I SAGGI DI DIRITTO TRIBUTARIO / 12

COLLANA DIRETTA DA
FABRIZIO AMATUCCI, PIETRO BORIA E ANTONIO FELICE URICCHIO

FISCALITÀ DECENTRATA PROSPETTIVE DI SVILUPPO E RIFLESSI SULLE PMI

UN'ANALISI COMPARATA

a cura di

Fabrizio Amatucci, Roberta Alfano, Maria Pia Nastri

Copyright © MMXV
ARACNE editrice S.r.l.

www.aracneeditrice.it
info@aracneeditrice.it

via Quarto Negroni, 15
00040 Ariccia (RM)
(06) 93781065

ISBN 978-88-548-7579-1

I diritti di traduzione, di memorizzazione elettronica,
di riproduzione e di adattamento anche parziale,
con qualsiasi mezzo, sono riservati per tutti i Paesi.

Non sono assolutamente consentite le fotocopie
senza il permesso scritto dell'Editore.

I edizione: dicembre 2015

Indice

11 Introduzione
Fabrizio Amatucci

13 Las medidas fiscales de fomento susceptibles de adoptarse por los municipios en favor de las pequeñas y medianas empresas
Joan Pagès i Galtés

45 Fiscalidad de pequeñas y medianas empresas en el ámbito local
Isabel Gil Rodríguez, José María Lago Montero

65 Tributos ambientales y su incidencia en las pequeñas y medianas empresas
Francisco Adame

89 Fiscalidad empresarial regional sobre el riesgo para las personas
José A. Rozas

113 Deducciones autonómicas en el IRPF a favor de las pequeñas y medianas empresas
Mónica Siota Álvarez

131 Beneficios fiscales para las PYMES
María Ángeles Guervós Maíllo

155 Ayudas de estado a las pequeñas y medianas empresas en el ámbito local
Nina Aguiar

177 Trasparenza e cooperazione nei rapporti tra Fisco e imprese
Daria Coppa

191 Alcune riflessioni sulla tassazione agevolata delle PMI
Agostino Ennio La Scala

215 Proporzionalità e tributi locali con fini extrafiscali
Giovanna Petrillo

231 Tributi a destinazione vincolata ed impatto su alcune tipologie di impresa
Roberta Alfano

255 Federalismo solidale, posizione delle PMI e lealtà istituzionale tra diversi livelli di governo
Loredana Strianese

277 La finanza locale tra la tensione del pareggio di bilancio, l'obiettivo degli investimenti e la realtà dei (mancati) pagamenti alle imprese
Gabriella De Maio

299 Fiscalità locale, imprese e turismo
Giuseppe Scanu

317 L'Imu nel settore agricolo tra incertezze legislative ed interpretative
Maria Pia Nastri

339 L'applicazione della Tari alle attività di impresa
Caterina Verrigni

Approfondimenti

353 Algunos apuntes sobre el emprendimiento y el fomento del empleo a través de determinados beneficios fiscales aplicables en los impuestos locales españoles
Marcos Iglesias Caridad

375 L'amministrazione dei tributi e il controllo della fiscalità delle piccole e medie imprese
Valeria Maresca

395 Dalle Filiere alle reti d'impresa
Ernesto Aceto

417 Zone franche urbane
Marina Bisogno

431 Profili sanzionatori nella fiscalità locale
Enza Sonetti

451 Brevi note sulla disciplina relativa all'occupazione di spazi ed aree pubbliche e il diritto dell'Unione Europea
Federica Pitrone, Stefano Maria Ronco

471 L'imposta di soggiorno
Oriana Lombardi

483 La TARI per le attività alberghiere
Lorena Di Fiore

Fiscalità decentrata, prospettive di sviluppo e riflessi sulle PMI
ISBN 978-88-548-7579-1
DOI 10.4399/978885487579117
pag. 339–350 (dicembre 2015)

L'applicazione della Tari alle attività di impresa

CATERINA VERRIGNI

SOMMARIO: 1. Premessa, 339 – 2. L'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, 340 – 3. Le ipotesi di esclusione previste nella TARI, 343 – 4. La riduzione per l'avvio al riciclo dei rifiuti urbani, 347 – 5. La tassazione dei magazzini, 348 – 6. Conclusioni, 349.

1. Premessa

In linea di continuità con quanto previsto nei previgenti regimi di prelievo (TARSU e TIA) destinati al finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti, anche nella TARI l'applicazione del tributo è limitata alle superfici dei locali e delle aree potenzialmente produttive di rifiuti urbani e assimilati agli urbani[1]. Viene infine specificato che gli immobili tassabili devono essere "suscettibili di produrre rifiuti urbani", pertanto, per evitare la tassazione non è sufficiente la mancata produzione di rifiuti ma è necessaria l'oggettiva e radicale impossibilità a produrli[2]; inoltre, a determinate condizioni, sono intassabili le superfici su cui si formino sostanze diverse dai rifiuti urbani.

