



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

documento

24 ottobre 2012

La Tares e l'Imposta sui servizi comunali





Il documento è stato predisposto dalle Commissioni di Studio Fiscalità dell'Area Enti Pubblici.

Presidente:

Nicola Tonveronachi

Componenti:

Segreteria tecnica

Oliverio Mara

Consigliere Delegato: Giosuè Boldrini

Consiglieri Co-Delegati : Andrea Bonechi e Marcello Danisi



Con l'articolo 14, D.L. n. 201/'11, convertito con modificazioni nella legge 214/'11, il legislatore è intervenuto per riordinare il prelievo sui rifiuti, attraverso l'istituzione di un nuovo tributo, destinato ad essere applicato a partire dal primo gennaio 2013 e a sostituire, sempre a decorrere da tale data, tutti gli attuali prelievi. L'iniziativa va senz'altro salutata con favore, vista la situazione confusionale in cui versa il settore, caratterizzato dalla coesistenza di almeno tre tipologie diverse di entrate collegate al servizio di gestione dei rifiuti. Ugualmente condivisibile, è l'opzione per l'entrata di natura tributaria, come si avrà modo di ribadire anche più avanti. La stesura della norma rivela tuttavia alcune criticità che dovranno essere prontamente rimosse, al fine di consentirne un'attuazione per quanto possibile priva di intralci. In linea generale, il nuovo tributo è composto di due distinti prelievi: la tassa relativa al servizio di gestione dei rifiuti urbani e l'imposta sui servizi indivisibili, che ha preso la forma di una maggiorazione della tassa. Proprio quest'ultima peraltro presenta i problemi maggiori che ne impongono una profonda modificazione se non, al limite, la totale rimozione. Per ciò che concerne la tassa, l'impianto normativo adottato è quello dell'attuale tarsu, con l'importante variazione rappresentata dalla disciplina di determinazione del prelievo, mutuata dalla Tia1 (art. 49, D. Lgs. n. 22/'97). Nella disamina dell'articolato si avrà dunque cura di segnalare soprattutto gli aspetti di discontinuità rispetto all'assetto normativo vigente. Come anticipato, la scelta del legislatore è stata decisamente in favore dell'entrata tributaria. Le ragioni di tale preferenza non sono peraltro difficili da comprendere. Ed invero, andando subito al cuore della questione, il punto centrale è che sino a quando il prelievo non avrà una qualificata corrispondenza con la misura del servizio fruito, secondo gli insegnamenti della sentenza n. 238/'09 della Corte Costituzionale, lo stesso apparterrà alla categoria dei tributi. Considerato che si tratta di un aspetto di natura prettamente sostanziale, è evidente la sua capacità di resistenza a qualsivoglia tentativo di carattere formale, quale ad esempio la consacrazione di entrata patrimoniale fornita dal legislatore. L'opzione per l'entrata tributaria ha comportato, come logica conseguenza, l'affermazione netta della titolarità comunale della stessa. Il comune ritorna il "dominus" del prelievo, finanche nella gestione dello stesso, con un rigore sotto questo profilo probabilmente eccessivo. Sarebbe peraltro opportuno introdurre la possibilità di attribuire i poteri deliberativi ad un organismo sovra comunale, sia nell'ipotesi della istituzione di un'unione tra comuni sia nell'eventualità in cui si proceda ad una gestione del servizio in ambiti territoriali ottimali.



Presupposto e soggetti passivi.

Vi è una sostanziale conferma delle regole Tarsu. Il presupposto pertanto è costituito dalla occupazione o detenzione di locali ed aree suscettibili di produrre rifiuti urbani. Per ragioni di semplicità, inoltre, in caso di utilizzi temporanei non superiori a sei mesi nel corso di un anno solare il soggetto passivo è sempre il possessore, inteso quale proprietario o titolare di diritti reali di godimento sull'immobile, e non l'utilizzatore. Resta dunque confermato, in armonia con la qualificazione tributaria dell'entrata, che ai fini della tassazione non occorre l'effettiva formazione di rifiuti ma la mera attitudine dei locali o aree a produrre rifiuti, in ragione dell'attività ivi svolta.

