TARSU

La tassa (e la tariffa) sui RIFIUTI SOLIDI URBANI

a cura dell'Avv. Maurizio Villani

INTRODUZIONE

La **Tarsu**, ancora in vigore in molti Comuni italiani, ai sensi del **D. Lgs. n. 507** del 15 novembre 1993, è la **tassa** per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani e deve essere pagata da tutti i cittadini che **occupano locali o aree** che la legge indica come tassativi, indipendentemente dal fatto che gli occupanti siano o meno proprietari degli immobili.

L'entità della tassa è commisurata ad anno solare e in relazione alla superficie del locale o dell'area occupata. Ad essa corrisponde **un'autonoma obbligazione tributaria.**

Con tale decreto, che ha operato un riordino della materia, si è ridato al tributo la sua originaria natura di tassa, messa in discussione dalla L. n. 144/1989 che rischiava di comprometterne la natura giuridica, abbandonando ogni possibile connotazione di imposta, derivata dal previsto addebito all'utenza del costo di spazzamento dei luoghi pubblici.

Nel tempo si è registrato un possibile ritorno alla qualificazione di tributo misto. Il tutto è da attribuire alle modifiche apportate con la l. n. 549/95, la quale ha previsto i costi dello spazzamento tra il 5% e il 15%, talchè il Ministero delle Finanze, con circolare n. 40/E del 17/02/1996, ha evidenziato lo snaturamento del tributo, la cui funzione viene così a ricollegarsi, sia pure in parte, al servizio di smaltimento dei rifiuti urbani esterni, e non solo a quelli interni.

Il costo dello smaltimento dei rifiuti esterni viene, in tal modo, determinato *ope legis*, pur se tra un minimo ed un massimo.

Il tutto comporta un ribaltamento a carico dei contribuenti della tassa in argomento, anche se solo in parte, dei costi per effettuare lo smaltimento dei rifiuti provenienti dalle aree pubbliche e dallo spazzamento delle strade.

Rebus sic stantibus, con la legge delega n. 421/92, si è voluto ripristinare la natura di tassa, con la quale colpire un servizio divisibile, qual'è il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti interni, evitando di colpire con una imposta, anche se in modo parziale, un servizio generale indivisibile, quale lo spazzamento delle vie e piazze pubbliche.

Nel tempo, il legislatore, per esigenze di bilancio, ha emanato dei provvedimenti normativi che hanno generato squilibri, a tal punto che si pone in dubbio la stessa denominazione del tributo.

Il tutto viene confermato da alcuni provvedimenti – collegati a leggi finanziarie – che consentono ai Comuni di considerare l'intero costo dello spazzamento dei rifiuti solidi urbani, ai fini del costo di esercizio del servizio, relativamente agli anni 1998 e 1999 (art. 49, comma 12 della l. n. 449/97 e art. 31, comma 23 della l. n. 448/98), 2001 e 2002 (art. 53, comma 17, l. n. 388/2000) e comunque sino all'anno precedente l'applicazione della tariffa "Ronchi" (art. 1, comma. 7, d.l. n. 392 del 27.12.2000, conv. in l. n. 26 del 28.02.2001). In tal senso, è evidente lo **snaturamento** del tributo.

PRESUPPOSTO DELLA TASSA

1.1. La Tarsu è dovuta dai soggetti che detengono ovvero occupano locali chiusi ed aree scoperte operative, atte a produrre rifiuti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali ed accessorie di civili abitazioni, diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o, comunque, reso in maniera continuativa. Ne consegue che sono esclusi dal campo di applicazione della tassa quei locali e quelle aree che non hanno idoneità a produrre rifiuti per la loro destinazione d'uso o per la loro natura.

La commisurazione del tributo viene effettuata in base a **due parametri**:

1) uso dei locali o delle aree, e quindi in base alla destinazione cui corrisponde una tariffa a mq., in relazione alle categorie stabilite con regolamento comunale;
2) superficie dei locali o delle aree utilizzati, riferita alla superficie tassabile (che può anche non coincidere con la superficie effettiva), che deve tener conto delle esclusioni, attenuazioni ed agevolazioni (esenzioni e riduzioni) previsti dalla legge e dal regolamento comunale.

1.2. Esclusioni

Sono escluse dalla tassa:

1) i locali e le aree che per natura o per l'uso particolare cui sono destinati non possono produrre rifiuti;
2) le aree che per le caratteristiche strutturali o per la destinazione producono rifiuti speciali, tossici o nocivi, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi;
3) arre scoperte, diverse da quelle a verde, accessori o pertinenze di civili abitazioni;
4) parti comuni di un condominio, anche se possono produrre rifiuti, salvo siano utilizzate in via esclusiva da un soggetto;
5) in base a delibera del Comune, i fabbricati rurali adibiti ad abitazione, siti in zona agricola e utilizzati da agricoltori, anche pensionati;
6) l'area all'aperto occupata per il commercio itine-

rante ed occasionale, in quanto manca l'occupazione permanente;

7) le aree occupate da impianti, attrezzatura e macchinari per la lavorazione dei prodotti, in quanto non suscettibili di produrre rifiuti; ad esempio, locale in cui si trova il forno di un panificio (Ris. Min. 25 agosto 1999, n. 141).

