza del 2015) e la previsione, solo a decorrere dal 2015, di uno specifico contributo statale compensativo del minor gettito derivante ai comuni (pari, per Tasi, Tari e IMU a complessivi € 6 milioni annui), fanno propendere per la spettanza della riduzione in parola solo dal primo gennaio di quest'ultimo anno.

È del tutto evidente che la norma pone diverse difficoltà applicative, tra le quali senza dubbio spicca la necessità di accertare che il soggetto richiedente sia "già pensionato nei paesi di residenza".

7.8 La disciplina ed il finanziamento delle riduzioni e delle esenzioni

Le riduzioni e le esenzioni devono essere previste dal comune nel regolamento del tributo che, a mente dell'art. 1, comma 682, lettera a), della L. 147/2013, deve contenere la disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE.

La norma regolamentare dovrà disciplinare nel dettaglio le condizioni per l'accesso alle agevolazioni, le modalità di richiesta e di applicazione (stabilendo ad esempio eventuali documenti da presentare, il termine di scadenza per la presentazione della richiesta e la sua natura perentoria o meno, ecc.). Un aspetto particolare che deve essere chiarito nel regolamento è quello della disciplina del cumulo delle riduzioni, laddove ricorrano contemporaneamente in capo al contribuente le condizioni per la fruizione di più di una di esse. Le soluzioni adottate possano andare dalla limitazione numerica delle riduzioni spettanti, al limite anche non consentendo alcun cumulo, fino alla disciplina della loro applicazione contemporanea, mediante un sistema, ad esempio, a "cascata" (la seconda riduzione si applica sull'importo del tributo decurtato della prima).

Il regolamento deve anche chiarire le modalità di finanziamento delle riduzioni/esenzioni.

Il costo delle riduzioni cosiddette tecniche (nel cui novero rientrano quelle relative alle zone non servite, all'ipotesi di mancato svolgimento del servizio, alle agevolazioni per l'avvio al riciclo da parte delle utenze non domestiche dei rifiuti assimilati, nonché le riduzioni/esenzioni facoltative di cui al comma 659 dell'art. 1 della L. 147/2013), corrispondente ai minori introiti derivanti dai contribuenti che si trovano in condizioni tali da far ipotizzare un minor costo del servizio a loro prestato, dovranno essere necessariamente finanziate nell'ambito del piano finanziario del servizio, in virtù del principio della copertura integrale dei costi del servizio da realizzarsi con la tassa (art. 1, comma 654, L. 147/2013). In altri termini, il minor introito di cui beneficiano determinate categorie di utenti determina un sovracosto da porre in capo a tutti gli utenti del servizio rifiuti.

Un discorso particolare riguarda l'agevolazione per le utenze domestiche che conferiscono rifiuti in forma differenziata. Infatti, poiché la norma del comma 658, della L. 147/2013 stabilisce che nella modulazione della tariffa sono assicurate agevolazioni in favore delle utenze domestiche di cui sopra, la concessione delle predette agevolazioni si traduce in uno spostamento di oneri variabili dalle utenze domestiche a quelle non domestiche. Sempre per garantire il rispetto del principio dell'obbligatorietà della copertura integrale dei costi del servizio.

Le riduzioni aventi invece natura economico-sociale, quali quelle libere di cui all'art. 1, comma 660, della L. 147/2013, secondo il dettato della stessa norma, possono avere copertura attraverso apposite autorizzazioni di spesa, con il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune. Ciò vuol dire che l'ente può derogare al principio generale di copertura integrale dei costi, ponendo una quota degli oneri imputabile al costo delle riduzioni introdotte con finalità economico-sociali in capo alla fiscalità generale. Tale opzione è comunque una mera facoltà, ben potendo l'ente decidere di lasciare il costo delle citate riduzioni nell'ambito del piano finanziario del servizio.

Prima della modifica operata dal D.L. 16/2014, la legge consentiva di porre il costo delle riduzioni di cui sopra in capo al bilancio dell'ente impositore nella misura massima del 7% del costo complessivo del servizio, limitando la portata della deroga ammissibile alla copertura integrale dei costi. Si ricorda che nella previgente Tares, le riduzioni liberamente disciplinabili dal comune potevano trovare copertura, dopo la modifica apportata all'art. 14, comma 19, del D.L. 201/2011 ad opera dell'art. 5, comma 2, del D.L. 102/2013, attraverso la ripartizione dell'onere sull'intera platea dei contribuenti, ovvero attraverso apposite autorizzazioni di spesa che non potevano eccedere il limite del 7 per cento del costo complessivo del servizio. Per gli enti che si sono avvalsi delle facoltà derogatorie nella determinazione della Tares (cosiddetta Tares corretta), le riduzioni in parola venivano finanziate esclusivamente con il piano finanziario del servizio.

Il regolamento del tributo

8

8.1 Il potere regolamentare comunale nell'ordinamento giuridico

I comuni godono di autonomia finanziaria di entrata e possono applicare tributi propri, utilizzando lo strumento giuridico del regolamento nell'ambito di quanto stabilito dalla legge primaria e dai principi generali delle fonti superiori quali la costituzione e le norme europee.

A conferma di quanto affermato, basta ricordare l'art. 23 della Costituzione in base al quale "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge": questo significa che nell'ambito della potestà legislativa statale e regionale, gli Enti locali non potranno mai introdurre nuovi tributi, in quanto dotati solo del potere regolamentare secondario e non anche normativo. Sulla stessa linea di pensiero è l'art. 119 comma 2 della costituzione il quale, affermando che i comuni stabiliscono e applicano tributi e entrate propri in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, attribuisce il potere esclusivo di introdurre nuove imposte allo Stato e alle Regioni, ciascuno nei propri ambiti, esercitato attraverso l'organo legislativo, mentre gli Enti locali e quindi i comuni potranno:

- a) decidere sul se applicare un tributo già istituito e disciplinato nei caratteri costitutivi dallo Stato o dalle Regioni;
- b) disciplinare gli aspetti accessori del rapporto tributario e non gli elementi essenziali quali, ad esempio, il soggetto passivo, la fattispecie

imponibile, i casi di esenzione, l'aliquota o la tariffa massima da poter applicare.

Sul tema va ricordato il disposto di cui all'art. 52 del D.Lgs. 446/97, attuativo dell'art. 3 legge 662/96, che stabilisce che Province e comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo che per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima. Tale articolo si sposa con il combinato disposto del già citato art. 119 Cost.⁽¹⁾, e del nuovo dettato dell'art. 117 Cost., per il quale gli stessi Enti "hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite".

8.2 Analisi dei limiti e delle potenzialità del potere regolamentare comunale in campo tributario

Il potere regolamentare degli Enti locali incontra due ordini di limiti, uno interno e l'altro esterno, le cui violazioni possono determinare:

- a) la impugnazione dell'atto regolamentare presso il giudice amministrativo (Tar e Consiglio di Stato);
- b) la disapplicazione del regolamento per sua illegittimità da parte della commissione tributaria (provinciale - regionale), in relazione all'oggetto dedotto in giudizio.

Il primo ordine di limiti (interni) discende dalla formulazione letterale del comma 1 dell'art. 52 D.Lgs. 446/1997, in base al quale è preclusa la possibilità di modificare, con norma regolamentare, gli elementi essenziali della prestazione impositiva costituiti:

- dal presupposto di applicazione del tributo;
- dai criteri di calcolo della base imponibile;
- dai soggetti passivi;
- dalla misura massima di tassazione.

1 Art. 119 Cost. gli Enti locali "hanno risorse autonome, stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri".

Un secondo ordine di limiti (esterni) va ricercato nella Costituzione nonché nei principi generali dell'ordinamento tributario vigente, nel senso che i regolamenti tributari non possono prevedere qualcosa che è riservato alle disposizioni europee, costituzionali ed agli atti di normazione primaria (casi di riserva di legge).

Quindi, la potestà regolamentare non potrà mai consentire ad un comune di istituire un tributo locale nuovo. Ciò sarebbe possibile solo con l'abrogazione dell'art. 23 della Costituzione che prevede, come già detto, la riserva di legge circa l'imposizione di prestazioni patrimoniali ai cittadini. Quanto argomentato è confermato anche dall'art. 118 comma 2 della Costituzione, secondo il quale gli Enti locali "sono titolari di funzioni amministrative proprie e di quelle conferite con legge statale o regionale, secondo le rispettive competenze"⁽²⁾.

Oltre ai limiti costituzionali vi sono altri limiti alla potestà regolamentare tributaria quali ad esempio:

- in campo sanzionatorio. La materia delle sanzioni tributarie ha subito una sostanziale modifica nel 1997, attraverso i decreti legislativi nn. 471-472-473 del 1997: la sanzione da misura risarcitoria è stata trasformata in misura afflittiva, simile alle sanzioni in diritto penale. In particolare il decreto n. 472 detta i principi generali e tra questi, all'art. 3, vi è quello della legalità in base al quale "nessuno può essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge (e non di un regolamento) entrata in vigore prima della commissione della violazione". Il comune, quindi non può modificare il sistema sanzionatorio recato dai D.Lgs. 18 dicembre 1997 nn. 471, 472, e 473: ad esempio non può predeterminare la misura della sanzione nell'ambito dei limiti edittali previsti dalla legge primaria, in quanto contravverrebbe al principio della personalità del trasgressore di cui al D.Lgs. 472/97;
- in tema di rimborso e di accertamento: i termini di decadenza per notificare un avviso di accertamento, ovvero un atto relativo alla ri-

² La riserva di legge di cui all'art. 23 della Cost. si ritiene estesa anche alle leggi regionali, in considerazione della attribuzione ad essa della legislazione esclusiva in tema di tributi regionali e locali e alla sua formale equiordinazione con la legge statale.

scossione coattiva, oppure i termini entro i quali chiedere un rimborso di tributi indebitamente pagati, non possono essere modificati dal regolamento comunale;

- il rispetto e la tutela dei principi generali dell'ordinamento tributario fissati espressamente nel nostro ordinamento con l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente, avvenuta con L. 27 luglio 2000, n. 212.

Al di là dei limiti brevemente descritti, il potere regolamentare nel settore tributario rappresenta un'arma molto efficace per rendere la norma primaria più aderente al contesto economico sociale, tale da soddisfare al meglio le esigenze dei cittadini-contribuenti. Ad esempio, per la Tari, il comma 682 dell'art. 1 legge 147/13 prevede che il regolamento indichi la disciplina delle eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'I-SEE, mentre il comma 660 statuisce la possibilità di prevedere, sempre con regolamento, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste dalle lettere da a) ad e) del comma 659⁽³⁾, con relativa copertura attraverso risorse derivanti dalla fiscalità generale comunale. Queste riportate sono solo alcune facoltà concesse dal legislatore ma che richiamano un utilizzo ragionevole e non discriminatorio dello strumento regolamentare.

A questo punto è importante capire cosa si possa disciplinare e fino a che punto ci si possa spingere con la norma regolamentare, soprattutto per un tributo come la Tari che, a differenza dell'Imu, non può prescindere da essa. Senza dubbio il potere regolamentare può essere esercitato per integrare le disposizioni normative di rango primario, in tutti i casi in cui ciò sia espressamente previsto. In tal modo, il regolamento diventa lo strumento capace di dettagliare, anche dal punto di vista operativo, la disciplina del tributo. Alcuni dubbi sorgono, invece, se con il regolamento tributario

3 Riduzioni per:

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.

si voglia colmare un vuoto normativo: si ritiene, in questo secondo caso, che, nel rispetto dei principi di ragionevolezza e non discriminazione, purché non si violino i limiti interni ed esterni già evidenziati precedentemente, un atto regolamentare possa colmare un vuoto esistente nella legge primaria⁽⁴⁾.

I dubbi aumentano se si utilizza lo strumento regolamentare in funzione derogatoria di espresse previsioni di legge, che non riguardano né l'individuazione delle fattispecie imponibili, né dei soggetti passivi, né dell'aliquota massima.

Il tenore letterale dell'art. 52 comma 1 ultimo periodo⁽⁵⁾ unito all'esigenza di semplificazione del rapporto con il contribuente, farebbe ipotizzare un potere regolamentare tanto ampio da disciplinare in maniera diversa aspetti già regolati dalla legge. Tuttavia, non bisogna dimenticare che un regolamento occupa nella gerarchia delle fonti un gradino più basso della norma primaria, pertanto è ad essa subordinata. Quindi, pur registrando opinioni contrastanti sul punto, si ritiene opportuno seguire una interpretazione prudenziale, rigorosa della gerarchia delle fonti, al momento della stesura del regolamento .

Questo non vuole essere un invito ai comuni a procedere ad un mero esercizio burocratico nel momento della redazione del regolamento. Occorre che i comuni si rendano conto che la redazione di un regolamento tributario, e quello sulla Tari in particolare, nel quale vi sono maggiori margini di manovra rispetto alle altre entrate, rappresenta un momento in cui chi governa si assume la responsabilità di scelte tecniche e politiche.

Ne consegue che sarebbe preferibile evitare la ripetizione di norme di legge, sia perché esse si applicano a prescindere dall'inserimento o meno nel regolamento, sia per evitare che questo debba essere continuamente modificato ad ogni variazione della legge in esso ricopiata⁽⁶⁾. Al contrario

4 Un esempio, in materia di Tari, può essere la decorrenza dell'obbligazione tributaria, non prevista dalla legge di stabilità e che deve essere stabilita nel regolamento.

5 "Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti".

6 D'altronde lasciare in un regolamento un testo vecchio di legge può ingenerare confusione tra i contribuenti.

sarebbe opportuno che gli amministratori comunali dapprima vengano a conoscenza delle diverse realtà territoriali (dalle attività produttive e commerciali alle cosiddette utenze domestiche), anche attraverso un continuo confronto con esse, per poi cogliere appieno le esigenze economico sociali di tutti e utilizzare lo strumento regolamentare per costruire nel proprio territorio un sistema impositivo sorretto da equità, giustizia fiscale e solidarietà sociale.

8.3 Pubblicazione dei regolamenti tributari

La normativa statale prescrive i seguenti adempimenti per l'emanazione da parte degli Enti locali dei regolamenti disciplinati i propri tributi:

- 1) approvazione del regolamento con apposita deliberazione di Consiglio entro il termine fissato dalla normativa statale per approvare i bilanci di previsione, con validità dal 1 gennaio dell'anno di imposizione;
- 2) invio al Ministero dell'economia e delle finanze, dipartimento delle finanze, entro il termine di cui all'art. 52 comma 2 del D.Lgs. 446/97 e comunque entro trenta giorni dalla data di scadenza del termine previsto per l'approvazione del bilancio di previsione. Il mancato invio nei termini è sanzionato previa diffida da parte del Ministero dell'interno, con il blocco delle risorse a qualsiasi titolo dovute agli Enti;
- 3) il Ministero dell'economia e delle finanze pubblica sul proprio sito informatico le deliberazioni inviate dai comuni. Tale pubblicazione sostituisce l'avviso in Gazzetta Ufficiale previsto dall'art. 52 comma 2 del D.Lgs. 446/97⁷⁾.

Resta in capo al Ministero la possibilità di impugnare, per vizi di illegittimità, il regolamento comunale dinanzi agli organi di giustizia amministrativa, ai sensi del comma 4 dell'art. 52.

Una novità del 2014, di carattere operativo, concerne la modalità di trasmissione al Ministero del regolamento IUC. Infatti il Ministero dell'economia e delle finanze, con una nota n. 4033 del 28 febbraio 2014 ha

⁷ Cfr. art. 13 comma 15 D.L. 201/11 convertito in legge 214/11.

dettato le direttive per la pubblicazione telematica dei regolamenti e delle relative delibere prevedendo un menu a tendina contenente i link:

1. IMU;
2. Tasi;
3. Tari;
4. IMU - Tasi;
5. Tasi - Tari;
6. IMU - Tari;
7. IMU - Tari - Tasi

In base al contenuto regolamentare, si doveva utilizzare il link corrispondente. Ad esempio se il comune aveva deliberato il regolamento IUC contenente solo la Tari, doveva utilizzare il link di cui al punto 3 dell'elenco. Inoltre la pubblicazione telematica andava fatto attraverso l'invio di due *files* distinti, uno riguardante l'atto deliberativo, l'altro riguardante il regolamento⁽⁸⁾.

Questa nota ministeriale ha indirettamente chiarito che il regolamento IUC poteva e può avere diverso contenuto. Un comune, quindi, nel 2014 poteva redigere un unico documento con all'interno la disciplina dei tre tributi⁽⁹⁾, ovvero contenere la disciplina di uno o di due dei componenti IUC, od ancora l'Ente poteva redigere tre distinti regolamenti, uno per tributo, ed anche in tempi diversi

Si ricorda, infine, che la pubblicazione del regolamento Tari è fatto solo ai fini notiziali, non ha quindi efficacia costitutiva.

8.4 La necessità del regolamento Tari

A differenza di altri tributi locali, una corretta applicazione della Tari necessita dell'approvazione del regolamento, in quanto la legge 147/13 rimanda al potere comunale la disciplina di diverse fattispecie, alcune del-

⁸ Cfr. nota Dipartimento delle Finanze Direzione legislativa e tributaria n. 24674 del 11 novembre 2013.

⁹ Ad esempio un Titolo per la Tasi, uno per l'IMU, e uno per la Tari.

le quali obbligatorie e indispensabili per l'applicazione del tributo. Infatti il regolamento deve determinare:

1. i criteri di determinazione delle tariffe;
2. la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti;
3. le riduzioni tariffarie;
4. le agevolazioni ed esenzioni che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE;
5. le 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;
6. le riduzioni del tributo per le utenze non domestiche che hanno avviato a riciclo i propri rifiuti;
7. le riduzioni del tributo per le utenze domestiche che hanno effettuato la raccolta differenziata;
8. l'individuazione delle 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;
9. i criteri per individuare il nucleo familiare per le utenze domestiche;
10. le modalità per la dichiarazione;
11. la decorrenza dell'obbligazione tributaria;
12. la scadenza delle rate;
13. l'applicazione della tariffa corrispettiva di cui al comma 668 (valido solo per i comuni che hanno adottato sistemi di misurazione puntuale del quantitativo di rifiuto⁽¹⁰⁾) e i criteri per il calcolo della tariffa giornaliera (per quest'ultima occorre scegliere la maggiorazione della tariffa base (che è pari a 1/365 della tariffa annuale), che al massimo può raggiungere il 100%).

Inoltre con il regolamento si possono anche esplicitare le caratteristiche che un locale o un'area scoperta devono possedere per essere oggetto

10 Sono in particolare i comuni che avevano adottato la tariffa integrata ambientale.

di tassazione nonché prevedere i criteri per la individuazione dei rifiuti assimilati agli urbani sia dal punto di vista qualitativo che quantitativo, qualora non vi sia specificato nel regolamento del servizio di igiene urbana o in altra delibera consiliare.

8.5 Potere regolamentare sull'individuazione del locale o dell'area non soggetta al tributo

Il regolamento comunale non può modificare il presupposto impositivo e l'oggetto dell'imposizione però, al fine di instaurare un chiaro rapporto con il contribuente ed evitare costosi contenziosi, può specificare i casi in cui un locale o un'area è tassabile e quando non lo è. Sebbene quindi non obbligatorio, si suggerisce di fare una specifica all'interno del regolamento, precisando che l'elenco riportato non deve considerarsi esaustivo né sostitutivo dei dettami della norma primaria.

Una specifica per le utenze domestiche per quanto riguarda la non tassabilità potrebbe essere la seguente:

- solai e sottotetti non collegati da scale, fisse o retrattili, da ascensori o montacarichi;
- centrali termiche e locali riservati ad impianti tecnologici, quali cabine elettriche, vano ascensore e quei locali dove non è compatibile la presenza di persone o operatori;
- locali privi di tutte le utenze attive di servizi di rete (gas, acqua, energia elettrica, ecc.) e non arredati (se si vuole seguire l'orientamento ministeriale più "morbido" rispetto a quello giurisprudenziale che considera un locale non tassabile se e solo se diroccato, inagibile, inabitabile);
- locali in oggettive condizioni di non utilizzo in quanto inabitabili, purché di fatto non utilizzati, o oggetto di lavori di ristrutturazione, restauro o risanamento conservativo in seguito al rilascio di licenze, permessi, concessioni od autorizzazioni, limitatamente al periodo di validità del provvedimento e, comunque, non oltre la data riportata nella certificazione di fine lavori;
- superfici coperte di altezza inferiore a 150 centimetri.

Una specifica per le utenze non domestiche per quanto riguarda la non tassabilità potrebbe essere la seguente:

- centrali termiche e locali riservati ad impianti tecnologici quali cabine elettriche, silos e simili, dove non è compatibile o non si abbia di regola la presenza umana;
- locali privi di tutte le utenze attive di servizi di rete (gas, acqua, energia elettrica, ecc.), non arredati e in relazione ai quali non risultano rilasciati atti assentiti o autorizzativi per l'esercizio di attività;
- aree scoperte destinate all'esercizio dell'agricoltura, silvicoltura, allevamento e le serre a terra;
- superfici destinate esclusivamente all'esercizio di attività sportiva, quali campi da gioco o vasche delle piscine, con esclusione delle superfici destinate ad usi diversi, quali spogliatoi, servizi igienici, uffici, biglietterie, bar, ristoranti, spalti, ecc, che restano invece soggette al tributo;
- aree adibite in via esclusiva al transito dei veicoli destinate all'accesso alla pubblica via ed al movimento veicolare interno;
- aree impraticabili o intercluse da recinzione;
- aree in abbandono o di cui si possa dimostrare il permanente stato di inutilizzo;
- aree non presidiate o adibite a mero deposito di materiali in disuso;
- zone di transito e manovra degli autoveicoli all'interno delle aree degli stabilimenti industriali;
- aree adibite in via esclusiva all'accesso dei veicoli alle stazioni di servizio dei carburanti.

Benché ai sensi della legge 147/13 sono tassabili esclusivamente i locali e le aree suscettibili di produrre rifiuti, determinando quindi una esclusione e non una esenzione dei locali e delle aree sopra indicate (con conseguente inversione dell'onere della prova a carico del comune), è preferibile seguire, nel regolamento, l'orientamento ministeriale (vedi prototipo regolamento Tares) che prevede sempre una denuncia da parte del contribuente con la dimostrazione della non tassabilità⁽¹¹⁾.

11 Un'ulteriore precisazione potrebbe essere fatta per le strutture sanitarie, indicando i loca-

8.6 Potere regolamentare sulla decorrenza obbligazione tributaria e sul contenuto dichiarazione

Per quanto concerne la decorrenza dell'obbligazione tributaria, la legge 147/2013 non stabilisce in proposito; nel comma 650 si legge che la Tari è corrisposta in base a tariffa commisurata ad anno solare coincidente con un'autonoma obbligazione tributaria, null'altro è disposto. Poiché la legge niente statuisce e poiché l'obbligazione tributaria è materia non disponibile, nel senso che un regolamento comunale non potrebbe indicarne il momento della nascita e della estinzione, è preferibile che il comune preveda una decorrenza immediata al verificarsi del presupposto⁽¹²⁾. Allo stesso modo è preferibile prevedere l'estinzione dell'obbligazione al momento della cessazione dell'occupazione, ma solo se la relativa dichiarazione venga effettuata nei termini; in caso contrario è giusto farne decorrere l'estinzione al momento della presentazione della denuncia, dando sempre la possibilità al contribuente di dimostrare che la cessazione dell'occupazione sia avvenuta antecedentemente: anche in tal caso l'obbligazione tributaria si estingue all'atto della cessazione del presupposto del tributo⁽¹³⁾. Strettamente collegato alla decorrenza dell'obbligazione Tari, è il secondo adempimento che il soggetto passivo è tenuto ad effettuare, ossia la presentazione della dichiarazione.

Sotto questo profilo si fa notare che il legislatore parla di denuncia IUC. Infatti i commi 684 e 685 dell'art. 1 della legge 147/13 parlano di dichiarazione IUC da presentare entro il 30 giugno dell'anno successivo alla

li non tassabili quali ad esempio le sale operatorie; le stanze di medicazione; i laboratori di analisi, di ricerca, di radiologia, di radioterapia, di riabilitazione e simili, i reparti e le sale di degenza che ospitano pazienti affetti da malattie infettive.

12 Si ricorda che in materia di Tarsu l'obbligazione tributaria iniziava il bimestre solare successivo all'inizio dell'occupazione; questa disposizione non era prevista né nella normativa Tares né in quella Tari.

13 Analogo ragionamento va fatto se intervengono variazioni circa l'occupazione dei locali o delle aree scoperte che determinano un diverso ammontare del tributo. Una variazione in aumento ha effetto immediatamente, stesso discorso per una variazione in diminuzione sempreché sia dichiarata nei termini, altrimenti ha effetto dal momento di presentazione della dichiarazione, salvo prova contraria del contribuente.

data di inizio del possesso o della detenzione dei locali o aree tassabili, attraverso un modello predisposto dall'Ente impositore, con effetto anche per gli anni successivi qualora non si verificano modificazioni dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo. Inoltre è prevista la solidarietà tra i soggetti passivi, nel senso che è sufficiente la dichiarazione di uno solo di essi, nonché l'obbligatorietà di comunicare i dati catastali, il numero civico di ubicazione dell'immobile e il numero dell'interno. Visto però che i soggetti passivi delle componenti IUC non sono sempre coincidenti, e visto che i presupposti per l'applicazione dei tre tributi sono diversi tra loro, si ritiene che un comune possa disporre anche di tre distinti modelli di denuncia, uno per tributo.

Inoltre, ad un'attenta lettura si intravede una strettissima somiglianza di queste disposizioni con i commi 33 e 34 dell'art. 14 del D.L. 201/2011, che trattavano della denuncia Tares.

Alla luce di quanto esposto, si può affermare che il regolamento Tari possa disciplinare le modalità di presentazione della denuncia Tari e il suo contenuto. Non appare pacifica invece la possibilità di stabilire anche un termine ultimo di presentazione della stessa diverso da quello fissato dalla legge 147/13 al comma 684, ossia il 30 giugno dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo⁽¹⁴⁾. Sul punto si registrano due opposte correnti di pensiero, legate alla diversa ampiezza che si intende attribuire al potere regolamentare. La prima ritiene possibile una deroga alla legge primaria da parte del regolamento, nel rispetto dell'esigenza di semplificazione del rapporto con il contribuente, così come previsto dall'art. 52 del D.Lgs. 446/97 e dei principi di cui alla legge 212/00⁽¹⁵⁾ e ciò alla luce anche del fatto che non esiste al momento né una espressa disposizione normativa né pronunce giurisprudenziali contrarie ad un simile intervento regolamentare. Pertanto un termine così lungo e peraltro difficilmente compatibile con una gestione efficiente e tempestiva del tributo, soprattutto se riscosso con la liquida-

14 Si rappresenta che il comma 684 fa riferimento precisamente alla denuncia IUC, pertanto il termine stabilito è valido anche per le denunce Imu e Tasi oltreché per quelle Tari.

15 Nella sostanza un intervento regolamentare non può comprimere i diritti dei contribuenti.

zione di ufficio, porterebbe a ritenere modificabile la data del 30 giugno. La seconda linea di pensiero legata all'interpretazione prudenziale evidenziata nel par. 8.2, non consente una sostituzione della data stabilita dalla norma primaria con una prevista da una norma regolamentare. D'altra parte, prevedere una scadenza diversa da quella di legge non è detto che sia sempre sinonimo di semplificazione: si immagini ad esempio il contribuente che risulti essere soggetto passivo in vari comuni e che debba districarsi tra le diverse previsioni regolamentari anche in merito alle scadenze per la presentazione delle denunce.

Va evidenziato comunque che la scelta di un termine differente da quello previsto dalla norma primaria può avere riflessi anche in campo sanzionatorio: sanzionare un contribuente per non aver rispettato una scadenza fissata dal regolamento pone una serie di problemi in ordine alla scusabilità dell'errore, all'affidamento e alla buona fede di chi si è fidato del termine di legge derogato da una fonte secondaria⁽¹⁶⁾.

Per quanto riguarda le modalità di presentazione, la scelta va effettuata bilanciando l'esigenza di semplificare il rapporto comune-contribuente, con l'organizzazione interna dell'Ente stesso. È preferibile prevedere diversi canali (raccomandata, presentazione allo sportello, posta elettronica certificata, ecc.) solo però se si riesce a monitorarli costantemente, altrimenti si rischia di non avere una banca dati aggiornata in quanto mancante del caricamento delle denunce pervenute per uno dei canali non tempestivamente controllati⁽¹⁷⁾.

Per quanto riguarda il contenuto, oltre a quello minimale previsto dalla legge, è consigliabile predisporre un modello per le utenze domestiche e un altro per le utenze non domestiche. Per il primo, non si può prescindere, a parer di chi scrive, dai seguenti elementi:

16 Si ricorda infine che la normativa Tares dava la possibilità ai comuni di scegliere con regolamento la data ultima di presentazione della denuncia (comma 33 art. 14 D.L. 201/11), possibilità non riproposta nella legge 147/13.

17 Per ogni canale scelto è importante precisare il momento nel quale si considera pervenuta la denuncia, ad esempio la data di spedizione, in caso di raccomandata, la data del report di invio, nel caso di fax, ecc.

- a. dati anagrafici dell'occupante/detentore/possessore, o del soggetto denunciante se diverso dal contribuente (con indicazione della qualifica), il codice fiscale, la residenza;
- b. dati catastali, indirizzo di ubicazione, numero civico, scala e interni ove esistenti, superficie calpestabile e destinazione d'uso dei singoli locali;
- c. numero degli occupanti i locali, se è stata prescelta la tariffa binomia;
- d. generalità e codice fiscale dei soggetti non residenti nei medesimi;
- e. data di inizio/variazione/cessazione del possesso o della detenzione dei locali;
- f. la sussistenza o il venir meno dei presupposti per usufruire di agevolazioni, riduzioni o esenzioni.

Per le utenze non domestiche, si ritiene necessario prevedere nel regolamento come contenuto della denuncia, le seguenti informazioni:

- a. denominazione della ditta o ragione sociale della società, scopo sociale o istituzionale della persona giuridica, sede principale o legale, codice fiscale e partita IVA, codice ATECO dell'attività, PEC;
- b. generalità del soggetto denunciante, con indicazione della qualifica, delle persone fisiche che hanno la rappresentanza o l'amministrazione della società;
- c. dati catastali, indirizzo di ubicazione, numero civico, scala e interno ove esistenti, superficie calpestabile e destinazione d'uso dei singoli locali ed aree denunciati e loro partizioni interne;
- d. indicazione dell'eventuale parte della superficie produttiva di rifiuti speciali non assimilati agli urbani;
- e. data di inizio/variazione/cessazione del possesso o della detenzione o di variazione degli elementi denunciati
- f. la sussistenza o il venir meno dei presupposti per usufruire di agevolazioni, riduzioni o esenzioni.

8.7 Potere regolamentare nel campo delle riduzioni e delle agevolazioni

Nel capitolo precedente sono state descritte le possibili riduzioni (tecniche, agevolative, obbligatorie, facoltative, implicite o esplicite) che un comune può prevedere, attraverso il regolamento, nell'applicazione della Tari. In diversi commi della legge 147/13, il legislatore richiama il potere regolamentare. Ad esempio il comma 659 dell'art. 1, nell'elencare le cosiddette riduzioni facoltative⁽¹⁸⁾ prevede, appunto, l'utilizzo del regolamento. A dire il vero, erano previste facoltà regolamentari per analoghe riduzioni anche nella disciplina Tarsu (D.Lgs. 507/93) e Tares (art. 14 D.L. 201/11) ma con la differenza che non è più previsto, per la Tari, un tetto massimo alle stesse⁽¹⁹⁾. Pertanto un'amministrazione comunale potrebbe disporre anche un'esenzione per una o più delle fattispecie elencate, sebbene si tratti di una scelta che non troverebbe riscontro né con la circostanza che nei casi elencati dal comma 659 la produzione di rifiuto comunque si verifica, seppur in forma ridotta, né con il fatto che la Tari copre anche il costo della raccolta dei rifiuti esterni, dello spazzamento e lavaggio strade, ossia quei servizi rientranti nella cosiddetta gestione dei rifiuti, ma indirizzati alla collettività in generale e i cui costi dovrebbero essere coperti da tutti i contribuenti, compresi quelli che si trovano nelle situazioni elencate nel comma 659.

Altro richiamo al regolamento è previsto dalla legge di stabilità 2014, nel comma 660. Come già anticipato nel paragrafo 7.7, si tratta di ulteriori agevolazioni che il regolamento comunale può prevedere e la cui copertura può essere disposta attraverso apposita autorizzazione di spesa e deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune stesso. Si tratta in genere di agevolazioni di carattere economico sociale anche esse già presenti per i precedenti tributi sui rifiuti.

18 Unico occupante, abitazione ad uso stagionale o altro uso limitato e discontinuo, locali diverse dalle abitazioni ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo ma ricorrente, abitazioni occupate da soggetti che risiedono o abbiano la dimora per oltre sei mesi all'estero, fabbricati rurali ad uso abitativo.

19 Per la Tarsu vi era il tetto del 33,33% mentre per la Tares il tetto massimo era il 30%.

Tra i casi più frequenti ritroviamo le agevolazioni a favore di associazioni, comitati, onlus, associazioni sportive, persone fisiche in particolari situazioni di disagio. Qui si manifesta in maniera pregnante la facoltà regolamentare; infatti nei limiti della non discrezionalità e della non arbitrarietà, diverse possono essere le scelte di carattere politico sociale da poter intraprendere al fine di rendere l'applicazione della tassa più confacente alla realtà territoriale.

Oltre alle riduzioni tecniche facoltative e alle cosiddette agevolazioni, la legge 147/13 ripropone a grandi linee le riduzioni obbligatorie previste dalle discipline dei previgenti prelievi:

1. 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: riduzione minima dell'80% (comma 656)⁽²⁰⁾;
2. in caso di zona non servita: riduzione minima del 60% da determinare, anche in maniera graduale, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita (comma 657)⁽²¹⁾;
3. riduzioni per la raccolta differenziata effettuata dalle utenze domestiche (comma 658). A tale proposito si vuole mettere in evidenza che un sistema di raccolta differenziata, nella fase di *start up* genera un peggioramento dei costi del servizio da coprire con la tassa, pertanto i contribuenti probabilmente vedranno un aumento della stessa; nel medio/lungo periodo, però, tale sistema produce benefici sia dal punto di vista ambientale, sia per quanto riguarda alcune tipologie di costi, in particolare i costi del conferimento in discarica i quali co-

²⁰ Per approfondimenti si veda par. 7.2.

