

*LE NOVITA' IN MATERIA DI TARES E
RISCOSSIONE
NEGLI ENTI LOCALI*

Enrico Cecchin

Mirabella Eclano (AV) 16 aprile 2013

LE NOVITA' IN MATERIA DI TARES E RISCOSSIONE NEGLI ENTI LOCALI

Di Enrico Cecchin

*La presente dispensa è stata utilizzata in occasione della giornata formativa
che si è svolta a "Mirabella Eclano (AV)" il "16 aprile 2013".*

La pubblicazione del presente Volume avviene per gentile concessione di:
ANUTEL Associazione Nazionale Uffici Tributi Enti Locali. Le opinioni espresse nel
presente lavoro sono attribuibili esclusivamente all'autore e non coinvolgono in
alcun modo la Fondazione IFEL.



*LE NOVITA' IN MATERIA DI TARES E RISCOSSIONE
NEGLI ENTI LOCALI*

Enrico Cecchin

Mirabella Eclano (AV) 16 aprile 2013

Il complesso delle disposizioni contenute nell'art. 14 del D.L. 6 dicembre 2011 n. 201 convertito con la legge 22 dicembre 2011, n. 214 si muove su una duplice direttrice : da una parte opera una sostanziale conferma delle norme che regolano la tassa smaltimento rifiuti attualmente in vigore, dall'altra parte inserisce all'interno del nuovo tributo quanti più elementi possibile derivanti dall'esperienza della tariffa rifiuti, senza per questo porre in dubbio la natura tributaria della nuova entrata comunale.

La scelta legislativa deriva dalla necessità di superare definitivamente la situazione nella quale si trovava la disciplina del servizio integrato di igiene urbana che prevedeva la possibile applicazione di tre diverse entrate:

- la tassa smaltimento rifiuti solidi urbani (tarsu), prevista dal D.Lgs 15 novembre 1993 n. 507;
- la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, la c.d. tariffa di igiene ambientale (TIA1), disciplinata dall'art. 49 del D.Lgs 22/97;
- la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, la c.d. tariffa integrata ambientale (TIA2), disciplinata dall'art. 238 del D.Lgs 152/2006.

A queste si deve aggiungere, poi, la tariffa speciale per la gestione dei rifiuti assimilati, prevista dall'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/06.

E' evidente come fosse assolutamente necessario un intervento del legislatore che ponesse fine ad una incertezza normativa tale da non poter essere più sostenibile, sotto il profilo gestionale, dalle amministrazioni comunali.

Molto indicative in tale senso sono le abrogazioni operate dai commi 46 e 47 del citato art. 14; il comma 46, in particolare, abroga a decorrere dal 1° gennaio 2013 tutti i vigenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria, compresa l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza.

Il legislatore ha così posto la parola fine alla confusa situazione di incertezza che regnava da tempo sulla materia di prelievi connessi al servizio rifiuti : vengono abrogati la disciplina della tarsu, quella della tia1 prevista dall'art. 49 del D.Lgs. 49/97, quella della tia2 prevista dall'art. 238 del D.Lgs. 152/2006 e dell'addizionale Eca, fino ad oggi riscossa insieme alla Tarsu, nonché la disciplina della tariffa sui rifiuti assimilati prevista dall'art. 195, comma 2, lettera e), del D.Lgs 152/06, che prevedeva una diversa tariffazione esclusivamente dedicata ai rifiuti assimilati agli urbani, talché anche i rifiuti assimilati vengono ricompresi nel tributo comunale sui rifiuti e sui servizi indivisibili.

Al momento della introduzione della nuova entrata la scelta del legislatore è apparsa quella di riproporre un tributo che ricalcasse in maniera assai marcata l'esperienza della Tarsu, soprattutto su due aspetti: la natura tributaria dell'entrata con la conseguente titolarità dei comuni sul tributo e la fissazione del principio della totale presuntività del sistema di prelievo rispetto alla misura dell'utilizzo del servizio da parte dei cittadini.

Circa il primo aspetto, il nuovo tributo previsto dall'art. 14 del d.l. 201/2011 risolve alla radice uno dei quesiti che hanno diviso dottrina e giurisprudenza negli ultimi anni; il comma 2 stabilisce, infatti, che la nuova entrata ha natura di obbligazione tributaria e che soggetto attivo è il comune.

Tale precisa definizione deriva dalla necessità di risolvere il dubbio sulla natura del prelievo applicato per coprire i costi di gestione del servizio di smaltimento sorto a seguito dell'applicazione della tariffa di igiene urbana prevista dall'art. 49 del D.Lgs. 7 febbraio 1997 n. 22.

Il legislatore aveva, infatti, scelto di sostituire la Tarsu con una tariffa avente la struttura di un corrispettivo legato all'effettivo conferimento dei rifiuti al servizio, che permettesse la piena applicazione del principio generale del "chi inquina paga", imposto dalla normativa europea in materia ambientale.

Tale impostazione si è difatti scontrata con la impossibilità tecnica per le amministrazioni comunali e per i gestori di passare a sistemi di misurazione puntuale delle quantità dei rifiuti prodotti dai cittadini, comportando la necessità anche per la nuova tariffa di prevedere sistemi quasi completamente presuntivi sia per la definizione del soggetto passivo che per la quantificazione del prelievo dovuto da ciascun obbligato. I dubbi sulla natura della TIA sono stati risolti dalla Corte Costituzionale che con la sentenza n.238 del 24 luglio 2009, confermando la legittimità costituzionale dell'art. 2 del D. Lgs. 546/92 che assegna alle Commissioni tributarie la giurisdizione sulle controversie riguardanti la tariffa del Servizio di igiene ambientale, ha affermato la natura tributaria della tariffa stessa, motivando che “il fatto generatore dell’obbligo di pagamento è legato non all’effettiva produzione di rifiuti da parte del soggetto obbligato e alla effettiva fruizione del servizio di smaltimento, ma esclusivamente all’utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti ed alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento”.

L'art. 14 del D.L. 201/2011 ha fatto proprio il pensiero della Corte Costituzionale scegliendo di individuare come presupposto del nuovo tributo esattamente lo stesso presupposto già previsto dal D.lgs. 507 in materia di Tarsu (art. 62) e dal D.Lgs. 22 in materia di Tia (art. 49 comma 3).

L'impostazione qui illustrata si trova però in una situazione di contraddittorietà se la si valuta alla luce delle modifiche introdotte al comma 9 dell'art. 14 dall'art. 6, comma 2, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla L. 26 aprile 2012, n. 44 e, successivamente, dall' art. 1, comma 387, lett. b), L. 24 dicembre 2012, n. 228.

Infatti ad oggi la scelta del legislatore risulta quella di introdurre integralmente gli elementi essenziali previsti nell'ambito dell'applicazione della cd. TIA 1 dal D.P.R. 158/99 (il c.d. metodo normalizzato), all'interno del quale si stabiliscono le regole per la predisposizione del piano finanziario del servizio di igiene urbana e le regole di determinazione della tariffa.

Allo stesso modo il nuovo tributo eredita dalla tariffa il carattere binomio della stessa; il comma 11 prevede, infatti, che il tributo sia composto da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio di gestione dei rifiuti, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione.

Ulteriore integrazione fra le due discipline (Tares e Tia) è costituita dalla previsione dell'obbligo di copertura integrale dei costi del servizio di igiene urbana.

Una scelta di tal genere, se nel testo originale era confinata nell'ambito di un periodo transitorio in attesa dell'emanazione di un regolamento attuativo della nuova entrata, nell'attuale tenore del comma 9 stabilisce come ambito definitivo di applicazione della nuova Tares quello già stabilito per la Tia, comportando una serie di problemi interpretativi ed applicativi legati alla diversa logica con la quale si muovevano nei rispetti ambiti la Tarsu e la Tariffa.

Tale contraddizione viene ulteriormente sottolineata dalla norma contenuta nel comma 29 dell'art. 14 del d.l. 201/2011 laddove si prevede la possibilità, per i comuni che abbiano attivato sul proprio territorio sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, di applicare in luogo del nuovo tributo istituito una tariffa propria avente natura corrispettiva.

Si tratta evidentemente del tentativo di proseguire nella impostazione della forma di prelievo introdotta dal D.Lgs. 22/97 e confermata dal D.Lgs. 152/2006, ossia di

applicare al servizio di igiene urbana una vera tariffa in grado di commisurarsi con le reali quantità di rifiuti prodotti dai cittadini.

Il tema cruciale che questa disposizione pone e che sarà, com'è prevedibile, uno dei punti più discussi, è quello di stabilire se nei comuni nei quali attualmente si applica la tariffa sulla base dell'art. 49 del D.Lgs 22/97 (circa il 30% dei cittadini italiani sono sottoposti alla tariffa), senza però avere introdotto sistemi di misurazione puntuale, a partire dal 1° gennaio 2013, si possa o meno continuare ad applicarsi la tariffa o si debba invece rientrare nella disciplina del nuovo tributo comunale, per il quale non è prevista la gestione da parte del gestore tecnico del servizio di igiene urbana, né è possibile l'applicazione dell'Iva sugli importi dovuti.

Ad una prima valutazione, appare verosimile ritenere che la tariffa prevista dal comma 29 non possa, al contrario della TIA, prevedere strumenti di commisurazione presuntiva (l'occupazione dei locali e delle aree scoperte) ma debba riferirsi direttamente ed esclusivamente alle quantità di rifiuti effettivamente prodotti dai cittadini; se così fosse l'applicazione della Tia non sarebbe più ammissibile, dopo il 1 gennaio 2013, anche in quei comuni dov'è oggi attualmente in vigore.

Un altro settore della nuova disciplina nel quale si sono avute sostanziali modifiche rispetto al testo originale è quello relativo alla definizione delle fattispecie imponibili, soprattutto per quel che riguarda la questione della imponibilità ai fini Tares dell'occupazione delle aree scoperte da parte delle attività economiche.

L'interpretazione che è scaturita dalla lettura del comma 4 dell'art. 14 il quale prevedeva che fossero escluse dalla tassazione le aree scoperte pertinenziali o accessorie a civili abitazioni aveva portato la dottrina prevalente ad affermare che nel nuovo regime le occupazioni di aree scoperte da parte delle attività economiche fosse da considerare interamente imponibile in qualsiasi ipotesi, senza poter far riferimento al criterio interpretativo della operatività delle aree suddette.

Una tale soluzione avrebbe comportato per le amministrazioni la necessità di operare da subito una rilevante attività di correzione della base imponibile al fine di permettere la corretta applicazione della nuova tassa senza la produzione di effetti indesiderati in tema di livelli di imposizione.

Con l'approvazione del D.L. 8/4/2013 n. 35, il legislatore è intervenuto a correggere questa impostazione, mediante l'art. 10 comma 3, che ha sostituito il comma 4 dell'art. 14 con il seguente: "sono escluse dalla tassazione, ad eccezione delle aree scoperte operative, le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva".

In tal modo, la definizione delle fattispecie imponibili torna ad essere in linea con l'ambito applicativo già cristallizzato in materia di Tarsu e Tia, con la interessante novità di avere, per la prima volta introdotto nella norma il parametro della operatività delle aree scoperte.

Ulteriore questione legata alla definizione delle fattispecie imponibili riguarda la modifica introdotta dall'art. 1, comma 387, lett. c), L. 24 dicembre 2012, n. 228, che ha modificato il comma 9 ed inserito il nuovo comma 9 bis per correggere la iniziale disciplina relativa alle superfici imponibili a fini Tares per le unità immobiliari a destinazione ordinaria, così come previsti dal decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998.

La norma originale prevedeva che, per gli immobili a destinazione ordinaria (sostanzialmente tutti gli immobili in categoria catastale A, B, e C), la superficie rilevante ai fini Tares fosse costituita obbligatoriamente dalla superficie catastale determinata secondo i criteri del Dpr. 138/98, nella misura dell'80%.

Un tale previsione avrebbe comportato una serie di problemi sia di interpretazione che gestionali difficilmente affrontabili da parte delle amministrazioni comunali.

Da una parte, la previsione della superficie catastale come unico criterio di commisurazione della tassa, contrasta in maniera diretta con i principi della stessa, così come definiti nei commi 2 e seguenti dell'art.14, poiché va a sostituire il presupposto sostanziale dell'occupazione di locali ed aree suscettibili di produrre rifiuti urbani con un criterio di carattere formale costituito dalla misurazione della superficie catastale a cui è necessario aggiungere una correzione forfettaria (la riduzione del 20%), che ha esattamente la funzione di rendere tale misura più aderente alla realtà dell'occupazione effettuata dal contribuente.

Si tratta ovviamente di una norma pienamente legittima ma che appare del tutto incongruente con l'attuale assetto dell'entrata.

D'altro canto, il comma 9 avrebbe imposto alle amministrazioni comunali una serie di attività propedeutiche alla prima applicazione del nuovo tributo assai difficili da portare a termine.

La modifica del comma 9 reintroduce il principio per cui il criterio della superficie catastale ha valore procedimentale, in quanto incide solo sulle norme che disciplinano l'accertamento; il criterio della "superficie catastale" costituisce quindi una presunzione legale relativa sulla consistenza della superficie di riferimento.

L'ente impositore è autorizzato a ritenere che la superficie imponibile sia almeno pari a quella presunta, con l'effetto che l'avviso di accertamento fondato su tale presunzione è di per sé legittimo, senza necessità di ulteriori motivazioni in merito alla misura delle superfici occupate.

La superficie imponibile torna così ad essere quella calpestabile e le superfici dichiarate o accertate a fini Tarsu, Tia 1 o Tia 2, possono essere utilizzate ai fini dell'applicazione del tributo.

Congiuntamente il nuovo comma 9 bis rimanda l'applicazione della disposizione sine die fino al momento in cui sia effettuata l'integrazione dei dati catastali con quelli toponomastici dei singoli comuni, nell'ambito della revisione del catasto. In applicazione di questa disposizione l'agenzia delle entrate ha emanato il Provvedimento del 29 marzo 2013, n. 39724/2013 con il quale ha reso disponibili ai Comuni i dati relativi alla superficie catastale delle unità immobiliari a destinazione ordinaria affinché i Comuni possano procedere al riscontro di tali dati con quelli in proprio possesso. In caso infatti di scostamenti significativi i Comuni dovranno segnalare tale difformità all'Agenzia che procederà agli accertamenti necessari.

Una ulteriore novità rispetto alla versione originale della norma, riguarda la possibilità, prevista dal comma 35, di affidare, solo per l'anno 2013 la gestione del tributo o della tariffa di cui al comma 29, ai soggetti che, alla data del 31 dicembre 2012, svolgevano, anche disgiuntamente, il servizio di gestione dei rifiuti e di accertamento e riscossione della TARSU, della TIA 1 o della TIA 2.

Si tratta di una disposizione condivisibile che permette alle amministrazioni di mantenere in vigore l'assetto organizzativo esistente in attesa di provvedere a tutti gli adempimenti ed agli interventi necessari per la gestione del nuovo tributo.

Le novità più rilevanti introdotte dal legislatore sono quelle relative alla disciplina della riscossione e sono contenute nell'art. 10 comma 2 del D.L. 35/2011.

In primo luogo, alla lettera a) del suddetto comma viene individuato il potere dell'ente di determinare la scadenza e il numero delle rate di versamento del tributo. L'esercizio di tale potere deve avvenire mediante una deliberazione del comune che deve essere pubblicata, anche sul sito web istituzionale, almeno trenta giorni prima della data di versamento.

Sono necessarie alcune considerazioni:

- l'esercizio del potere di definizione delle rate non appare opzionale ma obbligatorio visto l'uso dell'espressione “sono stabilite”;
- la norma non attribuisce ai comuni un potere aggiuntivo rispetto alla potestà regolamentare generale che è prevista dall'art. 52 del D.Lgs 446/97: l'unica novità che viene introdotta è quella del periodo minimo rispetto alla prima scadenza stabilita (30 giorni);
- la pubblicazione sul sito web istituzionale non va intesa come un appesantimento delle condizioni di efficacia dell'atto deliberativo ma come uno snellimento delle stesse, nel senso che il termine dei 30 giorni liberi rispetto alla prima scadenza potranno decorrere dalla pubblicazione in via breve sul sito web dell'ente indipendentemente dalle normali formalità di pubblicazione;
- non appare vincolato il numero di rate che possono essere disposte, nonostante la disposizione successiva menzioni il numero di due rate precedenti all'ultima: si tratta di un passaggio che non ha valore precettivo ma meramente indicativo; né di conseguenza è vincolata la misura dell'ammontare delle rate predisposte che potranno essere anche diverse l'una dall'altra.

La competenza all'emanazione dell'atto, nel silenzio della norma, appare essere riservata al consiglio comunale in quanto la definizione delle rate di pagamento e delle scadenze generali per i contribuenti rientra in quella potestà di regolamentazione delle proprie entrate tipicamente attribuita alla competenza dell'organo consiliare.

La lettera b) del comma 2 stabilisce ai fini del versamento delle prime due rate del tributo, e comunque ad eccezione dell'ultima rata dello stesso, i comuni possono inviare ai contribuenti i modelli di pagamento precompilati già predisposti per il pagamento della TARSU o della TIA 1 o della TIA 2, ovvero indicare le altre modalità di pagamento già in uso per gli stessi prelievi. Questa disposizione, che va combinata con il disposto della lettera precedente, introduce delle profonde modifiche alle modalità di gestione dei versamenti del tributo e si presta ad alcuni dubbi interpretativi.

In primo luogo, viene stabilito un diverso metodo di gestione delle rate del tributo: per tutte le rate diverse dall'ultima, l'ente può utilizzare le modalità di gestione della riscossione utilizzati nell'anno 2012 qualsiasi fosse il tributo applicato; pur non essendo esplicitato se tale disposizione implichi automaticamente la necessità di calcolare il dovuto come acconto parametrato sulle tariffe dell'anno precedente, a tale conclusione si giunge leggendo nel comma 35 dell'art. 14 la disposizione per cui: “per l'anno 2013, fino alla determinazione delle tariffe ai sensi dei commi 23 e 29, l'importo delle corrispondenti rate è determinato in acconto, commisurandolo all'importo versato, nell'anno precedente, a titolo di TARSU o di TIA 1 oppure di TIA 2”.

Una seconda particolarità riguarda la diversa modalità di pagamento prevista esclusivamente per l'ultima rata del tributo, alla scadenza della quale dovranno essere

scomputati i pagamenti delle rate precedenti ai fini della determinazione dell'ultima rata dovuta, a titolo di TARES, per l'anno 2013.

Alla lettera c) dell'art. 10 comma 2 si stabilisce che: “la maggiorazione standard pari a 0,30 euro per metro quadrato è riservata allo Stato ed è versata in unica soluzione unitamente all'ultima rata del tributo, secondo le disposizioni di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nonché utilizzando apposito bollettino di conto corrente postale di cui al comma 35 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 201 del 2011”.

Attraverso questa norma viene modificata sostanzialmente la gestione della maggiorazione prevista dal comma 13 dell'art. 14 posta a copertura dei costi per i servizi indivisibili. Il gettito dell'entrata viene riscosso direttamente dallo Stato e, di conseguenza non viene posto in essere il taglio del fondo sperimentale di riequilibrio, previsto dal comma 13 bis, disapplicato dalla lettera d) del comma 2.

A questo proposito occorre osservare come la maggiorazione non sia stata abrogata dal legislatore ma solo riservata per l'anno 2013 allo stato e che quindi resta un'entrata di titolarità del comune.

Coerentemente con tale impostazione viene sospesa dalla lettera f) la potestà dell'ente di procedere all'aumento della maggiorazione, mentre non viene parimenti limitata la disposizione prevista dal comma 21 dell'art. 14 che stabilisce che le agevolazioni previste dai commi da 15 a 20 si applicano anche alla maggiorazione. In questo modo, saranno probabili diminuzioni del gettito spettante allo stato per la maggiorazione: non è chiaro se tali diminuzioni dovranno essere compensate nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Secondo profilo di grande interesse della disposizione in commento risiede nella diversa modalità di pagamento dell'ultima rata del nuovo tributo: in questo caso la modalità di versamento resta fissata obbligatoriamente nell'uso del modello F24 o del bollettino di versamento predisposto dall'Agenzia delle Entrate. Si crea in questo modo un doppio regime di versamento, a seconda della rata che viene versata: per le rate di acconto l'ente potrà utilizzare gli strumenti di pagamento che preferisce (ivi compreso ovviamente il modello F24) mentre per l'ultima rata sarà obbligato ad utilizzare gli strumenti predisposti dall'amministrazione centrale.

Questo doppio binario apre il dubbio sulla volontà del legislatore di derogare alla disposizione prevista dal comma 35 dell'art. 14 nella parte in cui stabilisce che il tributo e la maggiorazione, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, sono versati esclusivamente al comune.

Il tenore letterale della norma inserita nella lettera c) dell'art. 10 comma 2 non permette di interpretare in senso ampliativo la disciplina, poiché la norma si riferisce alle modalità di pagamento e non anche alla titolarità delle attività di riscossione.

Vi è una sola eccezione a favore degli enti che, nell'anno 2012 gestivano la tariffa Tia1 o Tia2: infatti la lettera g) stabilisce che i comuni possono continuare ad avvalersi per la riscossione del tributo dei soggetti affidatari del servizio di gestione dei rifiuti urbani. Tale ipotesi era infatti possibile esclusivamente per le gestioni della tariffa Tia per la quale le attività di riscossione potevano essere attribuite al gestore tecnico del servizio di igiene urbana.

Pertanto, alla luce di questa impostazione, le amministrazioni avranno la possibilità di utilizzare i soggetti che nell'anno 2012 effettuavano le attività di gestione del tributo ma dovranno prevedere la titolarità esclusiva in capo all'ente dei flussi di riscossione, con l'unica eccezione sopra illustrata a favore degli enti che gestivano nell'anno 2013 la Tia.

Tale disposizione appare applicabile anche agli agenti della riscossione che esercitavano nell'anno 2012 le attività di riscossione della Tarsu e della Tia: essi potranno continuare ad effettuare le attività di supporto per la riscossione che dovrà però essere attribuita direttamente al comune.

Un ultima questione controversa fin dall'inizio e che viene acuita dalle norme inserite dall'art. 10 del D.L. 35/2013 riguarda la definizione della Tares quale entrata in autoliquidazione.

La questione è assai rilevante poiché è in grado di determinare modalità assai diverse di gestione dell'entrata a seconda dell'impostazione prescelta: in sostanza il dubbio riguarda il fatto che, mentre è evidente che il legislatore abbia avuto l'intenzione di trasformare la Tares in una entrata in autoliquidazione, come su evince dal tenore letterale dell'art. 14 laddove regola le modalità di versamento del tributo ed anche dalla volontà di introdurre metodi di definizione delle fattispecie più formali ed omogenee tali da permettere al contribuente la liquidazione del dovuto, è altrettanto evidente che la struttura tipica della Tarsu è rimasta prevalente in quasi tutti i profili applicativi della nuova entrata.

Gli adempimenti che il legislatore continua ad attribuire all'ente impositore sono tipici dell'entrata in liquidazione d'ufficio, nella quale è necessario liquidare preventivamente l'importo dovuto al soggetto passivo correttamente individuato e messo formalmente in termini per la scadenza del pagamento.