SOGGETTIVITA' GIURIDICA

Il **soggetto attivo** dell'**obbligazione tributaria,** in materia di Tarsu, è il Comune nel cui territorio sono situati i locali e le aree scoperte, a qualsiasi uso adibite.

Il **soggetto passivo** del tributo in argomento è l'**occupante** o il **detentore** dei locali o delle aree scoperte, a qualsiasi uso adibito, purchè non esenti o esclusi ovvero non suscettibili di produrre rifiuti.

L'occupazione dei locali si risolve in una **mera situazione di fatto**, la cui rilevanza prescinde da ogni qualificazione giuridica ad esso attribuibile, tanto che un'occupazione abusiva può legittimare l'imposizione.

ATTI ISTITUTIVI DELLA TASSA

Il **d. lgs. n. 446** del **15.12.1997** consente ai Comuni di regolamentare le proprie entrate, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima dei singoli tributi.

La **potestà regolamentare,** riconosciuta dall'art. 52 d. lgs. n. 446/97, deve comunque essere esercitata nel rispetto dei limiti c.d. "interni" (costituiti dal divieto di intervenire sul presupposto d'imposta, sui soggetti passivi e sull'aliquota massima) ed "esterni", non potendo comunque derogare ai principi di riserva di legge esistenti in alcuni settori dell'ordinamento.

Tale potere regolamentare deve intendersi ulteriormente limitato dai principi della legge n. 212/2000 (c.d. statuto del contribuente).

L'art. 65 del d. lgs. n. 507/93 stabilisce i criteri di commisurazione delle tariffe, correlati alla quantità ed alla qualità di rifiuti producibili nei locali o aree per il tipo di uso cui i medesimi sono destinati.

A tal proposito, assume notevole importanza la **motivazione** della delibera tariffaria, che il d. lgs. n. 507/93 ha reso obbligatoria (art. 69, comma 2).

La necessità di introdurre l'obbligo di motivazione deriva dal costante orientamento dottrinale e giurisprudenziale secondo cui è da ritenersi illegittima la determinazione delle tariffe del tributo in base a criteri di commisurazione diversi da quelli stabiliti dalla legge.

Per quanto riguarda la **riscossione del tributo**, i Comuni si avvalgono di soggetti ausiliari, cui sono affidate alcune limitate funzioni pubbliche per la riscossione dei tributi. Infatti, è previsto il servizio di riscossione dei tributi, affidato in concessione, nell'ambito dei diversi territori, a particolari soggetti, quali enti creditizi, s.p.a., ecc. In tale contesto, ha assunto rilievo il d. lgs. n. 446 del 15.12.1997, che consente ai Comuni di affidare a terzi, anche disgiuntamente, le attività di liquidazione, di accertamento e di riscossione dei tributi.

IL SERVIZIO DI SMALTIMENTO DEI RIFIUTI URBANI

Il servizio di smaltimento dei rifiuti urbani deve essere regolarmente istituito e materialmente predisposto e messo in atto con tutte le strutture necessarie ad un effettivo funzionamento.

Tale servizio, il cui costo costituisce la base imponibile per il prelievo tributario, è svolto dai Comuni in regime di privativa, direttamente o mediante aziende municipalizzate ovvero mediante concessioni a enti o imprese speciali autorizzate iscritte in apposito Albo nazionale.

Il costo di esercizio del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, in aggiunta alla percentuale stabilita tra il 5% e il 15% relativa allo smaltimento dei rifiuti solidi urbani esterni, costituisce il limite globale del fondamento della tassa.

Ne consegue che sono esclusi dall'ambito di applicazione della tassa i locali che producono rifiuti speciali non assimilati, rifiuti pericolosi e tutto ciò che non rientra nella qualificazione di rifiuto solido.

A tal proposito, l'art. 61 del d. lgs. n. 507/93 stabilisce, in linea generale, che il gettito complessivo della tassa non può superare il costo di esercizio del servizio, né può essere inferiore, a seconda dei casi, ad alcune misure.

Tale costo è comprensivo delle spese per acquisto di beni e servizi (comprese le spese contrattuali dell'appalto e le eventuali altre spese accessorie), degli oneri diretti e indiretti (compresi i costi del personale) nonché delle quote di ammortamento, calcolate a norma dell'art. 67, comma 2, del Tuir.

TRATTI FONDAMENTALI DELLA TASSA RISPETTO ALLE ALTRE PRESTAZIONI PATRIMONIALI.