Locali ed aree escluse.

Mentre da un lato si conferma l'esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali ad uso domestico, dall'altro risultano invece soggette a prelievo tutte le aree scoperte utilizzate da utenze non domestiche. Scompare così la complessa e tradizionale distinzione tra aree scoperte operative, assoggettate alla Tarsu, e aree scoperte pertinenziali e accessorie a locali tassabili, escluse dal prelievo. Entrambe le scelte legislative appaiono ispirate a ragioni di semplificazione, poiché è evidente che l'applicazione del solo criterio della idoneità delle aree alla formazione dei rifiuti avrebbe imposto l'assoggettamento a tassa della totalità delle superfici scoperte. Le aree comuni condominiali restano anch'esse escluse, con la consueta eccezione dei locali ad uso esclusivo, quali l'alloggio del portiere, che rientrano nel perimetro di applicazione della tassa in capo all'utilizzatore.

La produzione di rifiuti speciali.

Si conferma l'esclusione delle aree ove si formano di regola rifiuti speciali, con l'importante precisazione, ricavata dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'esonero opera a condizione che il produttore ne dimostri il trattamento secondo modalità conformi alla normativa vigente. In buona sostanza, non è sufficiente attestare lo svolgimento di attività che per loro natura producono prevalentemente rifiuti speciali ma occorre anche dimostrare la corretta gestione di tali rifiuti, al fine di contrastare pratiche di illecito conferimento di rifiuti speciali al normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani. Correttamente, nulla è precisato in



ordine ai criteri di qualificazione dei rifiuti, trattandosi di materia già regolata nel codice dell'ambiente (D. Lgs. n. 152/'06).

Determinazione della base imponibile.

Con previsione parzialmente innovativa, la novella ha stabilito che l'estensione della superficie tassabile per i locali a destinazione ordinaria è pari, per convenzione posta ope legis, all'80% della superficie catastale. Si tratta della riproposizione, con modifiche significative, della disposizione attualmente recata nell'articolo 70, D. Lgs. n. 507/'93, ai fini Tarsu, oltre che nell'art. 1, c. 183, legge n. 296/'06, ai fini della Tia1. Le variazioni riguardano in particolare: a) la portata sostanziale e imperativa della superficie convenzionale che da presunzione legale relativa contenuta nella disposizione riferita alla dichiarazione tributaria è divenuta un elemento indefettibile del presupposto del nuovo tributo; b) in coerenza con quanto appena rilevato, la natura di estensione convenzionale del parametro della superficie catastale che diversamente da quanto accade oggi non è più semplicemente una estensione minima ma è a tutti gli effetti la superficie tassabile; c) la riconduzione all'ambito di applicazione del parametro in esame di tutti gli immobili a destinazione ordinaria, sia iscritti che iscrivibili in catasto, a prescindere dalla proprietà, pubblica o privata, degli stessi. Si evidenzia inoltre che per i soggetti per i quali la dichiarazione è stata già presentata provvederanno d'ufficio i comuni ad adeguare la superficie dichiarata, dandone comunicazione al contribuente. Restano dunque fuori dal criterio della superficie convenzionale gli immobili a destinazione speciale o particolare (gruppi catastali D e E) e le aree scoperte, per i quali si applicherà la tassazione sulla base della superficie calpestabile.

La tariffa.

