Fallimenti e Società.it
OSSERVATORIO DI DIRITTO SOCIETARIO E FALLIMENTARE
Triveneto

PRIME OSSERVAZIONI SULLA NUOVA TASSA COMUNALE SUI RIFIUTI

di

Guglielmo Bernabei

(*Università degli Studi di Ferrara*)

e Giacomo Montanari

(*Foro di Venezia*)

SOMMARIO: *1- Introduzione; 2- La disciplina della TARI; 3- Incerto fondamento della Tassazione dei rifiuti urbani.*

1-INTRODUZIONE

La legge di stabilità per il 2014 ha introdotto una nuova espressione tributaria, lo IUC (imposta unica comunale) che in realtà non è affatto una imposta autonoma né unica[1]. Infatti, questa nuova formulazione legislativa dovrebbe rappresentare la sintesi di tre distinti tributi comunali, ossia l'IMU sugli immobili, la TASI sui servizi indivisibili resi dai

[1] In tema di finanza locale il percorso degli ultimi anni è stato spesso contorto e poco coerente. Per un sintesi di insieme sul tema *ex multis* cfr L. Salvini, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale,* in *Rass. Trib.,* 2012, pagg. 689-700; E. Piscino, *L'Imu alla luce della circolare ministeriale,* in *La Finanza locale,* n. 3/2012, pagg. 22-38; F. Miconi, *L'Imu nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali: riflessioni a margine dei tributi sul possesso (rectius sul patrimonio),* in *Riv. Dir. Trib.,* 2014, I,pag. 135.; inoltre cfr Osculati, *Il federalismo fiscale nella prospettiva della scienza delle finanze,* in *Federalismo, sistema fiscale, Autonomie,* a cura di Ferrari, Roma, 2010, pag. 69.

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it

Comuni, e la TARI sui rifiuti solidi. Questi tributi presentano caratteristiche strutturali molto diverse tra loro. Infatti, oltre al fatto che non sono fondati sugli stessi elementi base, non sono neppure tutte definibili come "imposte", essendo la Tari espressamente una "tassa" e la Tasi un sistema impositivo misto. L'unica imposta è l'Imu, di natura patrimoniale[2].

Ne consegue che lo IUC è una mera espressione normativa ma priva di un preciso significato giuridico-tributario, una formulazione di sintesi che rende il quadro della finanza locale ancor di più incerto e confusamente complesso.

Con particolare riferimento all'imposizione sui rifiuti solidi urbani, la Tari giunge al termine di un lungo percorso che ha visto il succedersi di svariate soluzioni; dalla vecchia TARSU, ancora applicata in circa 6000 Comuni italiani, si è poi passati alla TIA 1 e alla TIA 2, senza dimenticare, nel mezzo, una rapida e poco fortunata comparsa della TARES[3].

Pertanto, le premesse non sono sicuramente incoraggianti per promuovere uno sviluppo ordinato della tassazione sui rifiuti.

Un primo parziale approfondimento sulla nuova Tari, in vigore dal 1° gennaio 2014 può essere svolto soltanto tenendo presente che la fase attuativa è ancora *in fieri* sia a livello statale sia a livello comunale.

2-DISCIPLINA DELLA TARI

Come si è detto, con la legge di Stabilità 2014, n. 147, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 2013, in vigore dal 1 gennaio 2014, 45al posto del Trise (previsto nel

2 E. Righi, *Prime valutazioni sulla Tari*, in *Boll. Trib. Inf.*, 2014, p. 501.
3 E. Righi, *Tariffa di igiene ambientale e Costituzione,* in *Dir. Prat. Trib.,* 2007, I, p. 593.
4 A. Busani, *Manuale dell'Imu,* Ipsoa Editore, 2012.
5 E. Piscino, *L'Imu alla luce della circolare ministeriale*, il *La Finanza Locale*, n. 3/2012, p. 22-38.

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it

testo originario del DdL di Stabilità 2014), è stata introdotta una nuova Imposta Unica Comunale6 – cd. Iuc – che si articola in tre componenti789:

a. l'Imu, che continua ad essere disciplinata dall'art.13 del D.L. 201/2011;

b. la Tari sulla gestione dei rifiuti urbani e assimilati, a carico del possessore/detentore di immobili idonei a produrre rifiuti urbani o assimilati. La tariffa è commisurata alla superficie calpestabile dell'unità immobiliare, già assoggettata all'attuale Tares, con aliquota che viene definita dal Comune con proprio regolamento;

c. la Tasi sui servizi indivisibili dei Comuni, a carico del proprietario e, pro quota, dell'eventuale occupante dell'immobile (per una % variabile dal 10 al 30%, a seconda di quanto stabilito dal Comune con proprio regolamento). Tale componente si applica con aliquota base dell'1 per mille sul valore catastale degli immobili (ad esempio, aree e fabbricati, compreso il "magazzino" delle imprese edili), determinato con le stesse modalità vigenti ai fini Imu1011.