- **autoritatività del prelievo:** il pagamento prescinde dalla volontà del cittadino;
- **posizione di supremazia dell'ente impositore rispetto al privato:** la sussistenza di rilevanti interessi giustifica la non paritaria posizione dei due protagonisti del rapporto;
- previsione di un adeguato **apparato sanzionatorio e di poteri di controllo** in favore del soggetto impositore;
- **immediata esecutività degli atti di imposizione:** le pretese creditorie dell'amministrazione devono, comunque essere soddisfatte, in tutto o in parte, anche se impugnate dal contribuente davanti alla magistratura;
- **esclusione da IVA;**
- **giurisdizione delle Commissioni Tributarie.**

PRESUPPOSTI DELLA TARIFFA.

Il legislatore, in una unica disposizione normativa, (co. 3 dell'art. 49 del D. Lgs. n. 22 del 5/02/1997), ha individuato sia il presupposto che il soggetto obbligato della **tariffa**.

Il **presupposto** viene identificato nella "occupazione" e nella "conduzione" di locali, stabilendo che i locali e le aree predette non devono costituire accessorio o pertinenza dei locali medesimi.

Riguardo, poi, all'individuazione del soggetto obbligato, la **soggettività giuridica passiva** viene attribuita a **chiunque occupi** oppure **conduca;** pertanto, non è la titolarità di un diritto ma la detenzione di un locale ad ingenerare l'attitudine alla produzione del rifiuto.

Con riferimento, poi, alla **soggettività attiva**, i commi 9 e 13 sanciscono che "la tariffa è applicata dai soggetti gestori nel rispetto della **convenzione** e del relativo **disciplinare**" ed è ad essi attribuita la relativa riscossione, sia volontaria che coattiva.

DETERMINAZIONE DELLA TARIFFA.

La **tariffa**, articolata per fasce di utenza e territoriali, si presenta divisa in **due** parti: una **quota fissa**, determinata "in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e relativi ammortamenti ed una **quota variabile,** in relazione alla quantità di rifiuti prodotti, e cioè "rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio". E' evidente che occorre rendere "attrattiva" la raccolta differenziata: nel momento in cui si chiede all'utente di contribuire alla realizzazione di un servizio per il quale egli paga, creando, così, nell'utente stesso aspettative, che sono di natura psicologica ma anche "materiale": la sua partecipazione deve trovare riscontro anche in sgravi di natura economica.

Nell'articolare la tariffa per fasce di utenza e territoriali, i Comuni, con il proprio regolamento, dovranno altresì prevedere **agevolazioni** nel caso di raccolta differenziata o di utenze domestiche ovvero individuare i coefficienti di riduzione, qualora il produttore di rifiuti speciali dimostri di aver avviato mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi.

Non si fa, invece, più alcun riferimento al rapporto di copertura del costo del servizio che, ai sensi dell'art. 61, D. Lgs. n. 507/93, varia a seconda delle condizioni finanziarie dell'ente: 50% per i Comuni che non hanno problemi finanziari, 70% per quelli strutturalmente deficitari, 100% per quelli in dissesto. Ne deriva che i costi del servizio devono essere interamente coperti dai Comuni mediante l'istituzione della tariffa. Il tutto comporta l'automatica necessità di un graduale aumento del gettito.

La tariffa, sempre al fine di coprire tutti i costi afferenti al servizio di gestione dei rifiuti urbani, deve rispettare la seguente equivalenza:

$$\Sigma tn = (CG + CC)n-1\ (1 + Ipn - Xn) + CKn$$

dove:

Σt = totale entrate tariffarie di riferimento

CGn-1 = costi gestione del ciclo dei servizi attinenti rifiuti solidi urbani dell'anno precedente, suddivisi a loro volta in:

A) CGIND: costi di gestione del ciclo dei servizi sui RSU indifferenziati, dati da:
- **CSL:** costi spazzamento e lavaggio strade e piazze -pubbliche;
- **CRT:** costi di raccolta e trasporto RSU;

B) CGIND: costi di gestione del ciclo dei servizi sui RSU indifferenziati, dati da:
- **CSL:** costi spazzamento e lavaggio strade e piazze -pubbliche;
- **CRT:** costi di raccolta e trasporto RSU;
- **CTS:** costi di trattamento e smaltimento RSU.

C) CGD: costi di gestione del ciclo della raccolta differenziata, dati da:
CRD: costi di raccolta differenziata per materiale;
CRT: costi di trattamento e riciclo.

CCn-1 = costi comuni attività relative ai rifiuti urbani anno precedente, suddivisi in:
- ❖ **CARG:** costi amministrativi dell'accertamento, della riscossione e del contenzioso;
- ❖ **CGG:** costi generali di gestione (compresi i costi del personale in misura non inferiore al 50% del loro ammontare);
- ❖ **CCD :** costi comuni diversi.

Ipn = inflazione programmata anno di riferimento

Xn = recupero produttività anno di riferimento

CKn = costi d'uso del capitale relativi all'anno di riferimento, dati da:
- ❖ **Amm** (ammortamenti)
- ❖ **Acc** (accantonamenti)
- ❖ **R** (remunerazione del capitale investito).

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce componente del Consiglio dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi