



● La misura confermata dalla legge di conversione del decreto "salva Italia"

Per il prelievo sui rifiuti tributo unico dal 2013

Il settore del prelievo sui rifiuti, come noto, è attualmente interessato dalla contemporanea vigenza di ben tre fattispecie diverse (TARSU e cosiddette "TIA1" e "TIA2"). Per porre fine a questa situazione, l'articolo 14, D.L. n. 201/2011 (cosiddetto decreto "salva Italia"), convertito con modificazioni nella legge n. 214/2011, prevede la soppressione delle suddette tre entrate e la sostituzione di esse con un nuovo tributo, il cui acronimo iniziale era "RES", ovvero "rifiuti e servizi", destinato a diventare efficace a partire dal 1° gennaio 2013. Al di là della piena condivisibilità dell'impianto e della finalità della norma, non mancano, tuttavia, le criticità che richiederebbero un intervento correttivo puntuale per rendere concretamente attuabile la nuova disciplina.

● di **Luigi Lovecchio**, *dottore commercialista*

L'articolo 14, D.L. n. 201/2011^[1], convertito con modificazioni nella legge n. 214/2011^[2], contiene la revisione del prelievo sui rifiuti, destinata a diventare efficace a partire dal 1° gennaio 2013. Scopo della novella è riordinare il settore, attualmente interessato dalla contemporanea vigenza di ben tre prelievi diversi^[3], attraverso la soppressione delle suddette tre entrate e la sostituzione di esse con un nuovo tributo, il cui acronimo iniziale era "RES", ovvero "rifiuti e servizi".

Se sono pienamente condivisibili l'impianto e la finalità della norma, non mancano, tuttavia, le criticità che richiederebbero un intervento correttivo puntuale per rendere concretamente attuabile la nuova disciplina.

In linea di principio, va vista con favore la scelta dell'entrata di natura tributaria, in luogo

della insistenza sullo pseudo-corrispettivo, che avrebbe mantenuto in vita - e quindi accresciuto - i rischi di impattare in una pronuncia negativa della Corte Costituzionale, piuttosto elevati alla luce dei principi statuiti nella nota sentenza n. 238/2009. La questione centrale, pienamente colta dal legislatore della "RES", risiede nella circostanza, quasi intuitiva, secondo cui, sino a quando non vi sarà corrispondenza tra l'importo pagato e il servizio reso, l'entrata non potrà che avere natura tributaria. In questo senso, si spiega la previsione innovativa, recata nel comma 29 del citato articolo 14, D.L. n. 201/2011, a mente della quale nei Comuni, ove sono attivi sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti, è possibile adottare una tariffa corrispettiva alternativa al nuovo tributo.

1) «Disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici» (*in Gazzetta Ufficiale del 6 dicembre 2011*, n. 284).

2) *In S.O. n. 276 alla Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 2011*, n. 300.

3) *Si tratta, come noto, della TARSU (art. 58 e segg., D.Lgs. n. 507/1993), della "TIA1" (art. 49, D.Lgs. n. 22/1997) e della "TIA2" (art. 238, D.Lgs. n. 152/2006).*



La conclamata qualificazione tributaria del prelievo comporta, come ovvia conseguenza, l'affermazione della titolarità comunale dell'entrata, anche se il legislatore della revisione ha portato questo effetto a conseguenze estreme, non condivisibili.

Per vero, la "RES" accorpa in realtà due tributi:

- una tassa, istituita a fronte del servizio di gestione dei rifiuti urbani;
- un'imposta, astrattamente riferita ai servizi indivisibili dei Comuni e, per questo motivo, avente natura di imposta.

Le maggiori perplessità si riferiscono proprio a quest'ultima che, avendo assunto la forma di una maggiorazione della tassa, presenta palesi vizi di legittimità costituzionale, come si avrà modo di evidenziare più avanti.

