

# La tariffa rifiuti e la Tares nel sistema del Codice ambientale

di Luigi Lovecchio  
Dottore commercialista

Un testo normativo che ha l'aspirazione di racchiudere il Codice ambientale non poteva trascurare il prelievo obbligatorio a fronte del servizio di gestione dei rifiuti urbani, attualmente ancora reso in privativa dai Comuni. Il compito è stato affidato come noto all'articolo 238, Dlgs 152/2006, istitutivo della nuova tariffa integrata ambientale, così ribattezzata dalla sentenza n. 238/2009 della Corte Costituzionale. L'infinita diatriba interpretativa e legislativa in ordine alla corretta qualificazione dell'entrata tariffaria ha tuttavia comportato il superamento della prospettiva del Codice ambientale in favore di un sostanziale ritorno al passato, sotto forma della introduzione di una nuova entrata tributaria (ribattezzata "Tares"), che mutua alcuni tratti dei prelievi precedenti, a partire dal 1° gennaio 2013. La situazione normativa appare peraltro ancora piuttosto fluida, di tal che lo scenario dell'anno prossimo non è nitido come dovrebbe essere ai fini di una corretta programmazione da parte degli attori della vicenda. Vi sono per di più alcuni punti critici del futuro prelievo che meriterebbero di essere rapidamente modificati, a pena di probabili vizi di incostituzionalità oltre che di disagi organizzativi del tutto irragionevoli.

Prima però di affrontare il tema della disciplina della Tares, è comunque opportuno volgere lo sguardo alla tariffa del Codice ambientale, denominata anche Tia2, per distinguerla dalla tariffa del decreto Ronchi (Tia1: articolo 49, Dlgs 22/1997). Anche perchè la Tia2 è in realtà già applicata in molte realtà comunali.

### I soggetti passivi e il presupposto della tariffa

Il presupposto del prelievo, che delinea nel contempo i soggetti passivi, non è distante dai fondamentali della Tarsu e della Tia1, circostanza questa che segna una oggettiva linea di continuità tra le varie entrate. Anche nella Tia2, infatti, l'obbligazione sorge nei confronti di chiunque possieda o detenga aree o locali "che producano rifiuti urbani". Il momento di insorgenza dell'obbligo del pagamento non è dunque collegato alla effettiva produzione di rifiuti ma, per l'appunto, alla disponibilità di aree e locali. Non deve peraltro trarre in inganno la lettera della previsione sopra virgolettata, la cui formulazione si distingue sia dalla Tarsu (1) sia dalla Tia1 (2). A dispetto dell'apparente necessità che le aree soggette al prelievo siano effettivamente produttive di rifiuti, infatti, è sufficiente evidenziare:

- a) la disposizione di cui all'articolo 238, comma 2, a mente della quale la tariffa è articolata sulla base delle quantità e qualità medie ordinarie dei rifiuti prodotti per unità di superficie, determinati in funzione di appositi parametri regolamentari. In questo modo, a evidenza, la reale produzione di rifiuti cede il passo a medie, che si avvicinano molto ai fondamentali della Tarsu e della Tia1;
- b) la previsione di cui al successivo comma 7 del medesimo articolo 238, secondo cui nella determinazione della tariffa "possono" essere stabilite agevolazioni relative alle utenze stagionali o non continuative.

Ed invero, se davvero la tariffa fosse correlata alla effettiva produzione di rifiuti, in tali casi si sarebbe in presenza di riduzioni (3), e non di agevolazioni, necessarie e non facoltative. Per ragioni ana-

(1) Nell'ambito della quale l'articolo 65, comma 1, Dlgs 507/1993, prevede che la misura del prelievo sia commisurata alla quantità e qualità medie di rifiuti, per unità di superficie, "producibili" nei locali e nelle aree, senza che rilevi l'effettiva formazione dei rifiuti.

(2) Il quale all'articolo 49, Dlgs 22/1997, omette qualsiasi riferimento

sia alla effettiva che alla teorica produzione di rifiuti, salvo configurare nel Dpr 158/1999 appositi indici di produttività media dei rifiuti per categoria di utenza.