Recentemente la tematica riguardante l'applicazione della TARI alle attività produttive è stata oggetto di atti di indirizzo[3] a seguito delle modifiche apportate all'art. 1, 649 co., l. n. 147/2013, da parte dell'art. 2,

1. Il presupposto si identifica dall'art 1, 641 co., l. 27.12.2013, n. 147, ed è individuato nel possesso o nella detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Si tratta di una fattispecie molto ampia, come è evidenziato anche dalla duplice presenza dell'aggettivo "qualsiasi", che compare tanto nell'individuazione del rapporto tra soggetto passivo e immobile, quanto nella tipologia di utilizzo degli immobili stessi.

2. La giurisprudenza di legittimità da sempre ha affermato tale principio, cfr. Cass. 1.9.2004, n. 17634; Cass. 7.11.2005, n. 21508; Cass. 17.2.2010, n. 3721.

3. Si fa riferimento alle Note dell'ANCI Emilia Romagna, 27.6.2014, prot. 142 e 3.12.2014, prot. 255, nonché alla Nota del Min. Ec. Fin. 9.10.2014 e alla Circ. Min. Ec. Fin. 9.12.2014, n. 2/DF.

1 co., lett. e), d.l. 6.3.2014, n. 16 (conv. con mod. l. 2.5.2014, n. 68) che ha introdotto due elementi di novità. Il primo riguarda il regime dei rifiuti assimilati agli urbani avviati al riciclo e l'altro, l'introduzione del divieto di assimilazione e quindi di intassabilità per i rifiuti speciali prodotti nei magazzini di materie prime e di merci, funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio delle attività produttive[4].

2. L'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani

La classificazione dei rifiuti è contenuta nell'art. 184 del d.lgs 3.4.2006, n. 152 (Codice dell'ambiente) e si basa sulla principale distinzione tra rifiuti urbani e rifiuti speciali. I primi sono rifiuti provenienti dalle utenze domestiche, oltre che quelli derivanti dallo spazzamento stradale, i rifiuti di qualunque natura giacenti su aree pubbliche, i rifiuti vegetali provenienti da parchi, giardini e aree cimiteriali, ecc. nella categoria dei rifiuti urbani sono altresì inclusi i rifiuti speciali assimilati ai rifiuti urbani.

I rifiuti speciali sono invece tutti quelli derivanti dallo svolgimento di attività non domestiche, quali le attività agricole e agro–industriali, le attività di demolizione e costruzione, quelle di lavorazione artigianale, industriali, commerciali e di servizio. Sono altresì inclusi nella categoria degli speciali, altri rifiuti, quali quelli derivanti dalle attività di recupero e smaltimento dei rifiuti, i rifiuti sanitari, ecc.

La diversa classificazione dei rifiuti incide sulla disciplina applicabile per la loro gestione. Infatti, mentre per i rifiuti urbani e speciali assimilati agli urbani vige tuttora la cosiddetta privativa comunale, nelle more dell'entrata a regime degli enti di governo che le regioni devono definire con riferimento agli ambiti o bacini ottimali per la gestione del servizio di gestione dei rifiuti ai sensi dell'art. 34, l. 17.12.2012, n. 221 (art. 198, d.lgs n. 152/2006), la gestione dei rifiuti speciali non assimilati agli urbani è affidata ai produttori dei medesimi rifiuti. Nello specifico, vi è l'obbligo di conferimento al servizio pubblico solo per i rifiuti urbani e assimilati da destinare allo smaltimento, mentre i rifiuti da

4. Sullo specifico tema si rinvia a: Chiarello, *Magazzini e aree produttive di rifiuti speciali, il punto della situazione,* in Fin. Trib., 2015, 10 ss.; Cecchin, Cepparulo, *TARI: il nuovo potere locale di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani,* in Fisco, 2015, 149 ss.; Lovisetti, *L'applicazione della TARI alle attività produttive,* in Corr. trib., 2015, 436.

recuperare possono essere conferiti alternativamente dal produttore o al servizio pubblico o a soggetti terzi autorizzati (art. 198, cit.).

I rifiuti speciali non assimilati agli urbani devono essere gestiti dal produttore secondo le indicazioni del Codice dell'ambiente (art. 188, d.lgs n. 152/2006), il quale sarà responsabile del loro corretto smaltimento. I rifiuti speciali non assimilati non possono essere conferiti al servizio pubblico, salvo che non venga stipulata apposita convenzione tra il produttore ed il gestore dello stesso, la quale, tuttavia, esula dal servizio di raccolta pubblica[5]. Diversa è invece la situazione nell'ipotesi in cui i rifiuti assimilati prodotti siano avviati dallo stesso produttore al recupero mediante soggetti abilitati, senza avvalersi del servizio pubblico. Tale scelta consente di avere delle riduzioni nell'applicazione della tariffa.

L'assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani ha subito nel tempo una complessa evoluzione normativa. Con il d.lgs 15.11.93, n. 507 si attribuiva ai comuni la facoltà di equiparare i rifiuti speciali agli urbani; successivamente con la l. 10.2.1994, n. 164, si operò un'automatica assimilazione agli urbani di tutti i rifiuti contenuti o suscettibili di essere contenuti nell'elenco della Delibera del Comitato ministeriale del 27.7.1984, uniformando in tal modo la disciplina per tutti i comuni. Poi, con il d.lgs 5.2.1997, n. 22, si rimetteva ai comuni il compito di provvedere all'assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, secondo criteri statali mai attuati[6]. Infine, con il codice ambientale, è stato nuovamente devoluto ai comuni il compito di definire l'assimilazione per quantità e qualità dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, sulla base di criteri stabiliti dallo Stato. A tal fine l'art. 195, 2 co., lettera e), d.lgs n. 152/2006, nel prevedere l'attribu-

5. Come più volte precisato dalla giurisprudenza di legittimità, seppure in regime di TARSU, l'avvio in forma autonoma allo smaltimento dei rifiuti assimilati agli urbani da parte dei produttori, mediante soggetti diversi da coloro che gestiscono il servizio pubblico di raccolta e smaltimento, non li esonera dal pagamento del tributo, poiché l'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani costituisce titolo per la riscossione della tassa (Cass. 21.12.2007, n. 27057, con nota di Ielo, *Aree di parcheggio pubblico e di magazzino di rivendita di mobili*, in Fin. Tributi, 2008, 4). Tale principio può essere applicato anche in regime TARI.

6. Su tale questione si è aperto un acceso dibattito che ha portato la giurisprudenza di legittimità ad affermare che gli enti impositori mantenevano la potestà regolamentare di assimilare, indipendentemente dall'approvazione da parte dello Stato dei nuovi criteri di assimilabilità previsti dall'art. 18, 2 co., lett. d), d.lgs n. 22/1997 (Cass. 6.9.2004, n. 17932 e Circ. Min. Fin. 7.5.1998, n. 119/E).

zione allo Stato del compito di provvedere alla definizione dei criteri per l'assimilazione, aveva inizialmente stabilito la non assimilabilità agli urbani dei rifiuti derivanti da: — enti ed imprese esercitate su aree con superficie non superiore ai 150 metri quadrati, nei comuni con popolazione residente inferiore a 10.000 abitanti, e superficie non superiore a 250 metri quadrati, nei comuni con popolazione residente superiore a 10.000 abitanti; — aree produttive, compresi i magazzini di materie prime e di prodotti finiti, salvo i rifiuti prodotti negli uffici, nelle mense, negli spacci, nei bar e nei locali al servizio dei lavoratori o comunque aperti al pubblico.

Successivamente, ad opera dell'art. 2, d.lgs 16.1.2008, n. 4, venne modificata la predetta regola, sancendo l'esclusione dai rifiuti assimilabili dei rifiuti prodotti nei reparti produttivi, industriali o artigianali, nonché di quelli relativi alle strutture di vendita di medio–grandi dimensioni (450 mq, nei comuni con meno di 10.000 abitanti e mq 750, nei comuni con più di 10.000 abitanti).

L'operatività dell'esclusione risultava tuttavia non applicabile a causa della mancata emanazione della disciplina di attuazione. Si consentiva così ai comuni di assimilare i rifiuti speciali agli urbani secondo le precedenti regole contenute nel d.lgs n. 22/1997. A sostegno di tale ricostruzione deponevano, sia la disposizione contenuta nell'art. 264 del Codice dell'ambiente, in base alla quale i provvedimenti attuativi del d.lgs n. 22/1997 continuavano ad applicarsi fino all'entrata in vigore dei corrispondenti provvedimenti attuativi del codice; sia l'art. 256, d.lgs 27.12.2006, n. 152, per effetto del quale tutte le normative tecniche che disciplinano la materia della raccolta, del trasporto e dello smaltimento restavano in vigore fino all'adozione delle specifiche norme di attuazione. Ma soprattutto, intervenne l'art. 1, 184 co., lett. *b*), l. n. 293/2006, il quale precisò che: « nelle more della completa attuazione delle disposizioni recate dal d.lgs n. *152/2006 e successive modificazioni [...], in materia di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani continuano ad applicarsi le disposizioni contenute nell'art. 18, 2 co., lettera d), d.lgs n. 22/1997[...].* ».