La novella ha, peraltro, rinunciato a intervenire sul pregresso, al fine di comporre il dissidio esistente in ordine alla corretta qualificazione delle tariffe esistenti, verosimilmente per la difficoltà di individuare una soluzione "neutra" per le casse erariali. L'impianto della tassa è sostanzialmente quello dell'attuale TARSU, con importanti innesti derivanti dalla cosiddetta "TIA1", di cui al D.Lgs. n. 22/1997.

Presupposto e soggetti passivi

In coerenza con l'impostazione tributaria del prelievo, si dispone che il presupposto del tributo sia l'occupazione, il possesso o la detenzione di locali e aree «*suscettibili di produrre rifiuti urbani*». Non è, dunque, essenziale l'effettiva produzione di rifiuti, ma la mera potenzialità della stessa. D'altro canto, è evidente che la stessa definizione del presupposto, di per sé, è sufficiente a escludere dal tributo le aree in cui non vi è neppure l'astratta idoneità alla produzione dei rifiuti, vuoi per l'uso cui esse sono destinate vuoi per la loro conformazione. Una novità è rappresentata dalla circostanza che, in presenza di utilizzi di durata non superiore a sei mesi, il soggetto passivo, per evidenti ragioni di semplicità, sia sempre il possessore e non l'utilizzatore. Sotto il profilo squisitamente oggettivo, si segnala che, mentre è confermata l'esclusione delle aree scoperte afferenti a utenze domestiche, è stata, invece, affermata la completa tassabilità

delle aree scoperte afferenti a operatori economici, senza alcuna distinzione tra:

- superfici operative, da un lato;
- pertinentziali e accessorie, dall'altro.

Sempre in tema di presupposto, vale segnalare che i locali ove si formano di regola rifiuti speciali continueranno a essere esclusi dal prelievo con l'espressa condizione che il produttore ne dimostri l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Si tratta, con tutta evidenza, di una previsione posta a ulteriore presidio della corretta gestione ambientale dei rifiuti speciali, al fine di contrastarne l'illecito conferimento al servizio pubblico attraverso la comminazione di una ulteriore sanzione indiretta. Il principio, peraltro, non è nuovo, poiché si ritrae dalla consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione⁴⁾.

La determinazione della base imponibile

La novella prevede che, per le unità immobiliari a destinazione ordinaria⁵⁾, la superficie da tassare coincida sempre con l'80% della superficie catastale. La previsione richiama a evidenza le disposizioni già contenute nell'articolo 70, D.Lgs. n. 507/1993, ai fini TARSU, nonché nell'articolo 1, comma 183, legge n. 296/2006, ai fini della "TIA1", con importanti innovazioni. In particolare, mentre nell'attuale versione si è in presenza di una superficie minima che costituisce presumibilmente una presunzione legale relativa inidonea a superare il presupposto del prelievo⁶⁾, per di più inapplicabile agli immobili di proprietà pubblica nonché a quelli non censiti, nella versione della "RES" si tratta indubbiamente della misura convenzionale di superficie destinata a valere nei riguardi della generalità dei soggetti passivi e degli immobili. Restano, invece, regolati dal criterio tradizionale della superficie calpestabile, oltre agli immobili delle categorie catastali D ed E, le aree scoperte.

La tariffa

Il tributo relativo alla gestione dei rifiuti è articolato in una tariffa binomia, la cui composizione ricalca quella della TIA1. È prevista

4) Sentenze della Cassazione, sez. trib., nn. 17703/2004, 4766/2004 e 775/2011.

5) Ovvero, diverse da quelle appartenenti alle categorie catastali D ed E.

6) Costituito dall'utilizzo di qualunque superficie suscettibile di produrre rifiuti urbani.



l'emanazione di un apposito regolamento ministeriale entro il prossimo 31 ottobre 2012, che dovrebbe stabilire i criteri tecnici per la determinazione della tariffa. Nelle more, troverà applicazione il D.P.R. n. 158/1999, che, invece, rappresenterà l'unica disciplina di riferimento per il 2013. Si prevede, infine, che il nuovo regolamento - se e in quanto adottato - avrà efficacia a partire dall'anno successivo a quello di pubblicazione.