²¹ Spetterà al regolamento comunale disciplinare tale riduzione, prevedendo ad esempio, un'unica percentuale di riduzione, oppure percentuali diverse a seconda della distanza dalla zona servita, soluzione certamente più difficile da gestire ma probabilmente più equa. Sul punto si veda par. 7.3

minceranno a calare per effetto del minor quantitativo di rifiuto indifferenziato da dover smaltire. A tutto ciò va aggiunto poi l'ammontare dei proventi derivante dalla vendita a ditte specializzate dei rifiuti differenziati, utilizzabili per la copertura del costo del servizio, insieme ai proventi della tassa. Le riduzioni relative alla raccolta differenziata possono essere di natura collettiva oppure di natura individuale. Per approfondimenti si rinvia al par. 7.4;

4. riduzione per i rifiuti avviati a riciclo da parte delle utenze non domestiche. Il comma 649 dell'art.1 legge 147/2013 secondo periodo dice: "Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della Tari, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati".

Questa riduzione si può determinare, a consuntivo, rapportando il quantitativo di rifiuti assimilati avviati al riciclo⁽²²⁾ sul totale dei rifiuti prodotti, documentati dal produttore ma con obbligo di riscontro da parte dell'Ente. Altre modalità possono essere quelle che vedono al denominatore il prodotto tra i mq tassati e il coefficiente Kd (che esprime la potenziale produzione di rifiuto per unità di superficie per le diverse categorie di attività previste dal D.P.R. 158/99) presente nella delibera di approvazione delle tariffe, oppure il quantitativo totale di rifiuto desumibile dai criteri quantitativi della delibera di assimilazione (in genere multiplo del coefficiente Kd). Anche questa è una scelta da definire con il regolamento.

Si potrebbero avere anche percentuali di riduzioni diverse a seconda del grado di riciclo raggiunto: ad esempio si può prevedere una riduzione del 20% se il rapporto scelto va dal 20% al 40%, una riduzione del 30% se il rapporto va dal 40% al 60%, e così via.

È consigliabile però fissare comunque un limite massimo alla riduzione in quanto vi sono dei costi di carattere generale, come quelli dello spazzamento stradale e della raccolta dei rifiuti abbandonati, che devono essere a carico di tutti i contribuenti, anche di quelli che riciclano tutti i rifiuti prodotti.

22 Quantitativo da comprovare con i formulari, contratti di trasporto rifiuti, ecc.

Il regolamento deve prevedere la data entro la quale il produttore deve chiedere la riduzione, la documentazione da presentare²³, che ovviamente varia a seconda del criterio prescelto, e la modalità di calcolo della quota del tributo non dovuto (compensazione con il tributo dell'anno successivo e rimborso dell'eccedenza, sgravi riferiti alla stessa annualità, ecc.) .

Anche per tutte le altre ipotesi di riduzione contemplate dalla legge e recepite nel regolamento, occorre prevedere un termine entro il quale presentare la domanda, il momento a decorrere dal quale l'istanza produce i suoi effetti, l'eventuale documentazione comprovante il diritto alla riduzione, ecc., nonché i casi in cui un contribuente abbia diritto a più di una riduzione, ma sul punto vedasi par. 7.8.

8.8 Potere regolamentare sui magazzini collegati ad attività produttive di rifiuti non assimilabili

Il terzo periodo del comma 649 stabilisce che il regolamento comunale deve individuare le aree produttive di rifiuti speciali non assimilabili, nonché i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali deve essere esteso il divieto di assimilazione.

Visto che le aree produttive di rifiuti speciali sono di per sé escluse dal tributo, si ritiene che il regolamento possa solo prevedere come il contribuente debba dichiarare tali superfici, come debba dimostrare la produzione di rifiuti non assimilabili, e in che modo consentire una verifica, anche sul posto, da parte del comune.

Il problema sorge, invece, relativamente alla estensione del divieto di assimilazione anche ai magazzini di materie prime e di merci, perché così di-

23 In genere si prevede apposita dichiarazione attestante la quantità di rifiuti avviati al riciclo, con allegati i formulari ed, in via sostitutiva, ai sensi del D.P.R. 445/2000, la quantità complessiva di rifiuti assimilati agli urbani prodotti nei locali/aree in cui l'attività viene svolta. È facoltà del comune, comunque, richiedere ai predetti soggetti copia del modello unico di denuncia (MUD) per l'anno di riferimento o altra documentazione equivalente, nonché verificare presso il soggetto gestore del servizio le quantità di rifiuti assimilati conferiti dall'utenza al medesimo.

sponendo, il legislatore ne ha praticamente sancito l'esclusione dal tributo, andando contro il costante orientamento giurisprudenziale formatosi in materia nel corso degli anni, anche se in riferimento ai precedenti prelievi sui rifiuti⁽²⁴⁾; in sostanza il comune, nel regolamento, deve precisare cosa si intende per magazzino, e cosa vuol dire funzionalità ed esclusività. Un magazzino può essere considerato come il locale destinato a stoccaggio e conservazione delle materie prime e merci, ma può anche essere inteso come un'area scoperta. Inoltre spesso capita che un enorme locale abbia diverse destinazioni, per cui solo una parte di essa può essere destinata dal produttore allo stoccaggio e alla conservazione delle materie prime e delle merci.

Quindi nel regolamento deve essere specificato il concetto di magazzino. Successivamente va affrontato il tema della esclusività e della funzionalità. Volendo attestarsi sul significato letterale, solo un magazzino contenente in esclusiva materie prime e merci⁽²⁵⁾ che sono collegati all'attività produttiva di rifiuto speciale non assimilabile può essere detassato. Spesso però, i magazzini possono contenere materie prime, prodotti finiti, di vario tipo e per diversa finalità, come ad esempio la commercializzazione o la esposizione. Ecco allora l'importanza del regolamento. Il legislatore dà la possibilità al comune di scegliere, pertanto se il comune vuole optare per una posizione rigida, che garantisce un maggior gettito del tributo, ma con probabili contenziosi, allora deve precisare che il magazzino utilizzato anche solo parzialmente per il deposito di prodotti o merci non derivante dal processo produttivo di rifiuto speciale, il magazzino contenente anche prodotti o merci destinati alla commercializzazione, il magazzino che funge da deposito e da locale espositivo, sono esclusi dalla detassazione⁽²⁶⁾. Parte della dottrina ritiene però possibile che il comune assuma una posizione meno rigida, che comporti da un lato un minor pericolo di con-

24 Cfr. Cass. n. 19724/2010 e n. 23392/09.

25 Probabilmente con il termine "merci", il legislatore vuole riferirsi a ciò che deriva dal processo produttivo, ossia il prodotto finito ma sul punto si veda anche nota ANCI Emilia-Romagna del 3 dicembre 2014.

26 Questa descritta è la interpretazione della norma che si condivide.

tenzioso, ma dall'altro una riduzione sensibile di gettito, che dovrà essere coperto dagli altri contribuenti. Sotto tale profilo, nel caso di magazzini destinati ad uso promiscuo, si può precisare nel regolamento che la detassazione è possibile, ma ovviamente solo per la parte in cui sono conservate le materie prime e le merci collegati funzionalmente e esclusivamente a processi produttivi di rifiuti speciali non assimilabili.

Infine, per quanto riguarda la funzionalità, potrebbe essere opportuno precisare nel regolamento che tra capacità produttiva e superfici destinate alla custodia debba esserci una congruità, al fine di evitare che a fronte di una bassa produzione, vi siano enormi spazi adibiti a deposito di materie prime e merci collegati esclusivamente a tali attività, da dover detassare.

8.9 Potere regolamentare sulla determinazione delle tariffe utenze domestiche

Nel regolamento il comune deve effettuare la scelta circa la modalità per la determinazione delle tariffe Tari, ossia:

- 1) seguire quanto disposto dal D.P.R. 158/99 (metodo normalizzato);
- 2) seguire quanto previsto dal comma 652 della legge di stabilità per il 2014⁽²⁷⁾;
- 3) seguire il metodo normalizzato con alcune deroghe, cioè non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a e 1b di cui all'allegato 1 del D.P.R. 158/99, per la determinazione della quota fissa della tariffa delle utenze domestiche, e considerare i coefficienti di cui alla tabella 2 inferiore ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50%⁽²⁸⁾.

27 Comma 652: Il comune, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio UE, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa dei rifiuti.

28 Sul punto si veda capitolo par. 6.3.1.3.

Nel caso delle utenze domestiche, qualora si sia optato per le soluzioni 1) e 3) e anche nel caso sia stata scelta l'opzione 2) ma il comune voglia comunque determinare le tariffe in base al numero degli occupanti, è necessario disciplinare l'individuazione di questi ultimi in sede regolamentare. Infatti il D.P.R. 158/99 non detta criteri rigidi per la definizione della numerosità del nucleo familiare, pertanto appare necessario intervenire integrando la norma con il regolamento.

Per quanto riguarda i residenti, possono essere considerate le risultanze anagrafiche esistenti ad una certa data⁽²⁹⁾. A tale proposito va tenuto in conto però il fatto che, spesso, alcuni componenti il nucleo familiare, sebbene ancora residenti, di fatto non vivono nel comune dove risiedono. È opportuno che tali casistiche vadano disciplinate: si può propendere per una soluzione "morbida"⁽³⁰⁾, che conceda la possibilità al contribuente di dimostrare che uno o più componenti, benché residenti, non siano occupanti per qualche motivo; in alternativa si può scegliere una soluzione più rigida che puntualizzi specifiche circostanze che, se effettivamente verificatesi, attribuiscono al contribuente il diritto alla riduzione del numero di componenti per il calcolo della tariffa (ad esempio solo per chi lavora o studia all'estero o per chi è ricoverato permanentemente in una casa di cura). Analogamente saranno disciplinati i casi inversi di soggetti i quali, pur non residenti anagraficamente, di fatto però dimorano nell'abitazione insieme a soggetti residenti, e quindi dovranno essere considerate ai fini del calcolo della tariffa (ad esempio le colf): in genere si prevede un obbligo di dichiarazione che va ad aumentare i componenti il nucleo ai fini Tari. Discorso diverso va fatto per le utenze non residenti. Esistono differenti soluzioni, alcune basate sulla dichiarazione del contribuente, altre di natura presuntiva, come ad esempio accade quando il regolamento fissa un numero standard di occupanti, oppure quando tale numero presunto è stabilito in modo variabile in base alle dimensioni dell'alloggio⁽³¹⁾. In

29 Se in uno stesso locale sono presenti più nuclei familiari, nel determinare il numero di occupanti, si procede con la somma dei componenti.

30 Soluzione non consigliabile.

31 Questo criterio è stato ritenuto illegittimo dal Tar Sardegna con sentenza n. 551/2012. A

questi ultimi due casi, onde evitare possibili contestazioni di illegittimità, è opportuno ammettere la possibilità per il contribuente di fornire idonea prova contraria.

Il regolamento dovrà altresì stabilire le regole da adottare in caso di mutamento del numero degli occupanti in corso d'anno. Seppure l'assenza di una specifica periodicità dell'obbligazione tributaria nella legge 147/13 lasci presumere la necessità di tenere conto delle variazioni del numero degli occupanti in corso d'anno, conteggiando i relativi periodi a giorni, taluni regolamenti comunali fissano la determinazione della tariffa annuale sulla base della situazione vigente in un dato giorno dell'anno. In quest'ultima ipotesi, viene talvolta previsto un successivo conguaglio nel caso del verificarsi di mutamenti del numero di soggetti residenti.

Altro aspetto da disciplinare concerne il trattamento delle pertinenze. In quanto beni a servizio ed ornamento durevole del bene principale, si ritiene che debbano considerarsi parte integrante dell'abitazione, evitando l'applicazione di un'ulteriore quota variabile sulle stesse, già calcolata per la prima. Dal punto di vista operativo si potrebbe procedere in due modi:

1) mantenere distinte le posizioni nel ruolo/lista di carico Tari: ciò rappresenta la soluzione più corretta ai fini dell'attribuzione dei dati catastali alle singole unità immobiliari (anche nell'ottica del futuro criterio di calcolo della base imponibile) ma implica una forzatura "informatica", nel senso che occorre azzerare la quota variabile nella determinazione della tariffa per la pertinenza.

2) Considerare una sola posizione nel *database* dei contribuenti sommando i mq della casa con quelli della pertinenza: in questo modo la quota variabile viene calcolata una sola volta, ma nel ruolo/lista di carico Tari ci sarà una sola posizione corrispondente a due identificativi catastali.

Un'ultima fattispecie che andrebbe ben regolamentata riguarda il trattamento delle cantine e autorimesse quando non pertinenti ai locali: si può scegliere se considerarle utenze domestiche con l'assunzione di un numero di occupanti (in genere uno), oppure considerarle utenze non domestiche, categoria deposito, soprattutto se a disposizione di un soggetto imprenditore.

favore si è pronunciata la Corte di Cassazione con sentenza n. 8383 del 05/04/2013.

8.10 Potere regolamentare sulla determinazione delle tariffe utenze non domestiche

Per le utenze non domestiche, con il regolamento occorre affrontare il problema dell'inquadramento delle stesse nelle differenti categorie tariffarie. Qualora si opti per il metodo normalizzato, le categorie sono individuate nel D.P.R. 158/99 (21 per i comuni inferiori a 5.000 abitanti, e 30 per i comuni superiori), sulla base della destinazione d'uso e della potenzialità quantitativa e qualitativa del rifiuto prodotto; è possibile scegliere comunque categorie diverse ma in tal caso è necessario stimare i coefficienti di produttività, lavoro non sempre agevole. La stessa problematica si incontra qualora si opti per la soluzione n. 2 del paragrafo precedente ai fini della determinazione delle tariffe.

In genere i criteri in base ai quali un'utenza non domestica viene inserita in una categoria sono:

1. il codice ATECO;
2. le risultanze dell'atto di autorizzazione all'esercizio di attività o da pubblici registri;
3. quanto denunciato ai fini IVA;
4. l'attività effettivamente svolta, che spesso viene usata qualora vi siano divergenze utilizzando i primi tre criteri.

Se un'attività non rientra in nessuna delle categorie prescelte, allora si deve considerare la categoria di attività più simile dal punto di vista della qualità e della quantità di rifiuto prodotto. A questo punto si apre un doppio scenario:

- 1) applicare all'intera superficie dell'attività economica la tariffa della categoria prescelta con uno dei metodi appena descritti;
- 2) suddividere la superficie dell'attività economica in base all'effettiva destinazione d'uso delle diverse porzioni, ed applicare a ciascuna di esse la corrispondente tariffa⁽³²⁾.

Entrambe le soluzioni appaiono legittime, ma si consideri che i coefficienti-

32 Alcuni regolamenti subordinano tale possibilità ad una dimensione minima delle diverse destinazioni.

ti di produttività dei rifiuti delle diverse categorie di attività (Kd), su cui si basa il conteggio delle tariffe, esprimono la produttività media di rifiuti dell'intera attività economica appartenente ad una determinata categoria⁽³³⁾, e non dei locali aventi una specifica destinazione. Per concludere, possiamo ammettere che risulta senza dubbio più coerente il primo approccio, con il quale si applica una tariffa unica ad ogni attività economica; non va però preclusa la legittimità della seconda scelta.

8.11 Potere regolamentare sulla riscossione

Sul tema della riscossione è più che mai determinante l'intervento regolamentare in quanto il legislatore non ha disciplinato nel dettaglio alcuni aspetti importanti, quali gli strumenti di pagamento, le scadenze, il calcolo delle rate, la modalità di riscossione (liquidazione o autoliquidazione), gli importi minimi sotto i quali la tassa non è dovuta. Pertanto il regolamento sulla Tari dovrà esattamente definire il relativo procedimento, nei limiti fissati dalla norma statale.

Il comma 688 dell'art. 1 della legge 147/13 è stato oggetto di numerose rettifiche da parte del legislatore nel corso del 2014. La versione attuale al secondo periodo stabilisce che il versamento della Tari e della tariffa di natura corrispettiva di cui ai commi 667 e 668 è effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero tramite bollettino di conto corrente postale o tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali.

A differenza del primo periodo che tratta gli strumenti di pagamento utilizzabili per la Tasi, che non possono altresì essere derogati dal regolamento, nel secondo periodo, invece, non vi è l'espressa deroga all'art. 52 del Dlgs 446/97⁽³⁴⁾. Quindi il comune deve scegliere quali strumenti utilizzare: è possibile, quindi, usufruire di modalità diverse dal modello

33 Determinata rapportando tutti i rifiuti assimilati prodotti alla superficie totale dei locali e delle aree possedute e detenute.

34 Deroga esistente nella prima versione del comma 688.

F24, uscendo, così, dal circuito dell'agenzia fiscale. Inoltre il legislatore dà la possibilità di svincolarsi dal tradizionale bollettino postale offrendo strumenti alternativi quali RID, MAV, giroconti, carte di credito o di debito e altri canali dai quali risulti la tracciabilità del pagamento.

Il quarto periodo del comma 688 afferma che *“il comune stabilisce le scadenze di pagamento della Tari, prevedendo di norma almeno due rate a scadenza semestrale”*. Sotto questo aspetto, il legislatore dà ampia libertà di scelta al comune, cosa che invece non aveva fatto nella prima versione del comma 688 approvato a dicembre 2014, allorquando fissò scadenze precise⁽³⁵⁾. La versione attuale prevede, appunto, solo un periodo semestrale da rispettare. Non è stato chiarito cosa precisamente volesse intendere il legislatore con la dicitura *“almeno due rate a scadenza semestrale”*. Una parte minoritaria della dottrina ha sostenuto che non si tratta di un obbligo ma di una mera raccomandazione, desumibile dall'espressione *“di norma”*; quindi il periodo di pagamento potrebbe anche essere inferiore al semestre. L'interpretazione maggioritaria, invece, sostiene che sia possibile prevedere due o più rate con un intervallo temporale tra la prima e l'ultima rata di almeno sei mesi⁽³⁶⁾. Se una o più rate cadono nell'esercizio successivo a quello di competenza, occorre valutarne i riflessi contabili, alla luce della nuova contabilità degli Enti locali di cui al D.Lgs 138/11⁽³⁷⁾.