Nello specifico la Tari (art. 1, co. 641 - 668 e 686) assicura la copertura dei costi relativi alla gestione dei rifiuti urbani ed assimilati e sostituisce, dal 2014, la Tares12.

6 F. Cerisano, B. Migliorini, *Legge di Stabilità, dal Trise alla Iu*c, in *Italia Oggi*, 26.11.2013.

7 L. De Vico, G. De Benedetto, L. Lovecchio, A. Magliaro, F. Ruggiano, A. Uricchio, *Manuale dei tributi locali*, Maggioli Editore, 2014.

8 L. Lovecchio, *L'improbabile unificazione nella Iuc di Imu, Tari e Tasi*, in *Corriere Tributario,* n. 4/2014, pag. 291 e ss.: "*... La IUC, istituita con la legge di stabilità 2014, è un tributo fondato su due distinti presupposti: il possesso di immobili, da un lato, l' erogazione e la fruizione di servizi comunali, dall'altro. Esponenziale del primo è l'IMU, che resta priva del cespite dell'abitazione principale. Il secondo è alla base della TARI, il prelievo sui rifiuti che prende il posto della TARES, e della TASI, la nuova imposta sui servizi indivisibili che colpisce anche l'abitazione principale. Considerata la diversità del criterio fondante, dovrebbe ritenersi che i due «blocchi» tributari, l'IMU, da una parte, la TASI e la TARI, dall'altra, abbiano una marcata autonomia, tanto da rendere pressoché priva di effetti concreti, e quindi inutile, l'unificazione degli stessi sotto l'egida della IUC ...".*

9 L. Lovecchio, *Tasi, Tari, Imu e gli altri tributi: come superare l'autunno caldo*, in www.leggioggi.it, 28.8.2014.

10 L. Salvini, *L'Imu nel quadro del sistema fiscale*, in Rass. Trib., 2012, p. 689-700.

11 R. Lungarella, *Tasi e Imu nelle giuste dosi*, in www.lavoce.info, 4.6.2014.

12 E. Righi, *Prime valutazioni sulla Tari*, in *Boll. Trib. Inf.*, 2014, p. 501.

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it

Il presupposto della Tari è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani[13].

Pertanto, è tenuto al pagamento della Tari il possessore o detentore di tali immobili a qualsiasi titolo (ad esempio, il proprietario, usufruttuario, il titolare del diritto di abitazione o il conduttore)1415.

In presenza di una pluralità di possessori o detentori, gli stessi sono tenuti in solido al pagamento dell'imposta, che costituisce un'unica obbligazione tributaria.

Nell'ipotesi in cui il soggetto "detentore" (ad esempio, il conduttore in virtù del contratto di locazione), occupi l'immobile per un periodo di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la Tari è dovuta solamente dal "possessore" dell'immobile (ossia dal proprietario/usufruttuario, etc.).

Sono, invece, escluse dalla Tari le aree scoperte pertinenziali o accessorie alle abitazioni e quelle condominiali non detenute o occupate in via esclusiva.

Circa la base imponibile su cui calcolare la Tari, la legge di Stabilità 2014 prevede che la stessa è costituita:

1. per le unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte, o iscrivibili, nel catasto edilizio urbano:

- in via provvisoria, dalla superficie calpestabile dei locali e delle aree idonee a produrre rifiuti urbani ed assimilati.

Le superfici da prendere in considerazione sono quelle dichiarate, ovvero accertate ai fini delle previgenti imposte sui rifiuti (Tares, Tarsu e Tia).

Tale modalità di determinazione della base imponibile si applicherà fino alla nuova determinazione della superficie imponibile, a seguito del completamento della procedura di allineamento dei dati catastali di tali unità immobiliari con quelli relativi alla

[13] A. Piccolo, *Novità in materia di Tasi e Tari*, in *Consulente Immobiliare*, 2014, p. 602.
14 A. Quaranta, *La nuova tassazione sui rifiuti: la Tari*, in *Quotidiano Ipsoa*, www.ipsoa.it, 18.10.2013.
15 G. Ielo, *Tari: istruzioni per l'uso*, in *Quotidiano Ipsoa*, www.ipsoa.it, 15.1.2014.

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it

toponomastica ed alla numerazione civica, adottata dai Comuni e dall'Agenzia delle Entrate;

- a regime, ossia a seguito del completamento della procedura di cui al punto precedente, dall'80% della superficie catastale, determinata in base ai criteri del D.P.R. 138/1998.

A tal fine, i Comuni dovranno comunicare ai contribuenti le nuove superfici imponibili, adottando le forme più idonee e nel rispetto dell'art. 6 della legge 212/2000 (Statuto del contribuente), in materia di conoscenza degli atti a loro destinati.

Per le medesime unità immobiliari a destinazione ordinaria, iscritte, o iscrivibili, nel catasto edilizio urbano, viene, altresì, stabilito che, ai fini dell'accertamento, il Comune possa considerare come superficie assoggettabile al tributo quella corrispondente all'80% della superficie catastale, determinata secondo i criteri del D.P.R. 138/1998;

2. per le altre unità immobiliari (ossia quelle non iscrivibili nel catasto edilizio urbano), dalla superficie calpestabile.

In ogni caso, nella determinazione della superficie assoggettabile alla Tari, non si tiene conto della parte di questa ove si formano rifiuti speciali[16].

Per le imprese, inoltre, l'unica certezza consiste nel fatto che il tributo non dipende quasi mai dalla quantità di rifiuti effettivamente prodotti[17].

La Tari viene determinata in base alla tariffa fissata dal Comune con proprio regolamento, è commisurata ad anno solare, e costituisce un'unica obbligazione tributaria18.

In particolare, il regolamento relativo alla Tari deve contenere:

- i criteri di determinazione delle tariffe (ai sensi del D.P.R. 158/1999);

[16] A. Quaranta, *Tari anche per i rifiuti speciali assimilati*, in *Quotidiano Ipsoa*, www.ipsoa.it, 12.5.14.

[17] C. Dell'Oste, *Tari a impatto pesante sulle imprese*, in *Sole 24 Ore*, 2.6.14: "*… L'unica certezza – per adesso – è che la Tari non dipende quasi mai dalla quantità di rifiuti effettivamente prodotti. Per il resto, molte imprese stanno facendo i conti in questi giorni con i primi bollettini della nuova tassa, scoprendo piccoli e grandi rincari, ma anche qualche sconto inatteso. Secondo le elaborazioni di Ref Ricerche su un campione di 22 capoluoghi che hanno già deliberato le tariffe per il 2014, il rincaro annuo medio su quattro imprese-tipo va dal +2% per gli uffici al +15% per le rivendite di frutta e verdura. Ma il dato generale racchiude forti differenze: dal -19% per un ristorante ad Aosta fino al +62% per un supermercato a Cremona …*".

18 F. Gavioli, *Tari: nessun bollettino aggiuntivo,* in *Quotidiano Ipsoa*, www.ipsoa.it, 3.4.2014.

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it

- la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione dei rifiuti;
- la disciplina delle riduzioni tariffarie, ivi comprese quelle che tengono conto della capacità contributiva della famiglia (anche attraverso l'applicazione dell'Isee).

Possono, infatti, essere previste riduzioni ed esenzioni, tra le altre, per le abitazioni con unico occupante o tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso discontinuo.

Infine, con riferimento alla dichiarazione ai fini della Tari, viene specificato che restano ferme le superfici a suo tempo dichiarate o accertate ai fini dei previgenti tributi relativi ai rifiuti (Tarsu, Tares e Tia).

3- INCERTO FONDAMENTO DELLA TASSAZIONE DEI RIFIUTI URBANI

La legge di stabilità 2014 lascia una ampia incertezza sia sulla data iniziale di decorrenza dello Iuc sia sulla eventuale simultanea soppressione dei precedenti tributi. Questa lacuna comporta la possibilità di una interpretazione libera, e per certi versi creativa, riguardante le modalità di istituzione del nuovo tributo, non permettendo ai Comuni una piena applicazione delle disposizioni.

Infatti, l'assenza di presupposti fondamentali, quali ad esempio la misura delle tariffe, di competenza in parte statale in parte comunale, consente di affermare la sussistenza di una sopravvivenza provvisoria dei prelievi già in applicazione alla data del 31 dicembre 2013, almeno fino al pieno compimento di tutti gli adempimenti necessari per l'operatività della nuova tassazione.

Il tema che maggiormente merita di essere sottolineato concerne il concetto stesso di raccolta e di smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Questi servizi non vanno considerati come una mera operazione di esclusivo interesse del cittadino detentore di locali ed aree

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it

scoperte ma vanno collocate in un disegno più ampio e di sistema. L'ente locale comunale è pertanto chiamato ad adottare strategie programmatiche precise. Questo comporta una rivisitazione critica del costo del servizio di raccolta e di smaltimento, una riorganizzazione sia per quanto riguarda l'imputazione sia per gli aspetti legati all'incidenza del servizio stesso.

Attualmente, infatti, le spese di tutte le articolate operazioni di raccolta e di smaltimento dei rifiuti ricadono sul cittadino-utente, secondo la logica di tributi fondati sul principio dello scambio, ovvero di prelievi basati sui principi del beneficio e della controprestazione[19].
Questa impostazione, nell'ottica generale di una effettiva autonomia degli enti locali, va ripensata ed impostata diversamente.
Ad esempio, una quota importante dei costi di queste attività di raccolta e di smaltimento dovrebbe essere considerata tra le funzioni fondamentali dei Comuni, in modo da rendere possibile un finanziamento già nel bilancio dell'ente locale comunale. I cittadini, pertanto, sarebbero chiamati a contribuire agli oneri del servizio pubblico di raccolta dei rifiuti ma non a farsene completamente carico.
Questo aspetto oggi, con l'introduzione della Tasi, va ancor di più preso in considerazione.
Infatti l'operatività della Tasi consentirebbe di spostare su di essa almeno il costo dello spazzamento delle strade e delle pubbliche piazze.

Altro profilo che meriterebbe attenzione consiste in una più attenta analisi delle tipologie delle nuove realtà abitative, quali, ad esempio, le multiproprietà, i centri commerciali, le case vacanze e le strutture dedicate ad attività di impresa. Sotto questo punto di vista, invece, la Tari ripercorre i consueti schemi tributari basati su elementi presuntivi, ottenuti

[19] P. Liberati – M. Paradiso, *Teoria positiva del beneficio e finanza locale responsabile. La lezione di Sergio Steve,* in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* , 2013, n. 3, I, pag. 257.

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it

da dati medi e *standard* sulla produzione di rifiuti nelle varie tipologie di locali abitativi e di attività di impresa. Siamo ancora una volta dinanzi ad un tributo di natura mista tra tassa e imposta, che mostra una certa indifferenza rispetto al fatto che la produzione di rifiuti ci sia realmente e abbia effettiva consistenza.

Ne consegue che punto nodale resta quello di determinare con maggiore precisione la misura della tassa e le modalità procedurali per la sua quantificazione. La Tari, invece, ripropone lo schema della rapportazione dell'onere richiesto agli utenti non solo in relazione alla tipologia di attività esercitata ma anche in riferimento al costo totale del servizio offerto dall'ente locale comunale, comprensivo dei costi di investimento[20].

Sul tema va tenuto presente l'art. 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Questo principio comporta che, per tutti i tributi locali, sia necessaria una precisa e puntuale indicazione legislativa dei caratteri fondamentali del prelievo. Questi aspetti dovrebbero tradursi in una individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e delle aliquote massime dei singoli tributi sulla base di criteri di razionalità e coerenza del sistema impositivo.

Ora, se da un lato la legge di stabilità 2014 contiene esaustive disposizioni sia sulle fattispecie imponibili sia sui soggetti passivi, dall'altro, il solo riferimento al dato del costo complessivo del servizio come limite massimo per la quantificazione delle tariffe impositive non può essere considerato pienamente in linea con le prescrizioni costituzionali.

Infatti, l'esigenza dei Comuni di coprire *in toto* il costo dei servizi di raccolta e di smaltimento dei rifiuti presenta caratteri di estraneità rispetto alla misura del tributo

[20] Sul punto vedi l'art. 1, comma 654 della legge di stabilità 2014. Allo stesso modo vanno ripresi l'art. 49 del d.l. n. 66 del 1989 e l'art. 61 del d.lgs n. 507 del 1993.

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it

stesso, che invece concerne pratiche di buona amministrazione rappresentati dalla necessità di non superare i limiti di bilancio richiesti per la copertura della spesa[21].
Su questo specifico punto, la legge di stabilità n. 147/2013 si limita a rimettere ogni competenza in materia alle prescrizioni contenute nel regolamento approvato con D.P.R. n. 158 del 1999, prevedendo che "il Comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamenti di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999 n. 158".

Questa mera indicazione pone seri interrogativi sulla soddisfazione del principio di legalità previsto dall'art. 23 della Costituzione repubblicana.

Ne deriva, infatti, che le tariffe applicative della Tari sono individuate e calcolate sulla base di criteri determinati da un regolamento che, a sua volta, si fonda sulle risultanze di un piano finanziario predisposto senza adeguate forme di pubblicità dal gestore del servizio e solo in seguito approvato dal Comune competente.

Si pongono, pertanto, significative problematiche sulla esatta congruità e rispondenza dei dati del piano finanziario in relazione alla misura della tariffa poi risultante a carico del cittadino utente. A questo si aggiungono questioni di non poco conto sull'entità dell'onere economico che viene sempre posto a gravare sui singoli utenti.
In tale situazione si pone come ineludibile la necessità di una diversa modulazione della nuova Tari sulla base di una classificazione più attenta dei rifiuti prodotti da locali abitativi e da strutture di impresa.

[21] A. Stagnaro, *Dir. Prat. Trib.,* 2008, II, p. 1283.

© "Fallimenti e Società" 2014 | Autore: Bernabei-Montanari | Direttore Resp.: Andrea Favaro
ISSN 2284-3086 – Reg. N. 2809 Tribunale di Vicenza – www.fallimentiesocieta.it