(3) In quanto giustificate da ragioni coerenti con il presupposto del prelievo e non da motivazioni di ordine politico-sociale.

loghe, non dovrebbe a nostro avviso essere sopravvalutata la qualificazione espressa, operata nel comma 1, della Tia2 come “corrispettivo” per lo svolgimento del servizio di gestione di rifiuti urbani. Una simile attribuzione non appare infatti coerente con la previsione di cui al successivo comma 10, che dispone l'applicazione di un coefficiente di riduzione correlato ai rifiuti avviati al recupero.

**Non è difficile in proposito osservare che se si trattasse di un corrispettivo non occorrerebbe applicare alcun coefficiente di riduzione per i rifiuti assimilati che il produttore non conferisce al servizio pubblico. D'altro canto è noto che ai fini della qualificazione di una entrata non sono mai decisive le espressioni formali adottate dal Legislatore, quanto l'effettivo funzionamento della stessa (4).**

Su questi argomenti si avrà comunque modo di ritornare più avanti, quando si affronterà la questione della disposizione interpretativa recata nell'articolo 14, comma 33, Dl 78/2010.

### La gestione della tariffa

La Tia2 è concepita per essere applicata a livello sovracomunale, ma l'abolizione delle Aato rende necessari alcuni correttivi nella disciplina legislativa. È infatti previsto che la tariffa sia applicata dal gestore del servizio e determinata dalle Autorità d'ambito, che approvano altresì il piano finanziario e la relativa relazione di gestione. Nei Comuni in cui la Tia2 è operativa, in assenza di Aato, i poteri deliberativi vengono esercitati dal singolo ente locale. Ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 238, inoltre, la riscossione volontaria e coattiva può essere effettuata tramite ruolo, ai sensi del Dpr 602/1973, per mezzo dell'agente della riscossione, previa convenzione con l'Agenzia delle Entrate. Tale previsione appare tuttavia a rischio dopo le pronunce della Corte di Cassazione in materia di riscossione della tariffa del servizio idrico integrato. La sezione terza civile della Suprema Corte, nella **ordinanza n. 14628/2011**, con orientamento successivamente confermato, ha avuto modo di precisare che la tariffa del servizio idrico integrato, entrata patrimoniale di diritto privato, non può essere iscritta a ruolo se preceduta dall'emissione di una semplice fattura, poiché questa non costituisce titolo esecutivo. Ciò in forza della disposizione di cui all'articolo 21, Dlgs 46/1999, a mente del quale “*salvo che sia diversamente disposto da particolari disposizioni di legge, (omissis), le entrate previste dall'articolo 17 aventi causa in rapporti di diritto privato sono iscritte a ruolo quando risultano da titolo avente efficacia esecutiva*”. Vale inoltre la pena ricordare come anche nella disciplina della tariffa per il servizio idrico integrato sia presente una disposizione che ammette esplicitamente la riscossione tramite ruolo (5).

Ne consegue che se si aderisce alla tesi della qualificazione privatistica della Tia2, allo stato affermata nella disposizione interpretativa di cui all'articolo 14, comma 33, Dl 78/2010, si dovrebbe concludere per l'illegittimità della diretta iscrizione a ruolo delle somme non pagate dagli utenti del servizio, dovendosi transitare necessariamente da un preventivo decreto ingiuntivo.

### Le regole di determinazione della tariffa

L'articolo 238, Dlgs 152/2006, demanda ad un futuro regolamento ministeriale il compito di stabilire i criteri di determinazione della Tia2. Resta ferma, in linea di principio, l'impostazione

della Tia1, costituita dalla suddivisione dell'entrata in quota fissa, rappresentativa delle spese generali e degli investimenti, e in quota variabile, rappresentativa del grado di fruizione del servizio pubblico, in funzione della produttività di rifiuti dell'operatore. La copertura delle spese di gestione dei rifiuti esterni pare facoltativa. Se ciò accade, occorre darne notizia negli atti deliberativi. Il suddetto regolamento, tuttavia, non è mai stato emanato. Nel frattempo, è intervenuto il Legislatore con l'articolo 8, comma 3, Dl 194/2009, convertito con modificazioni nella legge 25/2010, a mente del quale laddove entro il 30 giugno 2010 non fosse stato pubblicato il decreto attuativo della Tia2, a partire dal 2011 i Comuni avrebbero potuto comunque istituire la suddetta tariffa, sulla base delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti. Per interpretazione unanime, tali riferimenti normativi non possono che individuarsi, rispettivamente, nell'articolo 238, Dlgs 152/2006 (disposizione legislativa), e nel Dpr 158/1999 (disposizione regolamentare). Conseguentemente, sempre a partire dal 2011, i Comuni possono deliberare il passaggio alla Tia 2 determinandola sulla base dei medesimi criteri tecnici che disciplinano la costruzione della tariffa di cui all'articolo 49, Dlgs 22/1997. Va in proposito ricordato che il Dpr 158/1999, nelle more della attivazione di sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti prodotti, prevede l'applicazione di indici di produttività medi dei rifiuti, senza necessità di garantire una precisa corrispondenza tra l'importo da pagare e il servizio reso. In base a tale quadro normativo, quindi, diversi Comuni, per sfuggire all'entrata tributaria, come si avrà modo di chiarire di seguito, hanno deliberato il passaggio alla Tia2.

### La natura giuridica dell'entrata

Occorre in primo luogo evidenziare che la Tia1 è stata oramai definitivamente qualificata come **entrata tributaria**. Depongono in questo senso la totalità dei pronunciamenti della giurisprudenza di vertice. Si ricordano al riguardo, tra i molti, la **sentenza n. 238/2009** e l'**ordinanza n. 64/2010** della Corte Costituzionale, la **sentenza n. 8313/2010** delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione e, da ultimo, le sentenze n. 3294/2012 e n. 3756/2012 della sezione tributaria della Corte di Cassazione. Quanto alla natura giuridica della Tia2, va innanzitutto ricordato che su di essa la citata sentenza n. 238 della Consulta aveva correttamente sospeso qualsiasi valutazione, in assenza del relativo regolamento attuativo. Per dirimere d'imperio la questione, è intervenuto il Legislatore con la disposizione recata nell'articolo 14, comma 33, Dl 78/2010, convertito con modificazioni nella legge 122/2010. In forza di tale norma “*le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo n. 152/06 si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria*”. Allo stato, quindi, si assiste ad una situazione piuttosto paradossale:

a) nei Comuni nei quali è istituita la Tia1, si è in presenza di una entrata tributaria, con tutte le conseguenze del caso, inclusa la non soggezione ad Iva;

b) nei Comuni nei quali è applicata la Tia2, si badi, pur senza alcuna modifica dei criteri di determinazione dell'entrata e della disciplina del prelievo, che infatti resta regolato dal Dpr 158/1999, si dovrebbe essere in presenza di una tariffa patrimoniale, regolarmente soggetta ad Iva.

È peraltro verosimile attendersi che questo assetto interpretati-

(4) Tra le tante, si veda la sentenza n. 238/2009 della Corte Costituzionale.

(5) Articolo 156, Dlgs 152/2006.

vo e normativo irragionevole sia prima o poi sottoposto all'esame dei giudici.

### La Tares

A cambiare ancora una volta lo scenario del prelievo sui rifiuti, ha provveduto l'articolo 14, Dl 201/2011, che ha disposto l'istituzione di un nuovo tributo, ribattezzato "Tares" (tributo comunale sui rifiuti e sui servizi), a partire dal 1 gennaio 2013. A decorrere dalla medesima data, saranno soppressi tutti gli attuali prelievi (Tarsu, Tia1 e Tia2). Nel rinviare all'approfondimento pubblicato su questa *Rivista* per gli aspetti di dettaglio del futuro prelievo (6), va registrata la inequivoca presa di posizione in favore dell'entrata tributaria, giustificata dalla mancata corrispondenza tra importo dovuto e servizio reso. Ed invero, nell'ipotesi in cui si fosse in presenza di tariffazione puntuale dei rifiuti conferiti, lo stesso articolo 14, Dl 201/2011, consentirebbe la sostituzione della tassa con una entrata corrispettiva.

La Tares si compone in realtà di due tributi:

- una tassa, istituita a fronte del servizio pubblico di gestione dei rifiuti urbani,
- e un'imposta, formalmente collegata ai servizi indivisibili dei comuni, ma priva di qualunque vincolo di destinazione.

La tassa ripropone lo schema della Tarsu, disegnato negli articoli 58 e seguenti, Dlgs 507/1993, con innesti della Tia1, quali ad esempio:

- suddivisione della tariffa in quota fissa e variabile;
- richiamo ai criteri di determinazione del prelievo recati nel Dpr 158/1999;
- previsione relativa alla riduzione della tassa in presenza di avvio dei rifiuti al recupero;
- obbligo della copertura integrale dei costi del servizio, che nella tares deve essere assicurato già dal primo anno di applicazione.

L'imposta invece assume la forma di una sorta di addizionale della tassa, calcolata in misura pari a 30 centesimi di euro al metro quadrato, con possibilità per i Comuni di elevare tale importo sino a 40 centesimi di euro, anche in misura differenziata in funzione della zona di ubicazione dell'immobile. La forte perplessità indotta dalla nuova imposta, già manifestata da più parti, riguarda la sua compatibilità con l'ordinamento costituzionale, segnatamente con l'articolo 53 della Costituzione.

Ed invero, posto che si è a cospetto di un tributo che deve colpire indici espressivi di capacità contributiva, è difficile sostenere che la sola superficie dell'immobile utilizzato, di per sé, possa rappresentare una manifestazione di ricchezza sufficiente a determinare il criterio di riparto delle spese pubbliche.

Se a questo si aggiunge che l'imposta sui servizi risente delle riduzioni valevoli ai fini della tassa, quali ad esempio il recupero dei rifiuti o la riduzione per unico occupante, circostanze queste che, come è evidente, non hanno nulla a che fare con l'attitudine alla contribuzione alla spesa pubblica, i dubbi sulla sostenibilità della futura imposta si accrescono.

Anche la tassa, tuttavia, non è priva di criticità che meriterebbero delle pronte correzioni.

Le principali riguardano:

- **obbligo** della effettuazione del pagamento in favore del comune, con esclusione quindi di qualsiasi intervento del gestore del servizio. Non vi è ragione invero di imporre tale unica modalità obbligatoria, soprattutto nei Comuni che oggi sono in Tia, per i quali la modalità ordinaria è la riscossione da parte dell'affidatario del servizio, che dovrebbero quindi adottare apposite misure organizzative, in un contesto già molto povero di risorse, umani e materiali;
- **necessità** della immediata copertura dei costi del servizio. L'obbligatorietà della prospettiva tariffaria, l'unica in cui la copertura integrale è prescritta per legge, è stata sempre spostata in avanti nel tempo, di tal che i comuni si sono sentiti, comprensibilmente, in condizioni di poter differire il raggiungimento del pareggio di bilancio del servizio di gestione dei rifiuti. Sarebbe corretto che il Legislatore si facesse carico dei segnali giunti dalla continue proroghe di termini, fissando un breve periodo transitorio per ottemperare all'obbligo di legge;
- **esigenza** di attribuire i poteri deliberativi in materia di tares a organismi pubblici sovra comunali, laddove il servizio sia svolto in ambiti territoriali che coinvolgano una pluralità di enti locali. Nella disciplina attuale, tutti i poteri sono attribuiti ai singoli Comuni. Trattandosi di un tributo statale, la possibilità di assegnare i poteri normativi a soggetti diversi da questi è subordinata ad una precisa autorizzazione legislativa statale, al momento inesistente.

(6) Si veda il n. 178 - novembre 2010 della presente *Rivista Rifiuti* – Bollettino di informazione normativa.