La tariffa dovrà essere deliberata in modo da assicurare da subito la copertura integrale dei costi del servizio. La previsione appare eccessivamente rigorosa, se si pone mente alle variegate realtà comunali, e, in quanto tale, merita una pronta modifica, al fine di concedere un congruo periodo transitorio. Non è superfluo ricordare, al riguardo, che il termine di decorrenza dell'obbligo del prelievo sostitutivo della TARSU è stato, dal 1998 in poi, costantemente differito nel tempo, alla fine di ciascun anno, inducendo nelle amministrazioni locali il legittimo affidamento sul rinvio *sine die* del relativo adempimento attuativo.

Le riduzioni tariffarie

Nel nuovo tributo si replicano le riduzioni facoltative già previste per la TARSU, correlate a determinate fattispecie tipizzate, in cui vi è una ridotta produttività di rifiuti. Si tratta, in particolare, della possibilità per i Comuni di deliberare in regolamento una riduzione fino al 30% della misura ordinaria del prelievo per i casi di:

- abitazioni con unico occupante;
- abitazioni a disposizione o a utilizzo ridotto;
- locali delle utenze non domestiche adibiti a uso stagionale o non continuativo, ma ricorrente. Rispetto alla formulazione dell'articolo 66, D.Lgs. n. 507/1993, si registra la scomparsa del riferimento necessario all'autorizzazione amministrativa dalla quale deve risultare l'utilizzo stagionale;
- abitazioni occupate da soggetti che dimorano all'estero per oltre sei mesi all'anno;
- fabbricati rurali a uso abitativo.

Resta salva la facoltà del Comune di deliberare riduzioni o esenzioni ulteriori, non correlate a una minore attitudine alla produzione di rifiuti, ma derivanti da motivazioni di carattere sociale, a condizione che la relativa perdita di gettito non venga posta a carico degli utenti del servizio ma gravi sul bilancio comunale.

Vi sono poi **riduzioni di tariffa obbligatorie**, in quanto strettamente collegate ai fondamentali del prelievo sui rifiuti, che riguardano:

- la raccolta differenziata delle utenze domestiche. L'entità della riduzione è stabilita nel regolamento comunale;
- l'avvio al recupero dei rifiuti da parte degli operatori economici. Anche in questo caso, la disciplina di riferimento è contenuta nel regolamento comunale e la riduzione deve essere rapportata alla quantità di rifiuti effettivamente avviata al recupero;
- le zone in cui non è attivato il servizio di raccolta. La tariffa non può essere superiore al 40%, in ragione della distanza dal punto di raccolta più vicino;
- il mancato svolgimento del servizio ovvero l'effettuazione dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento, ovvero ancora l'interruzione del servizio che abbia determinato una situazione di danno o pericolo per la persona o per l'ambiente, riconosciuta dall'autorità sanitaria. In questa eventualità, l'importo massimo dovuto è pari al 20% della tariffa ordinaria.

La tariffa corrispettiva alternativa

Come accennato in apertura, una novità della riforma del prelievo riguarda la possibilità per i comuni nel cui territorio sono attive modalità di misurazione puntuale dei rifiuti di abbandonare l'entrata tributaria, in favore di una tariffa realmente corrispettiva del servizio svolto. Peraltro, per evitare che questa entrata sia lasciata all'arbitrio del soggetto impositore, è stabilito che le regole di determinazione del costo del servizio debbano restare quelle di cui al D.P.R. n. 158/1999. È chiaro che le limitazioni poste dalla legge si giustificano con il perdurare della privativa comunale, di cui all'articolo 198, D.Lgs. n. 152/2006. Peraltro, sino a quando il produttore non sarà libero di scegliere il gestore di riferimento, resterà l'esigenza di una disciplina legislativa che eviti soprusi ed eccessi ai danni dell'utenza. Nell'ipotesi della tariffa corrispettiva, in deroga a quanto previsto nel contesto del tributo, l'applicazione e la riscossione dell'entrata sono affidate al gestore del servizio.

I poteri del comune

Come sopra accennato, la scelta, presumibil-



mente necessaria, in favore dell'entrata tributaria, porta, come inevitabile corollario, la titolarità della stessa in capo a un soggetto pubblico. La disciplina recata nel D.L. n. 201/2011, ha individuato esclusivamente il comune quale soggetto dotato della relativa potestà deliberativa e normativa, probabilmente nella difficoltà di designare un ente alternativo in pendenza della abrogazione delle ATO. Si profila, comunque, l'opportunità di un intervento legislativo di correzione volto a prevedere la possibilità di attribuire a un organismo sovra comunale i suddetti poteri deliberativi, nell'ipotesi in cui la gestione sia affidata per ambiti territoriali più ampi. Il comune deve, pertanto, disciplinare:

- le riduzioni e le esenzioni;
- le percentuali forfetarie di riduzione della superficie imponibile, in caso di produzione promiscua di rifiuti urbani e speciali e di difficile determinazione della superficie ove questi ultimi si formano. Si tratta della riproposizione di una disposizione contenuta nell'articolo 62, comma 3, D.Lgs. n. 507/1993;
- le categorie di contribuenti, raggruppati in funzione della omogeneità nella attitudine alla produzione di rifiuti;
- gli adempimenti dei contribuenti, con particolare riferimento agli obblighi dichiarativi e alle scadenze di pagamento del tributo. La fissazione della scadenza di presentazione della dichiarazione appare, in particolare, necessaria, atteso che la norma statale non contiene alcun termine, rinviando, per l'appunto, alle previsioni regolamentari. Si segnala, peraltro, l'esigenza di prevedere un congruo termine transitorio per la dichiarazione delle superfici che ricadono innovativamente nell'ambito di operatività del nuovo tributo (aree scoperte accessorie delle utenze non domestiche);
- la tariffa giornaliera, applicabile alle occupazioni di locali e aree pubbliche di durata non superiore a 183 giorni nell'arco di un anno solare. A questo riguardo, si segnala, peraltro, che la maggiorazione della tariffa giornaliera, da applicarsi all'importo della tariffa annuale rapportata a giorno, può arrivare sino al 100%, rispetto all'attuale limite del 50% (art. 77, D.Lgs. n. 507/1993).

La gestione del tributo

Inopinatamente, il comma 35 del già citato articolo 14 stabilisce che il tributo sui rifiuti debba essere versato esclusivamente in favore del comune. Senza alcuna spiegazione ragionevole, dunque, viene soppressa *ab origine* la possibilità che il gestore del servizio possa amministrare l'entrata, come accade invece nelle prassi attuali di gran parte dei comuni in tariffa. La situazione è aggravata dalla circostanza che il gestore, in quanto soggetto normalmente privo dell'iscrizione nell'albo dei soggetti abilitati, di cui all'articolo 53, D.Lgs. n. 446/1997, in assenza di un'espressa autorizzazione legislativa, non ha alcuna legittimazione a intervenire nella gestione delle entrate locali. Anche su questo punto, quindi, occorrerà un ravvedimento legislativo. Nulla è, invece, stabilito in ordine alle modalità di pagamento, che, pertanto, possono essere liberamente decise a livello di regolamento. Ugualmente rispettoso dei poteri normativi locali è il rinvio all'articolo 52, D.Lgs. n. 446/1997, da intendersi riferito alla sola riscossione coattiva dell'entrata. Per tutto ciò che concerne le sanzioni e l'accertamento vi è una generale riproposizione della normativa attualmente vigente per la totalità dei tributi comunali.

L'imposta sui servizi indivisibili

Un'altra assoluta novità è rappresentata dalla introduzione di un nuovo tributo a fronte dei servizi indivisibili comunali che assume la forma di una maggiorazione della futura tassa sui rifiuti, pari a 0,30 euro al metro quadrato. Questo importo può essere incrementato sino a 0,40 euro dai comuni, anche in ragione della zona di ubicazione dell'immobile. Come anticipato in apertura, il punto critico è rappresentato dalla circostanza che, trattandosi di un'imposta, la stessa dovrebbe essere sempre commisurata a un indice di capacità contributiva, in ossequio all'articolo 53, Costituzione. Tuttavia, è evidente che il solo criterio dei metri quadrati utilizzati appare del tutto inidoneo allo scopo. L'equivoco grossolano in cui è incorso il legislatore è ulteriormente aggravato dal fatto che le riduzioni previste ai fini della tassa sui rifiuti (unico occupante, raccolta differenziata, recupero dei rifiuti ecc.) sono estese all'imposta sui servizi, malgrado quest'ultima non



abbia nulla a che fare con la produzione di rifiuti, dovendo, invece, la stessa fondarsi su di un criterio idoneo di ripartizione della spesa pubblica tra i cittadini. Così come è concepita, dunque, l'imposta non potrà trovare applicazione, per evidente violazione dei parametri costituzionali. Il necessario intervento del legislatore non potrà che agire all'interno della seguente alternativa:

- mantenere l'imposta, introducendo dei correttivi riferiti a indici reddituali e/o patrimoniali;
- sopprimere del tutto l'imposta (ipotesi certamente preferibile).

Le abrogazioni

Coerentemente con l'intento di riordino del settore, la novella prevede che, sempre a decorrere dal primo gennaio 2013, siano soppressi tutti gli attuali prelievi sui rifiuti, inclusa l'addizionale comunale ex Eca (enti comunali di assistenza). Resterà, invece, applicabile il tributo provinciale sull'ambiente, di cui all'articolo 19, D.Lgs. n. 504/1992. Con l'occasione, peraltro, il legislatore ha abrogato, questa volta con effetto immediato, anche l'intera previsione di cui all'articolo 195, comma 2, lettera e), D.Lgs. n. 152/2006, riferita alla speciale e singolare tariffa per i soli produttori di rifiuti speciali assimilati nonché al criterio di assimilazione per quantità, in virtù del quale gli operatori con superfici maggiori di quelle determinate nella legge^[7] si considerano, senz'altro, produttori di rifiuti speciali. Si ricorderà che su quest'ultimo punto si contrap-

pongono da tempo due tesi:

- secondo la prima, la norma suddetta sarebbe dotata di efficacia immediata, tale che gli operatori nelle condizioni di legge avrebbero dovuto da subito provvedere in proprio alla gestione dei rifiuti prodotti, vantando nel contempo il diritto all'esonero totale dal prelievo obbligatorio sui rifiuti, TARSU o TIA che fosse;
- nell'ottica alternativa, invece, l'operatività della disposizione appena abrogata avrebbe dovuto ritenersi sospesa, in attesa della completa attuazione del codice dell'ambiente, in forza dell'articolo 1, comma 184, legge n. 296/2006. A questo scopo, sarebbe stato necessario, comunque, attendere l'emanazione del decreto del Ministero dell'Ambiente contenente i nuovi criteri di assimilazione dei rifiuti.

La soppressione della norma in esame, sembrerebbe avere lasciato inalterati i termini della "querelle" interpretativa, apponendovi semplicemente il limite temporale del 6 dicembre 2011, data di entrata in vigore del D.L. n. 201/2011.

Per il futuro, invece, lo scenario che si presenta è netto. Sino a quando non verrà adottato il nuovo decreto del Ministero dell'Ambiente sui criteri di assimilazione dei rifiuti speciali, la disciplina di riferimento resterà quella di cui alla delibera interministeriale del 27 luglio 1984, che, si ritiene, non distingue a seconda della provenienza dei rifiuti^[8], ma unicamente in ragione della composizione qualitativa degli stessi. ●

7) 450 metri quadrati, nei Comuni con popolazione fino a 10.000 abitanti, e 750 metri quadrati, nei Comuni con popolazione superiore a 10.000 abitanti.

8) Artigianale, commerciale o industriale.