Altro aspetto non disciplinato riguarda la modalità di calcolo delle rate: il legislatore non parla di rate di pari importo, pertanto si ritiene che il comune possa disporre, nelle more dell'approvazione delle tariffe Tari dell'anno, il pagamento di una o più rate calcolate in acconto sulla base delle tariffe dell'anno precedente, e una rata a conguaglio⁽³⁸⁾. Ad esempio si può regolamentare una soluzione del genere:

35 Erano infatti previste n. 4 rate trimestrali con prima scadenza 16 gennaio.

36 Si ritiene che il comune possa anche scegliere la scadenza della rata unica, sebbene il legislatore parli di 16 giugno. Probabilmente si tratta di un refuso, in quanto prima della modifica del comma 688 effettuata dal D.L. 16/14, tutte le scadenze delle rate erano predefinite dal legislatore.

37 Sul punto si veda capitolo 9.1.

38 In tal senso la nota MEF Prot. 5648 del 29/03/14.

- 1) prima rata a maggio relativa al primo quadrimestre calcolata sui 4/12 della tariffa dell'anno precedente;
- 2) seconda rata a settembre relativa al secondo quadrimestre, calcolata sui 4/12 della tariffa dell'anno precedente;
- 3) terza rata a dicembre ottenuta tenendo conto delle delibera delle tariffe Tari dell'anno e detraendo quanto già calcolato con le prime rate.

Proseguendo nella lettura del comma 688, ci si accorge che non è ben indicato il procedimento di liquidazione da seguire; mancano, infatti, una piattaforma dichiarativa e un processo di riscossione codificato nella norma, a differenza di quanto avveniva per la Tarsu, ove era previsto lo strumento del "ruolo" nel quale andavano a confluire tutte le superfici dichiarate o accertate. La mancanza di tutto ciò potrebbe indicare la volontà del legislatore di non seguire più la cosiddetta liquidazione di ufficio ma far entrare anche nel mondo della tassazione sui rifiuti, alla stregua di quanto già avviene per gli altri tributi locali, un sistema di riscossione basato sull'autoliquidazione.

La questione è di estrema importanza: il rapporto ente impositore-contribuente muta radicalmente nella fase dell'adempimento della prestazione patrimoniale da parte di quest'ultimo, a seconda del sistema utilizzato. Infatti, nel caso dell'autoliquidazione, il contribuente dovrà procedere egli stesso al calcolo della tariffa e al relativo pagamento alle scadenze predefinite dalla legge o dal regolamento, e il comune potrà procedere con l'attività accertativa, con irrogazione di sanzioni, nel momento in cui egli non abbia pagato alla scadenza, ovvero abbia pagato in ritardo o infine abbia sbagliato i calcoli e adempiuto in maniera errata alla prestazione dovuta. Nel caso della liquidazione, invece, l'Ente, al fine di poter pretendere il suo credito, deve assolvere ad un onere, corrispondente all'invio, con notifica, di un avviso di pagamento. Finché non si ha la certezza della notifica, il comune non potrà adoperarsi per cercare di riscuotere, anche coattivamente, quanto spettante.

Quindi, se da un lato il legislatore non ha più riproposto per legge il sistema della liquidazione di ufficio previsto dalla normativa sulla Tarsu, dall'altro non ha nemmeno precisato che la Tari debba essere riscossa in autoliquidazione, pertanto appare indispensabile che il comune descriva

nel dettaglio la procedura di riscossione. Può risultare utile, ai fini della stesura del regolamento, prendere a riferimento quanto aveva predisposto il MEF nel prototipo di regolamento Tares: l'art. 36 al comma 1 stabiliva che *"il comune riscuote il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi dovuto in base alle dichiarazioni inviando ai contribuenti, anche per posta semplice, inviti di pagamento che specificano per ogni utenza le somme dovute"*. Al comma 3 proseguiva disciplinando così: *"Al contribuente che non versi alle prescritte scadenze le somme indicate nell'invito di pagamento è notificato, anche a mezzo raccomandata A.R. e a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo all'anno per il quale il tributo è dovuto, avviso di accertamento per omesso o insufficiente pagamento. L'avviso indica le somme da versare in unica rata entro sessanta giorni dalla ricezione, con addebito delle spese di notifica, e contiene l'avvertenza che, in caso di inadempimenti, si applicherà la sanzione per omesso pagamento (omissis)"*.

La riscossione della tassa sui rifiuti

9

9.1 La riscossione spontanea del tributo

La riscossione spontanea del tributo è la fase gestionale nella quale il contribuente adempie spontaneamente all'obbligo tributario, provvedendo al versamento di quanto dovuto.

È importante innanzitutto individuare quali sono le modalità per la determinazione dell'importo da versare, vale a dire se il tributo debba calcolarsi in autoliquidazione, allorquando spetta al contribuente conteggiare il suo importo, oppure se si tratta di un tributo a liquidazione d'ufficio, cioè il cui ammontare deve essere predeterminato dall'ente impositore e richiesto al contribuente.

Mentre nella previgente tassa smaltimento rifiuti solidi urbani (Tarsu), il legislatore individuava con chiarezza la natura di tributo a liquidazione d'ufficio, prevedendo espressamente che la riscossione ordinaria avvenisse a mezzo ruolo (art. 72 D.Lgs 507/1993), nella Tari tale natura appare più offuscata.

Infatti, il comma 688 dell'articolo unico della L. 147/2013 stabilisce che il versamento della Tari è effettuato secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero tramite bollettino di conto corrente postale o tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali. Il medesimo comma attribuisce ai comuni il compito di fissare le scadenze del tributo. Il successivo comma 689 rimette ad uno o più decreti del direttore generale

del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il direttore dell'Agenzia delle Entrate e sentita l'Associazione Nazionale dei comuni Italiani, il compito di stabilire le modalità di versamento, assicurando in ogni caso la massima semplificazione degli adempimenti da parte dei soggetti interessati, e prevedendo, in particolare, l'invio di modelli di pagamento preventivamente compilati da parte degli enti impositori. In tale contesto è opportuno che gli enti che optino per la liquidazione d'ufficio, stabiliscano puntualmente in via regolamentare tale scelta e la conseguente procedura di riscossione.

In relazione alle modalità di versamento, gli strumenti a disposizione dei contribuenti sono particolarmente ampi⁽¹⁾. Infatti, oltre al modello F24, la cui adozione non rappresenta comunque una forma di riscossione obbligatoria come invece risultava nella versione originaria della norma⁽²⁾, i comuni possono riscuotere il prelievo anche mediante conto corrente postale agli stessi intestato, ovvero tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali (si pensi ai bonifici, ai MAV, ai RID, alle carte di credito-debito, agli sportelli ATM, ai POS, ed altri servizi analoghi). Va comunque osservato che, in seguito alla modifica apportata dal D.L. 16/2014 al comma 688 dell'art. 1 della L. 147/2013, non è più sottratta al comune, in relazione agli strumenti utilizzabili per la riscossione del tributo, la potestà regolamentare di cui all'art. 52 del D.Lgs 446/1997, consentendo quindi allo stesso di operare nel regolamento comunale del tributo una libera scelta tra le diverse forme disponibili⁽³⁾.

1 Occorre invece osservare che nella Tares, l'art. 10, comma 2, lettera c), del D.L. 35/2013 e l'art. 14, comma 35, del D.L. 201/2011 imponevano il versamento, quantomeno dell'ultima rata del tributo, con il modello F24 o con l'apposito bollettino di conto corrente postale, al quale erano applicabile le norme dell'art. 17 del D.Lgs 241/1997.

2 Il comma 688 dell'art. 1 della L. 147/2013, prima della modifica apportata dal D.L. 16/2014, prevedeva quali forme di riscossione obbligatoria del tributo, il modello F24, l'apposito bollettino di conto corrente postale al quale si applicano le disposizioni di cui all'art. 17 del D.Lgs 241/1997, in quanto compatibili, ovvero le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali. Strumenti che non potevano essere modificati dal comune in via regolamentare, stante l'esplicita deroga in materia alla potestà di cui all'art. 52 del D.Lgs 446/1997.

3 Si può infatti osservare che la deroga alla potestà regolamentare in relazione agli strumenti della riscossione è rimasta solo per la Tasi.

Per la riscossione a mezzo modello F24, l'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 45/E del 24/04/2014, ha individuato i codici tributo da utilizzare per il pagamento, provvedendo in realtà solo a rinominare i previgenti codici della Tares, di seguito riportati:

- 3944 *"Tari e Tares"*
- 3950 *"Tariffa art. 1, c. 668, L. 147/2013 e art. 14, c. 29, D.L. 201/2011"*;
- 3945 *"Tari e Tares - interessi"*;
- 3946 *"Tari e Tares - sanzioni"*;
- 3951 *"Tariffa art. 1, c. 668, L. 147/2013 e art. 14, c. 29, D.L. 201/2011 - interessi"*;
- 3952 *"Tariffa art. 1, c. 668, L. 147/2013 e art. 14, c. 29, D.L. 201/2011 - sanzioni"*.

Allo stesso modo, la risoluzione n. 47/E del 24/04/2014 ha rinominato i codici per il versamento del tributo tramite il modello F24EP.

Come già in precedenza accennato, le scadenze di versamento del tributo non sono fissate dalla legge, ma sono rimesse alla disciplina regolamentare del comune. La norma del comma 688 dell'art. 1 della L. 147/2013 impone solamente che le scadenze stabilite dal comune siano, di norma, almeno due a scadenza semestrale, anche in modo differenziato rispetto alla Tasi. Tale previsione sembrerebbe imporre, che le rate si articolino su di un periodo almeno semestrale. Ciò dovrebbe consentire la previsione di un maggior numero di rate, purchè tra la prima e l'ultima si mantenga la distanza minima semestrale. Le scadenze non necessariamente devono coincidere con quelle della Tasi. Suddetta previsione, presente già nella versione originaria della norma di legge, conferma comunque il carattere tutt'altro che unitario della nuova imposta unica comunale (IUC), come noto composta da tre prelievi tra loro distinti e autonomi.

La legge consente in ogni caso al contribuente la facoltà di versare il tributo in unica soluzione entro il 16 giugno di ogni anno. Tale previsione comunque va oggi coordinata con il potere del comune di fissare le scadenze del tributo e con la predeterminazione degli importi dovuti dal contribuente, apparendo ai più un mero refuso, derivante dalla versione della norma prima della modifica apportata dal D.L. 16/2014 che ha rimesso ai comuni la determinazione del numero delle scadenze. Pertanto, si

può ritenere che la citata facoltà attribuita al contribuente possa comunque ritenersi soddisfatta consentendo allo stesso di versare l'importo annuale in unica soluzione in corrispondenza della prima scadenza stabilita dal regolamento comunale.

In relazione alle scadenze del tributo è necessario considerare due aspetti. Il primo concerne la tempistica di fissazione delle scadenze della rate. Premesso che appare legittimo stabilire le scadenze delle rate del tributo anche oltre la fine dell'anno di riferimento dello stesso⁽⁴⁾, è necessario tenere conto in proposito di quanto stabilito dal nuovo principio contabile sulla competenza finanziaria potenziata, di cui all'allegato 4/2 al D.Lgs 118/2011. In particolare, il punto 3.7.1 stabilisce che *"le entrate tributarie gestite attraverso ruoli ordinari e liste di carico sono accertate ed imputate contabilmente nell'esercizio in cui sono emessi il ruolo e le liste di carico a condizione che la scadenza per la riscossione del tributo sia prevista entro i termini dell'approvazione del rendiconto"*, per le entrate per le quali la legge consente espressamente l'emissione di ruoli con scadenza nell'esercizio successivo. In secondo luogo, tenuto conto che, per effetto delle frequenti proroghe al termine per l'approvazione del bilancio di previsione, sovente le deliberazioni di approvazione delle tariffe sono adottate ad esercizio inoltrato, si è posto il problema relativo alla legittimità di una norma regolamentare che stabilisca il versamento delle prime rate del tributo, in acconto, sulla base delle tariffe dell'anno precedente. Seppure la norma del comma 688 dell'art. 1 della L. 147/2013 preveda un simile meccanismo solo in relazione alla Tasi, il Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ha ritenuto che il comune, nell'esercizio della propria potestà regolamentare, sia libero di determinare le modalità di riscossione della Tari e, quindi, di commisurare l'acconto agli importi dovuti nell'anno precedente.⁽⁵⁾

4 Opzione già consentita nella previgente Tares, come evidenziato dalla Risoluzione del Ministero dell'economia e delle finanze n. 9/DF del 09/09/2013, per quanto concerneva il tributo comunale. Per la maggiorazione alla Tares di cui all'art. 14, comma 13, del D.L. 201/2011, il Ministero sostenne invece l'obbligo del suo versamento entro il 16 dicembre 2013, prima della proroga del suddetto termine al 24/01/2014 prevista dall'art. 1, comma 680, della L. 147/2013.

5 Nota del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, prot. 5648 del 24/03/2014.

Il versamento del tributo dovrà inoltre seguire le regole generali vigenti per tutti i tributi comunali. In particolare, l'importo da versare dovrà essere arrotondato all'unità di euro, per difetto se la frazione è inferiore a 49 centesimi, ovvero per eccesso se superiore a detto importo (art. 1, comma 166, della L. 296/2006).

In relazione all'importo minimo del versamento spontaneo, troverà applicazione la specifica norma comunale. Infatti, il comma 168 dell'art. 1 della L. 296/2006 attribuisce al comune il compito di stabilire l'importo minimo per il versamento spontaneo dei propri tributi, secondo i principi dettati dall'art. 25 della L. 289/2002. In particolare, il comune nello stabilire l'importo al di sotto del quale non si deve procedere al versamento del tributo, deve individuare una somma di modesto ammontare, la quale non costituisce comunque una franchigia. Tale importo può essere anche inferiore al limite minimo stabilito dal citato art. 25, pari a 12 euro (nota del Ministero dell'economia e delle finanze del 20/04/2007). Il limite minimo si riferisce all'importo complessivo annuale del tributo, dovuto da un soggetto passivo, comprensivo di tutti i cespiti dallo stesso posseduti (tributo complessivamente dovuto)⁶. In mancanza della fissazione nel regolamento comunale del limite minimo, si applica l'importo di legge di 12 euro.

La riscossione spontanea del tributo, così come di seguito vedremo quella coattiva, sono ordinariamente attribuite dalla legge al comune. L'art. 1, comma 690, della L. 147/2013 stabilisce infatti che *"la IUC è applicata e riscossa dal comune, fatta eccezione per la tariffa corrispettiva di cui al comma 667 che è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani"*. Un'eccezione a tale regola generale si ha nella riscossione della tariffa corrispettiva, di cui in seguito si dirà, affidata *ope legis* al soggetto gestore del servizio.

La procedura di riscossione spontanea del tributo deve essere opportunamente disciplinata nel regolamento comunale.

Ordinariamente la riscossione del tributo prende avvio con l'invio da parte del comune di un avviso di pagamento, il quale assume la natura

⁶ Vedasi la circolare del Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento delle finanze, n. 3/df del 18/05/2012.

di mero invito al pagamento, di solito non notificato ma semplicemente inviato al contribuente (anche se non mancano esempi di regolamenti comunali che prevedono la notifica dell'avviso di pagamento mediante raccomandata a/r, messo comunale o per mezzo della posta elettronica certificata). L'avviso di pagamento, pur essendo un mero invito all'adempimento, assume comunque la natura di atto impositivo, peraltro autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario⁽⁷⁾. Pertanto lo stesso dovrà necessariamente contenere tutti gli elementi essenziali richiesti dalle vigenti disposizioni per tali atti. In particolare, l'avviso dovrà essere adeguatamente motivato, secondo quanto previsto dall'art. 3 della L. 241/1990 e dall'art. 7 della L. 212/2000, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Inoltre, ai sensi del citato art. 7 della L. 212/2000, l'avviso dovrà tassativamente indicare:

- l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato;
- il responsabile del procedimento;
- l'organo o l'autorità amministrativa presso quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
- le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere nel caso di atti impugnabili.

Nel caso di mera comunicazione dell'avviso di pagamento, l'eventuale inadempienza da parte del contribuente determina la necessità di una formale notificazione. Nel regolamento comunale viene di norma prevista la notifica al contribuente inadempiente di un sollecito di pagamento, ovvero di un avviso di accertamento d'ufficio per omesso versamento o in rettifica per parziale versamento, ai sensi dell'art. 1, comma 161, della L. 296/2006. Il sollecito non contiene sanzioni ed interessi, tenuto conto

⁷Vedasi in proposito la sentenza della Corte di Cassazione, Sez Unite, n. 16293 del 20/03/2007 la quale ha ritenuto che l'avviso bonario sia impugnabile di fronte al giudice tributario, poiché sono avvisi di liquidazione (ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs 546/1992), ai fini dell'accesso al giudice tributario, tutti gli atti con i quali l'amministrazione manifesta una pretesa tributaria compiuta e non condizionata, anche se accompagnata da una sollecitazione a pagare in via spontanea.

che il precedente avviso di pagamento è stato semplicemente comunicato al contribuente, il quale potrebbe legittimamente anche non averlo ricevuto. Analogamente dovrebbe accadere, per la stessa motivazione, laddove l'ente decida di saltare la fase del sollecito di pagamento, notificando direttamente al contribuente un avviso di accertamento.

