

Decreto Salva Italia e legge di stabilità 2013: il nuovo tributo sui rifiuti e servizi

Massimo Migliorisi

Il nuovo tributo sui rifiuti e sui servizi

di Massimo Migliorisi

La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa che si è svolta ad Andria il 22/05/2013.

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



Decreto Salva Italia e legge di stabilità 2013: il nuovo tributo sui rifiuti e servizi

Massimo Migliorisi

Andria, 22 maggio 2013

INDICE

- 1. Introduzione**
- 2. Soggetto passivo**
- 3. Presupposto**
- 4. Base imponibile**
 - Comma 9 prima della legge di stabilità
 - Comma 9 dopo la legge di stabilità
- 5. La tariffa rifiuti**
- 6. Riduzioni**
- 7. Tariffa corrispettiva**
- 8. Tributo servizi indivisibili**
- 9. Denuncia Tares**
- 10. Decorrenza obbligazione tributaria**
- 11. Riscossione**
- 12. Liquidazione o autoliquidazione**
- 13. Conclusioni**

Introduzione

L'Art. 14 del DL 201/11 introduce una nuova disciplina per il prelievo relativo al finanziamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Tale prelievo è definito "tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (tres o tares). Il comma 1, come modificato dall'art. 25, DL 24/1/2012, n. 1, convertito dalla legge 24/3/2012, n. 27, stabiliva che: *A decorrere dal 1° gennaio 2013 era istituito in tutti i comuni del territorio nazionale il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, a copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto mediante l'attribuzione di diritti di esclusiva nelle ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 4 del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 settembre 2011, n. 148, e dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni.* L'art. 4 del D.Lgs.138 richiamato prevedeva l'obbligo per gli enti locali di verificare la realizzabilità di una gestione concorrenziale dei servizi pubblici locali di rilevanza economica, liberalizzando tutte le attività economiche compatibilmente con le caratteristiche di universalità e accessibilità del servizio e limitando, negli altri casi, l'attribuzione di diritti di esclusiva alle ipotesi in cui, in base ad una analisi di mercato, la libera iniziativa economica privata non risulti idonea a garantire un servizio rispondente ai bisogni della comunità. Questo articolo è stato dichiarato illegittimo, dal punto di vista costituzionale, dalla Consulta, con sentenza n° 199 del 20 luglio 2012. Questo ha portato ad una modifica del comma 1, apportata dalla legge di stabilità 2013. La versione attuale è la seguente:

A decorrere dal 1° gennaio 2013 e' istituito in tutti i comuni del territorio nazionale il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, a copertura 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, e dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni.

Nella sostanza, si è tornati alla prima versione del comma 1 previsto dal decreto salva Italia, con la opportuna aggiunta del riferimento alla normativa ambientale.

Così come formulata, la norma stabilisce che la privativa riguarda lo smaltimento e non anche il recupero, ciò in linea con l'art 21 co 7 dlgs 22/97 che prevede che dal 2003 nella privativa non rientra il recupero. Il fatto che non sia stato richiamato il recupero ma solo lo smaltimento ha destato qualche dubbio, almeno fino alla emanazione della legge di stabilità, circa la copertura, attraverso questo nuovo tributo, dei costi di recupero relativi alla raccolta differenziata. Infatti, doveva essere emanato un decreto con cui il legislatore avrebbe dovuto determinare le tipologie di costi da coprire con l'entrata. La scadenza era 31 ottobre 2012, termine abbondantemente superato senza alcun nuovo decreto, anzi il legislatore ha abrogato il comma dell'art.14 che ne prevedeva l'emanazione, facendo diventare utilizzabile da subito e in via definitiva, per la determinazione dei costi e della tariffa, il metodo normalizzato di cui al dpr 158/99. Ebbene, il metodo normalizzato prevede come costo da coprire, quello relativo al recupero dei rifiuti assimilati avviati alla raccolta differenziata. Questo è uno dei motivi per cui certamente si può ritenere che il nuovo tributo sui rifiuti deve coprire anche quella tipologia di costi. Altro elemento che fugge ogni dubbio lo si trova nel concetto di "gestione" dei rifiuti di cui all'art. 183 del Dlgs 152/06, laddove è prescritto che rientra nella gestione anche la attività di recupero dei rifiuti.

Una ulteriore precisazione riguarda i costi di spazzamento e lavaggio strade, o, per meglio dire, il costo dei rifiuti esterni: anch'esso è coperto dal nuovo tributo, sia perché è previsto dal metodo normalizzato, sia perché nella definizione di gestione integrata dei rifiuti di cui all'art 183 del Dlgs 152/06, rientra anche lo spazzamento e lavaggio strade.

Il nuovo prelievo sostituisce la TARSU di cui al D.Lgs.507/93, la TIA1 di cui al D.Lgs.22/97 art 49, la TIA2 di cui al D.Lgs.152/06 art. 238, nonché l'addizionale EX ECA e la tariffa per quantità prevista dall'art. 195 comma 2 lett. E) D.Lgs.152/06 ; in particolare è abrogata:

1- la norma che stabilisce la non assimilabilità agli urbani dei rifiuti che si formano nelle aree produttive, compresi i magazzini di materie prime e prodotti finiti, eccetto i rifiuti prodotti negli spacci, mense, bar, locali aperti al pubblico;

2- la norma che dispone la non assimilabilità agli urbani dei rifiuti prodotti in superfici di vendita due volte superiori a 150 mq, per comuni inferiori a 10000 abitanti, e a 250 mq, per i comuni superiori.

3. Il DL 2145/37 che introdusse una entrata destinata agli enti comunali di assistenza e che, ai sensi dell'art. 3 comma 59 legge 549/95, era devoluta ai comuni, vista anche la soppressione degli enti di assistenza citati. Sotto tale profilo, si è posta fine ad una questione sorta nel 2009, sull'abrogazione o non abrogazione di tale addizionale, con la conseguente impossibile o possibile applicazione da parte dei comuni. Il DL 200/2008 abrogava, infatti, la voce numero 21467 dell'allegato 1 al DL 2145/37 che prevedeva l'addizionale ECA ma la legge di conversione eliminava tale voce dai provvedimenti da abrogare. Poiché il DL 200/08 faceva decorrere gli effetti dell'abrogazione dopo sessanta giorni dalla sua pubblicazione, l'effetto abrogativo non si è mai realizzato, proprio perché prima del sopraggiungere di questo termine, era intervenuta la legge di conversione. Non tutti però erano d'accordo su quanto scritto, ritenendo al contrario, maturato l'effetto abrogativo perché dall'elenco dei provvedimenti abrogati non risultava cancellata la voce 21996, relativa alla legge di conversione del RDL 2145/1937.

La scelta del legislatore di fine anno 2011, in questo campo, è stata quella di mettere un po' di ordine facendo venir meno la contemporanea esistenza di più norme e, conseguentemente, di più forme di prelievo, anche di diversa natura. Basti pensare alla tarsu che è un tributo, alla TIA1 che, dopo diverse incertezze e posizioni contrastanti, oggi, alla luce della sentenza n° 238 del 24 luglio 2009 della corte costituzionale, può definirsi di natura tributaria; per non parlare della TIA2 di cui al D.Lgs. 152/06, definito dal D.L.78/10 art. 14 comma 33, di natura patrimoniale. Come vedremo più avanti, grosso modo è stata ripresentata la disciplina della Tarsu, per la maggior parte. Le disposizioni previste per la TIA spuntano quando si parla di composizione della tariffa. In più è stato aggiunto un nuovo prelievo, di difficile collocazione. L'intenzione del legislatore, attraverso l'art. 14, è stata quella di introdurre un prelievo (dai diversi acronimi: tres, tares, res) avente natura tributaria e che vede come soggetto attivo tutti i Comuni italiani. Questa è una precisazione di non poco conto, innanzitutto perché alcune forme di prelievo attuale, quale la TIA2, vedono un altro soggetto attivo e poi perché in Campania, a seguito dell'entrata in vigore del DL 159/2009, la titolarità della tassa e della tia, oltretutto del servizio, è stata trasferita alla provincia, con un periodo transitorio, diverse volte prorogato, che vede ancora i comuni in prima fila e che dovrebbe scadere il 30 giugno 2013, termine a partire dal quale, ai sensi del DL 95/12, la titolarità della gestione del servizio rifiuti e della riscossione, dovrebbe passare di nuovo ai comuni campani. Sotto questo profilo, non si può non evidenziare l'esistenza dell'art. 34 del DL 179/12 che ha precisato che le funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rilevanza economica, tra cui il servizio della raccolta dei rifiuti, della scelta della forma di gestione e della determinazione delle tariffe, per quanto di competenza, spettano ad enti di governo degli ambiti o bacini ottimali, coincidenti almeno con il livello provinciale. Questa norma appare in contrasto con il DL 95/12 art 19 che affida l'organizzazione e la gestione del servizio di raccolta, trasporto, smaltimento e recupero dei rifiuti, nonché la riscossione del relativo prelievo tributario ai comuni, in quanto rientranti tra le funzioni fondamentali degli stessi. Cionondimeno, si ritiene soggetto attivo e, in quanto tale titolare dell'approvazione delle tariffe della tares, il comune.

In particolare il comma 2 dell'art 14 vede quale soggetto attivo il comune nel cui territorio insiste, prevalentemente o interamente la superficie degli immobili assoggettati al tributo. Questa regola, sconosciuta nel mondo dei tributi sui rifiuti, era presente nella normativa ICI. Esistono alcuni dubbi applicativi: innanzitutto la norma non parla di superficie calpestabile o utile o catastale,

quindi quale tipologia di superficie va considerata? Considerato che, ai sensi del comma 9 nella versione precedente alla legge di stabilità 2013, la base imponibile era calcolata in modo diverso, a seconda della tipologia catastale, una risposta poteva essere collegata al tipo di immobile: se si fosse trattato di un immobile di categoria ordinaria, poiché la base imponibile era costituita dalla superficie catastale, si sarebbe potuto prendere a riferimento quest'ultima per individuare "la prevalenza"; se si fosse trattato di altri immobili, poiché per questi si considerava la superficie utile, si sarebbe potuto prendere questa per l'individuazione della prevalenza. Ora che la legge di stabilità ha riportato l'oggetto del tributo, in tutti i casi di tassazione, alla superficie utile, probabilmente, nel determinare la "insistenza prevalente" di un immobile in un comune piuttosto che in un altro, si dovrà prendere questa come riferimento. Il regolamento Mef, all'art. 5, nel determinare la "prevalenza" considera l'intera superficie dell'immobile, incluse le parti escluse o esenti dal tributo.

Ad ogni modo resta un altro problema, ossia quello relativo al comune al quale vengono devoluti i rifiuti su questo immobile, che non è detto sia il comune percettore della tassa.

Il soggetto attivo quindi è il comune e, in tale veste, ha il potere e l'obbligo di provvedere, con il regolamento, a colmare le lacune presenti nell'art. 14, per esempio, deve disciplinare l'obbligo dichiarativo, le scadenze delle rate, le riduzioni, la decorrenza dell'obbligazione tributaria, ecc.

Soggetto passivo

Il Soggetto passivo è colui che possiede, occupa o detiene locali o aree scoperte *suscettibili* di produrre rifiuti, con vincolo di solidarietà tra i componenti il nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali.

Una novità rispetto alla normativa sulla TARSU e TIA è il soggetto passivo in caso di utilizzo non superiori a 6 mesi: il tributo è dovuto dal proprietario, o titolare di diritto reale. Per la prima volta quindi, si ammette la possibilità di assoggettare a tassazione il proprietario anziché il conduttore dell'immobile.

Questo tentativo è stato più volte effettuato dai comuni, con la potestà regolamentare, ma la giurisprudenza l'ha spesso considerato illegittimo, in quanto l'art. 52 non consente ai comuni, con regolamento, di incidere sui soggetti passivi. Probabilmente il pensiero del governo è stato quello di combattere l'evasione in caso di affitti turistici o temporanei a extracomunitari ma la norma così come è scritta desta qualche perplessità. Ad esempio: si prende in fitto un'abitazione ad ottobre 2012 per quattro anni, i sei mesi a cui si riferisce la norma devono rientrare in un anno solare, o si deve considerare il periodo nella sua globalità? Quindi il periodo ottobre dicembre lo deve pagare il proprietario, perché è un periodo inferiore a sei mesi, o lo deve pagare l'inquilino perché ha un contratto che nella sua globalità, arriva a quattro anni?

Altro esempio: si fitta un negozio ad un venditore di frutta e verdura a gennaio; questi fa anche la denuncia ma a marzo chiude l'attività. Da aprile a settembre il proprietario ha il locale a sua disposizione e fa anche denuncia. A ottobre egli rifitta il locale ad un venditore di carni e pollame che, a sua volta, fa denuncia. Chi è il soggetto passivo? In tale caso è il proprietario, il quale dovrà pagare per due mesi con la tariffa del venditore di frutta, per tre mesi con quella del venditore di carne e per gli altri mesi come deposito, ma il comune lo potrà sapere solo a consuntivo. Ciò potrebbe determinare anche problemi di rimborso di ufficio per chi ha pagato non essendo soggetto passivo, considerato che la tassa, molto verosimilmente, dovrà essere inviata in corso d'anno.

Presupposto

Il presupposto è quel fatto o stato al verificarsi del quale sorge l'obbligazione tributaria. Nel comma 3 il legislatore usa la parola "suscettibili" che non ha un significato ben preciso. Probabilmente egli si è voluto allineare alla posizione della cassazione degli ultimi anni secondo la quale per escludere una superficie dalla tassazione non basta il suo inutilizzo ma occorre la sua inutilizzabilità (è evidente, però, che, anche in questa occasione, il legislatore italiano si è discostato dal principio, caro all'Europa, denominato "chi inquina paga").

Una interessante differenza la si ritrova rispetto al presupposto Tarsu: l'art. 62 del D.Lgs 507/93 prevede sia l'occupazione o la detenzione di locali o aree scoperte (fatte alcune eccezioni) e sia l'istituzione e l'attivazione da parte del comune del servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti. Per la Tares non viene più specificato tra i presupposti del tributo la necessità che il servizio sia istituito ed attivato dal comune. Probabilmente il legislatore ha ritenuto superfluo questa precisazione in quanto sarebbe difficile sostenere l'esistenza di un tributo destinato a finanziare un servizio, se poi questo servizio non è nemmeno esistente. Peraltro l'art. 14, comma 20, del D.L. 201/2011, 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 rilevante differenza rispetto alla tarsu riguarda la definizione di cui al comma 3 art 14 laddove si parla di locali/aree suscettibili di produrre rifiuti, nella Tarsu invece, è scritto che il tributo è dovuto per l'occupazione o la detenzione di locali e aree scoperte a qualsiasi uso adibiti. Solamente tra le ipotesi esenti si specifica che non sono soggetti al tributo i locali e le aree che non possono produrre rifiuti (art. 62, comma 2, D.Lgs 507/93). Non è solo una questione terminologica anzi la modifica è rilevante perché mentre nella tarsu 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. Ne consegue che, in merito all'onere della prova, per gli immobili esclusi dalla tarsu non grava alcun onere sul contribuente, spettando all'ente impositore dimostrare eventualmente la carenza del requisito che consentirebbe la non nascita dell'obbligazione tributaria per il venir meno del presupposto, mentre nel caso della tarsu, poiché si parla di fattispecie esenti è sempre onere del contribuente che intende far valere il suo diritto, richiedere la sua applicazione e dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti.