Come anticipato in apertura, il nuovo tributo ha innestato nella disciplina della tarsu la tipologia di tariffa determinata ai fini della Tia1. Si prevede pertanto che il tributo sia articolato in una tariffa binomia, composta cioè da una quota fissa e da una quota variabile, che deve assicurare la copertura integrale dei costi del servizio. A tale riguardo, si segnala che non è stabilita una disciplina transitoria per il raggiungimento della copertura integrale dei costi del servizio, di tal che, in forza della formulazione vigente, i comuni dovrebbero assicurare l'equilibrio economico del servizio di gestione dei rifiuti già a partire dal 2013. Si



tratta tuttavia di una condizione che in alcuni casi risulterà di assai difficile realizzazione, di tal che sarebbe certamente auspicabile un temperamento del rigore di legge. Le modalità di costruzione del prelievo dovranno essere precisate in un futuro regolamento da adottarsi entro il 31 ottobre prossimo, su proposta congiunta del Ministero delle finanze e del Ministero dell'ambiente. Per l'anno 2013, il riferimento sarà in ogni caso costituito dal D.P.R. n. 158/'99. E' inoltre stabilito che il futuro regolamento trovi attuazione a partire dall'anno successivo a quello della sua emanazione; nelle more, resterà sempre in vigore il suddetto D.P.R. n. 158/'99. La previsione relativa all'anno 2013, a mente della quale tale annualità sarà senz'altro regolata dal citato D.P.R., consente ai comuni di adottare per tempo le misure organizzative necessarie per il recepimento dei criteri tecnici ivi indicati.

Le riduzioni tariffarie obbligatorie e quelle facoltative.

Le riduzioni di tributo sono largamente ispirate alla vigente disciplina della tarsu, anche in questo caso con un innesto proveniente dalla Tia1. I comuni pertanto potranno prevedere una riduzione fino al 30% della misura ordinaria del prelievo nei seguenti casi: a) abitazioni con unico occupante; b) abitazioni a disposizione o a utilizzo ridotto; c) locali delle utenze non domestiche adibiti ad uso stagionale o non continuativo, ma ricorrente. Rispetto alla formulazione dell'articolo 66, D. Lgs. n. 507/'93, si registra la scomparsa del riferimento necessario all'autorizzazione amministrativa dalla quale deve risultare l'utilizzo stagionale; d) abitazioni occupate da soggetti che dimorano all'estero per oltre sei mesi all'anno; e) fabbricati rurali ad uso abitativo. Resta salva la facoltà del comune di deliberare riduzioni o esenzioni ulteriori, non correlate ad 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. Queste riguardano: a) la raccolta differenziata delle utenze domestiche. La riduzione è deliberata nel regolamento comunale; b) l'avvio al recupero dei rifiuti da parte degli operatori economici. Anche in questo caso, la disciplina di riferimento è contenuta nel regolamento comunale; c) 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; d) 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 tale eventualità, l'importo massimo dovuto è pari al 20% della tariffa ordinaria.

Il regolamento comunale.

I comuni devono adottare un apposito regolamento attuativo del nuovo tributo, nel quale disciplinare tra l'altro: 1) le riduzioni e le esenzioni; 2) 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, c. 3, D. Lgs. n. 507/'93; 3) la determinazione delle categorie di contribuenti, raggruppati in funzione della omogeneità nella attitudine alla produzione di rifiuti; 4) la disciplina degli adempimenti dei contribuenti, con particolare riferimento agli obblighi dichiarativi ed 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); 5) la disciplina della tariffa giornaliera, applicabile alle occupazioni di locali ed aree pubbliche di durata non superiore a 183 giorni nell'arco di un anno solare. A tale 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/'93).

Modalità di pagamento e gestione del tributo.

Con previsione fortemente innovativa, si dispone che il pagamento del tributo debba avvenire esclusivamente in favore del comune. Senza una chiara motivazione, si è dunque deciso di escludere a priori la possibilità che la riscossione e l'applicazione della tassa possano essere affidate al gestore del servizio. Tale previsione non appare condivisibile e presenta profili di forti criticità. In primo luogo, non si vede per quale ragione debba essere abbandonata una prassi oramai consolidata, ed efficiente, in quasi tutti i comuni in tariffa (Tia1 o Tia2).



Considerato che a partire dall'anno prossimo il nuovo tributo sui rifiuti dovrà trovare applicazione nella totalità dei comuni, sembra davvero irrazionale imporre a tutti gli enti il ritorno alla modalità tradizionale di riscossione. Va inoltre evidenziato che il soggetto gestore non sarebbe neppure legittimato, in linea di principio, ad intervenire nelle fasi propedeutiche all'applicazione e riscossione della tassa sui rifiuti, quali ad esempio la bollettazione e i controlli, posto che tali attività sono di regola riservate ai soggetti iscritti nell'apposito albo tenuto dal Ministero delle finanze, ai sensi dell'articolo 53, D. Lgs. n. 446/'97. Sul punto si ricorda che la legittimazione del gestore all'applicazione della Tia1 e della Tia2 è attualmente contenuta nella disciplina di riferimento dei due prelievi (art. 49, D. Lgs. n. 22/'97, e art. 238, D. Lgs. n. 152/'06) che è pertanto correttamente considerata una legittimazione speciale ope legis, derogativa della normativa generale sull'albo dei soggetti abilitati alla gestione delle entrate locali. Se viene meno la norma speciale, si elimina qualunque possibilità per il gestore del servizio di intervenire nelle fasi di amministrazione della nuova entrata. Per ciò che concerne i poteri istruttori del comune e il regime sanzionatorio, la norma conferma l'applicazione delle disposizioni dettate per la generalità dei tributi locali.

La tariffa corrispettiva.

Ugualmente innovativa appare la previsione che consente ai comuni nei quali sono operativi sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti di abbandonare l'entrata tributaria in favore di una tariffa davvero corrispettiva. In tale eventualità, l'entrata, regolarmente assoggettata ad Iva, sarà invece interamente applicata e riscossa dal gestore del servizio pubblico. Peraltro, trattandosi comunque di una prestazione imposta, almeno sino a quando resterà in vigore la privativa comunale nella gestione del servizio, la norma correttamente prevede che il costo del servizio debba essere comunque determinato secondo i criteri del D.P.R. n. 158/'99 o dell'eventuale regolamento adottato in sostituzione di questo. La nozione di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti non ha una precisa definizione legislativa, pur risultando menzionata anche nell'allegato 1 al D.P.R. n. 158/'99. Ciò comporta un rinvio alle regole tecniche di gestione dei rifiuti. Deve tuttavia essere chiaro che la condizione indefettibile che legittima la disapplicazione dell'entrata tributaria in favore di una entrata patrimoniale consiste nella corrispondenza tra l'ammontare del prelievo e il servizio prestato.



La soppressione degli attuali prelievi.

Come anticipato in apertura, l'articolo 14 del D.L. n. 201/'11 provvede coerentemente a sopprimere, con effetto dal primo gennaio 2013, tutte le entrate attualmente previste per il finanziamento del servizio pubblico di gestione dei rifiuti, indipendentemente dalla natura delle stesse. Si tratta dunque della Tarsu, della Tia1 e della Tia2. La novella abroga inoltre con effetto immediato la previsione di cui all'articolo 195, c. 2, lett. e), D. Lgs. n. 152/'06, a mente della quale: a) le strutture di vendita con superfici superiori a determinate estensioni si considerano ope legis produttrici di rifiuti speciali; b) nei confronti dei produttori di rifiuti assimilati agli urbani dovrebbe trovare applicazione solo una speciale tariffa dai contorni legislativi molto indefiniti. Tale abrogazione, a nostro avviso pienamente condivisibile, merita alcune riflessioni. Quanto alla norma sulla specialità dei rifiuti prodotti dalle grandi superfici è nota la diatriba interpretativa esistente tra gli operatori. Da un lato, infatti, vi è chi sostiene che la stessa fosse già efficace dall'origine, trattandosi di disposizione dal contenuto sufficientemente precettivo. Per l'effetto, gli operatori economici che versavano in tale situazione avrebbero dovuto senz'altro provvedere al trattamento dei rifiuti secondo le regole proprie dei rifiuti speciali, vantando nel contempo il diritto all'esonero dal pagamento della tassa/tariffa. Dall'altro si rilevava invece come, ai sensi dell'articolo 1, c. 184, legge n. 296/'06, dovessero ancora essere applicati nella loro interezza i criteri tecnici di assimilazione dei rifiuti contenuti nella delibera interministeriale del 27.7.1984, sino alla completa attuazione del codice dell'ambiente. In particolare, a parere di chi scrive, sarebbe stata necessaria, a tal fine, l'emanazione del decreto dell'Ambiente recante i nuovi criteri di assimilazione, previsto sempre nel medesimo articolo 195 e a tutt'oggi non ancora emanato. L'abolizione della previsione in esame non modifica in modo sostanziale i termini della questione, per ciò che concerne il periodo pregresso, nel senso che la novella non sembra apportare rilevanti cambiamenti né a favore dell'una né a favore dell'altra tesi. Per ciò che concerne già l'anno in corso, invece, gli effetti della norma sono chiari: ai fini della assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani gli unici criteri ai quali devono attenersi i regolamenti comunali sono quelli recati, per l'appunto, nella nota delibera interministeriale del 1984. Non rileva dunque l'origine dei rifiuti ma unicamente la qualità degli stessi. Vale infine ricordare che per ciò che concerne l'assimilazione per quantità non esistono parametri nazionali ma valgono unicamente le indicazioni dei regolamenti tecnici adottati a livello locale.



In merito all'abolizione della singolare tariffa riferita ai produttori di rifiuti assimilati, di cui al ridetto articolo 195, c. 2, lett. e), D. Lgs. n. 152/'06, l'effetto concreto è pressochè nullo, poiché risulta che solo pochissimi comuni l'abbiano mai istituita.

A partire dal primo gennaio 2013, infine, è abrogata anche l'addizionale ex Eca che i comuni applicano sulla tarsu/tariffa, in anticipo di un anno rispetto alle previsioni dell'articolo 11, D. Lgs. n. 23/'11.

L'imposta sui servizi comunali.

L'articolo 14, D.L. n. 201/'11, inoltre, dispone l'introduzione, in contemporanea con l'entrata in vigore del tributo sui rifiuti, dell'imposta sui servizi comunali. Quest'ultima assume la forma di una maggiorazione della nuova tassa rifiuti, pari a 0,30 euro per metro quadrato, che i comuni possono elevare sino a 0,40 euro, anche in forma graduale in funzione della tipologia di immobile e della zona di ubicazione dello stesso. Il punto è tuttavia che trattandosi di un'imposta la stessa deve essere collegata a indici di capacità contributiva, ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione. Senonchè, la mera estensione della superficie utilizzata, se può fondare l'applicazione di una tassa, come accade per l'appunto per il nuovo tributo sui rifiuti, di certo non è sufficiente a rappresentare un indice di ricchezza idoneo a costituire il presupposto di un'imposta. Detto in termini molto banali, invero, non si vede come possa affermarsi che un soggetto che utilizza una superficie di estensione doppia di un altro, per ciò stesso, dimostri una attitudine alla contribuzione alle spese pubbliche ugualmente raddoppiata rispetto a quest'ultimo. Se si vuole conservare la struttura di questa nuova entrata occorrerà quantomeno introdurre dei correttivi legati al reddito o al patrimonio del soggetto passivo. Per le stesse ragioni, è completamente erroneo il richiamo delle riduzioni tariffarie previste per la tassa ai fini dell'applicazione dell'imposta sui servizi, trattandosi di riduzioni (quali ad esempio quella per l'unico occupante o per la raccolta differenziata) che si giustificano per la ridotta produttività di rifiuti dell'utente ma che nulla hanno a che fare con la capacità contributiva del soggetto passivo. Si segnala infine che l'imposta sui servizi trova applicazione anche nei comuni che istituiscono la tariffa corrispettiva, in luogo della futura tassa sui rifiuti.