Con il sollecito di pagamento viene fissato un termine per l'adempimento del contribuente. Nel caso invece in cui si proceda direttamente all'invio dell'avviso di accertamento, l'art. 1, comma 161, della L. 296/2006 stabilisce che il pagamento debba avvenire entro 60 giorni dalla sua notificazione. Se perdura l'inadempimento del contribuente, nell'ipotesi di notifica del sollecito di pagamento, dovrà procedersi con la notifica dell'avviso di accertamento, nel quale verrà in questo caso altresì irrogata, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs 472/1997, la sanzione per omesso, insufficiente o tardivo versamento del tributo (art. 1, comma 695, della L. 147/2013 e art. 13 del D.Lgs 471/1997)⁽⁸⁾.

La notifica dell'avviso dovrà avvenire entro il termine decadenziale previsto dall'art. 1, comma 161, della L. 296/2006, vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il versamento è stato o avrebbe dovuto essere effettuato.

La riscossione coattiva del tributo, conseguente alla notifica dell'avviso di accertamento rimasto insoluto, dovrà avvenire nel termine previsto dall'art. 1, comma 163, della L. 296/2006, il quale stabilisce che: *"nel caso di riscossione coattiva dei tributi locali il relativo titolo esecutivo deve essere notificato al contribuente, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo"*.

8 Nel caso in cui si sia invece provveduto alla notifica dell'avviso di accertamento dopo l'inadempimento in seguito alla comunicazione dell'avviso di pagamento, saltando la fase del sollecito, occorrerebbe procedere all'irrogazione della sanzione di cui all'art. 13 del D.Lgs 471/1997, con specifico atto di irrogazione della sanzione, ove il contribuente non adempia nei termini al pagamento dell'avviso di accertamento. Tuttavia in proposito occorre ricordare che l'art. 23, comma 29, del D.L. 98/2011 ha modificato l'art. 17 del D.Lgs 472/97 stabilendo l'obbligo di irrogazione delle sanzioni collegate al tributo contestualmente all'avviso di accertamento. Rimane comunque fatta salva dal comma 3 dell'art. 17 del D.Lgs 472/97, la facoltà di irrogare direttamente mediante iscrizione a ruolo, senza previa contestazione, le sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi.

9.2 Gli affidamenti esterni

Come sopra accennato, in via ordinaria, la riscossione della Tari è svolta direttamente dal comune, fatta salva l'ipotesi di adozione della tariffa corrispettiva di cui all'art. 1, comma 668, della L. 147/2013, la cui gestione compete *ope legis* al soggetto gestore del servizio.

Tuttavia, sul punto le norme di disciplina della tassa sui rifiuti non sottraggono al comune la potestà regolamentare, rendendo possibili operare scelte diverse.

Il comune può quindi decidere di esternalizzare la riscossione del tributo, affidando la concessione della stessa ad uno dei soggetti previsti dalla legge.

Quanto sopra può avvenire seguendo le regole ordinarie previste dall'art. 52 del D.Lgs 446/1997, oppure avvalendosi della norma derogatoria prevista dall'art. 1, comma 691, della L. 147/2013, come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera c), del D.L. 16/2014.

In base a quest'ultima disposizione, il comune può affidare la riscossione della Tari in via diretta ai soggetti che, alla data del 31/12/2013, risultavano:

- gestore del servizio rifiuti;
- affidatari della riscossione o dell'accertamento del tributo sui rifiuti e sui servizi (Tares).

La disposizione, tuttavia, configurandosi come derogatoria delle regole generali di cui all'art. 52 del D.Lgs 446/1997, consente l'assegnazione della concessione della riscossione della Tari in via diretta ai predetti soggetti solo fino alla scadenza del contratto in essere.

La norma non permette l'affidamento diretto al soggetto che alla data del 31/12/2013 era concessionario della riscossione della Tarsu o della Tia, in virtù della scelta del comune di continuare ad applicare quest'ultimi prelievi anche nel 2013, a norma dell'art. 5, comma 5-quater, del D.L. 102/2013.

In alternativa, il comune può affidare la concessione della riscossione del tributo ad uno dei soggetti individuati dall'art. 52 del D.Lgs 446/1997, seguendo le procedure ivi previste.

In particolare, il comma 5 del citato articolo consente ai comuni di affi-

dare l'accertamento, la liquidazione e la riscossione delle proprie entrate tributarie e non tributarie, ai seguenti soggetti:

- società iscritte all'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs 446/1997, da scegliersi mediante procedura ad evidenza pubblica (art. 30 D.Lgs 163/2006), in conformità alle vigenti disposizioni in materia di servizi pubblici locali, applicabili anche alla concessione dei tributi locali secondo quanto espressamente previsto dall'art. 52, comma 5, lettera c), del D.Lgs 446/1997;
- operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese dell'Unione europea che esercitano le menzionate attività, mediante procedura ad evidenza pubblica;
- società a capitale interamente pubblico, di cui all'articolo 113, comma 5, lettera c), del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, mediante convenzione, a condizione che: l'ente titolare del capitale sociale eserciti sulla società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi; la società realizzi la parte più importante della propria attività con l'ente che la controlla; la società svolga la propria attività solo nell'ambito territoriale di pertinenza dell'ente che la controlla. Si tratta dell'affidamento alle cosiddette "società in house", il quale, ricorrendo le condizioni di legge, può effettuarsi in forma diretta;
- società di cui all'articolo 113, comma 5, lettera b), del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 267 del 2000, iscritte nell'albo di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto legislativo 446/1997, i cui soci privati siano scelti, nel rispetto della disciplina e dei principi comunitari, tra i soggetti di cui iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs 446/1997 ed agli operatori degli Stati membri stabiliti in un Paese dell'Unione europea che esercitano le menzionate attività, a condizione che l'affidamento dei servizi di accertamento e di riscossione dei tributi e delle entrate avvenga sulla base di procedure ad evidenza pubblica.

Resta invece piuttosto dubbia la possibilità di affidare, quantomeno in forma diretta, la riscossione del tributo alle società del gruppo Equitalia. Occorre infatti ricordare che, a norma dell'art. 7, comma 2, lettera gg-ter) del D.L. 70/2011, le società del gruppo Equitalia e Riscossione Sicilia Spa, dovranno

cessare di svolgere le attività di accertamento, liquidazione e riscossione, spontanea e coattiva, delle entrate tributarie e patrimoniali dei comuni. Il termine per tale cessazione è stato recentemente prorogato dalla legge di stabilità 2015 (art. 1, comma 642, della L. 23/12/2014, n. 190) al 30/06/2015. In attesa della definitiva cessazione delle attività di Equitalia nella riscossione delle entrate comunali, le disposizioni contenute nell'art. 3, commi 24, 25 e 25-bis, del D.L. 203/2005, consentono ad Equitalia di continuare a svolgere le attività già esercitate per i comuni, prima dell'entrata in vigore della riforma del 2005 (01/10/2006), mediante proroga dei contratti in essere fino alla data del 30/06/2015, fatta salva diversa determinazione da parte del comune. Tuttavia tale disposizione ammette solo la proroga dei contratti in essere, e non anche l'affidamento di nuovi, il quale dovrebbe avvenire, a norma del citato comma 25-bis, solo a seguito di procedura ad evidenza pubblica.

Resta solo da valutare la possibilità per Equitalia di ricevere l'affidamento diretto della riscossione della Tari, laddove la società pubblica di riscossione risultava affidataria della riscossione o dell'accertamento della Tares nell'anno 2013, in applicazione dell'art. 1, comma 691, della L. 147/2013⁽⁹⁾.

Occorre inoltre ricordare che l'art. 10 della L. 23/2014, ha delegato il Governo a realizzare la riforma della riscossione coattiva dei tributi locali, in particolare per quanto concerne la disciplina dell'ingiunzione fiscale e l'affidamento esterno della stessa.

Si ricorda, infine, che l'eventuale scelta di procedere all'esternalizzazione dell'accertamento, della liquidazione o della riscossione del prelievo deve essere sottoposta al parere preventivo dell'organo di revisione economico-finanziaria, competente ai sensi dell'art. 239, comma 1, lettera b), del D.Lgs 267/2000, come modificato dal D.L. 174/2012.

9 Andrebbe comunque valutata la possibilità di un tale affidamento della Tares 2013, ed in particolare della riscossione dell'ultima rata della stessa, alla luce delle norme dell'art. 10, comma 2, lettera c), del D.L. 35/2013 e dell'art. 5, comma 5-quater, del D.L. 102/2013. Anche se invece pare deporre in senso favorevole la norma dell'art. 14, comma 35, del D.L. 201/2011, quantomeno per gli enti che nel 2012 avevano continuato a gestire la riscossione della Tarsu tramite la società pubblica di riscossione.

9.3 La riscossione coattiva

Per la riscossione coattiva del tributo sono applicabili le regole generali previste per i tributi locali, le quali, come in precedenza accennato, sono attualmente in corso di modifica.

Gli strumenti utilizzabili per la riscossione coattiva sono ad oggi il ruolo e l'ingiunzione fiscale. Il primo è lo strumento tradizionale della riscossione coattiva dei tributi, disciplinato dal D.P.R. 602/1973. La possibilità di utilizzo del ruolo quale strumento per la riscossione coattiva della tassa sui rifiuti è intimamente legata alla possibilità di operare affidamenti in favore di Equitalia Spa. Ciò in quanto il ruolo è uno strumento di riscossione coattiva riservato dalla legge agli agenti della riscossione (art. 3 D.L. 203/2005, D.Lgs 46/1999, D.Lgs 112/1999). Seppure, nell'ambito della legge delega di riforma della riscossione coattiva dei tributi locali, è prevista la possibilità di riscuotere i tributi e le altre entrate con il ruolo direttamente da parte dei comuni, tramite società dagli stessi interamente partecipate o, in via transitoria, ricorrendo alle società del gruppo Equitalia, nelle more della riorganizzazione del gruppo stesso (art. 10 legge 23/2014).

Lo strumento alternativo per la riscossione coattiva della tassa sui rifiuti, è l'ingiunzione fiscale, disciplinata dal R.D.L. 639/1910. L'art. 7, comma 2, lettera gg-quater), del D.L. 70/2011 stabilisce che, a decorrere dalla data di cui alla lettera gg-ter)⁽¹⁰⁾, i comuni effettuano la riscossione coattiva delle proprie entrate, anche tributarie, sulla base dell'ingiunzione prevista dal testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, che costituisce titolo esecutivo, nonché secondo le disposizioni del titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in quanto compatibili, comunque nel rispetto dei limiti di importo e delle condizioni stabilite per gli agenti della riscossione in caso di iscrizione ipotecaria e di espropriazione forzata immobiliare.

Pertanto, ove l'ente decida di provvedere direttamente alla riscossione coattiva del tributo, oppure di affidare la stessa all'esterno ad uno dei soggetti individuati dall'art. 52, comma 5, lettera c), del D.Lgs 446/1997, lo strumen-

10 Ad oggi 30/06/2015, dopo la proroga operata dalla legge di stabilità 2015.

to di riscossione da utilizzare è l'ingiunzione fiscale cosiddetta "rafforzata". Ciò in quanto, in caso di inadempimento da parte del contribuente, trascorso il termine previsto dalla legge decorrente dalla sua notificazione, l'ente impositore può procedere direttamente ad esperire le azioni esecutive e cautelari previste per il ruolo dal titolo II del D.P.R. 602/1973 (fermo amministrativo dei veicoli, iscrizione di ipoteca sugli immobili, pignoramento di crediti vantati presso terzi, pignoramento di beni presso terzi, pignoramento mobiliare, espropriazione immobiliare), per quanto esse siano compatibili. Per lo svolgimento di tali azioni l'ente si avvale di uno o più funzionari responsabili della riscossione, nominati dal sindaco o, nel caso di soggetti esterni, dal legale rappresentante, i quali esercitano le funzioni demandate agli ufficiali della riscossione nonché quelle già attribuite al segretario comunale dall'articolo 11 del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639 (art. 7, comma 2, lettera gg-sexies, D.L. 70/2011). I funzionari responsabili sono nominati fra persone la cui idoneità allo svolgimento delle predette funzioni è accertata, ai sensi dell'articolo 42 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, e successive modificazioni.

È giusto il caso di ricordare che, in seguito alla modifica apportata dall'art. 1, comma 736, della L. 147/2013 all'art. 10, comma 3, del D.L. 16/2012, dal 01/01/2014, non vi è più il limite minimo di 30 euro per la riscossione coattiva dei tributi locali. In proposito, secondo anche il parere del Ministero dell'economia e delle finanze, non è più operante il previgente limite minimo di € 16,53, stabilito dall'art. 1 del D.P.R. 129/1999. Il limite tuttavia può essere fissato dall'ente avvalendosi della propria potestà regolamentare, tenuto conto dell'antieconomicità di procedere ad accertamenti o alla riscossione coattiva di tributi per somme inferiori ad un determinato importo.

**L'accertamento, le sanzioni
e gli istituti deflattivi
del contenzioso**

10

10.1 I procedimenti amministrativi tributari di accertamento: la fase iniziale

I procedimenti tributari rientrano nella categoria dei procedimenti amministrativi, per cui sono costituiti da una serie di atti susseguenti tra loro e sfocianti in un provvedimento finale capace di incidere unilateralmente nella sfera patrimoniale del destinatario. Si tratta però di procedimenti *sui generis*, per i quali non tutti gli istituti generali previsti dalla legge 241/90 risultano applicabili. Infatti, come ci insegna anche la corte di Cassazione, non vi è obbligo da parte dell'ente impositore di coinvolgere il contribuente nel procedimento liquidatorio e sanzionatorio, ma solo una facoltà o un'opportunità di instaurare un contraddittorio culminante in un atto che consente l'impugnazione e la piena tutela giurisdizionale⁽¹⁾.

Nell'ambito dei procedimenti tributari, rivestono particolare importanza i procedimenti accertativi. In essi, l'ente impositore, a differenza di un soggetto privato, al fine di far valere un proprio credito, non deve ricorrere all'autorità giudiziaria ma ha un particolare potere di imperio tale da incidere unilateralmente sulla sfera patrimoniale del debitore, senza, appunto, la necessità di un giudice. Trattandosi di un potere particolarmente forte e invasivo, la relativa attività, definita di accertamento, è soggetta a

¹ Cfr. sentenza corte di Cassazione n. 16030 del 8 luglio 2009.

particolari vincoli, nel senso che essa deve essere rispettosa al massimo della legge, la quale, se da una parte tende a garantire il credito pubblico, d'altra parte tende a garantire anche i diritti del singolo contribuente, il quale, si ripete, nel rapporto con l'ente, non è in posizione equiordinata con quest'ultimo ma subordinata.

Conseguentemente, l'attività accertativa, ed il relativo procedimento, sono di natura autoritativa, vincolata, indispensabile e non discrezionale. Sotto questi profili va rilevato che l'ente impositore non può decidere se effettuare o meno l'attività di accertamento, ma la legge glielo impone; peraltro l'attività non ha discrezionalità ma essenzialmente riveste carattere vincolato, cioè le regole vengono dettate dalla legge che in taluni casi lascia spazio ai regolamenti di disciplinare maggiormente nel dettaglio alcune fattispecie, in altri, come ad esempio nel mondo sanzionatorio, regnano sovrane in quanto vi è una cosiddetta "riserva di legge".

Vediamo ora di comprendere perché nasce un procedimento di accertamento e quali sono i tipi di atti finali attualmente esistenti: la norma prevede quando nasce un rapporto tributario, quali sono gli obblighi che il contribuente deve assolvere, entro quali termini, e quali sono le conseguenze dei mancati adempimenti. Ogni qual volta che su un cittadino si verifichi il presupposto di un tributo⁽²⁾, nasce il rapporto tributario, che vede l'ente impositore, ad esempio il comune, nella veste di soggetto attivo e il cittadino, che assume le vesti di contribuente/soggetto passivo, tenuto ad adempiere agli obblighi previsti dalla legge per quella fattispecie. Ecco, nel momento in cui le prestazioni previste nell'obbligazione tributaria non sono effettuate o sono effettuate in maniera non corretta o parziale, scatta l'obbligatoria attività accertativa da parte del soggetto attivo, mirante al soddisfacimento totale di essa: parte il procedimento amministrativo di accertamento.

Il rapporto tributario, generalmente, si instaura con una dichiarazione da parte del contribuente, attraverso il quale egli manifesta un assetto di interessi giuridicamente rilevante, in base ai quali si genera, ai sensi delle leggi di

2 Il presupposto di un tributo vuol dire il verificarsi di un fatto da cui la norma fa discendere la nascita di una obbligazione tributaria.

riferimento, un debito tributario. L'ente impositore, dal suo canto, ha l'obbligo, con l'attività accertativa, di verificare se l'assetto di interessi comunicato sia corrispondente alla realtà giuridica e fattuale. Se i fatti che costituiscono la pretesa tributaria non coincidono con l'assetto di interessi proposto dal contribuente, il procedimento amministrativo termina con la formazione del provvedimento finale che è, appunto, l'avviso di accertamento.

Il procedimento può avviarsi anche senza un'istanza o denuncia della parte, ma semplicemente per decisione dell'ufficio. Infatti l'ente ha anche l'obbligo di avviare il procedimento, quando la denuncia/dichiarazione manca al fine di verificare se vi è l'obbligo da parte del contribuente.