Analogo discorso lo si può fare anche rispetto alla normativa sulla TIA1, il cui presupposto è l'occupazione o la conduzione di locali ed aree scoperte ad uso privato (art. 49, comma 3, del D.Lgs 22/97). La normativa TIA2 prevede il possesso o la detenzione di locali o di aree scoperte che producano rifiuti urbani, quindi il campo è molto più ristretto perché prevede come tassabile solo il luogo dove si produce effettivamente il rifiuto e ciò in coerenza con la natura patrimoniale del prelievo (art. 14, comma 33, D.L. 78/2010), che assoggetta alla tariffa solo le fattispecie in cui vi è un'effettiva produzione di rifiuti e quindi un reale utilizzo del servizio.

Sono escluse le aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni e le aree comuni condominiali che non siano detenute o occupate in via esclusiva. In riferimento alle aree scoperte pertinenziali, è da rilevare un "terribile" infortunio del legislatore, durato circa quindici mesi, ossia da fine dicembre 2011, quando è nato l'art. 14 del DL 201/11, ad aprile 2013, quando è stato emanato il DL 35/13, il cui art. 10 in sostanza ha ripristinato lo *status quo* tarsu, riparando, il legislatore stesso, al suo errore. Ma procediamo con ordine. A differenza delle norme sulla Tarsu, TIA1 e TIA2, che dispongono l'esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali, il comma 4 nella versione originaria, disponendo l'esclusione solo delle aree scoperte pertinenziali o accessorie ad abitazioni, determinava la soggezione al tributo non solo delle aree scoperte operative, vale a dire quelle destinate allo svolgimento di un'attività economica, già soggette anche alla Tarsu (il contribuente può dimostrare che quell'area scoperta non è operativa perché, ad esempio, è area di manovra, oppure perché produce 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 DL 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, di recente pubblicazione, 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, che 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.

Per fortuna il legislatore ha risolto il problema da lui stesso creato, modificando il comma 4 dell'art. 14, 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.

Base imponibile

Per quanto concerne le superfici tassabili, il comma 9, già integrato dal DL 16/12, è stato profondamente innovato dalla legge di stabilità 2013. Di seguito sono evidenziate le disposizioni prima e dopo la modifica di fine 2012.

Comma 9 ante modifica: esso 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. 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 proceduto alla determinazione di una superficie convenzionale, sulla base degli elementi in proprio possesso. Il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi corrispondente 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.

Il comma 9 ricalcava nella quasi totalità quanto previsto dall'art 70 del Dlgs 507/93, articolo modificato dalla legge 311/2004 art1 comma 340. Il punto è che, mentre per la tarsu, la finanziaria 2005 aveva introdotto un contenuto minimale nella denuncia di inizio occupazione, lasciando invariato l'oggetto del calcolo della base imponibile, ossia la superficie utile, con la tares veniva a modificarsi la determinazione di suddetta base, riconducibile alla superficie catastale di cui al DPR 138/98, nella misura inderogabile dell'80%. 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, la superficie utile non era più da considerare, essendo stata sostituita dall'80% della superficie catastale di cui al DPR 138/98.

Rilevanti erano i problemi applicativi:

- 1) quale superficie catastale considerare? Dalla lettura della norma pareva che occorresse prendere la superficie di calcolo secondo i parametri del DPR 138/98 e farne l'80%. In realtà, anche ai fini tarsu e tia, c'era il riferimento a tale decreto. Successivamente alla emanazione del comma 340, però, l'agenzia del territorio emanò una determinazione (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 DPR 138/98. Sotto questo profilo, i vani accessori, ad esempio, che nel calcolo della superficie catastale erano presi in percentuale diversa a seconda del collegamento diretto o indiretto con i vani principali, erano invece considerati nella misura del 100% della loro superficie lorda. I balconi e le terrazze scoperte di pertinenza esclusiva delle abitazioni, prese in percentuale nel calcolo di cui al DPR 138/98, venivano escluse. La logica usata all'epoca dall'agenzia consisteva nel fatto che la determinazione della base imponibile tarsu e tia era rimasta coincidente con la superficie utile, per cui balconi e terrazze andavano eliminate così come i vani accessori andavano considerati per l'intera superficie.

Nel caso della tares, poiché a cambiare era la determinazione della base imponibile, non più coincidente con la superficie utile, le superfici iscritte a ruolo corrispondenti a quest'ultima nonché quelle corrispondenti all'80% della superficie di cui alla determinazione dirigenziale del 9 agosto 2005, dovevano essere tutte modificate d'ufficio e comunicate ai contribuenti, perché non coincidenti col nuovo criterio di cui al comma 9 dell'art. 14.

A tale proposito alcuni autori, partendo dal fatto che la tares fosse un tributo nuovo e considerato che, a differenza dell'IMU, dove vengono fatte salve le dichiarazioni ICI in quanto compatibili, per la tares questa "compatibilità" non era prevista, ritenevano possibile chiedere una nuova denuncia a tutti. In verità il comma 9 prevedeva una modifica di ufficio per gli immobili già denunciati. Così dicendo, a parer di chi scrive, venivano riprese, e fatte salve, le denunce tarsu/tia.

- 2) Il complesso procedimento su descritto partiva dal presupposto che la superficie catastale fosse stata presente. Si sa, purtroppo, che la banca dati catastale risulta, sotto questo profilo, carente, tanto è vero che lo stesso legislatore ci "metteva una pezza": infatti gli intestatari catastali dovevano 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. Nel frattempo la banca dati tares si popolava di una nuova base imponibile, cioè una superficie convenzionale calcolata dalla stessa agenzia, con nuovi problemi.

Innanzitutto era da 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, tra i quali però manca la planimetria. Restava poi da affrontare un altro problema: se l’agenzia non avesse fatto in tempo a fornire ai comuni tali dati, secondo quali modalità il contribuente avrebbe dovuto pagare la tares? La superficie iscritta a ruolo tarsu sarebbe stata l’unica strada percorribile ma, come detto pocanzi, tale superficie non era quella prevista dal comma 9. In tal caso si sarebbe verificato un indubbio trattamento differente tra gli immobili con regolari dati catastali, tassati per l’80% della superficie di cui al Dpr 138/98 e immobili privi di planimetria e senza dati catastali, tassati a mezzo della superficie utile o, peggio ancora, con superficie dichiarata dalla parte.

- 3) Il calcolo della base imponibile di cui al comma 9 riguardava, tra gli altri, anche gli immobili di categoria C, spesso destinati ad attività produttive, nelle quali si producono rifiuti speciali. Come si poteva conciliare la determinazione catastale della superficie con l’esclusione prevista per le superfici che producono rifiuti speciali non assimilati?

Comma 9 post modifica:

La legge di stabilità ha, nella sostanza, fatto un passo indietro, con una revisione quasi a 360 gradi del calcolo della base imponibile. Infatti il comma 9 ora recita:

Fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 9-bis, la superficie delle unita' immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile al tributo e' costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati. Ai fini dell'applicazione del tributo si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini della Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani di cui al decreto legislativo 13 novembre 1993, n. 507 (TARSU), o della Tariffa di igiene ambientale prevista dall'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (TIA 1) o dall'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (TIA 2). Ai fini dell'attivita' di accertamento, il comune, per le unita' immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, puo' 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 - citta' ed autonomie locali e l'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani sono stabilite le procedure di interscambio dei dati tra i comuni e la predetta Agenzia. Per le altre unita' immobiliari la superficie assoggettabile al tributo rimane quella calpestabile.

