

PARTE PRIMA

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU)

1. Premessa

La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) è stata istituita dalla legge del 20 marzo 1941, n. 366, con la quale il Legislatore ha operato una completa revisione delle previgenti norme in materia di raccolta e trasporto di rifiuti solidi urbani contenute nel T.U.F.L. (R.D. del 14 settembre 1931, n. 1175) il quale già prevedeva un corrispettivo per il ritiro e trasporto dei rifiuti domestici. Il tributo in parola è stato inizialmente oggetto di una sostanziale revisione ad opera del D.P.R. del 10 settembre 1982, n. 915, per poi essere integralmente ridisciplinato dal D. Lgs. del 15 novembre 1993, n. 507 attraverso il quale il Legislatore, pur mantenendo pressoché inalterato l'impianto generale del tributo, ne ha ridefinito i caratteri rendendo più marcata la sua natura di "tassa" attraverso il rafforzamento del legame tra la sua corresponsione e la prestazione del servizio pubblico di rimozione dei rifiuti. Al D. Lgs. n. 507/1993 hanno fatto seguito numerosi altri provvedimenti modificativi: l'ultima tappa dell'evoluzione della tassa è, indubbiamente, individuabile nel D. Lgs. del **05/02/1997, n. 22** (c.d. Decreto Ronchi) il quale ha segnato una profonda evoluzione in materia di legislazione ambientale. I principi ispiratori del decreto sono orientati alla salvaguardia ambientale attuata mediante la minimizzazione della produzione dei rifiuti ed il recupero di quelli che possono essere nuovamente immessi in cicli secondari. Il Decreto in parola, che costituisce la legge quadro di riferimento in materia di rifiuti (in attuazione alle Direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e rifiuti di imballaggio), abrogando la previgente normativa statale, costituisce, oggi, la disciplina fondamentale del settore rifiuti. Il fulcro dell'attuale normativa non è più lo smaltimento (oggi definito come fase residuale della gestione dei

rifiuti), ma la gestione dei rifiuti finalizzata a limitare la quantità dei rifiuti da smaltire, sia impegnando i soggetti pubblici e privati a prevenirne la produzione, sia incentivandone il recupero mediante riutilizzo, riciclaggio e produzione di energia.

2. Presupposto della TARSU

Nel proporre l'argomento avente ad oggetto il presupposto impositivo della Tassa per lo smaltimento di rifiuti solidi urbani (Tarsu), bisogna rilevare che si tratta di materia assai complessa, che è stata più volte oggetto di elaborazioni ed analisi. Tuttavia, proprio tale complessità fa sì che questo tema consenta sempre nuovi spunti di riflessione e di maggiore approfondimento. Infatti, benché non siano state apportate recenti modifiche normative al presupposto impositivo del tributo, è da sottolineare che le innumerevoli fattispecie che lo sostanziano non sono tutte pacificamente definite, per cui spesso fanno sorgere controversie che devono essere risolte in sede giurisdizionale. Fatta questa necessaria premessa, è opportuno procedere all'esame del presupposto della Tarsu, per poi soffermarci sulla disciplina relativa all'attivazione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, in quanto strettamente collegata al presupposto impositivo. Orbene, quanto a tale presupposto, la norma principale che ne contiene la disciplina, ossia **l'art. 62 del D. Lgs. 15 novembre 1993, n.507**, dispone, al primo comma, che la tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, situati nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o, comunque, reso in maniera continuativa. Sempre al primo comma viene, poi, precisato che sono soggetti a tassazione l'abitazione colonica e gli altri fabbricati con aree scoperte di pertinenza, anche quando nella zona in cui è attivata la raccolta dei rifiuti è situata soltanto la strada di accesso all'abitazione o al fabbricato. I commi successivi si soffermano su diverse ipotesi di esclusione dal tributo delle quali si tratterà più avanti. Esaminando l'art. 62 cit., si può notare come in esso il Legislatore si sia sforzato di considerare il maggior numero possibile di fattispecie, nella consapevolezza delle difficoltà che si incontrano nell'applicazione di questo tributo. Ciò nonostante, molti sono i nodi ancora irrisolti, poiché non sempre è possibile affermare l'esistenza del presupposto dell'applicazione della Tarsu o

se, al contrario, sia riscontrabile una delle cause di esclusione. Partendo da tali considerazioni, di seguito si cercherà di evidenziare proprio l'orientamento della Suprema Corte manifestato negli ultimi anni riguardo a diverse fattispecie rispetto alle quali più problematica si presenta l'applicazione della tassa rifiuti. Tra queste bisogna considerare senz'altro le aree scoperte a qualsiasi uso adibite – delle quali si tratterà ampiamente quando si analizzeranno i casi di esenzione dal tributo – che in base al citato art. 62 sono tassabili “*ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde*”. Benché tali aree siano state oggetto di non poche modifiche normative, la loro disciplina non ha subito modifiche sostanziali. Pertanto, secondo le norme attualmente vigenti, sono considerate tassabili le aree scoperte operative, mentre sono escluse dalla tassazione le aree scoperte e pertinenziali di civili abitazioni (balconi, terrazzi, giardini). Quanto alla disciplina relativa all'attivazione del servizio di nettezza urbana, in quanto momento connesso al presupposto impositivo, l'art. 59 del D. Lgs., n. 507/93, prevede la necessità di disciplinare il servizio con un apposito Regolamento nel quale devono essere stabiliti: a) i limiti delle zone di raccolta obbligatoria; b) l'eventuale estensione del servizio a zone con insediamenti sparsi; c) l'organizzazione e le modalità di effettuazione del servizio. In altre parole, il decreto n. 507/93 obbliga i Comuni ad istituire tale tributo e, soprattutto, ad emanare apposito Regolamento nel quale gli stessi devono indicare, altresì, la classificazione dei locali e delle aree in categorie, la graduazione delle tariffe ridotte, le agevolazioni ed esenzioni e, infine, le modalità di applicazione dei parametri di calcolo delle tariffe. Di fondamentale importanza risulta il quarto comma dell'art. 59 cit. il quale disciplina i casi di carenza ed inadeguatezza del servizio; la portata di tale norma, relativa all'efficienza del servizio offerto alla collettività, è stata oggetto di diverse interpretazioni giurisprudenziali. La norma prevede, in tutti i casi, sia di mancata istituzione, sia di mancata attivazione e sia nei casi di

irregolare o insufficiente svolgimento del servizio, che la tassa sia dovuta in misura **non superiore al 40% della tariffa da determinare in relazione al più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita**. Da un'attenta lettura della norma in esame è agevole evincere come l'intenzione del Legislatore sia stata quella di garantire all'utente di avvalersi del servizio in modo agile e comodo ed è per tale motivo che, affinché i Comuni possano richiedere il tributo, non è sufficiente la mera istituzione del servizio ma è altresì necessario che gli stessi predispongano materialmente tutte le strutture operative necessarie ad un effettivo funzionamento dello stesso. In tal senso si era espressa **la Corte di Cassazione già con la sentenza n. 995 del 4 febbraio 1987**, nella quale affermava che la tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani - dovuta per i rifiuti cosiddetti interni - è dovuta quando sussistono due presupposti, costituiti, l'uno, dalla istituzione del servizio da parte del Comune, e l'altro, dalla **possibilità dell'utente di usufruirne**, a prescindere dall'effettivo uso del medesimo da parte del singolo o dall'utilità concreta che questi ne tragga. In altre parole, se da una parte è pacifico che il dovere del contribuente di corrispondere la tassa sussiste a prescindere dall'utilizzo che questi vi faccia del servizio offerto, dall'altra è altrettanto pacifico che, affinché sorga tale obbligo impositivo, vi sia, comunque, **“l' obiettiva possibilità”**, per il contribuente, di poter usufruirne. Quanto su esposto è stato oggetto, nel tempo, di diverse interpretazioni non solo da parte della Corte di Cassazione ma anche da parte del Ministero delle Finanze. Infatti, con Risoluzione n. 1364 del 1989, il Ministero ha previsto la non tassabilità in tutti quei casi di mancata attivazione o inesistenza del servizio, ricollegando, così, l'applicazione del tributo alla concreta possibilità dell'utente di usufruire del servizio stesso. Secondo tale orientamento, quindi, la tassa rifiuti non risulta applicabile nei casi di mancata attivazione o inesistenza del servizio, intendendosi per tale la mancanza di contenitori o la loro collocazione ad una distanza non utile o nettamente poco agevole,

nonché, l'asporto di rifiuti non effettuato o effettuato saltuariamente. Quest'orientamento della prassi, avallato in un primo momento dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione con la sentenza succitata (n. 995 del 1987), è stato oggetto di mutamenti. Con successivi interventi, infatti, la Corte di Cassazione ha affermato che il Comune, a meno che non si tratti di rifiuti speciali, ha l'obbligo di provvedere alla raccolta e al trasporto dei rifiuti esterni (civili e industriali) con diritto di privativa e per tale motivo è a carico del cittadino residente l'obbligo del pagamento del tributo indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio, **purché ne abbia la possibilità** (sentenza del 04.07.2003, n. 10608). Secondo tale orientamento l'obbligazione tributaria sorge a carico del contribuente quale effetto automatico della semplice istituzione del servizio da parte del comune e non è necessario indagare sull'effettivo utilizzo del servizio da parte del contribuente. Con successivi interventi **la Suprema Corte, con sentenza del 23.03.2005, n. 6312, ha affinato il proprio pensiero affermando che per il pagamento della tassa di smaltimento dei rifiuti solidi urbani, non è sufficiente che l'immobile del soggetto ritenuto debitore rientri nel perimetro di istituzione ed effettuazione del servizio, ma occorre, altresì, che il debitore sia messo nella possibilità di usufruire del servizio; a quel punto – e solo a quel punto – scatterà per lui l'obbligo del pagamento del corrispettivo del servizio, a prescindere dall'effettiva utilizzazione.** Secondo quest'ultimo orientamento della Suprema Corte, da un lato, esiste il dovere del contribuente di corrispondere la tassa, anche se materialmente non utilizza il servizio, dall'altro, c'è, però, la necessità che il contribuente **“abbia la possibilità”** di utilizzare il servizio. Ciò vuol dire che, **affinché sorga l'obbligazione tributaria, non è sufficiente la mera ubicazione dell'immobile nel perimetro in cui è stato istituito il servizio ma è, altresì, indispensabile che il cittadino residente abbia la possibilità di utilizzare il servizio stesso.** Tale principio è rimasto come un punto fermo fino

all'emanazione, pochi mesi fa, della sentenza della **Suprema Corte, del 07.11.2005, n. 21508**, la quale ha interpretato la “*concreta possibilità di utilizzo*” con “*l’istituzione del servizio*” da parte del Comune. E’ stato affermato, infatti, che il pagamento del tributo non può essere legato alla possibilità effettiva di utilizzare il servizio, in quanto la tassa è dovuta anche in caso di irregolare svolgimento dello stesso. Secondo i giudici di piazza Cavour, la ragione istitutiva del prelievo è quella di permettere alle Amministrazioni locali di soddisfare interessi generali della collettività e non certo di fornire prestazioni ai singoli contribuenti essendo contrario al sistema di determinazione del tributo condizionarne il pagamento alla rilevazione dell’effettiva fruizione del servizio da parte del singolo in quanto è sufficiente l’istituzione e l’attivazione in base al Regolamento comunale. L’intervento della Corte di Cassazione fa il punto sui diversi orientamenti giurisprudenziali di legittimità delineatisi negli anni. Il nuovo orientamento afferma che condizione per l’imposizione tributaria è l’istituzione e l’attivazione del servizio; la possibilità di utilizzo (**principio delineato dagli stessi giudici di legittimità di recente**) deve essere interpretata nel senso che l’istituzione è la condizione che permette di individuare i potenziali utenti. Sul punto, a parere di chi scrive, nascono delle perplessità. Sembra, infatti, alquanto inopportuno assoggettare al pagamento della Tarsu soggetti che, per motivi a loro non imputabili ma dovuti alla carenza del servizio, non sono posti nelle condizioni di effettiva usufruibilità del servizio stesso. Come giustamente affermato dalla stessa Corte di Cassazione (con precedente sentenza n. 6312 cit.), solo quando all’utente si offre la possibilità di utilizzo del servizio è giusto che scatti per questi l’obbligo del pagamento del corrispettivo della prestazione resa dall’Ente Locale, a prescindere dall’effettiva utilizzazione.

Il problema di fondo risiede, indubbiamente, nell’attribuire a tale tributo la natura giuridica di imposta quando poi, al contrario, il Legislatore, nel disciplinare siffatta forma di entrata tributaria, parla chiaramente di “*tassa*”.

Nel linguaggio corrente i termini *tassa*, *contributo* e *imposta* vengono spesso utilizzati in modo equivalente, ma in realtà, in sede giuridica, tali espressioni individuano tributi tra loro molto diversi. La **tassa** è un tributo che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione ad un'utilità che egli trae dallo svolgimento di un'attività statale e/o dalla prestazione di un servizio pubblico (attività giurisdizionale o amministrativa). In sostanza è una prestazione patrimoniale dovuta in relazione all'espletamento di un servizio svolto dall'Ente pubblico nei confronti della collettività che da tale servizio ritrae un determinato beneficio (in questa tipologia di entrata rientrano indubbiamente la *tassa per la raccolta dei rifiuti*, la *tassa scolastica*, la *tassa sulle concessioni governative*, la *tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche*).

L'**imposta**, al contrario, si caratterizza per il fatto che il suo presupposto - evento valutabile economicamente - è realizzato dal soggetto passivo e non presenta alcuna relazione con lo svolgimento da parte dell'Ente pubblico di una particolare attività o di un servizio.

Alla luce di tali precisazioni è chiaro, dunque, come l'argomento ora esaminato necessiti maggiori chiarimenti in quanto i discordanti orientamenti giurisprudenziali, sinora analizzati, non permettono, certamente, una corretta applicazione della normativa oggetto di trattazione.

3. Soggettività 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.

Soggetti passivi sono, invece, coloro che occupano o detengono locali o aree soggetti a tassazione, ai sensi dell'art. **62 del D. n. 507/93. L'art. 63** dello stesso decreto individua i soggetti passivi in *“coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'art 62, con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse”*. Dalla dizione letterale della norma si evince come il legislatore delegato – confermando il presupposto impositivo a carico “dell'occupante” ed accompagnandolo a quello di “detentore” – abbia voluto assoggettare al pagamento del tributo esclusivamente l'effettivo occupante di locali che usufruisce del servizio di raccolta rifiuti, prescindendo, dunque, dal titolo legittimante l'occupazione stessa. Da quanto detto e alla luce del disposto normativo, sembra, dunque, irrilevante la titolarità del bene immobile, essendo significativa unicamente l'attitudine a produrre rifiuti; non è, pertanto, la titolarità di un diritto ma la detenzione di un locale ad ingenerare l'attitudine alla produzione del rifiuto. Interessante risulta il caso in cui il Comune conceda in appalto la pulizia di locali e la custodia di un immobile ad un privato. Orbene in tale ipotesi, secondo la recente giurisprudenza di merito (**C.T.R. Toscana, sentenza n. 6, del 17.06.2005**), il Comune, non trasferendo in capo all'appaltatore il possesso o la proprietà dell'immobile, nulla può pretendere a titolo di Tarsu. Tutto ruota intorno al concetto di presupposto oggettivo del tributo, che, come già detto, si sostanzia **nell'occupazione o detenzione** dei locali suscettibili di produrre rifiuti. Dunque, la relazione personale che lega il soggetto passivo, che può essere chiunque, con i locali

suscettibili, secondo la loro natura, di produrre rifiuti (elemento oggettivo del presupposto) è dato dalla detenzione o dall'occupazione. Se da una parte è chiaro che il termine occupazione è stato usato dal Legislatore secondo il significato del linguaggio comune, per descrivere, cioè, uno stato di fatto anche in mancanza di un titolo che giustifichi l'effettivo esercizio dei poteri connessi al godimento della cosa, è, viceversa, da ritenere che il Legislatore tributario abbia adottato il termine detenzione in senso tecnico, volendo richiamare l'istituto del diritto civile di cui all'art. 1140, secondo comma, del c.c. Il detentore, infatti, è colui che ha un rapporto immediato con la cosa e che esercita un potere di fatto sulla stessa, non in nome proprio, ma in nome e per conto altrui, che, è, invece, il possessore indiretto o mediato. I soggetti che detengono la cosa, in forza di un titolo negoziale, sono titolari di un diritto personale di godimento e, in quanto portatori di un autonomo interesse, sono detentori c.d. "qualificati" (come il comodatario, il conduttore, ecc.) e possono, quindi, essere definiti come soggetti passivi del tributo (Tarsu). Chiarito quanto sopra, la Commissione Tributaria Regionale Toscana, con la sentenza cit., è giunta alla conclusione che l'appaltatore di un servizio di pulizia di locali non è detentore dei medesimi in quanto non esercita alcun potere di fatto sulla cosa, svolgendo semplicemente un servizio al committente. Di conseguenza, con detta sentenza, del tutto condivisibile, è stato dichiarato che, nell'ipotesi di cui sopra, l'appaltatore non è soggetto passivo del tributo e questo perché non si è verificato il presupposto impositivo, **per totale assenza della relazione personale della detenzione od occupazione dei locali**. Secondo i giudici di merito, il Comune, se avesse voluto assoggettare la cooperativa al pagamento del tributo, avrebbe dovuto concedere l'immobile con regolare contratto di comodato o di affitto (6

anni + 6) in maniera tale da ritenere la cooperativa, da una parte, detentrica dell'immobile e, dall'altra, soggetto passivo a titolo di Tarsu.

4. Commisurazione del tributo

La tassa si calcola in base alla tariffa prevista per l'uso a cui sono destinati i locali ed alla superficie complessiva degli stessi

Le tariffe, in base alle quali viene, poi, determinato l'ammontare dovuto dal contribuente, sono individuate dal Comune con apposita Delibera. L'art. 65, 2° comma, del D. Lgs. del 15 novembre 1993, fissa dei criteri tassativi di determinazione della tassa. La norma, infatti, prevede che la tassa debba essere corrisposta in base ad una **tariffa** – determinata per ogni categoria omogenea di utenti – **risultante dalla moltiplicazione del costo di smaltimento per unità di superficie imponibile accertata per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa dei rifiuti**; in altre parole, secondo l'intenzione del Legislatore, **le tariffe devono tener conto solo del costo del servizio e della capacità dei luoghi a produrre rifiuti; devono, cioè, essere soltanto commisurate alla capacità dei locali tassabili a produrre rifiuti**. Il più delle volte, però, i Comuni, disattendendo i criteri fissati dalla legge, seguono solo il criterio della redditività delle imprese il che porta alle estreme conseguenze che una scuola privata paghi di più di una pubblica o, ancora, che lo studio di un libero professionista sia colpito dalla Tarsu **in maniera più pesante** rispetto al negozio di un verduraio, **come se l'immondizia dell'uno fosse maggiore di quella dell'altro**. Il principio, non solo di civiltà ma anche di legge, della pari contribuzione a parità di rifiuti prodotti, il più delle volte, viene reso evanescente in nome di supposte differenze "sociali", le quali generano, inevitabilmente, una spiacevole situazione di "**razzismo fiscale**".

Il criterio di commisurazione della tariffa, disciplinato dall'art. 65, 2° comma, D. Lgs. n. 507/93, era già previsto nella precedente disciplina laddove l'art. **270 del TU del 14.09.1931, n. 1175** prevedeva che le tariffe per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani dovevano essere commisurate **solo alla capacità dei locali tassabili a produrre rifiuti**. Proprio sulla base di tale

disposizione, il **Consiglio di Stato, con decisione del 29.05.2000, n. 3092** ha chiarito che: «1) ai sensi dell'art. 270 del TUF^L le tariffe per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani devono essere commisurate soltanto alla capacità dei locali tassabili a produrre rifiuti **e non alla loro redditività**; 2) il Comune può assumere come criterio la natura delle attività economiche esercitate, **purchè con adeguata motivazione rispetto allo scopo della copertura dei costi del servizio**». Tesi confermata **dai Tribunali Amministrativi Regionali**, laddove si afferma che la tassa di cui sopra va commisurata soltanto alla superficie dei locali cui gli stessi sono destinati, di modo che l' idoneità a produrre rifiuti costituisca **unico** parametro per la determinazione del costo del servizio applicabile a tutte le utenze, indipendentemente dal fatto che producano o meno un reddito, ritenendo, di conseguenza, **illegittima** la tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani che sia correlata al contenuto economico dell'attività esercitata **ove non risultino esplicitate ragioni di tale scelta** (Tribunale Amministrativo Regionale Emilia Romagna, sentenza del 05/04/2001, n. 300; Tribunale Amministrativo delle Marche, sentenza del 25/03/2002, n. 224). Ai fini dell'applicazione della tassa, i Comuni devono, inoltre, provvedere, con apposito Regolamento, alla classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria. L'articolazione di tali categorie deve essere effettuata tenendo conto, in via di massima, dei gruppi di attività o di utilizzazione indicati dal secondo comma dell'art. 68 D. Lgs. n. 507/93.

5. Esclusioni dal pagamento del tributo, ex art. 62, comma 2°, del D. Lgs. n. 507/93

L'art. 62, secondo comma, del D. Lgs. n. 507/93, prevede esplicitamente i casi di esclusione dal pagamento della tassa per la sussistenza di condizioni obiettive che impediscono la presunzione di rifiuti. Ciò può dipendere da diversi fattori quali:

- ❖ **la natura delle superfici** (ad esempio, luoghi impraticabili oppure in abbandono, soggetti a manutenzione o, ancora, stabilmente muniti di attrezzature che impediscono la produzione di rifiuti);
- ❖ il **particolare uso delle superfici** (ad esempio, locali con presenza sporadica dell'uomo);
- ❖ **l'obiettiva condizione di non utilizzabilità immediata** (ad esempio, superfici di cui si dimostri il permanente stato di non utilizzo).

Quanto alle aree scoperte, le difficoltà che sorgono, sia nell'individuazione delle aree scoperte operative, sia delle superfici accessorie e pertinenziali, sono di un certo rilievo. Così, con la sentenza della Corte di Cassazione, **n. 14770, del 15 novembre 2000**, sono state considerate imponibili ai fini Tarsu le aree scoperte adibite a parcheggio gestito in concessione da una cooperativa. In particolare, nel caso sottoposto all'esame dei giudici di legittimità, lo svolgimento su dette superfici di un'attività economica, quella del parcheggio a pagamento, fugava ogni dubbio sulla qualificazione di esse come "*aree operative*" e, di conseguenza, sulla debenza della tassa. Al più si poteva ammettere, nel caso dei parcheggi, sia perché caratterizzati da ampie superfici, sia per la non costante presenza umana, l'applicazione di tariffe moderate rispetto a quelle applicate nei confronti di superfici con una maggiore propensione alla produzione di rifiuti. Con **sentenza n. 13241, del 20/06/2005, la Corte di Cassazione** si è, nuovamente, espressa su un caso analogo concernente sempre il pagamento della Tarsu per un'area adibita a parcheggio, indicando come

unica condizione di esenzione dal pagamento **la inidoneità del bene a produrre rifiuti**. la Corte ha sottolineato che, secondo la previsione legislativa (art. 62 D. Lgs. 507/93), il presupposto della tassa in esame è costituito “*dal possesso o dalla detenzione dei locali di aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, suscettibile di produrre rifiuti solidi urbani ed è quindi connesso al solo fatto oggettivo della occupazione o detenzione di siffatti beni*”. In altre parole, secondo la Corte, il presupposto è rinvenibile unicamente nella idoneità del bene a produrre rifiuti, anche in relazione alla presenza umana; pertanto, secondo tale orientamento giurisprudenziale, anche i beni demaniali devono ritenersi assoggettati alla Tarsu. Merita, comunque, sottolineare, in via generale, la previsione da parte della legge di **una presunzione relativa alla produzione di rifiuti; la prova contraria, atta a dimostrare la inidoneità del bene a produrre rifiuti, resta ad esclusivo carico del contribuente che deve fornire all’Amministrazione tutti gli elementi all’uopo necessari**. Ciò che rileva ai sensi dell’art. 62 del D.Lgs. è, esclusivamente, la idoneità del bene a produrre rifiuti. **Solo la prova della inidoneità alla produzione di rifiuti solidi urbani può legittimare l’esenzione dal pagamento della TARSU**. Sempre in materia di tassabilità di aree scoperte, la sentenza **n. 19459 del 18 dicembre 2003**, emessa dalla **Corte di Cassazione**, ha capovolto la decisione dei giudici di merito i quali avevano escluso la tassabilità di un’area sulla quale veniva esercitata attività di noleggio di automobili, sul presupposto della mancanza di recinzione e di utenze e della mancata prova di una produzione effettiva di rifiuti. Tali situazioni sono state ritenute irrilevanti dalla Suprema Corte poiché, anche in presenza delle condizioni obiettive di inutilizzabilità, **queste devono, comunque, esse indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente comprovate** e, inoltre, qualora si voglia contrastare la presunzione di produzione di rifiuti, **bisogna addurre prove adeguate**

allo scopo, in quanto l'onere della prova non ricade sull'ente impositore, bensì sul soggetto passivo. Sulla necessità di dimostrare l'esistenza di cause di esclusione, e in particolare delle obiettive condizioni di inutilizzabilità, **la Suprema Corte** si è espressa anche in numerose altre sentenze, tra le quali risulta interessante menzionare le **nn. 19459 e 19152 del 2003 e la n. 15658 del 12 agosto 2004**. Con tale ultima sentenza è stato deciso un caso particolare in cui veniva invocata la non applicabilità della tassa rifiuti per avvenuta cessazione dell'attività di oleificio, sulla base, quindi, del convincimento che, in caso di cessazione dell'uso cui l'immobile era adibito originariamente, cessasse altresì l'obbligo di pagare la tassa. In effetti, nel caso di specie, benché il contribuente avesse adeguatamente fornito la prova della cessazione dell'attività di oleificio, l'obbligo del pagamento della Tarsu sussisteva ugualmente, poiché, secondo i giudici di legittimità, il presupposto legale di esonero dal tributo sussiste solo quando l'immobile versi in "*obiettive condizioni di non utilizzabilità*", **le quali devono essere non solo denunciate dal contribuente, a norma dell'art. 70, comma 1, D. Lgs. n.507 del 1993, ma debitamente documentate**. Da quanto esposto, una cosa è chiara: **nel caso in cui si voglia far valere l'improduttività dei rifiuti come causa di esclusione della Tassa, è necessario adempiere all'onere della prova**. **La Circolare del Ministero delle Finanze del 22 giugno 1994, n. 95/E**, ha fornito, su tale argomento, alcuni chiarimenti, precisando, ad esempio, che le situazioni, in cui la natura e l'assetto delle superfici impediscono obiettivamente la produzione di rifiuti, si verificano, per lo più, in relazione a luoghi impraticabili o interclusi, oppure occupati da attrezzature che escludono, di per sé, la produzione di rifiuti in quanto la presenza dell'uomo è sporadica o manca del tutto, come accade per le centrali termiche o telefoniche. Nel caso, invece, di superfici destinate ad "*uso particolare*", la citata Circolare prende ad esempio quelle predisposte

per lo svolgimento di attività sportive, o i locali utilizzati per produzioni a ciclo chiuso, come i silos, o le superfici destinate a deposito di materiali alla rinfusa, o, ancora, superfici destinate o attrezzate esclusivamente per attività competitive o ginniche. In ogni caso, deve trattarsi di locali ed aree caratterizzate dalla presenza sporadica dell'uomo e, dunque, dalla mancanza di rifiuti o da una produzione non apprezzabile degli stessi. Questo vuol dire che i locali adibiti, per esempio, a palestra non sono tassabili in relazione a quella parte destinata esclusivamente allo svolgimento dell'attività sportiva in quanto su di essa non può esservi produzione di rifiuti; si tratta, in definitiva, di ipotesi in cui sussistono obiettive condizioni di minore produttività di rifiuti.

Giova, inoltre, richiamare la Risoluzione n. 140/E del 25 agosto 1999, con la quale è stato espressamente affermato che la superficie destinata a deposito di materie prime costituisce superficie operativa, a meno che non si riesca a dimostrare che la stessa non è suscettibile di produrre rifiuti. Interessante risulta, altresì, la **Risoluzione n. 141/E**, sempre del 25 agosto 1999, con la quale il Ministero delle Finanze ha ribadito che le **superfici occupate da impianti ed attrezzature per la lavorazione di prodotti di panificazione sono intassabili in quanto manca del tutto il presupposto dell'attitudine alla produzione di rifiuti.** Il Ministero ha, giustamente, osservato che nel caso di laboratori artigianali di produzione del pane ed altri prodotti di panificazione, la superficie occupata dal forno elettrico ed altri impianti, macchinari ed attrezzature, per la lavorazione dei prodotti, deve considerarsi intassabile e, quindi, esclusa dalla complessiva superficie del locale. Molto controversa è stata anche la questione della tassabilità delle cantine, solai e garages, caratterizzati da una presenza umana frequente ma, nella generalità dei casi, di breve durata. Mentre la giurisprudenza dei giudici di merito è stata piuttosto oscillante, il Ministero delle finanze, con la **Risoluzione n. 45/E**

del 19 marzo 1999, si è espresso nel senso di ritenere generalmente tassabili questi locali, dal momento che la presenza umana e l'utilizzo delle superfici sono sicuri indici di produzione di rifiuti. **Ovviamente, si tratta, sempre, di una presunzione relativa, potendosi dimostrare, nel caso concreto, che tali superfici non producono rifiuti o ne producono in quantità limitata che non rileva ai fini dell'applicazione della tassa.** Al riguardo è utile rilevare come la sentenza della Sezione IX della Commissione Tributaria Provinciale di Parma, n. 113, dell'8 luglio 1998, **abbia escluso la sussistenza del presupposto di tassabilità dei solai, cantine e garage asserendo che l'uso di tali locali è saltuario e che in essi la presenza dell'uomo non è collegata all'intensità della vita familiare cioè alla costante attività primaria determinata dalle "quotidiane esigenze della vita privata"**. A tali conclusioni è giunta, anche, con recente **sentenza n. 61, del 29/04/2005,** la Commissione Tributaria Regionale Lazio, la quale ha chiarito che: *«Il presupposto della TARSU e' la presenza di rifiuti da smaltire. Tutti gli immobili sono astrattamente idonei a produrli per la presenza dell'uomo con le sue attività più o meno intense e frequenti. L'art. 62, comma 2, del DLG n. 507/1993, esclude dalla tassazione i locali che non possono produrre rifiuti per il particolare uso cui sono stabilmente destinati. **Tra questi sono indubbiamente da includere i garage adibiti a deposito di mobili, con presenza umana sporadica e occasionale**».*

La Circolare n. 95/E cit., considera, infine, come esempi di superfici non utilizzabili, i locali destinati a civile abitazione privi di mobili e suppellettili, non allacciati ai servizi di rete o di cui si dia la prova della effettiva inutilizzabilità; in questo caso, però, le predette circostanze devono essere indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi rilevabili direttamente o per mezzo di idonea documentazione. A tal proposito, il Ministero delle Finanze ha precisato che,

poiché si tratta di cause di esclusione del tributo e non di agevolazioni, la mancata indicazione di esse nella denuncia comporta solo l'inversione dell'onere della prova a carico dell'utente; **la prova, pertanto, può essere offerta anche successivamente con conseguente diritto allo sgravio o alla restituzione del tributo.**

La Corte di Cassazione ha adottato una soluzione più restrittiva rispetto all'indirizzo ministeriale. Proprio in riferimento ad una fattispecie in cui può riscontrarsi la non utilizzabilità immediata dell'immobile, con la sentenza **n. 16785 del 27 novembre 2002**, la Suprema Corte ha affermato che l'art. 62, comma 2, del D. Lgs. n. 507 del 1993, stabilendo che non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, ha inteso sottrarre dall'imposizione gli immobili *“oggettivamente inutilizzabili, e non già quelli lasciati in concreto inutilizzati, per qualsiasi ragione, dai titolari nella relativa disponibilità”*. Pertanto, *“un alloggio che il proprietario lasci inabitato e non arredato, soprattutto quando risulti allacciato ai c.d. servizi di rete (elettrico, idrico, etc.) si rivela bensì inutilizzato ma non oggettivamente inutilizzabile”* e perciò, secondo la Corte, non può essere sottratto alla tassazione, poiché può essere facilmente arredato e, quindi, utilizzato. Tale orientamento risulta, indubbiamente, in contrasto con lo spirito della norma; ai fini dell'esclusione dall'applicazione dell'imposizione fiscale, sarebbe più corretto seguire il criterio della **“non idoneità in concreto”** e questo perché appare assurdo sottoporre a tassazione soggetti che in concreto non utilizzano l'immobile tassato. A tal proposito, è il caso di rilevare come il Legislatore incorra in un'evidente imprecisione laddove presuppone che siano i locali a produrre rifiuti, mentre è evidente che non sono gli spazi fisici, in quanto tali, **ma è l'attività che negli stessi è esercitata a generare materiale da asportare e distruggere o stoccare,** posto che non è certo la polvere (prodotta dall'abbandono di un locale) a costituire uno dei problemi del nostro tempo. Concludendo, appare più

corretto escludere dal calcolo della superficie tassabile quei locali il cui uso, **rapportato all'attività che si svolge negli stessi**, risulti del tutto saltuario ed occasionale, dove, comunque, la presenza dell'uomo è limitata, temporalmente, a sporadiche occasioni e, funzionalmente, ad accessi non collegati in modo necessario e costante all'attività primaria. Ne discende, pertanto, stando alla lettera della norma contenuta nell'art. 62, secondo comma cit., che nei casi in cui, per un determinato insediamento, si ravvisi la mancanza o la mera occasionalità della presenza umana, sempre che ciò risulti da adeguata documentazione, debba conseguentemente negarsi la sussistenza del presupposto impositivo.

Rientra nella copiosa serie di pronunce relative all'esclusione dalla tassa, per improduttività di rifiuti, anche la più recente sentenza n. **130 del 5 gennaio 2005 in cui la Suprema Corte** si è espressa nel senso di ritenere tassabili alcune aree scoperte (aree scoperte relative ad attività economiche la cui tassabilità molto spesso si presenta di difficile determinazione) che i giudici di appello avevano escluso dall'ambito di applicazione della Tarsu, in quanto **non funzionali per mancanza di strutture**. La Suprema Corte ha, invece, considerato insufficiente tale motivazione poiché nel caso di specie non era stato verificato se l'asserita "*non funzionalità*" fosse stata denunciata e provata dal contribuente e non era stato, neppure, chiarito se la mancanza di funzionalità potesse condurre ad una insuscettibilità dell'area a produrre rifiuti per una delle cause stabilite dal comma 2 del più volte richiamato art. 62. In merito al contenuto della denuncia, previsto dal comma secondo dell'art. 62, nella sentenza cit., la Cassazione ha affermato che l'idoneità dei locali a produrre rifiuti, quale causa di esclusione della tassa, deve risultare dalla denuncia, e sul denunciante grava l'onere di fornire la prova di tale inidoneità. E' evidente come la Cassazione con tale affermazione si sia conformata all'orientamento più restrittivo, secondo cui le cause di esonero dall'applicazione della tassa, non sono automatiche, ma devono di volta in

volta essere dedotte nella denuncia originaria o, quantomeno, in quella di variazione ed accertate con un procedimento amministrativo sulla base di elementi obiettivi. Tale orientamento, comunque, non ricollega alla omissione di denuncia alcuna decadenza, se non quella dell'inversione dell'onere della prova. Non è dunque condivisibile la tesi, secondo cui l'omessa denuncia fa venire meno l'esclusione dall'imposizione, che è un'ipotesi di non tassazione. Come affermato dalla stessa Amministrazione Finanziaria nella **Risoluzione ministeriale n. 138/E del 25 agosto 1999**, la denuncia ha una mera funzione dichiarativa di fatti (seppur obbligatoria). Non solo; lo stesso Ministero delle Finanze, è utile ribadirlo, ha precisato che la mancata indicazione nella denuncia – originaria o di variazione – comporta semplicemente l'inversione dell'onere della prova a carico dell'utente, con la conseguenza che la prova può essere offerta anche successivamente con conseguente diritto allo sgravio o alla restituzione del tributo (**Circolare n. 95 del 22.06.1994** cit.).

6. Esclusioni dal pagamento del tributo, ex art. 62, comma 3°, del D. Lgs. n. 507/93 (produzione di rifiuti speciali).

Altra causa di esclusione dal pagamento della tassa, è **l'ordinaria produzione** di rifiuti speciali, tossici o nocivi. Più precisamente, l'art. 62, terzo comma, del D. Lgs. n. 507/93, dispone che: «*Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il Comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta*». Il Ministero delle Finanze ha chiarito che le superfici destinate a produrre in modo ordinario rifiuti speciali, tossici o nocivi, non sono imponibili a prescindere dal fatto che l'utente abbia o meno dimostrato di avere adempiuto ad obblighi o adempimenti prescritti per diverse finalità (tutela ambientale, organizzazione del catasto rifiuti ecc.); in questi casi, infatti, l'esclusione dal tributo opera *ipso iure* e l'utente non è onerato, come nel caso delle esenzioni, della prova della sussistenza dei presupposti della esclusione (Circolare n. 95, del 22.06.1994).

Tale tipologia di rifiuti segue la disciplina della tassazione come rifiuti ordinari **solo se a questi vengono assimilati**. Per meglio comprendere la delicata disciplina evolutasi in materia, è utile partire **dall'art. 60 del D. Lgs. n. 507/1993**. Tale norma equiparava ai rifiuti urbani i rifiuti derivanti da attività artigianali, commerciali e di servizi **che fossero dichiarati assimilabili ai rifiuti urbani interni, con apposito Regolamento, dai Comuni**, mantenendo il regime convenzionale per i rifiuti speciali non equiparabili. Su tale impianto normativo è intervenuta la **Legge 22 febbraio 1994, n. 146, il cui art. 39, abrogando il citato art. 60, disponeva, ad ogni**

effetto, l'assimilazione legale ai rifiuti ordinari urbani dei rifiuti speciali indicati al n. 1, punto 1.1.1, lett. a), della deliberazione del 27 luglio 1984 del Comitato interministeriale, di cui all'art. 5 del D.P.R. del 10/09/1982, n. 915. Attraverso tale Delibera – in virtù del rinvio da essa operato ai punti 1, 3, 4 e 5 del quarto comma dell'art. 2 del D.P.R. n. 915/82 – venivano assimilati ai rifiuti urbani sostanzialmente **tutti i rifiuti speciali** – eliminando, così, ogni valutazione discrezionale dei Comuni al riguardo – esclusi quelli ospedalieri e quelli tossici e nocivi di cui al quarto comma, punto 2, e al comma quinto dell'art. 2 D.P.R. n. 915/82. I primi due commi dell'art. 39 della legge n. 146/94 sono stati, a loro volta, abrogati da parte **dell'art. 17, comma terzo, della legge 24 aprile 1998, n. 128**. La conseguenza più rilevante, sotto il profilo giuridico, è stata quella **dell'immediata applicazione dell'art. 21, comma 2, lett. g), del D. Lgs. del 05 febbraio 1997, n. 22** (c.d. Decreto Ronchi), ossia la norma relativa alle competenze dei Comuni, la quale prevede, tra l'altro, che nel disciplinare la gestione dei rifiuti urbani, con **appositi Regolamenti**, i Comuni stabiliscono **“l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, ai fini della raccolta e dello smaltimento”**. Più precisamente, l'art. 21, comma 2, lett. g), del Decreto Ronchi, dispone che: *«I Comuni disciplinano la gestione dei rifiuti urbani con appositi regolamenti che, nel rispetto dei principi di efficienza, efficacia ed economicità, stabiliscono in particolare: [...] g) l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e dello smaltimento sulla base dei criteri fissati ai sensi dell'art. 18, comma 2, lett. d)...»*. La portata di tale norme è chiara; il Legislatore ha voluto precisare che, ai fini dell'assimilazione dei rifiuti speciali a quelli ordinari, i Comuni **devono** individuare, **nel concreto, le caratteristiche dal punto di vista quantitativo e qualitativo degli stessi**. Norma, peraltro, pienamente confermata da varie pronunce della **Suprema Corte**, la quale ha più volte indicato i **criteri di cui all'art. 21, comma**

secondo, lett. g) cit., **quali criteri essenziali ai fini dell'assimilazione stessa.** Infatti, i giudici di legittimità, nell'affermare che la dichiarazione comunale di assimilabilità dei rifiuti speciali a quelli urbani costituisce **l'indeclinabile presupposto per l'applicazione della tassa**, hanno sottolineato come i Comuni siano tenuti, ai fini dell'assimilazione stessa, **alla concreta individuazione delle caratteristiche qualitative e quantitative di tali rifiuti, perché solo in tal modo è possibile valutare ed evitare eventuali rischi per la salute pubblica e per l'assetto ambientale.** Da quanto detto consegue che la semplice inclusione nel Regolamento Comunale di categorie di locali **astrattamente** idonei a produrre rifiuti speciali, **non specificati per qualità e quantità, non vale ad integrare la vera e propria dichiarazione di assimilabilità,** con conseguente intassabilità ai sensi e per gli effetti dell'art. 62, terzo comma, D. Lgs. n. 507/93. (**Corte di Cassazione, Sez. Tribut. Civ., sentenza del 13.09.2004, n. 18382; Corte di Cassazione, Sez. Tribut. Civ., sentenza del 02.09.2002, n. 12752; Commissione Tributaria Regionale, Sardegna, Sez. IX, sentenza del 25.02.2003, n. 14).**

Questo breve excursus normativo, tra l'altro, chiaramente esposto da una recente sentenza della Corte di Cassazione (sentenza del 16/09/2005, n. 18418 in), è stato necessario per poter meglio **comprendere** l'attuale disciplina relativa all'**assimilazione**. A seguito dell'abrogazione dell'art. 39 cit., i rifiuti delle attività economiche elencate nell'art. 7, terzo comma, del D. Lgs. n. 22/97, sono da qualificare speciali, con conseguente intassabilità, ai sensi dell'art. 62, comma 3, del D. Lgs. n. 507/93, **a meno che i Comuni non si siano immediatamente avvalsi, con l'adozione di apposito Regolamento, del potere di assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. g), del D. Lgs. n 22/92.** (Cfr. Corte di Cassazione, Sez. Trib. civ., sentenza del 15/03/2004, n. 5257; Corte di Cassazione, Sez. Trib. civ., sentenza del 04/12/2003, n. 18542). Nella seconda parte del comma 3, dell'art. 62 cit., ai soli fini della determinazione della

misura delle predette superfici, è previsto **il potere regolamentare di predeterminare percentuali di superficie intassabile** per talune attività da individuare, ovviamente, tra quelle che sicuramente producono gli indicati tipi di rifiuti (speciali, tossici e nocivi) e che pongono problemi di determinazione delle superfici interessate (ad esempio per uso promiscuo delle aree in aziende di modeste dimensioni o per particolari attività).

Questo vuol dire che quando su una stessa superficie si producono allo stesso tempo rifiuti speciali ed ordinari, difficilmente quantificabili, i Comuni possono fissare, con apposito Regolamento, una percentuale di superficie intassabile. Quanto detto, non impedisce, naturalmente, **detassazioni maggiori ove si riesca a delimitare, con una certa precisione, le zone in cui si producono in prevalenza rifiuti speciali.**

Orbene, mentre l'attività di smaltimento dei rifiuti solidi urbani compete obbligatoriamente ai Comuni, che la esercitano con diritto di privativa (art. 58 D. Lgs. n. 507/93), allo smaltimento dei rifiuti speciali, nonché di quelli tossici e nocivi, (ex art. 7 , terzo comma, Decreto Ronchi), sono tenuti a provvedere, a proprie spese, i produttori dei rifiuti stessi, direttamente o attraverso imprese specializzate. Alla luce di quanto sopra riferito, è agevole concludere che, affinché i Comuni possano tassare i rifiuti "speciali" prodotti dalle attività economiche, è necessario che tali rifiuti siano stati assimilati (per qualità e quantità) a quelli urbani con Delibera del Consiglio Comunale.

7. Denunce ed accertamenti (ex artt. 70 e 71, D. Lgs. n. 507/93).

La quantificazione della tassa è resa possibile dalla denuncia che i contribuenti sono tenuti a presentare entro il **20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione** relativamente a tutti i locali ed aree tassabili, siti nel territorio del Comune stesso (**art. 70, primo comma, D. Lgs. n. 507/93**). La denuncia ha effetto anche per gli anni successivi – e dunque non occorre ripresentarla – se non intervengono variazioni nelle condizioni di tassabilità. In quest'ultima ipotesi, il contribuente è tenuto a presentare, entro il **20 gennaio successivo a quello in cui la variazione è intervenuta**, una denuncia di variazione con la quale viene liquidato il tributo. **A norma dell'art. 64, terzo comma, D. Lgs. n. 507/93**, il contribuente ha diritto all'abbuono del tributo nel caso di cessazione dell'occupazione o della detenzione dei locali od aree nel corso dell'anno. A tal fine, egli è tenuto a presentare denuncia di cessazione e l'abbuono decorrerà dal primo giorno del bimestre solare successivo a quello in cui la suddetta denuncia è presentata.

La Commissione Tributaria Regionale di Bari, **con sentenza n. 69 del 17/06/2005**, si è pronunciata a favore dei contribuenti sulla questione circa le modalità di accertamento e di prescrizione dell'azione del Fisco locale in merito alla tassa per i rifiuti solidi urbani. In base all'art. 70 del D. Lgs. n. 507/2003, come già detto, i soggetti obbligati a pagare la suddetta tassa devono, entro il 20 gennaio successivo all'inizio dell'occupazione o detenzione di locali, presentare al Comune la denuncia ai fini del tributo **e se le condizioni non sono mutate da quelle inizialmente dichiarate, la denuncia ha effetto anche per i successivi anni**. Molti Comuni, però, interpretano la legge credendo che in caso di omessa denuncia iniziale scatti l'obbligo per i contribuenti di presentarla ogni anno con la conseguenza che il cittadino possa in ogni anno essere sanzionato per la violazione. **L'art. 71 del medesimo decreto stabilisce inoltre che, in caso di omessa denuncia, l'Ufficio impositore provveda a comminare le sanzioni, mediante notifica di avviso**

d'accertamento d'ufficio, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata, pena la decadenza dell'azione del Fisco. Secondo la Commissione Tributaria di Bari, è da escludere che la sanzione amministrativa per omessa denuncia si possa applicare per ogni anno successivo a quello iniziale in cui la medesima doveva, invece, essere presentata visto che la legge non indica nessun obbligo ripetitivo a carico del cittadino.

Per concludere, in caso di denuncia infedele o incompleta, l'Ufficio Comunale emette avviso di accertamento in rettifica, a pena di decadenza, entro **il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui la denuncia doveva essere presentata.**

8. Avviso di accertamento: obbligo di motivazione

E' noto come l'attività di controllo, e, cioè, l'attività di indagine svolta dagli uffici fiscali, sia seguita spesso da un accertamento, inteso come atto impositivo, per mezzo del quale viene formalmente mossa una pretesa nei confronti del contribuente; tale atto, inoltre, in quanto atto recettizio, assume rilevanza e si perfeziona solo nel momento in cui viene portato a conoscenza del contribuente mediante l'apposito avviso. Tra i requisiti dell'avviso di accertamento, particolare rilevanza assume quello costituito dalla motivazione: essa, infatti, assolve la funzione di esternare l'*iter* logico-argomentativo seguito dall'autore di esso e, quindi, si traduce nella indicazione delle ragioni in fatto e in diritto poste a fondamento dell'atto medesimo. Sull'avviso di accertamento, e, dunque, sui contorni motivazionali in esso contenuti, si realizza il contraddittorio nella successiva sede contenziosa (senza possibilità, da parte dell'Ufficio e del Giudice, di affermare la pretesa contributiva su presupposti nuovi o comunque ulteriori rispetto a quelli cristallizzati nell'avviso), poiché esso solo è idoneo a portare a conoscenza dell'altra parte gli elementi di fatto e di diritto su cui è basata la maggior pretesa contributiva.

In altre parole, l'avviso di accertamento assolve ad una funzione **essenziale ed insostituibile** che è quella di mettere in grado il contribuente di conoscere i rilievi mossi dall'Ufficio e, nel caso di specie, le ragioni che determinano la tassazione delle proprie superfici permettendo, così, di creare un contraddittorio tra le parti sui motivi dell'accertamento stesso, con conseguente nullità degli atti endoprocedimentali (quali, ad esempio, delibere o Regolamenti Comunali) che abbiano portato alla determinazione della pretesa tributaria (cfr. **Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez. XXXVIII, sentenza del 04/02/2003, n. 11, Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez XXXI, sentenza del 31/10/2003, n. 19**).

La legge 07 agosto 1990 n. 241 ha, in generale, disposto all'art. 3 che: "ogni

provvedimento amministrativo deve essere motivato” e che è necessario “*indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’Amministrazione, in relazione alle risultanze dell’istruttoria*”. In particolare, alla luce dell’estensione agli atti dell’Amministrazione Finanziaria - sancita da ultimo dall’art. 7 della L. n. 212/2000 - del generale obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi, contenuto nell’art. 3 cit., l’interpretazione oggi dominante è quella di recuperare la funzione “amministrativa” della motivazione, essendo richiesta, a tal fine, non solo l’oggettiva comprensibilità della pretesa ma anche la sua **verificabilità** circa la rispondenza ai criteri fissati dalla legge per la formazione del presupposto d’imposta oggetto di accertamento. La legge 07 agosto 1990 n. 241 ha, in generale, disposto all’art. 3 che: “*ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato*” e che è necessario “*indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’Amministrazione, in relazione alle risultanze dell’istruttoria*”. In particolare, alla luce dell’estensione agli atti dell’Amministrazione Finanziaria - sancita da ultimo dall’art. 7 della L. n. 212/2000 - del generale obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi, contenuto nell’art. 3 cit., l’interpretazione oggi dominante è quella di recuperare la funzione “amministrativa” della motivazione, essendo richiesta, a tal fine, non solo l’oggettiva comprensibilità della pretesa ma anche la sua **verificabilità** circa la rispondenza ai criteri fissati dalla legge per la formazione del presupposto d’imposta oggetto di accertamento. **L’art. 7 cit., infatti, stabilisce che “gli atti dell’amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’art 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo**

richiama.” Lo Statuto dei diritti del contribuente, pertanto, ha inteso assecondare e fare propria una nozione di motivazione, comprendente non solo le ragioni di diritto, ma anche i presupposti di fatto, e soprattutto, i passaggi logici che conducono dalle acquisizioni istruttorie alla decisione finale dell’Amministrazione. E’ stato, infatti, chiarito, con una recente sentenza della Corte di Cassazione, confermando peraltro la previsione normativa, che “se nell’avviso di accertamento viene effettuato un riferimento ad altro atto, questo, successivamente all’entrata in vigore dello Statuto del contribuente, deve essere allegato all’avviso” (Corte di Cassazione, sentenza del 22/03/2005, n. 6201). E’ facilmente intuibile come la Suprema Corte, richiamando lo Statuto del contribuente – improntato ai principi di buona fede e leale collaborazione fra cittadino e Pubblica Amministrazione – abbia voluto sottolineare l’importante compito che incombe all’Amministrazione Finanziaria consistente, appunto, nel dovere di informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza. A ciò si aggiunga che, relativamente alla materia che a noi qui interessa, l’art. 71, comma 2 bis, del d. Lgs. n. 507/93 ha opportunamente disposto che: «Gli avvisi di accertamento devono essere motivati in relazione ai presupposti di fatto ed alle ragioni giuridiche che li hanno determinati. Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto ne ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama, salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale». Nel caso di specie, il difetto assoluto di motivazione si evince dalla mancata allegazione delle delibere e dei Regolamenti Comunali per cui il contribuente non è posto nelle condizioni di conoscere il contenuto delle stesse, ne, egli, è tenuto ad attivarsi per richiederne copia. Proprio in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, la Corte di Cassazione (sentenza del 17/11/2003 n. 17356; sentenza del 12/08/2004, n. 15638,) ha stabilito l’importante principio in base al quale l’esistenza e l’adeguatezza della motivazione dell’avviso di

accertamento vada condotta secondo la disciplina specificamente dettata, in ordine al contenuto dell'atto in esame, **dall'art. 71 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507**, atteso che, in materia tributaria, la valutazione della congruità della motivazione del singolo atto impositivo va effettuata in base alle regole dettate per il tributo cui l'atto stesso afferisce, solo in assenza delle quali è consentito fare riferimento ai principi di ordine generale indicati, per ogni provvedimento amministrativo, nell'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e poi recepiti, per la materia tributaria, **dall'art 7 della legge 27 luglio 2000, n. 212**. Con una recente pronuncia, i giudici di legittimità hanno ulteriormente chiarito che l'avviso di accertamento si intende sufficientemente motivato *“se ha permesso al contribuente una puntuale e circostanziata difesa sin dalle prime cure”* (cfr **Corte di Cassazione, sentenza del 24/02/2005, n. 3852**, in). Infatti, secondo la Corte, la **funzione della motivazione dell'atto di accertamento è proprio quella di consentire al contribuente l'opposizione nel caso non condivida i presupposti per l'imposizione tributaria e questo è possibile solo se gli si offre una visione chiara e completa** circa la pretesa tributaria che viene sollevata nei suoi riguardi, spettando, quindi, all'Amministrazione **assicurare un'effettiva conoscenza** nei confronti del destinatario dell'atto. Quanto detto non fa altro che confermare una precedente pronuncia degli stessi giudici di legittimità i quali avevano affermato che: *«il riferimento ad un atto non conosciuto dal contribuente, ma del quale egli possa procurarsi la conoscenza, comporterebbe infatti una più o meno accentuata (e del tutto ingiustificata) riduzione del lasso di tempo a lui concesso per valutare la fondatezza dell'atto impositivo e si risolverebbe in un'indebita menomazione del suo diritto di difesa, che l' art. 24 della Costituzione annovera tra i principi fondamentali dell'ordinamento ed esige che sia garantito come "inviolabile" in ogni stato e grado del procedimento»* (Corte di Cassazione, sentenza del 03/12/2001, n. 15234).

Ai fini della validità dell'avviso di accertamento, è ormai indirizzo costante della Suprema Corte che l'avviso stesso è nullo se non reca la sottoscrizione del capo dell'Ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva all'uopo delegato, fatti salvi i casi di sostituzione e reggenza. Proprio in materia di tributi locali, è stato annullato, per difetto di sottoscrizione, l'avviso di accertamento sottoscritto da parte del legale rappresentante della società concessionaria dell'accertamento in quanto non ritenuto soggetto legittimato ad esprimere la volontà dell'Ente al quale l'accertamento veniva attribuito. (Cassazione, Sez. Trib., sentenza del 16.09.2005, n. 18408). Sempre in materia di tributi locali, l'art. 1, comma 87, della L. 28.12.1995, n. 549, ha espressamente derogato all'obbligo della sottoscrizione autografa degli atti di accertamento e liquidazione dei tributi quando tali atti siano prodotti da sistemi informativi automatizzati. Orbene, a tal proposito, risulta interessante quanto affermato recentemente dalla Commissione Regionale Puglia, Sez. I, con sentenza del 15-29 dicembre 2005, n. 82. I giudici di merito hanno specificato a quali condizioni la firma autografa del responsabile del procedimento amministrativo di accertamento o di liquidazione dei tributi locali può essere sostituita con la mera riproduzione a mezzo stampa del suo nominativo. In particolare, nella controversia oggetto d'esame, i giudici pugliesi, accogliendo la tesi avanzata dal ricorrente, con la sentenza cit., hanno affermato che *«...la firma autografa del funzionario responsabile è sostituita dall'indicazione a stampa del suo nominativo, a condizione, comunque, che si tratti del funzionario il cui nominativo – al pari della fonte dei dati contenuti negli atti di accertamento e liquidazione – siano indicati in un apposito provvedimento di livello dirigenziale»*.

PARTE SECONDA

La nozione di rifiuto

1. Premessa

Va sottolineato che sussiste una rilevante differenza tra il concetto comune di “*rifiuto*” e la definizione formale di “*rifiuto*”. Questo è un punto essenziale, spesso confuso e sottovalutato in sede di gestione dei rifiuti e fonte di equivoci applicativi. Si deve, infatti, evidenziare che tutto ciò che non è giuridicamente e formalmente “*rifiuto*” è escluso dal campo di applicazione del Dlgs 5 febbraio 1997 n. 22; quindi non tutto ciò che intendiamo nel linguaggio comune come rifiuto equivale automaticamente alla relativa definizione giuridica. In ogni momento della gestione, in questo settore, deve essere preliminarmente valutato se quella cosa, identificata come “*rifiuto*”, venga ricompresa nella definizione ufficiale. Se non viene appurata questa coincidenza con la definizione, quel materiale non è formalmente “*rifiuto*” e quindi non scattano i meccanismi applicativi del decreto 22/97. La definizione della nozione normativa di rifiuto è operazione senza dubbio complessa. I fattori che rendono complesso ridurre il rifiuto entro precisi confini definitivi, condivisi e riconosciuti da tutti, sono molteplici, e spesso di segno contrastante. Innanzitutto, si tratta di cause di ordine culturale. La percezione del concetto di rifiuto è, infatti, influenzata, in modo decisivo, dalla particolare prospettiva in cui si pone ciascun osservatore, prospettiva che condiziona la collocazione di determinati materiali o sostanze nella categoria dei rifiuti. Non vi è dubbio, ad esempio, che nella considerazione di chi li utilizza, i materiali che vengono impiegati nel ciclo produttivo dell'azienda non sono rifiuti, bensì materie prime. Certamente vi è un punto fermo da cui partire: il Trattato CE (Trattato istitutivo della Comunità Europea). Tale Atto Comunitario ha di fatto realizzato un ordinamento giuridico di nuovo genere

nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in materie limitate, ai loro poteri sovrani; **uno di questi è proprio il settore ambientale**, per il quale la Comunità ha il compito - **come statuito nel Trattato di Amsterdam del 1997** - di promuovere una crescita sostenibile, un apprezzabile grado di convergenza dei risultati economici, un elevato livello di protezione dell'ambiente ed il miglioramento di quest'ultimo. Limite significativo all'azione comunitaria è il principio di sussidiarietà, introdotto dall'Atto Unico Europeo, quale criterio di regolazione delle competenze anche in materia ambientale: in base a tale principio, la protezione dell'ambiente può essere assicurata dal singolo Stato membro ove l'intervento nazionale assicuri più efficaci forme di protezione ovvero, quanto meno, un analogo livello di tutela. Dunque, il vincolo posto dall'ordinamento comunitario - che, si ripete, è preminente rispetto al diritto interno - è nel risultato, non nei mezzi.

Ed è un risultato che non può dirsi raggiunto con l'articolo 14 del decreto legislativo 8 luglio 2002 n. 138, convertito in legge 8 agosto 2002, n. 178, con il quale il Legislatore ha adottato un'interpretazione autentica di rifiuto suscitando intense polemiche in quanto ritenuta un'interpretazione eccessivamente restrittiva e idonea, come tale, ad escludere dall'ambito applicativo della normativa nazionale, la gestione di numerose sostanze fino a quel momento considerate rifiuti a tutti gli effetti. Sulla definizione di "*rifiuto*", che riprende quella della Direttiva n. 91/156, si sono concentrati i tentativi di escludere dal regime dei rifiuti - e, quindi, dalla loro rigida gestione - i materiali residuali di produzione o di consumo che siano riutilizzabili, con o senza preventivo trattamento, in un nuovo ciclo produttivo. La finalità dell'articolo 14 appare chiara: **stabilire quando i residui di produzione o di consumo cessano di essere rifiuti per trasformarsi in non rifiuti.**

2. La definizione della nozione di rifiuto nella normativa vigente.

La Direttiva 75/442/CEE del 15 luglio 1975 del Consiglio in materia di rifiuti, come modificata dalla Direttiva **91/156/CEE del Consiglio del 18 marzo 1991**, ha prospettato la necessità di definire la nozione di rifiuto, sia al fine di favorire l'armonizzazione delle legislazioni, evitando disparità tra le disposizioni in applicazione o in preparazione nei vari Stati membri, con inevitabili conseguenze sulle condizioni di concorrenza e, quindi, sul funzionamento del mercato comune, sia, soprattutto, al fine di garantire un elevato livello di protezione della salute umana e dell'ambiente contro gli effetti nocivi della gestione dei rifiuti; a tale ultimo scopo, il Legislatore comunitario ha previsto per gli Stati membri la necessità di introdurre un sistema di autorizzazioni e di controlli nei confronti delle imprese che smaltiscono rifiuti, al fine di coniugare il principio «chi inquina paga» con quello dello sviluppo sostenibile, pur nel rispetto del principio di sussidiarietà. Ai sensi della Direttiva sopra menzionata, si intende per rifiuto: qualsiasi sostanza od oggetto che rientri nelle categorie riportate nell'allegato I e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi. **L'articolo 1, lett. a) della Direttiva, è stato trasposto nella legislazione italiana dall'articolo 6, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (cosiddetto decreto Ronchi)**, secondo cui «è rifiuto qualsiasi sostanza od oggetto che rientra nelle categorie riportate nell'Allegato A e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi». Il primo elemento essenziale della nozione di rifiuto è costituito dall'appartenenza ad una delle categorie di materiali e sostanze individuate nel citato Allegato A); tale elenco, tuttavia, ha un valore puramente indicativo, poiché lo stesso Allegato A), Parte I, comprende voci residuali capaci di includere qualsiasi sostanza od oggetto, da qualunque attività prodotti. **Rilievo primario, pertanto, finisce con l'assumere il secondo elemento della definizione, ovvero la condotta del detentore, incentrata sulla nozione di disfarsi.** Sulla

base di questi presupposti nasce e si inserisce il provvedimento legislativo sulla **interpretazione autentica** della definizione di rifiuto varata con l'articolo **14 del decreto legislativo 8 luglio 2002, n. 138, convertito nella legge 8 agosto 2002, n. 178**, il quale stabilisce che non sono più rifiuti i residui di produzione o di rifiuto che vengono riutilizzati senza passare dalle operazioni di recupero previste dal decreto Ronchi. A questo punto, dunque, gli effetti di tale innovazione legislativa non sono modesti ma dirompenti e capovolgono nettamente tutto il sistema di gestione seguito fino ad allora sulla base delle normative europee e nazionali, cancellando, praticamente, di colpo dal "*sistema rifiuto*" una massa enorme di materiali, che, considerati prima rifiuti, ora, sulla base di tale "interpretazione autentica", tali non sarebbero più, con tutte le facili ed intuibili conseguenze a livello di attività gestionali, di controllo e sanzionatorie.

In particolare, in base al primo comma dell'art. 14 cit. per:

a) «**si disfi**» deve intendersi: qualsiasi comportamento attraverso il quale in modo diretto o indiretto una sostanza, un materiale, un bene sono avviati o sottoposti ad attività di smaltimento o di recupero, secondo gli allegati B) e C) del decreto legislativo n. 22/1997;

b) «**abbia deciso**» deve intendersi: la volontà di destinare ad operazioni di smaltimento e di recupero, secondo gli allegati B) e C) del decreto legislativo n. 22/1997, sostanze, materiali o beni;

c) «**abbia l'obbligo**» deve intendersi: l'obbligo di avviare un materiale, una sostanza o un bene ad operazioni di recupero o smaltimento, stabilito da una disposizione di legge o da un provvedimento delle pubbliche autorità o imposto dalla natura stessa del materiale, della sostanza e del bene o dal fatto che i medesimi siano compresi nell'elenco dei rifiuti pericolosi di cui all'Allegato D) del decreto legislativo n. 22/1997 (che riproduce la lista dei rifiuti che, a norma della direttiva n. 91/689/CEE, sono classificati come pericolosi). La stessa norma, al secondo comma, prevede, introducendo una

doppia deroga alla nozione generale di rifiuto, che le fattispecie di cui alle lettere *b)* e *c)* non ricorrono se i beni o le sostanze o i materiali residuali di produzione o di consumo:

1) possono essere e vengono, effettivamente ed oggettivamente, riutilizzati nel medesimo o in analogo o diverso ciclo produttivo o di consumo, senza subire alcun intervento preventivo di trattamento e senza recare pregiudizio all'ambiente;

2) possono essere e sono, effettivamente ed oggettivamente, riutilizzati nel medesimo o in analogo o diverso ciclo produttivo o di consumo, dopo aver subito un trattamento preventivo, senza che si renda necessaria alcuna operazione di recupero tra quelle individuate nell'Allegato C) del decreto legislativo n. 22/1997.

Mentre, dunque, le lettere a), b) e c) del comma 1 si limitano a descrivere e dettagliare gli aspetti dinamici delle tre previsioni nel loro obiettivo verificarsi, ai fini della profonda e radicale modifica sul sistema di gestione, appare rilevante, invece, il secondo comma il quale prevede, infatti, che nei confronti **di beni, sostanze o materiali residuali di produzione o di consumo, una situazione di "non rifiuto" può verificarsi nel caso in cui essi possono e sono effettivamente ed oggettivamente riutilizzati nel medesimo o in analogo o diverso ciclo produttivo o di consumo, senza essere sottoposti ad alcun trattamento preventivo e senza recare pregiudizio all'ambiente.**

Con la decisione n. 200/2213-C(2002)3868, la Commissione Europea ha avviato nei confronti dell'Italia la procedura di infrazione, ritenendo la richiamata interpretazione autentica contrastante con gli obblighi previsti dalle Direttive 75/442/CEE e 91/156/CEE, in quanto rappresenta un'indebita limitazione del campo di applicazione della nozione di rifiuto. Non solo. **I criteri menzionati al comma 2 dell'articolo 14, quali il riutilizzo nel medesimo o in analogo ciclo di produzione o consumo, coincidono, ad**

avviso della Commissione Europea, proprio con le operazioni di gestione di rifiuti che la direttiva mira a sottoporre a controllo. Nella Comunicazione adottata il 27 maggio 2003, la stessa Commissione Europea, nell'avviare un'ampia consultazione pubblica sulla futura politica europea in questo campo, ha dedicato ampio spazio alla definizione di rifiuto, ricordando che tale definizione, contenuta nell'articolo 1, lettera *a*), della Direttiva quadro sui rifiuti (75/442/CEE) è il fulcro della legislazione comunitaria. **Si tratta, tuttavia, come la Commissione ha riconosciuto, di una definizione che è stata ed è (non solo nel nostro paese) al centro di intensi dibattiti, tanto più che l'articolo 8, paragrafo 2), punto IV) del Sesto Programma comunitario di azione in materia ambientale chiede che sia precisata la distinzione tra ciò che è rifiuto e ciò che non lo è.** Il Legislatore, non potendo modificare la definizione comunitaria, parte dal concetto europeo che tali residui di produzione o di consumo nascono come rifiuti; successivamente, individua due ipotesi, alternative tra loro, che consentono agli stessi di sottrarsi dal regime dei rifiuti medesimi; infatti, la disposizione ragiona *a contrario* poiché individua quando non ricorre né la decisione, né l'obbligo di disfarsi. Tuttavia, l'ambito della deroga appare tale da condurre ad una sostanziale negazione delle premesse definitorie; infatti, utilizzando il termine «**riutilizzo**», senza precisare in che cosa si differenzi rispetto alle altre forme di recupero previste dall'articolo 4 del decreto legislativo n. 22 del 1997, o, ancora, non definendo cosa deve ritenersi per trasformazione preliminare in rapporto alle operazioni preliminari per il recupero previste dagli allegati B) e C), del medesimo decreto legislativo, introduce, per un verso, ulteriori elementi di incertezza nell'interpretazione di ciò che deve intendersi come rifiuto rispetto a ciò che rifiuto non è. **L'articolo 14 nasce da questa difficoltà** di regolare l'ambito normativo della definizione del rifiuto, di renderlo maggiormente adeguato alla realtà, ma non la risolve; anzi, finisce con l'accrescere gli ambiti di incertezza e col favorire l'espandersi dell'area

degli smaltimenti cosiddetti “*bianchi*”, cioè sottratti ad ogni forma di controllo: tutto può essere considerato non rifiuto, basta che vada verso una forma generica di riutilizzo. Se, infatti, non si tratta di rifiuti, chi li trasporta, non può essere classificato come trasportatore di rifiuti (e quindi non deve ottemperare alle prescrizioni connesse); ed ancora, chi li ha prodotti e consegnati al trasportatore, neppure può essere considerato un produttore di rifiuti (e, pertanto, va ritenuto esente dagli obblighi e controlli relativi); ed infine, se, nel trattarli, vengono prodotte immissioni nell'atmosfera, queste ultime non devono ritenersi provenienti da rifiuti (e, dunque, non assoggettabili alla più rigorosa disciplina prevista in materia).

3. Le imprecisioni dell'art. 14 D.L. 08/07/2002, n. 138. La giurisprudenza comunitaria più recente in materia.

Con l'emanazione del D. L. n. 138/2002 e, quindi, con l'introduzione di un'interpretazione autentica di rifiuto (ex art. 14 cit.), di cui all'art. 6, primo comma, lett. a), del Decreto Ronchi, vengono esclusi di colpo, da tutto il complesso e rigido sistema di gestione e controllo dei rifiuti, tutti i rifiuti che vanno al riutilizzo. Il vero pericolo insito in questa disposizione sta nel fatto che i rifiuti avviati a recupero, grazie a questa nuova interpretazione, vengano considerati semplici materie prime; basta, dunque, affermare che i rifiuti devono essere "riutilizzati" per sottrarsi agli appositi controlli. Le principali critiche rivolte all'art. 14 riguardano la scelta dello strumento del decreto legge per una nozione così importante quale quella di rifiuti. Si fa presente, infatti, che si è fatto ricorso al sistema della decretazione d'urgenza per fornire una interpretazione autentica del **D.L.vo 22/1997**, che, a sua volta, si pone quale norma di attuazione di direttive comunitarie. Come è possibile che il legislatore italiano fornisca una interpretazione autentica di norme che derivano da una esatta trasposizione di principi e prescrizioni elaborati dal legislatore comunitario? Passando all'analisi del contenuto dell'art. 14, il primo comma propone la nozione di rifiuto quale strettamente legata al **concetto del disfarsi**. Il fine dell'articolo 14 appare evidente. Il momento soggettivo (decisione di disfarsi) e il momento prescrittivo (l'obbligo di disfarsi) sono i due punti cardine del concetto di "nascita" del "rifiuto" in senso giuridico. Sono due pilastri essenziali del sistema europeo di settore. Il dibattito, da sempre, si è concentrato, tuttavia, sul "quando" i residui di produzione o di consumo cessano di essere rifiuti per trasformarsi in "non rifiuti". E su questo delicatissimo ed importantissimo punto interviene l'articolo 14 attraverso il quale il nostro legislatore, non potendo modificare la definizione comunitaria, parte correttamente dal concetto europeo che tali residui di produzione o di consumo nascono come rifiuti; tuttavia, individua,

poi, due ipotesi alternative tra loro che consentono ad essi di sottrarsi dal regime dei rifiuti medesimi; infatti, la nuova legge ragiona a contrario poiché individua quando non ricorre né la decisione, né l'obbligo di disfarsi.

L'evoluzione della giurisprudenza, in particolare comunitaria, ha dimostrato che non è corretto limitare tassativamente, così come fa il primo comma, l'ampiezza del rifiuto alle sole operazioni di smaltimento e di recupero elencate nei due allegati comunitari B e C. Già nel 1997, nella sentenza della **Corte di Giustizia CEE, (sez. VI, 25 giugno 1997)** si osservava, che nella descrizione dei rifiuti non si deve tentare di formulare una definizione completa, ma occorre valutare caso per caso se il detentore li voglia sottoporre ad una delle operazioni di cui agli allegati o ad un'operazione analoga. Un ulteriore passaggio si rinviene in successive decisioni della stessa Corte, ove viene approfondito ulteriormente il concetto del disfarsi, e la Corte fornisce dei criteri interpretativi, chiarendo che l'effettiva esistenza di un rifiuto debba essere accertata alla luce del complesso delle circostanze del caso, tenendo conto delle finalità della direttiva e in modo da non pregiudicarne l'efficacia. Ma l'intervento della giurisprudenza europea più significativo in materia è la pronuncia della **sez., VI del 18 aprile 2002, proc. Palin Granit Oy**, ove si legge, con riguardo **ai sottoprodotti**, che: *“qualora il loro riutilizzo sia certo, senza trasformazione preliminare, nel corso del processo di produzione e inoltre il detentore ne consegua un vantaggio economico, si può concludere che il detentore non si disfi del sottoprodotto ai sensi della direttiva”*. Tuttavia, *“il verbo disfarsi deve essere interpretato alla luce delle finalità della direttiva 75/442/CEE, che ai sensi del terzo considerando, “disfarsi” deve essere interpretato alla luce delle finalità della direttiva 75/442/CEE che, ai sensi del terzo considerando, è la tutela della salute umana e dell'ambiente contro gli effetti nocivi della raccolta, del trasporto, del trattamento, dell'ammasso e del deposito dei rifiuti [...] Ne consegue che la nozione di rifiuto non può essere interpretata in senso restrittivo”*. Da ciò

deriva che anche nel caso in cui vi sia un riutilizzo certo, non è sempre automatica l'esclusione del bene dalla disciplina dei rifiuti, perché occorre sempre verificare l'assenza di rischi per la salute umana e l'ambiente, nonché, il rispetto di elevati livelli di tutela. **Un punto chiaro nelle diverse pronunce della Corte di Giustizia è quello che vieta agli Stati Membri di interpretare la nozione di rifiuto con modalità che abbiano l'effetto di restringere l'ambito di applicazione della Direttiva, escludendone sostanze, materie o prodotti che rispondano alla definizione del termine "rifiuti" ai sensi della Direttiva 91/156/CEE.** Con sentenza dell'11 novembre 2004 (causa C-457/02, Niselli), la Corte di Giustizia, in aderenza al proprio consolidato indirizzo, ha confermato ancora una volta che la nozione di rifiuto deve essere interpretata in senso estensivo. La Corte ha anche affermato, che possono essere qualificati come **"non rifiuti"** i sottoprodotti dei processi di fabbricazione **il cui riutilizzo sia certo e senza trasformazione preliminare.** Con tale sentenza la Corte, non ha fatto altro che riconfermare la sua costante giurisprudenza in tema di rifiuti, ribadendo ancora una volta che tale nozione deve essere interpretata **caso per caso**, e non restrittivamente, in aderenza alla finalità della normativa comunitaria consistente, appunto, nella massima tutela dell'uomo e dell'ambiente. Non poteva, quindi, non censurare l'art. 14 del decreto legge n. 138/08, il quale ha dichiaratamente lo scopo, opposto, di limitare l'ambito dei rifiuti industriali attraverso presunzioni legislative.

4. Recenti interventi della Corte di Cassazione

la Cassazione, chiamata a pronunciarsi su un caso di trasporto e deposito incontrollato di materiale da demolizione, con sentenza n. **17836, del 13 maggio 2005**, ha colto l'occasione per fare il punto, sia pure in estrema sintesi, sulle problematiche in materia di rifiuti conseguenti all'entrata in vigore **dell'art. 14 del decreto legge 8.7.2002 n. 138**. Secondo la Suprema Corte, il citato art. 14, sebbene qualificato dal legislatore nazionale quale norma di "*interpretazione autentica*" della nozione di rifiuto, prevista dall'art. 6, lett. a) del D. Lgs. n. 22/1997, ha, in realtà, ristretto tale nozione e, così facendo, ha, altresì, introdotto delle deroghe alla uguale definizione di rifiuto contenuta nella normativa comunitaria attuata tramite il D. Lgs. n. 22/1997. I giudici di legittimità hanno osservato che l'art. 14 D.L. n. 138/2002:

- ❖ da un lato, interpretando il concetto di "disfarsi" come coincidente con quello di smaltire o di recuperare, esclude dalla categoria di rifiuto quella sostanza o quel materiale di cui il detentore si disfi mediante semplice abbandono;
- ❖ dall'altro, escludendo che possa considerarsi rifiuto il materiale che è o che può essere oggettivamente riutilizzato nel medesimo o in analogo ciclo di produzione o di consumo, senza trattamento preventivo e senza pregiudizio all'ambiente, ovvero con trattamento preventivo che non comporti operazioni di recupero, allarga indebitamente i confini concettuali del "sottoprodotto" (o materia prima secondaria), il quale è configurabile solo in presenza di un residuo del processo produttivo di cui il detentore non voglia disfarsi ed il cui riutilizzo sia certo, senza trasformazione preliminare e nel corso del processo di produzione.

Peraltro, la Corte di Cassazione, pur affermando che la norma interna di interpretazione autentica si pone in contrasto con la nozione comunitaria di rifiuto, così come interpretata dalla Corte di Giustizia CE, ritiene che tale norma interna **non possa essere automaticamente disapplicata dalle**

autorità (amministrative e giurisdizionali) **nazionali**, in quanto la Direttiva comunitaria sui rifiuti non è un atto normativo avente efficacia diretta negli ordinamenti nazionali, bensì necessita di un atto di recepimento da parte degli Stati membri. Pertanto, ad avviso della Cassazione, l'unico strumento giuridico utilizzabile per risolvere la discrasia tra la nozione nazionale di rifiuto (contenuta nell'art. 6 lett. a) del D. Lgs. n. 22/1997 e nell'art. 14 del D.L. n. 138/2002) e la nozione comunitaria di rifiuto (contenuta nella Direttiva 75/442/CE) è rappresentato dall'eccezione di legittimità costituzionale della norma interna per violazione degli obblighi dello Stato italiano di conformarsi al diritto comunitario ai sensi degli artt. 11 e 117 della Carta costituzionale. Così riassume la Corte il proprio ragionamento:

“Riassumendo sulla questione, si deve concludere che l'art. 14 della legge 178/2002, benché modificativo dell'art. 6 lett. a) del D. Lgs. 22/1997, è vincolante per il giudice, in quanto introdotto con atto avente pari efficacia legislativa della norma precedente. Inoltre, benché abbia ristretto la nozione di rifiuto dettata dall'art. 1 della direttiva europea 75/442, come sostituito dalla direttiva 91/156, esso non può essere disapplicato dal giudice italiano, giacché dette direttive non sono selfexecuting, avendo necessità di essere (fedelmente) recepite dagli ordinamenti nazionali per diventare efficaci verso questi ultimi. Il giudice nazionale, in caso di conflitto tra norma comunitaria e norma interna, in forza del principio di prevalenza del diritto comunitario, deve disapplicare (rectius non applicare) la norma interna, ma solo quando la norma comunitaria ha diretta efficacia nell'ordinamento nazionale, perché solo in tal caso la norma comunitaria si sostituisce automaticamente alla norma interna. Quando invece - come nel caso di specie - la norma comunitaria non è direttamente efficace, perché è condizionata all'emanazione di un provvedimento formale da parte dello Stato membro, e questo Stato abbia emanato una norma configgente con

quella comunitaria, il giudice italiano non ha altra strada che quella di sollevare questione di legittimità costituzionale della norma interna configgente. Tale norma infatti si pone in contrasto:

a) con l'art. 11 Cost., laddove questo stabilisce che lo Stato italiano deve osservare la limitazione di sovranità derivante dalla sua partecipazione a ordinamenti internazionali, quale quello della Comunità europea;

b) nonché, ancor più esplicitamente, con il novellato art. 117 Cost., che nel suo primo comma impone allo Stato di esercitare la sua potestà legislativa nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario”.

All'esito di tale argomentazione, tuttavia, la Cassazione non arriva a sollevare la questione di legittimità costituzionale dell'art. 14 del D.L. n. 138/2002, in quanto, nel caso specifico oggetto del suo pronunciamento, il materiale da demolizione trasportato e stoccato dagli imputati non poteva certamente essere riutilizzato senza compiere operazioni di recupero, per cui non v'era necessità di fare applicazione delle deroghe alla nozione di rifiuto contenute nella norma di interpretazione autentica.

Parzialmente difforme è il principio di diritto enunciato dalla **Suprema Corte nella sentenza n. 20499 del 1° giugno 2005**. In quest'ultima decisione, infatti, la Corte, pur richiamando e facendo proprio l'orientamento interpretativo della giurisprudenza comunitaria e, in particolare, condividendo la distinzione concettuale tra “rifiuto” e “sottoprodotto”, tracciata nella sentenza **Niselli cit.**, sostiene che, in forza del primato del diritto comunitario, l'art. 14 del D.L. n. 138/2002 debba essere direttamente disapplicato, senza necessità di sollevare alcuna questione di legittimità costituzionale della disposizione interna. A sostegno di tale sua convinzione, il Collegio adduce le seguenti motivazioni: *“Giova allora considerare in generale che, al pari dell'interpretazione costituzionalmente orientata, volta a privilegiare la lettura della disposizione che non si ponga in contrasto con parametri*

costituzionali, sussiste simmetricamente un'esigenza di interpretare la normativa nazionale in termini tali che essa non risulti in contrasto con la normativa comunitaria. Ha in particolare affermato la Corte costituzionale (sent. n. 190 del 2000) che "[...] - come l'interpretazione conforme a Costituzione deve essere privilegiata per evitare il vizio di incostituzionalità della norma interpretata - analogamente l'interpretazione non contrastante con le norme comunitarie vincolanti per l'ordinamento interno deve essere preferita, dovendosi evitare che lo Stato italiano si ritrovi inadempiente agli obblighi comunitari."

Questa esigenza di interpretazione orientata si pone poi maggiormente allorché la stessa Corte di giustizia abbia già valutato la conformità del diritto nazionale a quello comunitario. In particolare la Corte costituzionale (sent. n. 389 del 1989) ha ulteriormente affermato che la Corte di giustizia, quale interprete qualificato del diritto comunitario, «ne precisa autoritariamente il significato»”.

Dalla lettura delle due citate sentenze della Suprema Corte restano una **certezza** e un **dubbio**. La certezza è che l'unica interpretazione della nozione di rifiuto cui oggi si può ragionevolmente aderire è quella fornita dalla Corte di Giustizia CE nella più volte richiamata **sentenza 11 novembre 2004, Niselli**. Il dubbio, invece, riguarda le conseguenze giuridiche del contrasto tra la nozione comunitaria di rifiuto e la norma interna di interpretazione autentica. Infatti, se si accogliessero le conclusioni della sentenza **n. 20499/2005**, i giudici nazionali e, ancor prima, le Pubbliche Amministrazioni, dovrebbero disapplicare l'art. 14 del D.L. n. 138/2002, adottando provvedimenti come se esso non fosse mai stato emanato. Al contrario, se si accettasse il principio formulato nella sentenza **n. 17836/2005**, l'art. 14 del D.L. n. 138/2002 rimarrebbe applicabile sino a quando un'autorità giurisdizionale, dovendo farne applicazione in un caso concreto, non sia costretta a sollevare la relativa questione di legittimità costituzionale dinanzi

alla Consulta. Questo è quanto accaduto di recente,; con ordinanza del 14 dicembre sorso, infatti, la Cassazione ha rinviato alla Corte Costituzionale un'eccezione con l'interpretazione autentica di "rifiuto". Il sospetto è che la definizione di rifiuto di cui al D. Lgs. n. 22/1997 (c.d. Decreto Ronchi), in relazione agli articoli 11 e 117 della Costituzione, sia in contrasto con le disposizioni comunitarie.

Lecce, 04 febbraio 2006

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi**

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

INDICE

PARTE PRIMA – LA TASSA PER LO SMALTIMENTO DEI RIFIUTI SOLIDI URBANI (TARSU)

1. Premessa
2. Presupposto della TARSU
3. Soggettività giuridica
4. Commisurazione del tributo
5. Esclusioni dal pagamento del tributo, ex art. 62, comma 2°, del D. Lgs. n. 507/93
6. Esclusioni dal pagamento del tributo, ex art. 62, comma 3°, del D. Lgs. n. 507/93 (produzione di rifiuti speciali).
7. Denunce ed accertamenti (ex artt. 70 e 71, D. Lgs. n. 507/93).
8. Avviso di accertamento: obbligo di motivazione

PARTE SECONDA – LA NOZIONE DI RIFIUTO

1. Premessa
2. La definizione della nozione di rifiuto nella normativa vigente.
3. Le imprecisioni dell'art. 14 D.L. 08/07/2002, n. 138. La giurisprudenza comunitaria più recente in materia.
4. Recenti interventi della Corte di Cassazione.

Lecce, 04 febbraio 2006

AVV. MAURIZIO VILLANI

Avvocato Tributarista in Lecce

**componente del Consiglio dell'Unione Nazionale
delle Camere degli Avvocati Tributaristi**

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it