Il procedimento amministrativo deve avviarsi anche a seguito di pagamenti effettuati, al fine di verificarne la congruità con la base imponibile, ovvero quando il pagamento non risulta.

10.2 Il procedimento tributario di accertamento: la fase istruttoria

Una volta avviato il procedimento, comincia la fase della istruttoria. Nella maggior parte dei casi, l'istruttoria si articola in un riscontro di elementi di natura documentale, come ad esempio le risultanze catastali ai fini ICI, o la superficie metrica per la Tarsu. In altri casi, la fase istruttoria può essere più articolata, più complessa a seconda del tributo e della fattispecie reale. Ad esempio in materia di tassa sui rifiuti, per le utenze non domestiche, oltre al recupero delle informazioni dalle banche dati disponibili, può rientrare nell'attività istruttoria la verifica dei luoghi da parte di un tecnico, relativamente alle superfici occupate, al tipo di attività svolta e alla tipologia di rifiuto prodotto.

La fase istruttoria risulta comunque sensibilmente modificata, per quanto riguarda i tributi principali comunali, e la tassa rifiuti in particolare, nel corso dell'ultimo ventennio .

Infatti se prima l'istruttoria era fondata solo sulle risultanze di sopralluoghi e verifiche delle superfici, oggi la fase istruttoria è caratterizzata anche e soprattutto dalla consultazione di flussi telematici scaricabili dal sito dell'agenzia del territorio: si tratta dei dati metrici catastali e dei DOCFA con allegate planimetrie. I dati metrici catastali, sia ai fini Tarsu che ai fini

Tares/Tari si scaricano su prenotazione da effettuare sul sito, mentre i DOCFA, relativi agli accertamenti e alle variazioni immobiliari sono ivi disponibili, con cadenza mensile.

10.3 Il procedimento tributario di accertamento: la fase decisoria

Al termine della istruttoria, se sono riscontrate irregolarità, viene emesso l'avviso di accertamento, che è un provvedimento unilaterale recettizio, ossia produce i suoi effetti se e quando perviene tale atto nella sfera di conoscibilità del destinatario⁽³⁾.

Ad oggi esistono alcuni tipi di avvisi di accertamento nel mondo tributario locale, uguali per qualsiasi tributo, a seguito della legge 296/06 che ha reso omogenei la tempistica e la tipologia di avvisi per i tributi all'epoca esistenti e per quelli di successiva introduzione, le cui norme richiamano le disposizioni, appunto, della legge finanziaria 2007⁽⁴⁾.

- 1) con l'avviso di accertamento per omessa denuncia si contesta la mancata presentazione di denuncia o una denuncia presentata in ritardo;
- 2) con l'avviso di accertamento per infedele denuncia: si correggono errori sostanziali del contribuente presenti nella denuncia;
- 3) con l'avviso di accertamento per omesso/parziale versamento: si ricorre per contestare un pagamento non effettuato nei termini previsti dalla norma ovvero un versamento parziale o tardivo.

Qualsiasi sia l'avviso di accertamento utilizzato, i termini decadenziali sono gli stessi, definiti dal comma 161 dell'art. 1 legge 296/06: gli Enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato.

3 Altra parte della dottrina sostiene che l'avviso di accertamento rappresenta una proposta volta a sollecitare una accettazione o una opposizione da parte del contribuente, quindi ha la funzione di provocatio ad opponendum. In tal caso l'avviso è definito come atto processuale.

4 Ci si riferisce in particolare all'art. 14 comma 45 del D.L. 201/11 e alla legge 147/13 art. 1 comma 701.

Gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio quindi devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni⁽⁵⁾.

Questo significa che un'omessa denuncia Tari per l'anno 2014 andrebbe accertata entro il 31/12/2020, dato che il termine per denunciare è 30 giugno 2015⁽⁶⁾.

Al di là degli orientamenti giurisprudenziali, il comune non dovrebbe "prenderci tutto il tempo" a disposizione e, quindi, ridursi all'ultimo anno utile prima della decadenza del potere impositivo, per esercitare l'attività di accertamento e di lotta all'evasione. Una politica attenta, sensibile alle esigenze dei cittadini e all'equità fiscale, dovrebbe fare in modo che il comune venga organizzato, con mezzi e risorse umane, per svolgere entro massimo due anni l'attività di accertamento. Sotto questo profilo si possono ottenere diversi effetti: da una parte vi è il comportamento del contribuente avvezzo all'evasione il quale, sapendo che ha di fronte un ente impositore che è impegnato seriamente nell'attività accertativa, che non aspetta il quinto o il sesto anno per colpire, che non è incline ai condoni fiscali, dal punto di vista psicologico avrà delle remore a rimanere "non in regola"; d'altra parte trovare i contribuenti che non hanno adempiuto ai propri obblighi dopo tanto tempo risulta più complesso e comporta un dispendio di risorse, temporali, umane, e strumentali, che ha

5 Si ricorda che, inseguito alla modifica apportata dall'art. 23, comma 29, del D.L. 98/2011, non è più possibile irrogare le sanzioni collegate al tributo con atto separato rispetto all'avviso di accertamento (art. 17 D.Lgs. 472/97).

6 Va segnalata una recente sentenza di Cassazione, n. 15232/2012, riguardante un'omessa dichiarazione ICI, che ha dato una diversa interpretazione alle parole previste dall'art. 11 del D.Lgs. 504/92, riprese nel comma 161: in particolare ha collegato il pronome "quello" alla parola "successivo" e non alla "dichiarazione o al versamento". In sostanza, la corte di Cassazione assume come dies a quo il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui andava effettuata la prestazione. In termini pratici ciò vorrebbe dire che un avviso di accertamento omesso versamento ICI anno 2008 andrebbe notificato entro il 31 dicembre 2014.

un costo reale⁽⁷⁾ nonché un ulteriore risvolto contabile negativo, qualora il contribuente non esista più. Sotto questo profilo un esempio calzante può essere la tassa sui rifiuti a carico delle utenze non domestiche. Spesso trattasi di attività che, purtroppo, hanno vita breve, magari dopo due tre anni chiudono l'esercizio: ecco in tal caso, un'attività di accertamento per un'annualità fatta in prossimità alla decadenza del potere impositivo, molto probabilmente non porterà gli introiti sperati.

10.4 Gli avvisi di accertamento IUC-Tari

La legge 147/13 dedica alcuni commi del comma 1 all'attività accertativa della IUC, e non dei singoli tributi che la compongono. Ciò potrebbe far pensare ad un'attività riguardante i tre tributi contemporaneamente ma la struttura degli stessi, in particolare la loro diversità, porta alla conclusione che tra qualche anno i comuni effettueranno attività accertativa per singolo tributo, quindi si vedranno avvisi di accertamento IMU, avvisi Tari e avvisi Tari. Il fatto però che la legge parli di accertamento IUC implica anche che qualora un contribuente abbia commesso una violazione per due o tutti e tre i tributi, potrebbe ricevere un unico avviso accertamento⁽⁸⁾, con conseguenti risvolti sanzionatori, in particolare l'applicazione del cumulo giuridico di cui al comma 1 art. 12 del D. Lgs. 472/97.

Per quanto riguarda l'aspetto sanzionatorio, è stata riproposta la normativa tares, pertanto in caso di omessa denuncia è applicabile la sanzione da un minimo del 100% del tributo non versato ad un massimo del 200%, mentre in caso di infedele denuncia il minimo edittale è il 50% del non versato mentre il massimo è pari al 100%. In entrambi le fattispecie l'importo della sanzione non può essere inferiore a 50,00. Da notare che rispetto alla normativa sui precedenti prelievi, compresa la Tarsu e la Tia, la misura della sanzione è commisurata al tributo non versato e non al tributo do-

7 Il costo reale è dovuto al fatto che occorre fare ricerche approfondite per individuare il contribuente, che nel frattempo ha cambiato residenza e domicilio.

8 Se si pensa al fatto che per le dichiarazioni Tasi si applicano le regole della dichiarazioni IMU (art. 1 comma 687 legge 147/13) un caso di omessa denuncia IMU può significare anche omessa denuncia Tasi.

vuto: in tal modo il legislatore si è allineato alla posizione dominante della dottrina che riteneva di commisurare, anche per le violazioni dei vecchi tributi, la sanzione appunto al "non versato" e non al "dovuto". La scelta della sanzione da applicare nei casi di omessa o infedele denuncia dovrebbe dipendere in particolare dalla personalità del trasgressore, desumibile soprattutto da precedenti fiscali o dall'opera compiuta per attenuare o eliminare le conseguenze della violazione. Invece si registra un comportamento piuttosto diffuso tra i comuni, ma non corretto, di sanzionare con la stessa misura (in genere il minimo) tutti i contribuenti incorsi nella stessa infrazione, anche perché sanzionare in maniera diversa vorrebbe dire curare maggiormente la parte motivazionale dell'avviso di accertamento.

La sanzione per omessa/infedele denuncia è ridicibile attualmente ad un terzo se interviene adesione del contribuente (definizione agevolata).

Per quanto riguarda la Tari, entro il 30 giugno dell'anno successivo al verificarsi del presupposto del tributo, il contribuente deve sempre provvedere a effettuare la denuncia, a differenza dell'Imu, nella quale i casi in cui occorre procedere con tale adempimento si sono ridotti sensibilmente perché sostituiti dai flussi del modello unico informatico dei notai (MUI) e dalle risultanze catastali. Quindi, i controlli che il comune dovrà effettuare saranno simili a quelli da sempre effettuati per i precedenti prelievi. Si ribadisce, come già anticipato nel capitolo dedicato alla base imponibile, che per quanto concerne l'attività di verifica delle superfici non denunciate o mal denunciate, occorre tenere in debita considerazione che il comune, ai fini dell'attività di accertamento può (non deve) presumere come superficie calpestabile quella catastale di cui al D.P.R. 138/98, nelle misure precisate dal comma 2 art. 2 del provvedimento dell'agenzia delle entrate del 29/3/2013, richiamato dal comma 647, ossia scorporando, per le unità abitative, le superfici dei balconi, terrazze e aree scoperte pertinenziali.

Sotto questo profilo si ritiene che l'Ente non abbia l'obbligo di accertare nella misura su riportata ma debba sempre accertare la totalità della superficie calpestabile, che potrebbe essere superiore o inferiore al parametro catastale. Solo in mancanza di elementi riconducibili alla corretta determinazione della "attuale e transitoria" base imponibile Tari, si può ricorrere alla presunzione catastale prevista dal comma 647.

Una fonte di informazione importantissima per l'individuazione della superficie utile è il documento di accatastamento o di variazione di cui al DM 701/94, detto "DOCFA". L'Agenzia del Territorio mette a disposizione con cadenza mensile, tali documenti, corredati di planimetria, presentati dai contribuenti. Per effettuare una efficace attività di accertamento delle superfici, è importante scaricare mensilmente i flussi dal sito dell'agenzia dell'entrate, ex territorio, decodificarli con un software e analizzare le informazioni: il modello 1NB parte II fornisce, per gli immobili del gruppo A e B le superfici utili dei vani principali e accessori diretti, e la superficie lorda, per i vani accessori indiretti, mentre per gli immobili del gruppo C fornisce le superfici utili anche dei vani accessori indiretti. Queste informazioni non sono reperibili altrove, pertanto possono essere molto utili per la verifica delle superfici.

Inoltre i flussi DOCFA sono corredati di planimetria che è possibile sviluppare per essere certi della superficie calpestabile. In mancanza o in aggiunta ai DOCFA e planimetria, è possibile ricorrere alle "vecchie" tecniche, ossia le rilevazioni sul posto, le quali si ritengono comunque determinanti, in particolare per le utenze non domestiche, ai fini della individuazione delle superfici da tassare e quelle da non tassare in quanto occupate permanentemente da macchinari, o perché improduttive di rifiuti urbani non assimilati.

In assenza degli strumenti citati, ci si può basare sui dati metrici catastali come presunzione, di carattere relativo, della superficie da tassare, con possibilità da parte del contribuente di dimostrare che la superficie calpestabile sia inferiore a quanto presuntivamente determinato, nell'avviso di accertamento, dal comune.

L'attività di accertamento della Tari non consisterà solo nella verifica delle denunce, ma, chiaramente, si verificheranno anche i versamenti dei contribuenti. Sotto questo profilo, assume rilevanza, come già anticipato nel capitolo 8, la scelta regolamentare circa la riscossione, ossia se si è scelto la liquidazione di ufficio o l'autoliquidazione. Nel secondo caso, l'attività accertativa è sostanzialmente identica a quella prevista per i tributi patrimoniali quali l'ICI o l'IMU: si verifica l'omesso, il parziale o il tardivo versamento e si procede con il calcolo dell'imposta non versata, la sanzione

del 30%⁹⁾, e gli interessi calcolati al saggio legale +/- l'eventuale variazione decisa dal comune (variazione fino a tre punti percentuali).

Nel caso della liquidazione di ufficio, è onere dell'ente impositore notificare l'avviso di pagamento Tari. Solo dopo tale notifica, potrà procedere con l'attività di accertamento con irrogazione di sanzioni ed interessi. Infatti la soluzione adottata già per la Tares e riproposta per la Tari da molti comuni che hanno optato per la liquidazione, è stata quella di inviare un avviso bonario per posta ordinaria (che costa meno), e notificare lo stesso avviso a coloro che non hanno proceduto al pagamento, in maniera tale da preconstituirsì un titolo per agire con la fase accertativa e la successiva riscossione coattiva.

10.5 Alcune possibili metodologie di accertamento

Come accennato al paragrafo 10.3, la fase istruttoria relativa al procedimento tributario di accertamento, nel corso di questi ultimi anni, si è modificata, avviandosi verso una informatizzazione dei processi di lavoro: oggi occorre ragionare in termini di banche dati informatiche che vanno decodificate, incrociate per chiavi di ricerca univoche e successivamente interpretate. Questa logica dovrà essere utilizzata anche per gli accertamenti della Tari. Le banche dati disponibili, sia interne che esterne, sono davvero numerose: si pensi ad esempio ai dati del MUI, ai DOCFA, ai dati metrici Tarsu e Tares/Tari, alle dichiarazioni dei redditi sintetiche e analitiche, alle successioni, alle locazioni, alle utenze, nonché alla banca dati di tutti i tributi, ai permessi a costruire, alla banca dati dell'ufficio attività produttive, alle partite Iva, alla banca dati dei residenti, ecc.

Chiaramente l'attività di accertamento non presuppone l'utilizzo contemporaneo di tutte le banche dati disponibili ma solo di quelle utili per il raggiungimento dell'obiettivo prefissato.

Ad esempio, se il comune ha proceduto all'allineamento delle denunce per

9 In caso di tardivo pagamento, la sanzione da irrogare viene calcolata nella misura di 1/15 del 30% per ogni giorno di ritardo fino al quattordicesimo. Dal quindicesimo giorno la sanzione è del 30%.

la tassa sui rifiuti con i dati catastali, utilizzando questi ultimi come chiave di ricerca si possono individuare le denunce con superfici dichiarate inferiori all'80% della superficie metrica (vedi par. 4.6). Questi sono tutti casi ipotetici di denunce infedeli. Per essere più certi sul valore presuntivo del dato metrico, si può incrociare la banca dati dei DOCFA, da cui poter trarre la superficie utile, o parte di essa. Ragionando in tal modo, con tre banche dati (metrico catastale, denunce tassa rifiuti, DOCFA) si possono ottenere interessanti risultati circa la verifica delle superfici dichiarate. Si sottolinea però l'importanza dell'interprete: incrociare banche dati con un *software* non è sufficiente, occorre sempre l'interpretazione del dato da parte del funzionario responsabile che, alla luce delle sue conoscenze e della sua esperienza, potrà valutare se procedere con l'emissione di un avviso di accertamento, piuttosto che con un invito al contribuente a presentarsi presso il comune, ovvero a chiudere il procedimento senza emissione di alcun atto in quanto, ad esempio, ha riscontrato un errore in una delle banche dati utilizzate, a causa del quale il risultato dell'incrocio non è da considerare .

Altro esempio su possibili metodologie di accertamento per la Tari consiste nell'incrocio tra la banca dati dei residenti (capo famiglia e nucleo familiare) e la banca dati delle denunce relative alla tassa sui rifiuti. Questa operazione porterà all'abbinamento tra residenti e contribuenti Tari. Rimarranno da monitorare i nuclei familiari, per i quali non vi è stata una denuncia per la tassa sui rifiuti. A questo punto ci si può fermare qui e inviare una lettera invito a tutti costoro, oppure si può procedere con ulteriori incroci per individuare casi di evasione. Infatti incrociando questi nuclei con la banca dati ICI/IMU e con la banca dati metrico catastale, si possono individuare coloro che hanno dichiarato un immobile quale abitazione principale. In tal caso ci si trova di fronte ad una evidente evasione ai fini Tari. I metri quadrati occupati possono ricavarsi dalla banca dati metrico catastale o, se si vuole, dalla banca dati DOCFA e planimetrie.

Per i nuclei familiari non proprietari si può fare un ragionamento analogo considerando la banca dati delle locazioni anziché quella ICI/IMU. Se qualche componente risulta locatario, e l'indirizzo del contratto coincide con quello anagrafico, attraverso la ricerca del locatore si può arrivare ad individuare l'immobile occupato e la relativa superficie.

Da quanto detto emerge l'importanza di essere in possesso di tutte le banche dati, soprattutto in un tributo come la Tari. Purtroppo problema frequente è che esse non sono sempre disponibili per diversi motivi, e questa situazione complica notevolmente l'attività accertativa di un ente.

10.6 Gli istituti deflattivi del contenzioso: Il ravvedimento operoso per la Tari

L'istituto del ravvedimento, previsto dal D.Lgs. 472/97 art. 13, consiste in una spontanea regolarizzazione fiscale da parte del contribuente, che gli consente di godere di un forte risparmio sulla sanzione che avrebbe pagato in caso di accertamento. Tale istituto è applicabile in tempi abbastanza brevi (massimo un anno) ma sempreché la violazione non sia stata già contestata e comunque non siano iniziate attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale informativa. In caso di ravvedimento, le sanzioni e gli interessi vanno versati sommandoli all'imposta⁽¹⁰⁾.

La risoluzione ministeriale n. 67/E del 23 giugno 2011 ha chiarito una eventuale ipotesi di ravvedimento frazionato. Può capitare che il contribuente non abbia pagato alla scadenza ma proceda al ravvedimento effettuando due o più pagamenti, con i correlati interessi e sanzioni. Ebbene se le rate sono pagate entro il termine breve dei trenta giorni dalla scadenza, il calcolo della sanzione del 3% è corretto, ma se solo una prima rata la si paga entro i trenta giorni e le altre entro l'anno allora si dovrà applicare la sanzione più onerosa prevista per i pagamenti effettuati oltre il trentesimo giorno.

Questo istituto è stato oggetto di una recente importante modifica avuta con la legge di stabilità 2015; essa riguarda innanzitutto i tributi erariali ma è applicabile in parte anche ai tributi locali. Nell'ottica di favorire e incentivare la collaborazione tra fisco e contribuente, il legislatore ha previsto un ravvedimento cosiddetto *open*. Così come evidenziata dalla tabella sottostante, il contribuente dal 2015 potrà ravvedersi anche oltre

¹⁰ Quindi con lo stesso codice tributo.

l'anno, procedendo al pagamento spontaneo con un carico di sanzione ridotto, pari al 4.20% o al 5%. L'unico limite al ravvedimento sarà la notifica dell'avviso di accertamento.

Questi ulteriori "premi per il ravvedimento" sono previsti però solo per i tributi di competenza dell'agenzia delle entrate; sono pertanto esclusi i tributi locali, per i quali è invece applicabile la modifica di cui alla lettera a-bis) dell'art. 1 comma 1 dell'art. 13 D.Lgs 472/97, introdotta dall'art. 1 comma 637 legge 190/2014: *"la sanzione è ridotta ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore"*. Pertanto per un pagamento effettuato spontaneamente con un ritardo che va dal trentunesimo al novantesimo giorno il contribuente dovrà sommare al tributo dovuto, gli interessi calcolati al tasso legale rapportati ai giorni di ritardo e la sanzione del 3,30% (e non più del 3,75%). Riepilogando, per quanto concerne i tributi locali e quindi anche la Tari, saranno applicabili i primi quattro casi della tabella che segue⁽¹¹⁾.

11 Si ricorda che è anche applicabile l'art. 13 comma 1 lett. c) che riguarda i casi di omissione di presentazione della dichiarazione e della relativa presentazione con un ritardo non superiore a novanta giorni: la sanzione è ridotta ad un decimo del minimo.

Tabella 10.1 Riepilogo generale nuovo ravvedimento operoso

Termine di effettuazione del ravvedimento	Riduzione sanzioni	Sanzione applicata
Entro 14 giorni dal termine previsto per il versamento (ravvedimento sprint)		0,20% giornaliero
Dal 15° al 30° dopo il termine previsto per il versamento	1/10 del 30%	3,00%
Entro 90 giorni dal termine previsto per il versamento, o dal termine di presentazione della dichiarazione periodica	1/9 del 30%	3,33%
Entro 1 anno dal termine previsto per il versamento / entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui la violazione è stata commessa	1/8 del 30%	3,75%
Entro 2 anni dal termine previsto per il versamento / entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo a quello nel quale la violazione è stata commessa	1/7 del 30%	4,20%
Oltre 2 anni dal termine previsto per il versamento / oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta successivo a quello nel quale la violazione è stata commessa	1/6 del 30%	5,00%

La modifica di tale istituto testé descritta segue un'altra importante variazione avutasi nel febbraio 2011, ad opera della legge 220/10. Con quest'ultima, però, le percentuali di abbattimento delle sanzioni in caso di regolarizzazione spontanea furono riviste *in pejus* per il contribuente.

Sebbene tecnicamente il ravvedimento rientrasse (e rientri) tra gli istituti premiali, esso all'epoca è stato considerato come un particolare procedimento di irrogazione di sanzione, pertanto è stato applicato il principio del favor rei, ossia, le nuove e peggiori percentuali furono applicate solo per le violazioni commesse dopo l'entrata in vigore della legge, cioè dal 1 febbraio 2011 e non per i ravvedimenti eseguiti oltre tale data, ma riferite a violazioni precedenti il 1 febbraio, quando vigevo un regime più favorevole⁽¹²⁾.

¹² Analogo trattamento è riservato dalla circolare n. 3/12 in tema di accertamento con adesione o di definizione agevolata: la riduzione ad un terzo delle sanzioni e non ad un quarto,

Se si ritiene corretto il ragionamento del 2011, allora le nuove disposizioni introdotte dalla legge 190/2014 e più favorevoli al contribuente possono essere applicate anche ai ravvedimenti 2015 effettuati per violazioni commesse nel 2014. Alla luce di quanto brevemente esposto, questo istituto premiale sarà applicato anche per la Tari, pertanto coloro che ad esempio non hanno pagato entro le scadenze fissate dal regolamento una o più rate del 2014, potranno procedere ad una regolarizzazione spontanea, applicando le sanzioni ridotte secondo la nuova disciplina, sempreché la violazione non sia già stata contestata e comunque non siano iniziati accessi, verifiche, ispezioni, o altre attività amministrative di accertamento⁽¹³⁾.

10.7 Gli istituti deflattivi del contenzioso: l'accertamento con adesione. Cenni

Questo istituto è disciplinato dal D. Lgs. 218/97 e si ritiene non immediatamente applicabile senza una previa disposizione regolamentare. Il comune può scegliere se deliberare un regolamento ad hoc ovvero inserire le norme nel regolamento generale sulle entrate.

L'accertamento con adesione consiste in un concordato sul *quantum* da pagare, con un regime mitigato delle sanzioni, evitando così un contenzioso tributario. Suo presupposto è l'esistenza di materia concordabile, pertanto non è applicabile sulle cosiddette "questioni di diritto" e tutte le volte in cui l'obbligazione tributaria è retta da elementi certi.

L'accordo può essere raggiunto prima della emissione di un avviso di accertamento oppure successivamente. In tal caso sarà il contribuente a proporre tale istituto mediante istanza da presentare entro i termini pre-

come era previsto dalla norma, prima dell'intervento del D.L. 201/11, non è applicabile alle adesioni agli accertamenti notificati oltre il 6 dicembre 2011 e riferiti a violazioni precedenti ma solo a violazioni successive al 6 dicembre 2011. Di diverso tenore è la nota IFEL al bilancio di previsione 2012 la quale affermava che, essendo l'adesione una misura premiale, di fatto non si applica il principio del favor rei, per cui la riduzione a un terzo era applicata a tutti gli accertamenti notificati dopo quella data.

13 Si ricorda che nelle ipotesi di riscossione a mezzo ruolo, non essendo possibile l'applicazione della sanzione per omesso, parziale, ritardato versamento, non si può verificare l'ipotesi del ravvedimento relativo ad un versamento tardivo.

visti per ricorrere in commissione tributaria. Effettuata l'istanza, il periodo entro il quale poter ricorrere in giudizio si congela per novanta giorni. Durante tale periodo si svolgono uno o più incontri al fine di addivenire ad una base imponibile concordata. Raggiunto l'accordo per la definizione dell'accertamento, l'ufficio redige in duplice copia l'atto di accertamento con adesione. Tale atto deve contenere:

- l'indicazione del tributo, degli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda; sarà in particolare evidenziato quanto dichiarato dal contribuente, quanto proposto in rettifica dall'ufficio e quanto definito in contraddittorio;
- la liquidazione della maggiore imposta, interessi e sanzioni ridotte a un terzo dovute in dipendenza della definizione.

Il procedimento si perfeziona con la sottoscrizione dell'atto da parte del contribuente, anche mediante procuratore generale o speciale, e da parte del funzionario che ha provveduto all'istruttoria e con il versamento di quanto dovuto. Il pagamento dell'intera somma dovuta a seguito del perfezionamento dell'atto di adesione va effettuato entro 20 giorni dalla redazione dell'atto stesso, salvo il caso che all'atto di adesione consegua l'obbligo di iscrizione a ruolo ovvero venga concordata con l'ufficio una diversa forma di pagamento rateale⁽¹⁴⁾. L'accertamento con adesione non è soggetto ad impugnazione, non è modificabile o integrabile da parte dell'ufficio tranne il caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi oppure qualora la definizione riguardi accertamenti parziali.

In materia di tassa rifiuti è applicabile tale istituto quando la superficie tassabile è stata desunta dall'ufficio e si ha difficoltà a determinare precisamente la stessa, soprattutto per quanto riguarda le attività produttive, oppure quando non si ha la certezza sulla data esatta dell'inizio occupazione.

14 Il procedimento può partire anche su istanza del comune l'invito al contribuente a presentarsi presso l'ufficio, a mezzo di avviso che dovrà pervenire al contribuente con lettera raccomandata con avviso di ricevimento o notificato a termini di legge. L'invito deve comunque contenere le seguenti indicazioni: i periodi di imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo dove presentarsi per definire l'accertamento con adesione, l'ufficio e la persona responsabile del procedimento, l'ufficio in cui si può prendere visione degli atti. La mancata partecipazione del contribuente al procedimento non è sanzionabile, consentendo all'ufficio di procedere alla notifica degli avvisi di accertamento.

La tariffa corrispettiva

11

11.1 Il presupposto

L'art. 1, comma 668, della L. 147/2013 consente ai comuni di finanziare il servizio di gestione dei rifiuti ricorrendo non solo ad un prelievo tributario ma, alternativamente, ad un'entrata di natura corrispettiva.

La norma appena citata stabilisce infatti che: *"i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo"*

La disposizione, quindi, permette l'abbandono del modello tributario del prelievo, per istituire una tariffa caratterizzata dalla corrispettività tra l'ammontare dovuto ed il servizio di cui fruisce il cittadino.

Come appare chiaro dalla norma, l'accesso alla tariffa corrispettiva non è ammesso per tutti gli enti, ma solamente per quelli che hanno adottato "sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico". L'assenza di un tale modello organizzativo del servizio impedisce l'esercizio della facoltà di ricorrere alla tariffa corrispettiva.

Al contrario, gli enti che hanno adottato tali sistemi di misurazione, non sono obbligati ad adottare il modello patrimoniale del prelievo, ma possono comunque continuare ad applicare la tassa.

Il presupposto per l'applicazione del modello corrispettivo si realizza non soltanto nel caso di un'effettiva pesatura dei rifiuti prodotti, ma anche lad-

dove l'ente abbia posto in essere un sistema che consenta di misurare i rifiuti conferiti in termini di volume, da tradurre successivamente in peso mediante l'adozione di appositi coefficienti tecnici di trasformazione. La misurazione volumetrica è sovente effettuata dagli enti ricorrendo al conteggio del numero degli svuotamenti del contenitore dedicato alla raccolta del rifiuto secco indifferenziato (o altro strumento alternativo, quali ad esempio i sacchetti), secondo la regola del "vuoto per pieno".

La disposizione del comma 668 lascia agli enti una notevole libertà nella configurazione della tariffa alternativa alla tassa, stabilendo che la sua applicazione è affidata al regolamento comunale.

Seppure nella prima fase l'adozione della tariffa corrispettiva è rimessa alla libera scelta degli enti interessati, il comma 667 dell'art. 1, della L. 147/2013 delinea un futuro caratterizzato dall'obbligatorietà dell'adozione del modello tariffario per tutti gli enti. Quest'ultima norma prevede infatti che: *"con regolamento da emanare entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, della legge 23 agosto 1988, n. 400, e successive modificazioni, su proposta del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabiliti criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione europea."*

Il decreto interministeriale previsto dalla norma, che avrebbe dovuto essere emanato entro 6 mesi dall'entrata in vigore della legge di stabilità 2014 (e quindi entro il 30/06/2014), ma che ad oggi risulta ancora assente, dovrà consentire l'attuazione di un modello di tariffa commisurata al servizio reso. In particolare, a tal fine, sarà compito del decreto stabilire i criteri per la realizzazione di:

- sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti al servizio pubblico;

- sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio.

11.2 La natura giudica della tariffa

Il comma 668 sopra richiamato definisce la tariffa come "*avente natura corrispettiva*". Tale affermazione già evidenzia la diversa natura giuridica del prelievo tariffario rispetto alla tassa, basandosi su di un rapporto di corrispettività tra l'entrata ed il servizio.

Ciò potrebbe apparire sufficiente per inquadrare la tariffa tra le entrate di natura patrimoniale. Tuttavia, come ci insegna la Corte Costituzionale (vedasi sentenza n. 238/2009), non ha alcuna rilevanza il nome giuridico dell'entrata per qualificarne la natura, dovendosi comunque far riferimento ai suoi caratteri sostanziali.

La tariffa corrispettiva sembra doversi collocare nell'alveo delle entrate di diritto pubblico, configurandosi come una prestazione patrimoniale imposta, ai sensi dell'art. 23 della Costituzione⁽¹⁾. Ciò in quanto la fonte della stessa è una norma (la legge e il regolamento comunale) e non un rapporto contrattuale instaurato tra la pubblica amministrazione e l'utente, tipico invece delle entrate di diritto privato. Peraltro, non vi è neppure alcuna possibilità di scelta per l'utente, il quale non può sottrarsi al pagamento della tariffa, dovendo necessariamente ricorrere al servizio pubblico di gestione dei rifiuti svolto in regime di privativa da parte del comune, almeno fino alla completa attuazione delle norme del codice ambientale⁽²⁾. L'utente, allo stato attuale della normativa, non può sottrarsi all'obbligo tariffario adducendo di non volersi avvalere del servizio di gestione dei rifiuti. Peraltro, il riferimento alla possibilità per l'ente di determinare la tariffa tenendo conto dei criteri del D.P.R. 158/1999 (art. 1, comma 668, della L.

¹ Art. 23 della Costituzione: "*nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*".

² Vedasi in proposito le disposizioni dell'art. 19 del D.L. 95/2012, le quali inseriscono tra le funzioni fondamentali dei comuni l'organizzazione, la gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e la riscossione dei relativi tributi, nonché quelle contenute nell'art. 198 del D.Lgs 152/2006.

147/2013), evidenzia come mediante la stessa si possano finanziare anche i costi fissi del servizio. In tal modo assegnando al prelievo anche il compito di far concorrere tutti i cittadini al mantenimento del servizio pubblico di gestione dei rifiuti, in quanto servizio di igiene pubblica. Tuttavia, la possibilità di ricorrere a criteri alternativi al metodo normalizzato consente al comune di adottare sistemi di determinazione delle tariffe che avvicinino maggiormente il prelievo ad un modello di entrata privatistica.

11.3 La commisurazione della tariffa

L'art. 1, comma 668, della L. 147/2013, più volte citato, permette ai comuni di commisurare la tariffa tenendo conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. Quindi, gli enti possono, nell'ambito della disciplina regolamentare del prelievo, determinare la tariffa applicando le regole del D.P.R. 158/1999, oppure adottando criteri alternativi, che comunque devono evidenziare il carattere di corrispettività tra il prelievo ed i rifiuti conferiti dall'utente al servizio di gestione degli stessi.

La prima scelta, come già evidenziato, consente di mantenere in capo a tutti gli utenti i costi fissi del servizio, mediante il pagamento di una quota fissa, non legata all'effettiva produzione dei rifiuti. In tale caso si rafforza il carattere coercitivo e pubblicistico dell'entrata, poiché nessuno può sottrarsi al pagamento del prelievo, anche nell'ipotesi in cui non produca alcun tipo di rifiuto o non utilizzi affatto il servizio.

Secondo il modello del D.P.R. 158/1999, la quota fissa della tariffa per le utenze domestiche è commisurata alla dimensione dei locali o delle aree possedute o detenute, nonché alla numerosità del nucleo familiare, mentre quella delle utenze non domestiche risulta differenziata in base alle diverse tipologie di attività con omogenea potenziale produzione di rifiuti e commisurata alla superficie dei locali o delle aree.

La quota variabile risulta strettamente legata invece al quantitativo di rifiuti conferiti.

Per le utenze domestiche, l'art. 5 del D.P.R. 158/1999, stabilisce che *“la parte variabile della tariffa è rapportata alla quantità di rifiuti indifferenziati*

e differenziati specificata per kg, prodotta da ciascuna utenza”. L'importo della quota variabile dovuta da ogni singolo utente sarà pertanto ricavata moltiplicando il costo variabile unitario - $CVu(d)$ - (determinato rapportando i costi variabili imputati alle utenze domestiche con il totale dei rifiuti dalle stesse prodotti) per la quantità di rifiuti conferiti (Qd), come segue:

$$TVd = CVu(d) \times Qd$$

Come già accennato, si ritiene che la misurazione dei rifiuti conferiti possa avvenire anche mediante l'impiego di sistemi volumetrici, basati sulla registrazione del numero degli svuotamenti del contenitore assegnato all'utente per la raccolta dei rifiuti. In questo caso, si devono ricondurre in termini di peso le misurazioni eseguite, mediante appositi coefficienti tecnici che convertono il volume in peso. Peraltro, di norma, la misurazione del numero degli svuotamenti riguarda solamente quelli relativi alla raccolta dei rifiuti indifferenziati, poiché il sistema è volto ad incentivare la raccolta differenziata dei rifiuti (con la conseguenza che la parte variabile della tariffa per i rifiuti conferiti in forma differenziata è addirittura nulla). Non mancano esperienze di enti che stabiliscono anche un numero minimo di svuotamenti che vengono comunque addebitati all'utente⁽³⁾, ai fini della determinazione della quota variabile. Quanto sopra, seppure può apparire in contrasto con il carattere di corrispettività del prelievo, avviene per evitare fenomeni distorsivi nel conferimento dei rifiuti, quali “il turismo dei rifiuti” e l'abbandono di rifiuti, e per tenere conto del fatto che, in realtà, anche all'interno dei costi variabili sono presenti delle componenti di costo “semi-rigide” (si pensi al costo dell'automezzo che si occupa della raccolta dei rifiuti, che comunque effettua il giro programmato a prescindere dal numero di contenitori che vengono svuotati). Per le utenze non domestiche, la quota variabile viene determinata mediante l'organizzazione e la strutturazione di “*sistemi di misurazione delle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dalle singole utenze*” (art. 6,

³ Vedasi, ad esempio, il modello di tariffa corrispettiva adottato dalla Provincia autonoma di Trento, con la deliberazione della Giunta Provinciale n.2972/2005 e successive modificazioni.

comma 2, del D.P.R. 158/1999). Anche in questo caso, quindi, quest'ultima sarà calcolata moltiplicando il costo variabile unitario - $CVu(nd)$ - (determinato rapportando i costi variabili imputati alle utenze non domestiche con il totale dei rifiuti conferiti dalle medesime utenze) per la quantità di rifiuti conferiti (Qnd), come segue:

$$TVnd = CVu(nd) \times Qnd.$$

Anche in tale ipotesi, comunque, di frequente nel regolamento comunale è stabilito un numero minimo di svuotamenti, in relazione ai quali è comunque dovuto il pagamento della tariffa.

In alternativa all'adozione del metodo normalizzato, il comune può disciplinare nel regolamento della tariffa un diverso sistema per la sua commisurazione, sempre ispirato al principio di derivazione comunitaria del "chi inquina paga" ed alla necessità di costruire una tariffa caratterizzata da un rapporto di corrispettività con il conferimento dei rifiuti.

Le tariffe determinate con il criterio stabilito dal regolamento comunale devono in ogni caso consentire il conseguimento, in via previsionale, di un gettito tale da assicurare la copertura integrale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti, come previsto dall'art. 1, comma 654, della L. 147/2013. I costi dovranno essere determinati dal piano finanziario, analogamente al regime di Tari.

Si può tuttavia osservare che, nella quantificazione dei costi e nella loro ripartizione tra costi fissi e costi variabili, l'ente è obbligato a seguire le disposizioni contenute nel D.P.R. 158/1999 solamente laddove decida di avvalersi di quest'ultimo per la determinazione delle tariffe. In alternativa, potrebbe anche definire diversamente il criterio per l'individuazione dei costi del servizio, purché ovviamente il criterio impiegato porti a considerare tutti gli oneri imputabili al servizio stesso secondo le regole della contabilità analitica. Consentendo però di svincolandosi dalle rigidità derivanti dal metodo normalizzato.

11.4 L'istituzione della tariffa corrispettiva, la disciplina e l'approvazione delle relative tariffe

L'istituzione del prelievo è affidata al comune, come chiaramente si evince dall'art. 1, comma 668, della L. 147/2013, il quale assegna al regolamento comunale il compito di disciplinare la tariffa. Pertanto, nel regolamento l'ente dovrà preliminarmente esprimere la volontà di istituire il prelievo corrispettivo in luogo della tassa e successivamente disciplinare tutti gli aspetti che lo caratterizzano. La disciplina della tariffa dovrà essere particolarmente dettagliata, tenendo conto dell'assenza, nella fattispecie, di una norma di legge suppletiva a cui riferirsi in mancanza di una specifica previsione regolamentare comunale.

L'approvazione del regolamento della tariffa, così come la sua istituzione, rientrano nelle competenze del consiglio comunale, secondo quanto stabilito dall'art. 42, comma 2, lettera f), del D.Lgs 267/2000, che assegna allo stesso *"la disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e servizi"*. Spetta sempre al comune la competenza all'approvazione delle tariffe del prelievo, seppure in questo caso, trattandosi di entrate non tributarie ed in mancanza di una diversa previsione normativa, l'organo competente va individuato nella giunta comunale, in virtù della sue funzioni residuali rispetto a quelle assegnate dalla legge al consiglio e al sindaco (art. 48 D.Lgs 267/2000)⁽⁴⁾.

Qualche riflessione in più sarà invece necessaria laddove siano operanti le autorità di bacino definite in ambito regionale per la gestione dei servizi pubblici locali a rete, tra cui il servizio rifiuti. L'art. 3, comma 1-bis, del D.L. 138/2011, stabilisce infatti che: *"le funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica, compresi quelli appartenenti al settore dei rifiuti urbani, di scelta della forma di gestione, di determinazione delle tariffe all'utenza per quanto di competenza, di affidamento della gestione e relativo controllo sono esercitate unicamente dagli enti di governo degli ambiti bacini territoriali ottimali e omogenei"*

⁴ Fatte salve eventuali diverse previsioni contenute nelle leggi specifiche vigenti nelle regioni a statuto speciale.

In tale ipotesi potrebbe ritenersi operante la competenza dell'ente di bacino nella determinazione delle tariffe, prevista dall'articolo appena citato, tenuto conto della natura non tributaria del prelievo e rammentando che l'art. 19 del D.L. 95/2012 include tra le funzioni fondamentali dei comuni l'organizzazione e la gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e la riscossione dei relativi tributi (e non delle relative entrate in genere). Nel regime tributario, la Corte di Cassazione aveva ritenuto invece che: *"il comune non può delegare ad altro soggetto la competenza a determinare le tariffe, in quanto è illegittima l'ipotesi della delega del potere impositivo ad un soggetto privato che delibera con consiglio di amministrazione e non con delibera consiliare di membri eletti dai cittadini"* (sentenza, Sezioni Unite, n. 8313 dell'8/04/2010).

Le tariffe del prelievo dovranno comunque approvarsi entro il termine previsto da leggi statali per l'approvazione del bilancio di previsione, come stabilito dall'art. 53, comma 16, della L. 388/2000, concernente anche *"le tariffe dei servizi pubblici locali"* e dall'art. 54 del D.Lgs 446/97, in base al quale *"le province ed i comuni approvano le tariffe e i prezzi pubblici ai fini dell'approvazione del bilancio di previsione"*. Peraltro, il relativo provvedimento tariffario è un allegato obbligatorio al bilancio di previsione, in base a quanto disposto dall'art. 172 del D.Lgs 267/2000.

Vi è da rilevare che, trattandosi di entrata patrimoniale, si rende applicabile la disposizione dell'art. 54, comma 1-bis, del D.Lgs 446/1997, in base alla quale le tariffe ed i prezzi pubblici possono comunque essere modificati in presenza di rilevanti incrementi nei costi dei servizi stessi, nel corso dell'esercizio finanziario, senza comunque attribuire all'incremento effetto retroattivo.

11.5 L'applicazione e la riscossione della tariffa

L'applicazione e la riscossione della tariffa appartengono invece alla competenza del soggetto gestore del servizio, a mente dell'ultima parte del comma 668 dell'art. 1 della L. 147/2013.

La disposizione opera in tale senso una deroga alle previsioni generali dettate dall'art. 52 del D.Lgs 446/1997, il quale individua i soggetti a cui possono

essere affidati l'accertamento, la liquidazione e la riscossione dei tributi e delle altre entrate e le relative procedure di selezione del contraente. Tra i soggetti ivi previsti non sono inclusi i soggetti gestori del servizio rifiuti, salvo ovviamente il caso in cui si tratti di società *in house* o di soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs 446/97. Il comma 668 prevede quindi in capo al gestore la competenza *ope legis* in materia di applicazione e riscossione della tariffa, derogando in tale modo alle norme dell'art. 52 citato.

Il problema potrebbe sorgere laddove l'ente non abbia un unico soggetto gestore del servizio, ma diversi soggetti affidatari delle varie fasi di cui lo stesso si compone. In tale caso si ritiene che anche la competenza dell'applicazione e della riscossione della tariffa resti in capo al comune.

Va inoltre osservato che, in mancanza di un'espressa sottrazione della potestà regolamentare comunale in materia, si ritiene possibile che l'ente decida di mantenere al suo interno l'applicazione e la riscossione della tariffa, così come di affidarla ad altri soggetti autorizzati ai sensi dell'art. 52, comma 5, del D.Lgs 446/1997, diversi dal gestore del servizio. Ciò è comprovato dall'art. 1, comma 691, della L. 147/2013, in base al quale è possibile per il comune affidare in via diretta la gestione dell'accertamento e della riscossione anche della tariffa corrispettiva ai soggetti ai quali, alla data del 31/12/2013, risultava affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, di cui all'articolo 14 del D.L. 201/2011.

In via ordinaria, quindi, compete al soggetto gestore del servizio:

- l'applicazione della tariffa, dovendo provvedere al conteggio degli importi dovuti dagli utenti, all'invio delle fatture per il pagamento, alla ricezione delle denunce, nonché a tutte le altre attività propedeutiche alla corretta gestione del prelievo;
- la riscossione spontanea e coattiva della tariffa;
- lo svolgimento dell'attività di controllo sul corretto adempimento da parte degli utenti.

Il soggetto gestore del servizio diviene pertanto soggetto concessionario delle attività di accertamento, liquidazione e riscossione della tariffa, con tutti i poteri e le funzioni conseguenti.

La riscossione del prelievo potrà essere eseguita mediante una delle for-

me previste dall'art. 1, comma 688, della L. 147/2013, ricorrendo in particolare al modello F24⁽⁵⁾, al bollettino di c/c postale, a strumenti elettronici di pagamento interbancari o postali, nonché ad altri strumenti definiti dal regolamento comunale.

11.6 Gli altri elementi del prelievo: controlli, sanzioni, interessi, aspetti fiscali, rimborsi e contenzioso

Controlli

Trattandosi di un'entrata non avente natura tributaria, il controllo sul corretto adempimento della stessa non può avvenire avvalendosi delle specifiche facoltà previste invece per l'accertamento dei tributi. In particolare, non saranno impiegabili le facoltà contenute nei commi 693 e 694 dell'art. 1 della L. 147/2013, relative all'invio di questionari al contribuente, alla richiesta di dati e notizie a uffici pubblici, ovvero a enti di gestione di servizi pubblici ed all'accesso ai locali ed aree assoggettabili al prelievo, nonché al ricorso alle presunzioni semplici di cui all'art. 2729 cod. civ. in caso di mancata collaborazione del contribuente. Eccezione in cui tali facoltà non siano previste in via generale da altre norme (si pensi alla possibilità comunque di richiedere informazioni o accedere a banche dati tenute da altre amministrazioni pubbliche).

Le forme di controllo e verifica devono trovare espressa disciplina nelle norme regolamentari, ritenendosi comunque ammissibile il ricorso alle banche dati, nonché alla richiesta di informazioni e notizie da rivolgersi al contribuente o ad altri soggetti pubblici o gestori di servizi pubblici.

Inoltre, occorrerà disciplinare nel regolamento le forme di comunicazione al contribuente delle violazioni riscontrate. In tale caso non si può fare ricorso agli avvisi di accertamento, provvedimenti amministrativi tipici delle entrate tributarie, ma sarà necessario effettuare delle contestazioni di inadempimento, aventi la finalità di rendere edotto l'utente delle omissioni/ mancanze riscontrate.

5 La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n.45/E del 24/04/2014 ha espressamente previsto a tal fine il codice tributo 3950.

La contestazione dell'eventuale violazione delle previsioni regolamentari in materia di tariffa dovrà avvenire entro gli ordinari termini civilistici di prescrizione (si ritiene di prescrizione breve quinquennale, stante la previsione dell'art. 2948 del codice civile). Non è possibile far ricorso al termine quinquennale di decadenza previsto dall'art. 1, comma 161, della L. 296/2006, in quanto riservato ai tributi locali.

Sanzioni

In virtù della riserva assoluta di legge in materia di sanzioni, prevista dall'art. 23 della Costituzione, non risulteranno senz'altro irrogabili nella tariffa corrispettiva, in mancanza di espressa previsione di legge, le sanzioni amministrative tributarie non penali previste per la Tari. Analogamente non potranno applicarsi, nel caso di riscontro di eventuali violazioni, i criteri e le procedure previste per l'irrogazione delle sanzioni dai D.Lgs 471-472/1997.

L'unica sanzione legittimamente irrogabile è quella contenuta nell'art. 7bis del D.Lgs 267/2000, concernente le violazioni dei regolamenti comunali. La stessa può irrogarsi, entro il limite minimo di € 25,00 e massimo di € 500,00, laddove vengano riscontrate violazioni delle norme del regolamento della tariffa, concernenti ad esempio il versamento o la dichiarazione. La sanzione deve in questo caso irrogarsi seguendo la procedura di cui alla L. 689/1981. È possibile prevedere una differenziazione dell'importo ridotto in base alla tipologia di violazioni commesse, all'interno del minimo e del massimo di legge. Ciò ai sensi dell'art. 16 della L. 689/1981, ove si prevede che: *“per le violazioni ai regolamenti ed alle ordinanze comunali e provinciali, la Giunta comunale o provinciale, all'interno del limite edittale minimo e massimo della sanzione prevista, può stabilire un diverso importo del pagamento in misura ridotta, in deroga alle disposizioni del primo comma”*.

Non è tuttavia infrequente rilevare nei regolamenti comunali la previsione di una maggiorazione della tariffa a titolo di risarcimento del danno derivante dall'inadempimento dell'obbligo di pagamento o di quello dichiarativo, seppure tale maggiorazione dovrebbe più opportunamente trovare il suo fondamento in un contratto (nella fattispecie invece assente).

Interessi

La natura patrimoniale del prelievo preclude la possibilità di determinare gli interessi al tasso fissato dal comune ai sensi dell'art. 1, comma 165, della L. 296/2006, vale a dire a quello determinato per tutti i tributi locali in sede regolamentare.

Gli interessi addebitabili all'utente in caso di inadempimento dovranno pertanto determinarsi sulla base del tasso di interesse legale⁽⁶⁾.

Trattamento fiscale

La tariffa, per sua natura, deve avere carattere corrispettivo. Ciò determina la sua attrazione nel campo di applicazione dell'IVA, dal quale sono invece esclusi i tributi.

A norma dell'art. 3 del D.P.R. 633/1972, costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte. Pertanto, affinché una prestazione di servizio sia soggetta ad IVA non è necessario che ci sia un rapporto sinallagmatico, ma bensì le prestazioni possono nascere sia da contratto e sia in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere, qualsiasi ne sia la fonte.

L'applicazione dell'IVA sulla tariffa deve portare ad attente riflessioni sull'impatto della sua adozione. Infatti, seppure è vero che operando in regime di IVA, l'imposta assolta sugli acquisiti relativi al servizio di gestione dei rifiuti diviene detraibile, riducendo l'ammontare complessivo degli oneri da coprire con il provento tariffario, occorre altresì considerare che l'imposta a valle sul prelievo rappresenta un costo per le famiglie ed i soggetti non esercenti attività d'impresa, professionali o artistiche in genere. Tale maggior onere, solitamente, risulta superiore alla riduzione dei costi ottenuta con la detraibilità dell'IVA, poiché non tutti i costi del servizio sono soggetti all'imposta sul valore aggiunto (si pensi ai costi del personale).

⁶Tasso ridotto allo 0,5% con decorrenza dal 01/01/2015 per effetto del DM 11/12/2014.

Rimborsi

In caso di versamenti eccedenti l'importo dovuto, l'utente avrà diritto di richiederne il rimborso entro il termine civilistico di prescrizione breve (quinquennale), di cui all'art. 2948 del codice civile. Non è infatti invocabile il termine previsto dall'art. 1, comma 164, della L.296/2006 per i tributi locali, comunque sempre di cinque anni decorrenti dalla data del versamento. In proposito si registra una differenza sulla maturazione degli interessi sulle somme versate in eccesso. Infatti, mentre, per i tributi, il citato comma 164 chiarisce che il contribuente ha diritto agli interessi, calcolati allo stesso tasso fissato dal comune per i propri tributi a norma del comma 165 del medesimo articolo, con decorrenza dal giorno dell'eseguito versamento, nell'ambito civilistico gli interessi in caso di indebito spettano dal giorno del versamento, nel caso in cui chi ha ricevuto le somme è in mala fede e dal giorno della domanda di restituzione, se quest'ultimo è in buona fede (art. 2033 codice civile).

Controversie

Nel caso di contenzioso, la competenza spetterà al giudice ordinario, secondo le regole del codice di procedura civile, e non alle commissioni tributarie che, a mente dell'art. 2 del D.Lgs 546/1992, si occupano delle controversie riguardanti i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati.

iFEL Fondazione ANCI

**Istituto per la Finanza
e l'Economia Locale**

Piazza San Lorenzo in Lucina 26

00186 Roma

Tel. 06.688161

Fax 06.68816268

e-mail: info@fondazioneifel.it

www.fondazioneifel.it



ISBN 978-88-6650-117-6



9 788866 501176