



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

PARTE SECONDA

La difficile evoluzione della tassazione sui rifiuti urbani

Commento a Commissione tributaria provinciale di Lecce, sentenza 1891/2015
di *Guglielmo Bernabei e Giacomo Montanari**

Omissis

Ritenuto in fatto

Il Comune di Gallipoli, tramite Equitalia Sud Spa, ha notificato alla Hotels s.r.l. con sede in Gallipoli, nella persona del legale rappresentante, la cartella esattoriale n. 059 2014 00079278 di Euro 85.712,88 per la riscossione Tares anno 2013.

La società avverso la cartella esattoriale ha proposto tempestivo ricorso eccependo:

- a) l'illegittimità della tariffa applicata, dopo aver sviluppato l'iter legislativo della specifica normativa;
- b) la nullità della cartella di pagamento per difetto di motivazione;
- c) l'eventuale nomina di un C.T.U.

La Commissione decide come da dispositivo.

Motivi della decisione

La cartella esattoriale impugnata merita di essere annullata per difetto di motivazione. La Corte di Cassazione, con sentenza n. 15638 del 12 agosto 2004, in merito alla cartella esattoriale Tarsu, oggi Tares, ha stabilito il seguente principio di diritto: " Al riguardo giova sottolineare che una congrua, sufficiente ed intellegibile motivazione deve sempre sussistere in relazione ai presupposti ed alle finalità dell'atto e non può essere riservata ai soli avvisi di accertamento della tassa. Alla cartella di pagamento sono comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della legge n. 241 del 1990, anche se notificata prima dell'entrata in vigore delle specifiche disposizioni dettate in materia tributaria dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000. Una diversa interpretazione si porrebbe in insanabile contrasto con la Costituzione, in riferimento agli artt. 3, sotto il profilo della disparità di trattamento rispetto agli altri atti della pubblica amministrazione e del difetto di ragionevolezza, e 24, sotto il profilo della ingiustificata lesione del diritto di difesa del contribuente; ciò allorché la cartella di pagamento della Tarsu non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento", la quale ultima cosa è avvenuta nella presente controversia.

Nel caso di specie, la cartella di pagamento impugnata è nulla in quanto priva della necessaria motivazione, così come espressamente e tassativamente previsto dall'art. 7, primo comma, della legge n. 212 del 27 luglio 2000, Statuto dei diritti del

* I paragrafi 2, 3 e 7 sono a cura di Guglielmo Bernabei; i paragrafi 1, 4, 5 e 6 sono a cura di Giacomo Montanari.

contribuente, in attuazione dei principi costituzionali di chiarezza e motivazione degli atti, sanciti dall'art. 97 della Costituzione.

Nello stesso senso, la Corte di Cassazione con le sentenze n. 28318/2005; 18415/2005; 16875/2003 e 14306/1999.

Nella cartella esattoriale impugnata il vizio di motivazione è evidente perché si cita genericamente un "ruolo n. 2014/000136 Tares", peraltro mai notificato alla società, ed inoltre, sempre per l'anno 2013, si indicano tariffe generiche di euro 3,48 e 11,22, senza alcun riferimento specifico e senza alcuna comprensibile motivazione.

Il Comune di Gallipoli, nell'atto di costituzione, per la prima volta fa riferimento al metodo normalizzato previsto dal dpr n. 158 del 27/04/1999.

A tal proposito, però, la Commissione ritiene di disapplicare il suddetto regolamento, ai sensi e per gli effetti dell'art. 7, ultimo comma, d.lgs n. 546/92, perché anch'esso totalmente privo di motivazione.

Infatti, nel determinare le tariffe della parte fissa e della parte variabile, art. 6, si fa riferimento a calcoli matematici per il coefficiente potenziale di produzione "Kc" secondo espressioni numeriche incomprensibili, scritte nell'allegato n. 1, del citato regolamento.

Oltretutto, anche a voler prendere per buone le citate formule matematiche, il regolamento per gli alberghi prevede le seguenti tariffe minime e massime, in euro:

A) per la parte fissa:

-Alberghi con ristorante: 1,01-1,41

-Alberghi senza ristorante: 0,85-1,08

B) per la parte variabile:

- Alberghi con ristorante: 8,92-12,45

-Alberghi senza ristorante: 7,50-9,50

Nella criptica cartella esattoriale si fa un generico riferimento a tariffe di euro 3,48 e 11,22 senza alcuna motivazione e senza alcun riferimento amministrativo.

Di conseguenza, è palese il difetto di motivazione, sia della cartella esattoriale e sia del regolamento, perché il contribuente non è posto nelle condizioni di potersi efficacemente difendere in quanto non conosce come il Comune di Gallipoli è arrivato, non solo a determinare le tariffe tra il minimo e il massimo, ma, soprattutto, a quantificare le relative cifre.

Oltretutto, l'art. 2, comma 2, del citato regolamento n. 158/1999 prevede che: "La tariffa di riferimento a regime deve coprire tutti i costi afferenti al servizio di gestione dei rifiuti urbani e deve rispettare la equivalenza di cui al punto 1 dell'allegato 1".

Il Comune di Gallipoli, neppure in questa sede, nonostante le specifiche contestazioni della società, ha dimostrato i costi afferenti al servizio dei rifiuti urbani per l'anno 2013, per valutare l'effettività degli stessi.

Non è un caso che la gestione dei rifiuti solidi urbani è nel mirino dell'Antitrust, come riportato dal giornale "Il Messaggero" del 19/08/2014, esibito e depositato in udienza dalla società ricorrente.

Tenuto conto delle novità e delle particolarità delle questioni trattate, anche perché

la Tares è applicata solo per il 2013, sostituita dalla Tari per gli anni futuri, appare equo compensare le spese del presente giudizio.

P.Q.M.

La Commissione, in accoglimento del ricorso, annulla la cartella di pagamento impugnata.

Spese compensate.

Lecce, lì 21/04/2015

ABSTRACT

The Commissione Tributaria Provinciale of Lecce dwells on the fact that, when a measure is adopted in the absence of power or in violation of the law, the judge must set aside the act against the part that suffers the consequences. Equally it can not be said when there is a motivation defects since there isn't defect of the measure. In addition, the decision in question provides interesting findings on the evolution of the legislation on the taxation of municipal waste.

SINTESI

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, pronunciandosi su una cartella di pagamento avente ad oggetto il recupero della Tassa sui rifiuti, si sofferma sul fatto che, laddove il provvedimento sia stato adottato in carenza di potere o in violazione di legge, il Giudice (civile o tributario) è tenuto a disapplicare l'atto nei confronti della parte che ne subisce le conseguenze. Altrettanto, però, non può dirsi laddove difetti una motivazione poiché, in tal caso, non esiste alcun vizio del provvedimento. Inoltre, la decisione in commento fornisce interessanti rilievi sulla evoluzione della normativa sulla tassazione dei rifiuti urbani.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. I fatti di causa e la decisione – 3. Tares: disciplina normativa – 4. Tares e determinazione della tariffa – 5. Dalla Tares alla Tari – 6. Incerto fondamento della tassazione dei rifiuti urbani – 7. Riflessioni conclusive a margine della pronuncia

1. Premessa

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce ha avuto modo di pronunciarsi su una cartella di pagamento notificata ad una società operante nel settore alberghiero avente ad oggetto il recupero della tassa sui rifiuti e servizi per l'anno 2013. La pronuncia annotata desta notevoli perplessità in quanto annulla la cartella di pagamento per un asserito difetto di motivazione e, inoltre, disapplica, ex art. 7, u.c., d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, il d.P.R. n. 158/1999, recante la disciplina del c.d. metodo normalizzato per la quantificazione degli importi da pagare a titolo di tassa/tariffa rifiuti, poiché, anch'esso, privo di motivazione.

Partendo dalla delineazione dei tratti salienti della decisione in commento, si presterà attenzione alla disciplina dell'imposizione sui rifiuti solidi urbani, con particolare riferimento al passaggio dalla Tares, oggetto della pronuncia in esame, alla Tari¹.

2. I fatti di causa e la decisione

La Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, con Sentenza n. 1891 del 2015 ha totalmente annullato la cartella esattoriale Tares del Comune di Gallipoli, relativa all'anno 2013, pari ad € 85.712,88, notificata ad una nota società alberghiera di Gallipoli.

Al fine di comprendere meglio la questione è opportuno ripercorrere il fatto.

L'Agente della riscossione, incaricato dal Comune di Gallipoli, notificava ad una società alberghiera una cartella esattoriale per la riscossione della tassa sui rifiuti e servizi (c.d. Tares) relativa all'anno di imposta 2013, sulla base dei dati dichiarati al Comune dalla società contribuente.

A sua difesa, la società debitrice presentava tempestivamente ricorso avverso la suddetta cartella, eccependo l'illegittimità della tariffa applicata e la nullità del provvedimento esattivo in quanto privo di motivazione.

Il Comune di Gallipoli, convenuto in giudizio insieme all'Agente della riscossione, resisteva all'azione sostenendo la legittimità della tariffa applicata nonché del proprio operato. A sostegno della propria posizione, il predetto Comune, in sede di costituzione, precisava che le somme liquidate nella cartella di pagamento sono il risultato dell'applicazione del metodo normalizzato di cui al d.P.R. n. 158/1999 a quanto dichiarato dalla contribuente.

Il giudizio si concludeva con l'accoglimento del ricorso della società alberghiera e l'annullamento della cartella di pagamento in quanto atto privo di motivazione.

Secondo il Collegio giudicante, quindi, non sarebbe una motivazione sufficiente quella che si limiti a richiamare il ruolo e, come nel caso di specie, riporti genericamente delle tariffe senza indicare specificamente in base a quali criteri

¹ E. Righi, Tariffa di igiene ambientale e Costituzione, in Dir. Prat. Trib., 2007, I, p. 593.

sono state determinate e come si sia giunti alla quantificazione delle cifre dovute dal contribuente.

I Giudici Tributari, nello specifico, annullavano la Tares (oggi Tari), disapplicando il regolamento d.P.R. n. 158 del 27.4.1999 (c.d. metodo normalizzato), poiché totalmente immotivato², in quanto facente riferimento a formule matematiche incomprensibili ed ingiustificate. Ed, infatti, "nella criptica cartella esattoriale si fa generico riferimento a tariffe di € 3,48 ed € 11,22, senza alcuna motivazione e senza alcun riferimento amministrativo. Di conseguenza, è palese il difetto di motivazione, sia della cartella esattoriale e sia del regolamento, perché il contribuente non è posto nelle condizioni di potersi efficacemente difendere in quanto non conosce come il Comune di Gallipoli sia arrivato, non solo a determinare le tariffe tra il minimo ed il massimo, ma, soprattutto, a quantificare le relative cifre".

Oltretutto, l'art. 2, comma 2, del regolamento n. 158/99, sancisce che la tariffa in merito deve coprire tutti i costi afferenti al servizio di gestione dei rifiuti urbani. Il Comune di Gallipoli, nella fattispecie, non ha dimostrato i costi inerenti al servizio svolto, al fine di poterne valutare l'effettività e la congruità.

3. Tares: disciplina normativa

La tassa sui rifiuti e servizi è stata introdotta dall'art. 14 d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, che, al contempo, ha abrogato tutti i prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria.

La norma, entrata in vigore il 1° gennaio 2013, è stata successivamente abrogata, a partire dal 1° gennaio 2014, dall'art. 1, comma 704, legge 27 dicembre 2013, n. 147. Ne deriva che la Tares è esistita per un solo periodo di imposta.

In detto periodo, dunque, è stato istituito in tutti i comuni del territorio nazionale il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi destinato a coprire i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento

2. cfr. Cass. civ., ord. 17 aprile 2014, n. 8934; Cass. civ., 12 agosto 2004, n. 15638.

nonché i costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni³.

La soggettività attiva dell'obbligazione Tares era posta in capo al comune nel cui territorio insisteva, interamente o prevalentemente, la superficie degli immobili assoggettabili al tributo. La soggettività passiva, invece, era posta in capo a chiunque occupasse o detenesse a qualsiasi titolo locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani e indipendentemente dall'uso al quale questi fossero adibiti. Sempre in tema di soggettività passiva, la disposizione in parola prevedeva un vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usavano in comune i locali o le aree stesse oggetto dell'imposizione.

L'art. 14 in esame introduceva, poi, una apposita disciplina per le ipotesi di utilizzo temporaneo delle aree oggetto di imposizione o per quanto concerne locali in multiproprietà e centri commerciali integrati.

Il tributo doveva essere corrisposto in base ad una tariffa commisurata all'anno solare, al quale corrispondeva un'autonoma obbligazione tributaria.

Al comune era concessa la possibilità di prevedere, con proprio regolamento, riduzioni tariffarie per una serie specifica di casi.

La disposizione in commento, inoltre, conteneva una serie di norme concernenti ulteriori aspetti del tributo che andavano dalle tempistiche per la deliberazione delle aliquote, alla determinazione della misura del tributo laddove non vi fosse un adeguato servizio di raccolta vicino alla zona servita, passando per le dichiarazioni dei soggetti passivi, le eventuali sanzioni e i rimborsi di imposta.

Un tratto indubbiamente peculiare della disciplina Tares riguardava la natura da attribuire a questa entrata: infatti il legislatore ne ha dettato la disciplina assumendo la natura tributaria della Tares, ciononostante, i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico potevano, con regolamento, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo. In questo modo si è, di fatto, istituita una Tares avente natura tributaria e una Tares per la quale sembra

3. A. Scaglia, Tassa sui rifiuti e servizi (Tares): nullità della cartella di pagamento per difetto di motivazione e disapplicazione del d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, ex art. 7 u. c., d.lgs 546/1992, in *Tributi locali e regionali*, n. 3-4, 2015, pag. 54.

possibile invocare una natura corrispettiva.

4. Tares e determinazione della tariffa

Appare necessario, ora, soffermarsi maggiormente sugli aspetti direttamente coinvolti dalla controversia definita dalla sentenza in commento: il metodo per la determinazione della tariffa.

In primo luogo, l'art. 14, comma 9, d.l. n. 201/2011, prevedeva che la tariffa fosse "commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158".

Inoltre, la tariffa era composta da una quota determinata sulla base delle componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti urbani e da una quota rapportata alla quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e ai costi di gestione. In ogni caso, la determinazione della tariffa da applicare doveva assicurare la copertura integrale di tutti i costi di investimento e di esercizio.

I criteri per l'individuazione del costo di servizio di gestione dei rifiuti e per la determinazione della tariffa, avrebbero dovuto essere determinati da un apposito regolamento da emanarsi ai sensi dell'art. 17, comma 1, legge 23 agosto 1988, n. 400, su proposta del Ministero dell'economia e delle finanze e del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro il 31 ottobre 2012.

Nelle more dell'adozione del suddetto regolamento, dovevano comunque trovare applicazione le norme contenute nel già citato d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, recante le norme per la elaborazione del metodo per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani.

Si deve, pertanto, esaminare tale regolamento.

Questo atto introduceva il metodo per la definizione delle componenti di costo da coprirsi con le entrate tariffarie e per la determinazione della tariffa di riferimento relativa alla gestione dei rifiuti urbani

In base alla tariffa di riferimento calcolata, gli enti locali individuavano il costo complessivo del servizio e determinavano la tariffa che loro intendono applicare, avendo riguardo al piano finanziario degli interventi relativi al servizio e tenendo conto degli obiettivi di miglioramento della produttività e della qualità del servizio fornito nonché del tasso di inflazione programmato.

La tariffa era composta da una parte fissa, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una parte variabile, rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione. La tariffa così ottenuta era suddivisa in fasce di utenza domestica e fasce di utenza non domestica e il comune era tenuto a ripartire tra le categorie di utenza domestica e non domestica l'insieme dei costi da coprire attraverso la tariffa secondo criteri razionali. L'ente locale, inoltre, aveva facoltà di stabilire le modalità con cui la tariffa era articolata nel proprio territorio: a tal proposito doveva comunque fare riferimento alle caratteristiche delle diverse zone del territorio comunale, ed in particolare alla loro destinazione a livello di pianificazione urbanistica e territoriale, alla densità abitativa, alla frequenza e qualità dei servizi da fornire.

A questo punto, resta da indagare il calcolo della tariffa per le utenze non domestiche, la cui disciplina era dettata dall'art. 6 del regolamento in esame. Per quanto concerne la quota fissa, il comma 1 della norma recita testualmente: "Per le comunità, per le attività commerciali, industriali, professionali e per le attività produttive in genere, la parte fissa della tariffa è attribuita alla singola utenza sulla base di un coefficiente relativo alla potenziale produzione di rifiuti connessa alla tipologia di attività per unità di superficie assoggettabile a tariffa e determinato dal comune nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.3 dell'allegato 1 al presente decreto".

Per quanto riguarda, invece, la parte variabile della tariffa relativa alle utenze non domestiche, la disciplina è dettata dal secondo comma dell'art. 6 del regolamento, che recita testualmente: "Per l'attribuzione della parte variabile

della tariffa gli enti locali organizzano e strutturano sistemi di misurazione delle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dalle singole utenze. Gli enti locali non ancora organizzati applicano un sistema presuntivo, prendendo a riferimento per singola tipologia di attività la produzione annua per mq ritenuta congrua nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.4 dell'allegato 1".

5. Dalla Tares alla Tari

La legge di Stabilità 2014, n. 147, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale del 27 dicembre 2013, in vigore dal 1 gennaio 2014,⁴⁵ al posto del Trise (previsto nel testo originario del D.d.L. di Stabilità 2014), ha introdotto 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 alla 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 percentuale variabile dal 10 al 30%, a seconda di quanto stabilito dal Comune con proprio regolamento). Tale

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.

6 F. Cerisano, B. Migliorini, Legge di Stabilità, dal Trise alla Iuc, 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 cospicuo 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.

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.

Il presupposto della Tari è il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani¹³. 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

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.

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.

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 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 speciali¹⁶.

Per le imprese, inoltre, l'unica certezza consiste nel fatto che il tributo non dipende quasi mai dalla quantità di rifiuti effettivamente prodotti¹⁷.

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 ...".

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);
- 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).

6. 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

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

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 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 controprestazione¹⁹.

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 da dati medi e *standard* sulla produzione di rifiuti nelle varie tipologie di locali abitativi e di attività di impresa. Siamo ancora una

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.

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 investimento²⁰.

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 stesso, che invece concerne pratiche di buona amministrazione rappresentati dalla necessità di non superare i limiti di bilancio richiesti per la copertura della spesa²¹. 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

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.

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

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 Tari sulla base di una classificazione più attenta dei rifiuti prodotti da locali abitativi e da strutture di impresa.

7. Riflessioni conclusive a margine della pronuncia

Alla luce delle argomentazioni svolte, la decisione adottata dalla Commissione Tributaria Provinciale di Lecce risulta criticabile sia in riferimento all'annullamento della cartella impugnata poiché priva di motivazione, sia per il principio affermato in merito alla disapplicazione di un atto normativo.

Per ciò che riguarda il primo aspetto²², occorre rilevare come l'orientamento della più recente giurisprudenza di legittimità²³ sia più articolato e abbia avuto modo di specificare la portata dell'obbligo di motivazione degli atti della riscossione.

Non c'è alcun dubbio che se la cartella esattoriale è il primo e unico atto con il quale l'ente impositore esercita la propria pretesa tributaria, essa debba recare una adeguata motivazione che consenta al contribuente l'esercizio del proprio

22 A. Kostner, In tema di motivazione della cartella di pagamento, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 4/2014, p. 562.

23 cfr. Cass. civ. ord., 17 aprile 2014, n. 8934 nonché Cass. civ., 12 agosto 2004, n. 15638.

diritto di difesa²⁴.

A sostegno di questo principio, è opportuno evidenziare quanto affermato dalla Suprema Corte di Cassazione in merito ad una cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 32 *bis*, d.P.R. n. 600 del 1973. Il Supremo Collegio, invero, ha precisato che "la generale portata precettiva dell'obbligo di motivazione va differenziata a seconda del contenuto prescritto dalle norme per ciascun atto impositivo, di modo che, dovendo distinguersi, anche con riguardo alla cartella, tra l'atto di liquidazione dell'imposta e l'atto accertativo della pretesa fiscale, l'obbligo di motivazione, in funzione delle finalità conoscitive e di difesa del contribuente, risulta ineludibile allorché a mezzo della cartella si rettifichino i risultati della dichiarazione ed essa divenga perciò estrinsecazione di una pretesa ulteriore, in tal caso configurandosi l'esercizio di una vera e propria potestà impositiva riconducibile all'ordinaria attività accertatrice e dovendo dunque la cartella essere debitamente motivata".

Nel caso in oggetto la cartella di pagamento impugnata non poteva essere considerata come atto di accertamento del tributo dovuto dal contribuente, ma come mero atto della riscossione. Infatti, essa è stata emanata sulla scorta dei dati che la stessa società contribuente aveva dichiarato al Comune.

Sulla base della giurisprudenza di legittimità invocata dai Giudici Tributari per riconoscere l'obbligo di motivazione della cartella di pagamento emessa per la riscossione della tassa sui rifiuti, si può argomentare a sostegno della legittimità dell'atto impugnato in quel giudizio.

La Suprema Corte, infatti, poche righe prima del principio invocato e riportato nella sentenza in esame²⁵, ha affermato che "nella cartella di pagamento della

24 cfr. Cass. civ., Sez. Un. 14 maggio 2010, n. 11722.

25 Principio tratto dalla citata Cass. civ., 12 agosto 2004, n. 15638 secondo il quale "una congrua, sufficiente ed intelligibile motivazione deve sempre sussistere in relazione ai presupposti (ed alle finalità) dell'atto e non può, quindi, essere riservata ai soli avvisi di accertamento della tassa. Alla cartella di pagamento, infatti, sono comunque applicabili i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'art. 3 della l. n. 241 del 1990, anche se notificata (come nella specie) prima dell'entrata in vigore delle specifiche disposizioni dettate in materia tributaria dall'art. 7 della legge n. 212 del 2000 (in attuazione del quale, l'art. 6, comma 1, lettera c, del d.lgs. n. 32 del 2001 ha introdotto il comma 2-bis dell'art. 71 del d.lgs. n. 507 del 1993, relativo alla motivazione dell'avviso di accertamento della Tarsu). Come da ultimo opportunamente

Tarsu, il Comune ha l'obbligo di chiarire (sia pure succintamente) le ragioni (intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria) dell'iscrizione nel ruolo, proprio per consentire all'interessato di verificare se sussistono i presupposti per tale iscrizione e di difendersi in giudizio: il contenuto minimo di tali indicazioni va, appunto, commisurato all'esigenza di consentire al contribuente un non eccessivamente difficoltoso esercizio del proprio diritto alla difesa".

Dalla lettura della sentenza della Corte di merito, pertanto, emerge come nella cartella di pagamento impugnata dalla ricorrente tali dati fossero tutti presenti: infatti, vi erano riportate le tariffe applicate, il tipo di tributo iscritto nonché il numero del ruolo.

Andando ad analizzare il secondo aspetto, emerge come la Commissione Tributaria sia ricorsa al potere di disapplicazione degli atti amministrativi conferito al Giudice Tributario dall'art. 7, D.Lgs. 546/1992, secondo cui: "Le commissioni tributarie, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente".

La questione, dunque, concerne proprio il tipo di illegittimità che consente al Giudice Tributario di disapplicare l'atto amministrativo.

Laddove il provvedimento (regolamento o atto amministrativo generale) sia stato adottato in carenza di potere o in violazione di legge non c'è dubbio che il Giudice (civile o tributario) sia tenuto a disapplicare l'atto nei confronti della parte che ne subisce le conseguenze. Altrettanto, però, non può dirsi laddove difetti una

sottolineato da questa Corte (con le sentenze n. 3861 del 2002 e n. 17356 del 2003, che hanno superato l'opposto orientamento espresso dalla sentenza n. 14306 del 1999), il citato art. 3 della legge n. 241 del 1990 – inserito nel capo 1^a della legge – si applica ad ogni tipo di provvedimento amministrativo e, quindi, anche agli atti evidenzianti una pretesa tributaria nei confronti del contribuente (v. anche Corte Cost., ordinanza n. 117 del 2000), poiché le disposizioni che l'art. 13, comma 2, della stessa legge dichiara non applicabili ai procedimenti tributari sono solo quelle inserite nel capo 3. Una diversa interpretazione si porrebbe, del resto, in insanabile contrasto con la Costituzione, in riferimento agli artt. 3 (sotto il profilo della disparità di trattamento, rispetto agli altri atti della pubblica amministrazione, e del difetto di ragionevolezza) e 24 (sotto il profilo della ingiustificata lesione del diritto di difesa del contribuente): ciò a maggior ragione allorché la cartella di pagamento della Tarsu non sia stata preceduta da un motivato avviso di accertamento".

motivazione poiché, in tal caso, non esiste alcun vizio del provvedimento.

E' proprio la legge a prevedere che la motivazione non sia richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale. Il d.P.R. n. 158/1999 è un atto normativo e, pertanto, per la validità dello stesso non è richiesta l'esistenza di alcuna motivazione. Inoltre, alla luce di quanto si è fin qui esposto, non è nemmeno facile affermare che la disciplina contenuta nel decreto del Presidente della Repubblica in parola sia poco chiara (e, quindi, l'atto sarebbe immotivato nel senso di poco intellegibile).