Quindi, in via transitoria e finchè non sarà attuato quanto previsto dal comma 9 bis, vale sempre, per ogni locale (accatastato con categoria ordinaria o speciale, non accatastato, oltretché per le aree scoperte), la superficie calpestabile. La superficie catastale, intesa come oggetto del calcolo della base imponibile, sarà utilizzabile in futuro ma non nell’immediato, eccetto in fase di accertamento, fase in cui, il comune può equiparare, come presunzione semplice, l’80% della superficie di cui al Dpr 138/98 alla superficie utile. Utilizzare una unica tipologia di superficie elimina i problemi “discriminatori” citati prima, per cui se due contribuenti, per esempio, svolgono una stessa attività in due locali aventi stessa superficie calpestabile, ma accatastati uno in categoria ordinaria e uno in categoria speciale, pagheranno la stessa tassa.

Sono espressamente riprese le denunce tarsu/tia, precedentemente presentate, e questo fatto risolve uno dei dubbi presenti nella prima versione del comma 9

La legge di stabilità ha inserito poi il comma 9-bis nell'art 1, nel quale si afferma: *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 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.*

La problematica che ha determinato un ripensamento del legislatore sul passaggio superficie utile--superficie catastale concerne il non allineamento della banca dati catastale con quella comunale, in relazione alla toponomastica e alla numerazione civica. Ecco il motivo per il quale si dovranno instaurare procedure collaborative tra gli enti locali e l'agenzia del territorio per arrivare, in breve, al perfetto allineamento delle banche dati, e quindi alla determinazione della base imponibile con la superficie di cui al Dpr 138/98 (ottanta per cento)

A parziale attuazione di quanto previsto dal comma 9 , l'agenzia del territorio ha emanato la delibera prot. 39724/2013 e le conseguenti "regole tecniche", ad aprile 2013, con la quale ha disciplinato, in maniera simile alle forniture dei dati metrici Tarsu, le modalità di interscambio con i Comuni dei dati inerenti la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano , ai fini delle attività di accertamento dei comuni .

Sebbene la superficie catastale non sia immediatamente operativa, è più che mai compito del comune, sfruttare l'occasione che il legislatore ha concesso, per completare la banca dati tares (ex tarsu) con la corretta imputazione dei dati catastali. La soluzione più semplice consiste nell'invitare (ancora una volta!) il cittadino contribuente a compilare un modulo con l'indicazione dei dati, ma è una soluzione che va contro il principio, ormai consolidato, di chiedere informazioni al contribuente solo quando l'ente non può in alcun modo ottenerle dalla banche dati , anche di altri soggetti istituzionali. Sotto questo profilo, poi, non va trascurato, il dispendio di risorse finanziarie e di tempo a cui si andrebbe incontro.

Un'altra soluzione, professionalmente anche più interessante, consiste nel pieno utilizzo delle banche dati disponibili, con la tecnica degli incroci, per reperire con una percentuale di errore basso, il dato catastale da inserire o da correggere nella denuncia tares, e limitare, di conseguenza, al massimo l'invio di questionari al contribuente con la richiesta dei dati.

Di seguito si propone una possibile metodologia di lavoro.

La prima fase consiste nell'individuare, attraverso l'incrocio tra i dati catastali presenti nelle denunce tarsu/tia, e i dati metrici, gli immobili dichiarati con superficie uguale, inferiore e superiore all'80% della superficie catastale. Ciò che verrà fuori sarà un report contenente denunce complete di dati corretti; questo report, ad una attenta riflessione, se da un lato può essere utilizzato solo per aggiornare le superfici, dall'altro può essere utilizzato per monitorare i casi più eclatanti di differenza superficie catastale- superficie a ruolo, e avviare un'attività di verifica/accertativa.

La seconda fase consiste nell'individuare le denunce prive di dati catastali o con dati catastali errati e non riscontrati nella banca dati catastale. In tal caso si procede alla ricerca biunivoca del codice fiscale del denunciante tarsu o dei membri del suo nucleo familiare nella banca dati proveniente dal portale sister. Per essere più chiari si verifica se il codice fiscale del denunciante, o di qualcuno dei suoi familiari, sia presente una sola volta nel catasto. Individuate tali casistiche, qualora l'indirizzo

dell'immobile occupato ai fini tarsu sia corrispondente a quello presente all'agenzia del territorio, si procede al caricamento dei relativi foglio, numero e subalterno, nella denuncia presentata ai fini tarsu/tia, evitando quindi l'invio del questionario al contribuente .

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, incrociando la banca dati ICI, 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 tarsu/tia.

Se questo tentativo dovesse fallire, allora si può procedere a monitorare gli indirizzi: può essere, ad esempio, che a via Roma 8 , indirizzo dell'immobile iscritto a ruolo tarsu, il contribuente sia titolare a livello catastale solo di un immobile, mentre risulta titolare di altre unità immobiliari in altri indirizzi. In tale caso potrebbe essere possibile individuare il dato catastale da inserire nella denuncia.

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.

La terza fase riguarda le denunce prive di dati catastali o dati errati e nelle quali né il codice fiscale del denunciante, né dei suoi familiari, sia presente nel data base dell'agenzia. In tali casi, 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 procedere 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 tarsu/tia . Analogo discorso lo si può fare con un incrocio con le dichiarazioni di successione.

Lavorando per incroci e per approssimazioni successive, è chiaro che il numero di richieste da inviare ai contribuenti si riduce sensibilmente, con risparmio di costi per l'ente, di tempo, in termini di giornate/uomo, da dedicare allo sportello .

Per le unità non a destinazione ordinaria, il criterio era e rimane la superficie calpestabile. Quindi questo criterio vale per gli immobili di categoria D e E, per le aree scoperte soggette a tassazione, diverse da quelle graffate a fabbricati abitativi la cui superficie è inclusa nel calcolo catastale del fabbricato e per le unità immobiliari non soggetto all'obbligo di accatastamento di cui al DM 28/98.

Ulteriore criterio è quello previsto per le istituzioni scolastiche: il comma 10 conferma il criterio forfettario vigente negli attuali prelievi, basato sul numero di alunni e non sulle superfici, con contestuale trasferimento ai comuni da parte del MIUR. L'importo versato è destinato al servizio di raccolta, trasporto, smaltimento dei rifiuti di questi soggetti. Il costo relativo al servizio erogato a tali istituzioni deve essere detratto dal totale dei costi da coprire con il tributo. Poiché il costo del servizio per le scuole non si può facilmente quantificare, fino ad oggi si è considerato il costo pari al trasferimento del MIUR. In tal senso si è espresso anche il Mef nella elaborazione delle linee guida alla redazione del piano finanziario, laddove ha previsto che il contributo Miur venga detratto dai costi comuni diversi. Sotto questo profilo va evidenziato quanto precisato dalla nota di lettura IFEL del 12.10.2012 nella quale si legge che, per la tarsu, la quota dei relativi oneri che non trova copertura nell'importo erogato dal Ministero resta a carico del bilancio comunale, mentre nella TARSU e nella TIA 1 si era ritenuto che l'ammontare del costo eccedente rispetto ai proventi

tariffari dovesse rimanere a carico dei contribuenti (cfr. Corte dei Conti Veneto parere n.60 del 17.07.2008)

Il comma 10 esclude le superfici produttive di rifiuti speciali, purché il produttore dimostri l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Finora era il regolamento comunale a stabilire la documentazione da presentare per dimostrare la presenza di rifiuti speciali (contratti, bolle di consegna, ecc). Ora non solo viene sancito per legge un obbligo di documentazione da parte del contribuente che intenda beneficiare della esenzione ma addirittura tale obbligo sfocia in campo ambientale, in quanto un conto è dimostrare di aver consegnato i rifiuti speciali ad una ditta specializzata, altro conto è dimostrarne l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente, che significa entrare nel merito dell'uso che ne fa la ditta. Nel caso in cui il produttore non dimostri di aver trattato correttamente il rifiuto, è assoggettato per l'intera superficie al nuovo tributo sui rifiuti e servizi.

La tariffa Tares rifiuti

Per quanto concerne la tariffa, il legislatore ha ripreso quanto era previsto per la TIA: infatti il comma 11 e il comma 12 affermano che 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. Doveva essere emanato un regolamento entro il 31 ottobre 2012 col quale dovevano essere stabiliti i criteri per l'individuazione del costo del servizio di gestione dei rifiuti e per la determinazione della tariffa; il regolamento non è stato emanato, ma vi è di più: la parte del comma che prevedeva l'emanazione entro il 31 ottobre è stata abrogata. Tale abrogazione, avvenuta con la legge di stabilità, ha fatto seguito ad una sentenza del consiglio di stato del 4 dicembre 2013, n° 6208, con cui è stato definitivamente sancito che il regolamento statale sul metodo normalizzato non viola la normativa comunitaria, anche se consente ai Comuni l'utilizzo di criteri presuntivi non rapportati all'effettiva produzione di rifiuti. Del resto, prosegue la sentenza, *“il diritto comunitario non impone agli stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo dello smaltimento dei rifiuti urbani, anche perché è spesso difficile, persino oneroso, determinare il volume esatto di rifiuti urbani conferito da ciascun detentore”*. Alla luce di ciò, è stato ritenuto non necessario l'emanazione di un nuovo regolamento, in sostituzione del DPR 158/99, per cui si è proceduto all'abrogazione. Quindi, si applicano le disposizioni regolamentari di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158 (metodo normalizzato).

Ad onore del vero, tra gli emendamenti proposti dall'ANCI all'art. 10 del DL 35/12 (attualmente in discussione in parlamento) vi è uno che reintroduce il termine del 31 ottobre per modificare i parametri del dpr 158/99, per quel che concerne la determinazione delle tariffe tra utenze domestiche e non domestiche. Ciò in quanto l'ANCI ritiene superati i criteri utilizzati circa quindici anni fa per stimare il quantitativo di rifiuti prodotti dalle unità abitative e dalle attività commerciali.

La tariffa è a composizione binomia, composta da una parte fissa, che tende a coprire i costi fissi al 100% e una parte variabile, che tende a coprire i costi variabili al 100%.

Le tariffe sono approvate dal consiglio comunale, in deroga al principio generale dettato nel TUEL all'art 42 comma 2 lettera f che demanda al consiglio comunale solo l'introduzione e la disciplina del tributo, mentre resta alla giunta il potere di fissazione delle aliquote e tariffe (deroga ormai abbastanza frequente: vedi normativa ICI e IMU). Il termine ultimo coincide con quello previsto

per l'approvazione del bilancio di previsione. La logica vuole che ad essere approvate siano prima le delibera relative ai tributi, e poi la delibera di bilancio. Può anche capitare che le tariffe tares vengano approvate ben prima dell'approvazione del bilancio e ben prima del termine ultimo. In tal caso la corte dei conti, a differenza del ministero dell'interno, ritiene non più modificabili le tariffe approvate, anche se ci si trova ancora entro i termini di approvazione del bilancio, a differenza della posizione ministeriale che ritiene comunque possibile modificare le tariffe già approvate, con effetto primo gennaio, purchè ci si trovi nei termini previsti per l'approvazione del bilancio di previsione. Va inoltre evidenziato che il comma 444 art 1 legge 228/12 concede la possibilità, dal 2013 e nell'ambito del ripristino degli equilibri di bilancio, di procedere entro il 30 settembre a rettificare le aliquote e le tariffe di tutti i tributi comunali.

Se il consiglio comunale non delibera, si applica la regola generale di conferma delle aliquote precedenti ma in tal caso occorre sempre verificare che i costi siano coperti al 100%.

La delibera di approvazione delle tariffe tares va inviata al dipartimento delle finanze del MEF, in modalità informatica, pena il blocco dei trasferimenti (art 13 comma 15 DL 201/11).

Riduzioni

I commi dal 15 al 22 dell'art. 14 riproducono, con piccole differenze, quanto già previsto in materia tarsu circa riduzioni, agevolazioni, potere regolamentare. Si segnala che le riduzioni prima previste fino al massimo del 33,33%, in caso di unico occupante, uso saltuario, ecc. ora possono arrivare ad un massimo del 30%, mentre nel caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, ovvero di effettuazione dello stesso in grave violazione delle norme, nonché interruzione per motivi sindacali o imprevedibili impedimenti organizzativi che abbiano determinato una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno alle persone o all'ambiente, il tributo non può superare il 20% della tariffa. Volendo fare una classificazione, si possono avere le seguenti suddivisioni:

- a) **Riduzioni obbligatorie**, cioè riduzioni previste dalla legge che il comune non può esimersi dal concedere. Vi rientrano le riduzioni per le zone non servite (comma 16), per la raccolta differenziata (comma 17), per mancato svolgimento del servizio (comma 20), per il recupero dei rifiuti assimilati (comma 18);
- b) **Riduzioni facoltative**: sono quelle che il regolamento comunale può, non deve, prevedere: riduzioni per unico occupante, per abitazioni tenute a disposizione, abitazioni rurali, ecc., riduzioni collegate ad aspetti socio economici del contribuente;
- c) **Riduzioni tecniche**, collegate ad un minor utilizzo del servizio;

Riduzioni agevolative, collegate non ad un minor utilizzo del servizio ma a motivazioni di carattere economico sociale.

Tariffa corrispettiva

Il comma 29 prevede la possibilità di applicare una tariffa avente natura corrispettiva e, quindi, patrimoniale, da parte dei comuni che hanno introdotto la TIA con sistemi di misurazione puntuale delle quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico. Si stima che circa il 30% dei Comuni abbiano introdotto la TIA ma la percentuale scende vertiginosamente in relazione ai comuni che hanno introdotto la TIA utilizzando tale sistema di misurazione. La domanda che ci si pone riguarda i Comuni che sono passati a TIA ma con sistemi di misurazione non puntuali: potranno optare per la

tariffa corrispettiva e, soprattutto, il gestore del servizio rifiuti al quale è stata assegnata anche il servizio di riscossione, potrà continuare a svolgere suddetta funzione? Allo stato attuale si può dire che la tariffa di cui al comma 29 è applicabile solo negli enti in cui si misurano i rifiuti conferiti singolarmente dai cittadini, per cui, dove ciò non dovesse avvenire, pur in presenza di una tariffa che si poggia su strumenti di misurazione presuntivi, i comuni dovranno applicare la tares-tassa. Sotto questo profilo va precisato che ci sono stati alcuni tentativi tesi a rendere più “morbido” il disposto di cui al comma 29, con emendamenti che prevedevano la possibilità di optare per la tariffa corrispettiva anche per i comuni che avevano avviato soluzioni tese al raggiungimento di un sistema di misurazione puntuale del rifiuto. Il motivo, come si diceva pocanzi, è collegato al successivo comma 30 che prevede l'applicazione e la riscossione della tariffa corrispettiva da parte del soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti, cosa che è già avvenuta in molti comuni che, fino al 2012, utilizzavano la TIA come forma di prelievo. La versione originaria, non modificata ad oggi, del comma 29, consente l'applicazione della tariffa corrispettiva (e conseguentemente la riscossione ad opera del soggetto gestore del servizio rifiuti) solo in pochissimi comuni, impedendo di fatto la medesima attività ai gestori del servizio. Per quanto concerne la riscossione e il problema dei gestori-riscossori TIA, si rinvia al paragrafo riguardante il comma 35.

Dunque, a regime (per il 2013 ci sono norme speciali di cui *infra*), la tariffa corrispettiva di cui al comma 29 è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti. Il problema è che in tal caso i contribuenti si vedranno recapitare due richieste di pagamento: una da parte del soggetto affidatario del servizio e una da parte del comune, in relazione alla maggiorazione di cui al comma 13.

Tributo servizi indivisibili

L'altra novità riguarda il comma 13 che stabilisce l'applicazione di una maggiorazione pari a 0,30 euro per metro quadrato, a copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni, i quali possono, con deliberazione del consiglio comunale, modificare in aumento la misura della maggiorazione fino a 0,40 euro, anche graduandola in ragione della tipologia dell'immobile e della zona ove è ubicato.

Numerosi sono i dubbi. Innanzitutto, è costituzionale la norma? Si parla di copertura di servizi indivisibili, quindi siamo dinanzi ad una imposta, che dovrebbe essere commisurata ad indici di capacità contributiva, quali ad esempio il reddito piuttosto che il patrimonio. Il criterio usato dal legislatore è il metro quadrato di superficie posseduto, che, a detta anche di molti autori, non è un vero e proprio indice di capacità contributiva. In realtà è inverosimile che un soggetto che vive in una abitazione di superficie doppia rispetto ad un altro, dimostri un'attitudine alla contribuzione alle spese pubbliche raddoppiata. Sotto questo profilo va però evidenziato che fino a tutto il 2012 è rimasta in vigore l'addizionale EXECA che ad origine doveva servire per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza, da tempo abrogati. Questa addizionale in realtà è simile ad una imposta di scopo ma non è commisurata al reddito o al patrimonio, indici rivelatori della capacità contributiva, ma alla tassa principale. Quindi presenta le stesse perplessità dello 0,30 centesimi a mq di cui al comma 13 ed ha resistito per circa ottanta anni, prima di essere abrogata.

Altro dubbio: quali sono i servizi indivisibili dei Comuni? Quali costi la maggiorazione va a coprire? Sono certamente da escludere i costi del servizio di gestione dei rifiuti, relativi agli investimenti per le opere e ai relativi ammortamenti, coperti dalla quota fissa della tariffa. Dovrebbero essere i costi dei servizi erogati all'intera collettività e non espressamente domandati dai singoli contribuenti. Ne sono esempi l'illuminazione stradale, la manutenzione del verde o della viabilità, ecc.

Ma, ammesso che individuiamo i servizi indivisibili, siamo sicuri che vanno a coprirsi i costi degli stessi? Il comma 13 bis prevede una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio e del fondo

perequativo (ora fondo di solidarietà comunale) in misura pari al gettito derivante da questa maggiorazione. Se così è, allora, anche in questo caso, il comune funge da “riscossore” per conto dello stato (si stima un miliardo di euro), quindi è lo stato che si sgrava di costi, attraverso una imposta comunale collegata a presunti servizi resi dai comuni, non precisati dalla norma stessa. Il meccanismo, a regime, sarà simile a quello previsto per l’IMU: taglio a preventivo ai trasferimenti erariali, poi si farà il conguaglio, in base al gettito rilevato da ogni comune . Per il 2013, ai sensi dell’art. 10 del DL 35/13, in corso di conversione, lo stato incasserà direttamente la maggiorazione , nella misura ordinaria di 0,30/mq, in occasione della riscossione dell’ultima rata della tares.

Altro aspetto interessante riguarda le diverse riduzioni previste per la tassa sul servizio che colpiscono anche la maggiorazione di cui al comma 13. È difficile comprenderne i motivi: trattandosi di riduzioni collegate ad una minor produzione di rifiuti, esse non dovrebbero avere a che fare con la capacità contributiva del soggetto, sulla cui base si fonda la maggiorazione dei trenta centesimi.

Certo , il comune potrà aumentare fino a 0,40 centesimi di euro la maggiorazione e la parte eccedente 0,30 centesimi entrerà nelle casse comunali, ma , se si considera che l’art. 14 ha abrogato anche l’addizionale ex ECA (10% della tarsu), allora l’elevazione della maggiorazione potrebbe parzialmente compensare questa “perdita di gettito” dovuta alla eliminazione della ex ECA. Tutto ciò non potrà avvenire per l’anno 2013, in quanto il potere comunale di aumentare fino a 0,40 centesimi a mq , per il 2013 è stato sospeso, sempre dal DL 35/13.

Altra perplessità: perché la quota aggiuntiva, introducibile dal comune, testè descritta può essere graduata in base alla tipologia dell’immobile e alla zona di ubicazione e ciò non è previsto per la quota dello €0,30/mq? In verità i servizi indivisibili dei comuni sono utilizzati in maniera diversa a seconda della posizione dell’immobile, della sua destinazione (uso privato piuttosto che commerciale), quindi non sarebbe equo fissare la quota unitaria uguale per tutti.

Denuncia Tares

Per quanto riguarda la dichiarazione, i commi 33 e 34 stabiliscono che la dichiarazione va presentata con i moduli ed entro i termini fissati dal comune, termine fissato in relazione alla data di inizio del possesso, dell’occupazione o della detenzione dei locali o delle aree assoggettabili al tributo. La dichiarazione è valida anche per gli anni successivi.

Dunque spetta al regolamento comunale il compito di stabilire il termine entro il quale il contribuente è tenuto alla presentazione della dichiarazione: può essere il 20 gennaio, ovvero novanta giorni dall’inizio della occupazione, possesso o detenzione, o altro termine. La norma conferma il principio di ultrattività della dichiarazione, la quale quindi ha effetto anche per gli anni successivi, sempreché non si verifichino modificazioni dei dati dichiarati da cui consegua un diverso ammontare del tributo, nel cui caso la dichiarazione deve essere nuovamente presentata entro il termine fissato dal regolamento comunale.

Nel caso di più occupanti del fabbricato, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo di essi, ricordando tuttavia la responsabilità solidale per il pagamento del tributo (utile nel caso in cui occorre richiedere il pagamento di importi insoluti riferiti a periodi precedenti il decesso del contribuente).

Il modello di dichiarazione deve essere predisposto dal comune e reso disponibile ai contribuenti con ogni mezzo utile (sito istituzionale, presso l’ufficio, ecc)

La legge di stabilità 2013 ha aggiunto un contenuto obbligatorio al modello di denuncia, proprio per favorire l'allineamento toponomastica e numerazione civica catastale con toponomastica e numerazione civica comunale.

Decorrenza obbligazione tributaria

Sotto questo profilo, lampante la differenza con la normativa tarsu che all'art. 64 del D.Lgs 507/93 specifica che la tassa decorre dal bimestre solare successivo a quello di inizio occupazione. La cessata occupazione dà diritto all'abbuono del tributo solo a decorrere dal bimestre solare successivo a quello di presentazione della denuncia di cessata occupazione.

Così come avveniva per la TIA, la cui normativa non ravvisava una specifica temporale della decorrenza del prelievo, ai fini tares i comuni possano con il regolamento stabilire da quando effettivamente decorre l'obbligazione. Pertanto, suddetta specificazione dovrà eseguirsi con particolare attenzione, tenendo conto, da un lato, che una periodicità troppo elevata potrebbe rivelarsi illegittima e, dall'altro, le esigenze di efficienza nella gestione del tributo (es. una decorrenza giornaliera), per quanto probabilmente la più aderente alla norma di legge, determinerebbe la necessità di un elevato numero di variazioni da eseguire nel corso dell'anno.

Riscossione

Il comma 35 è dedicato alla riscossione. La versione iniziale, ossia quella che è rimasta in vigore per tutto il 2012, prevedeva che, in deroga all'art. 52 del Dlgs446/97, il tributo fosse versato esclusivamente al Comune. Il versamento sarebbe stato effettuato in quattro rate trimestrali (gennaio, aprile, giugno, settembre), mediante bollettino di conto corrente o modello F24, con possibilità di unica soluzione a giugno, a meno che non vi fosse stata una delibera comunale che avesse statuito diversamente. Null'altro era disposto. A parte le curiosità relative al pagamento in unica soluzione non in corrispondenza della scadenza della prima rata ma in corrispondenza della terza, e alla cadenza delle rate che fanno ricordare un altro tributo locale quale la tosap, la cosa importante da sottolineare è che il legislatore non parlava più di riscossione a mezzo ruolo, che ad oggi è la modalità più diffusa tra gli enti locali, per la riscossione tarsu. Altri aspetti interessanti erano: il versamento da fare esclusivamente al comune e le modalità che potevano essere scelte dall'ente (la deroga all'art. 52 non riguardava questo aspetto), in alternativa al modello F24.

È evidente che il versamento da fare al comune avrebbe tagliato fuori tutte le società che gestiscono il servizio rifiuti e la riscossione, nei comuni che sono in TIA ma che non hanno sistemi di misurazione puntuale, le quali non avrebbero potuto più svolgere quest'ultima attività: ciò avrebbe comportato due effetti negativi, il primo collegato al fatto che queste società si sarebbero trovate dal 2013 con personale tecnico amministrativo in esubero, il secondo collegato al fatto che i comuni avrebbero dovuto riorganizzare, e spesso ricostituire, un ufficio deputato a svolgere tale attività. Questo era evidente sin dall'entrata in vigore dell'art. 14, ma non si è affrontato il problema se non a fine 2012, con la legge di stabilità, la quale ha sostanzialmente riscritto il comma 35, creando, tra l'altro, una disciplina speciale per il 2013, che, però, in molta parte è stata resa inapplicabile dallo stesso legislatore, attraverso un decreto successivo di poche settimane (DL 1/13 art. 1bis) alla legge di stabilità. Ma vi è di più: uno degli ultimi provvedimenti del governo Monti, il DL 35/13, art. 10, ha scritto alcune norme applicabili per il 2013, abrogando le norme del comma 35 dell'art. 14 con esse incompatibili. È chiaro che, se nel corso del 2012, oltre a pensare al rompicapo IMU, il legislatore avesse migliorato il testo del comma 35, avremmo avuto al 1 gennaio 2013, data di

nascita della tares, una normativa certa da seguire. Ad oggi, gli uffici tributi dei comuni non hanno ancora capito come operare, perché non c'è una precisa legge di riferimento .

Vediamo di seguito quali sono state le modifiche apportate dalla legge di stabilità al comma 35 e le novità introdotte dall'art. 10 del DL 35/13.

Il comma 35 post legge di stabilità prevede innanzitutto la possibilità per tutti i comuni di affidare, senza procedura di gara pubblica, ma solo per il 2013, la gestione del tributo e della tariffa di cui al comma 29 ai soggetti che al 31 dicembre 2012, gestiscono il servizio rifiuti, ovvero attività di accertamento e riscossione tarsu . In tal modo sono tornate in gioco in particolare le società che gestiscono la raccolta dei rifiuti e l'attività impositiva nei comuni che sono passati negli anni a TIA ma che non hanno ancora sistemi di misurazione puntuale. Poiché si tratta di un affidamento diretto, con ciò contravvenendo al principio comunitario della libera concorrenza, è stata concessa la facoltà ai comuni solo per un anno. Da sottolineare che questo periodo del comma 35 prevede l'affidamento del tributo e della tariffa, non parla di maggiorazione che quindi, rimanendo allo stretto senso letterale, non può essere affidato ai soggetti esterni.

Il primo periodo, ora commentato, va letto insieme al quarto periodo, dove è previsto che tributo e maggiorazione sono versati esclusivamente al comune. Quindi, da un lato il soggetto gestore del servizio rifiuti e della riscossione, nei comuni in TIA, può ricevere per un anno, senza gara, la gestione della tares (per gestione si intende accertamento, liquidazione, esazione del tributo, vedi Consiglio di Stato n°4408/2007), ma non potrà riscuotere, perché la riscossione va direttamente al comune. Tale mancanza di coordinamento normativo ha destato qualche perplessità: di fatto il gestore farà solo le attività propedeutiche come stampa, bollettazione, rendicontazione, ecc, (in tal modo configurandosi un appalto di servizio), oppure opererà in qualità di concessionario (quindi firmatario degli atti i cui pagamenti andranno al comune)?

Sulla questione è tornato il legislatore con la lettera g) dell'art. 10 del DL35/13, in corso di conversione. Con essa si stabilisce che, per il 2013, i comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione del tributo, dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani. In sostanza l'esclusività dell'incasso al comune rimarrà solo per la maggiorazione prevista nell'ultima rata (*vedi infra*), mentre il gestore potrà incassare le precedenti (divenendo così agente contabile con obbligo del rendiconto e soggetto al giudizio di conto).

In sintesi, per il 2013, in deroga all'art. 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997:

- ✓ i Comuni possono affidare la gestione del tributo e della tariffa ai soggetti che, alla data del 31 dicembre 2012, svolgevano, anche disgiuntamente, il servizio di gestione dei rifiuti e di accertamento e riscossione della Tarsu o della Tia
- ✓ I Comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione del tributo dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti
- ✓ La tariffa è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti

Il secondo periodo del comma 35 prevede che il versamento del tributo, della tariffa di cui al comma 29 nonché della maggiorazione di cui al comma 13 debba essere effettuato, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché, tramite apposito bollettino di conto corrente postale al quale si applicano le disposizioni di cui al citato articolo 17, in quanto compatibili. Rispetto alla versione iniziale del comma 35 si nota che, a regime, non sarà più possibile una delibera comunale che preveda una modalità di pagamento diversa dall' F24 e dal bollettino unificato. Sotto tale profilo, è però intervenuto il legislatore con le lettere b) e c) dell'art. 10 del DL 35/13, dettando una regola speciale per il 2013: ai fini del versamento delle rate del tributo, eccetto l'ultima (per la quale si seguirà la regola generale del modello F24 o bollettino

unificato), i comuni potranno utilizzare i modelli di pagamento precompilati già predisposti per la tarsu o per la TIA. Ciò non vuol in alcun modo dire che i contribuenti pagheranno la tarsu/tia ma che il comune potrà optare per le modalità di pagamento fino al 2012 utilizzate per i vecchi prelievi (compreso lo stesso conto corrente); il contribuente comunque pagherà la tares. Ovviamente, l'ente potrà inviare i modelli F24 precompilati, sempreché il ministero pubblichi in tempo i codici.

Il quinto e il sesto periodo del comma 35, introdotti dalla legge di stabilità, confermano in sostanza le quattro rate trimestrali con scadenza gennaio, aprile, luglio, ottobre. Il comune può variare scadenza e numero di rate ma non si fa più riferimento ad una delibera comunale. Quindi si ritiene che eventuali modifiche al disposto normativo debba avvenire solo con il regolamento tares.

Anche su questo punto vi è una disciplina speciale per il 2013. La legge 228/12 aveva spostato il termine di versamento della prima rata (e solo della prima rata) da gennaio ad aprile. Il DL1/13 ha ulteriormente spostato tale termine a luglio, per cui, salvo delibera comunale (di cui si dirà in seguito), i contribuenti dovranno pagare la tares per il 2013 in due rate: luglio e ottobre. Il legislatore è intervenuto di nuovo sulla tempistica delle rate, accogliendo le esigenze dei comuni che da una parte devono garantire il servizio dei rifiuti, dall'altro non possono riscuotere se non da luglio in poi: l'art. 10 comma 2 lett. a) del DL 35/13 concede al comune, con delibera adottata, anche nelle more della regolamentazione tares, purchè pubblicata anche sul sito istituzionale dell'ente almeno trenta giorni prima della data del versamento, di stabilire scadenza e numero di rate. Allora, l'ente comunale, anche senza aver approvato il regolamento tares, può anticipare (posticipare) la prima rata di luglio e prevedere il numero di rate. Si ritiene che la delibera debba essere di consiglio comunale, perchè fissare scadenza e numero di rate riguarda le regole di funzionamento di un tributo, di competenza, secondo il TUEL, di suddetto organo. L'intenzione del legislatore probabilmente, è quella di ricorrere ad una delibera meno complessa di un regolamento, ma comunque dello stesso organo. Ad onor del vero esiste un'altra corrente di pensiero che sostiene una competenza giuntale in quanto la necessità e l'urgenza che hanno comuni e soggetti gestori di incassare una quota del tributo in tempi brevi è conciliabile solo con una delibera di giunta e non di consiglio (dello stesso avviso è l'ANCI con le proposte di emendamenti all'art. 10 del DL 35/13).

L'ottavo periodo del comma 35 dell'art.14 prevede, per l'anno 2013, che *fino alla determinazione delle tariffe ai sensi dei commi 23 e 29, l'importo delle corrispondenti rate è determinata, in acconto, commisurandolo all'importo versato, nell'anno precedente, ai totolo di Tarsu di Tia1 o di Tai2*. Il decimo periodo dispone: *in ogni caso, il versamento a congruaglio è effettuato con la rata successiva alla determinazione delle tariffe ai sensi dei commi 23 e 29*. L'ottavo periodo è parzialmente applicabile, mentre il decimo non è più applicabile in quanto c'è una nuova disposizione dettata dalla lett. b) dell'art. 10 del DL35/13. Infatti, come già detto, il comune può inviare i modelli predisposti per il pagamento della tarsu/tia. Tali pagamenti sono scomputati ai fini della determinazione dell'ultima rata dovuta per l'anno 2013 a titolo di tares.

Quindi, vale il periodo otto, ossia che l'importo delle rate è determinata in acconto, comparandolo con quanto dovuto (non versato) nel 2012 a titolo di Tarsu/tia (il comune sceglie la misura). Il congruaglio non avverrà con la rata successiva all'approvazione delle tariffe, così come dice il periodo dieci, ma con il pagamento dell'ultima rata.

L'undicesimo periodo del comma 35 si dedica alla maggiorazione, pari a 0,30 euro a metro quadrato, da riscuotere insieme al tributo o alla tariffa di cui al comma 29 alla scadenza delle prime tre rate. L'eventuale incremento della maggiorazione, deliberata dal comune, sarà pagata in occasione dell'ultima rata (dodicesimo periodo). Tali periodi non sono più applicabili perché l'art. 10 comma 2 lettere c), d), f) del DL 35/13 prevedono per il 2013 il pagamento della maggiorazione direttamente con l'ultima rata, il cui beneficiario diretto è l'Erario. Quindi il cittadino contribuente tares pagherà un'ultima rata a due soggetti: al comune, per la parte che residua del tributo sui rifiuti, e allo stato, per la maggiorazione per i servizi indivisibili. Il comune, dal proprio canto, non

potrà aumentare fino a 0,40 centesimi a mq la misura standard. Un'attenta riflessione porta certamente a considerare molto pericoloso per le finanze comunali l'impossibilità di deliberare tale aumento: infatti, mentre la misura standard di fatto apparteneva già all'erario il quale comunque avrebbe tagliato i trasferimenti in corrispondenza del gettito registrato dal comune, l'incremento della maggiorazione sarebbe stata un'entrata comunale che, in qualche modo, avrebbe parzialmente compensato la perdita di gettito derivante dall'abrogazione dell'addizionale ExEca. Quindi, almeno, si spera, solo per il 2013, il comune non potrà recuperare tale gettito.

Liquidazione o autoliquidazione?

Il comma 35 dell'art. 14 non prevede lo strumento del ruolo; tutto ciò, tra l'altro, è coerente con l'abbandono dal modo dei Comuni di Equitalia che dovrebbe verificarsi il 30 giugno 2013, giusto l'art 7 comma 2 let ggter DL 70/11. Il comma 39 che tratta della sanzione per omesso parziale versamento della tares (30%), dà una ulteriore conferma del fatto che il sistema "ruolo" non può essere utilizzato. Il terzo periodo del comma 35 stabilisce che con uno o più decreti del Mef sono stabilite le modalità di versamento assicurando la massima semplificazione degli adempimenti da parte dei soggetti interessati, prevedendo anche forme che rendano possibile la previa compilazione dei modelli di pagamento.

La domanda che ci si pone a questo punto è la seguente: il legislatore ritiene percorribile solo la riscossione diretta a mezzo di liste di carico oppure consente una eventuale autoliquidazione da parte del contribuente? Traducendo in termini più immediati la domanda: il contribuente deve calcolarsi quanto dovuto a titolo di Tares, così come fa per l'IMU, e procedere al versamento, oppure deve attendere l'avviso da parte del comune?

A favore della prima soluzione, a parte l'effetto psicologico sul contribuente dell'autoliquidazione che in genere comporta una percentuale di pagamento maggiore rispetto ad una riscossione previa ricezione avviso, c'è la previsione, da parte del legislatore, delle scadenze: prevedere per legge le scadenze è sinonimo di autoliquidazione del tributo.

A favore della seconda soluzione c'è il fatto che il contribuente ogni anno dovrebbe individuare la corretta tariffa da applicare al proprio caso, la superficie imponibile, la maggiorazione per i servizi indivisibili, la quota provinciale, cosa di non poco conto per chi non ha dimestichezza con la materia.

Esisterebbe una terza soluzione, di natura intermedia tra le due descritte: nel regolamento si potrebbe prescrivere che l'ente elabori comunque una lista di carico dei contribuenti tares, emetta e spedisca un avviso bonario di pagamento prevedendo al suo interno il pagamento entro una certa data stabilita nel regolamento, oltre la quale l'ente impositore sarà autorizzato all'emissione di avviso di accertamento per omesso o parziale versamento. In sostanza si bypassa la notifica della bolletta (che comporta comunque un costo di non lieve entità per l'ente), e si consente al contribuente onesto e preciso di evitare di incorrere in errore con l'autoliquidazione, procedendo al pagamento di quanto pervenuto con l'avviso bonario. Questa soluzione è stata seguita dal MEF, nel prototipo di regolamento. L'art. 35 recita: *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 inadempimento, si applicherà la sanzione per omesso pagamento di cui all'articolo 35, comma 1, oltre agli interessi di mora, e si procederà alla riscossione coattiva con aggravio delle spese di riscossione.*



Conclusioni

Si conclude questa breve relazione con un cenno a due degli emendamenti ANCI circa il DL35/13:

1) si vuole inserire la lettera h all'rt. 10 comma 2 che recita: *“i comuni possono determinare i costi del servizio e le relative tariffe sulla base dei criteri previsti e applicati nel 2012 con riferimento al regime di prelievo in vigore in tale anno”* . Questo significa che potremmo avere comuni che, pur applicando la tares, calcoleranno costi e tariffe come facevano con la tarsu (si ricorda che i costi da coprire con la tarsu non sono gli stessi previsti dal DPR 158/99), e comuni che utilizzeranno il DPR 158/99. In entrambi i casi, però, i costi diversamente calcolati, dovranno essere integralmente coperti.

2) si vuole prevedere l'emanazione entro il 31 ottobre 2013, di un nuovo regolamento che andrà a modificare i parametri previsti dal DPR 158/99, per quanto riguarda la determinazione delle tariffe. Nel caso di mancata emanazione, i comuni avranno comunque la facoltà concessa dalla lettera h) anche per il 2014. L'associazione ritiene non conformi alla realtà attuale le ricerche e le valutazioni sulla produzione dei rifiuti delle famiglie e delle utenze non domestiche effettuate circa quindici anni fa, quando fu introdotto il metodo normalizzato.

09/05/2013