La nuova disciplina del potere comunale di assimilazione si pone in un rapporto del tutto nuovo con la disciplina ambientale che regola la materia, in quanto prevede una serie di obblighi regolamentari a carico dei comuni riguardanti l'introduzione di veri e propri "auto

divieti" di assimilazione[7]. La potestà regolamentare di assimilazione dei comuni è esercitata sulla base di criteri qualitativi e quantitativi tuttora stabiliti dalla delibera interministeriale 27.7.1984, in quanto non è mai stato emanato il decreto ministeriale previsto dall'art. 195, 2 co., lett. e), D Lgs. n. 152/2006[8].

3. Le ipotesi di esclusione previste nella TARI

Nell'attuale contesto, il co. 641, l. n. 147/2013, introduce alcune fattispecie di esclusione non collegate alla produzione dei rifiuti, ma alla conformazione edilizia e funzionale della superfici considerate. La norma detassa infatti « le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative[...]. ». Le "aree scoperte" sono le porzioni immobiliari suscettibili di produrre rifiuti urbani non definibili come "locali", si devono ritenere "operative" le aree scoperte sulle quali si svolge una o più fasi dell'attività tipica dell'impresa, in particolare se utilizzate per le lavorazioni, oppure come deposito o superficie espositiva o commerciale. Vanno per contro qualificate "aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili" quelle su cui non si svolge l'attività tipica dell'impresa, ma attività puramente accessorie, come nel caso delle superfici adibite al solo transito o al parcheggio gratuito di clienti e dipendenti.

Poiché l'individuazione delle aree in esame si connette all'uso a cui sono oggettivamente e stabilmente destinate, ne deriva che le stesse sono escluse da tributo anche se produttive di rifiuti, cosicchè

7. Tale problematica è illustrata molto chiaramente da Cecchin, Cepparulo, *TARI: il nuovo potere locale di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani*, cit. 150, i quali evidenziano forti criticità, in materia di assimilazione, tra la potestà regolamentare comunale e la disciplina ambientale del codice dell'ambiente, in quanto il potere dei comuni di assimilare i rifiuti speciali a quelli urbani trova la sua fonte primaria nel codice dell'ambiente, mentre le norme tributarie che riguardano i rifiuti speciali assimilati non regolano il procedimento di assimilazione ma disciplinano la tassazione connessa a questa categoria di rifiuti, una volta assimilati.

8. Nell'attuale sistema, il problema di fondo è rappresentato dalla necessità di prevedere criteri specifici per identificare i rifiuti speciali che si vogliono assimilare agli urbani. Su tale profilo, la giurisprudenza di legittimità ha da sempre ritenuto illegittime le delibere di assimilazione che non indicano in modo puntuale i criteri quantitativi di assimilazione (Cass. 7.8.2008, n. 21342, Cass. 13.6.2012, n. 9631); infatti, in merito all'assimilazione questa dovrà essere disposta per qualità e quantità, (per tutte Cass., ord. 24.7.2013, n. 18021).

il contribuente non deve documentare né l'assenza di produzione, né la formazione di rifiuti speciali, ma appunto solo la particolare utilizzazione o conformazione delle aree stesse[9].

Fatta eccezione per le ipotesi appena illustrate, l'attitudine alla produzione di rifiuti è invece rilevante per la generalità delle superfici (locali ed aree scoperte), giacchè il necessario collegamento tra TARI e pubblico servizio di igiene urbana impone che l'utente sia concretamente posto in grado di fruirne, e che quindi l'immobile posseduto o detenuto sia idoneo a produrre sostanze conferibili al pubblico servizio. Sono correlativamente escluse da tributo: — le superfici che non possono produrre rifiuti; — le superfici che producono tipicamente sostanze non conferibili al pubblico servizio, che possono essere costituite sia dai rifiuti speciali non assimilati agli urbani, sia dalle sostanze di scarto escluse dalla normativa sui rifiuti, come ad es. i materiali individuati dall'art. 185, d.lgs n. 152/2006 (terreno, materiale escavato, rifiuti radioattivi, ecc.), sussistendo la medesima *ratio* della non conferibilità al pubblico servizio accompagnata dall'obbligo di smaltimento in proprio.

Al riguardo, l'art. 649, l. n. 147/2013, ha introdotto una nuova disciplina in tema di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani. In relazione a tale norma, nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere in proprio i produttori stessi in base alle norme vigenti: ciò perché vi è il divieto di conferire al servizio pubblico di raccolta queste categorie di rifiuti[10].

A questo punto si possono sintetizzare alcune riflessioni: — la produzione di rifiuti speciali non assimilati non comporta la totale

9. In tal modo, un centro commerciale non dovrà versare la TARI per il piazzale adibito a parcheggio gratuito, in quanto superficie scoperta pertinenziale o accessoria, mentre dovrà pagare il tributo per il parcheggio sotterraneo (di regola limitatamente agli stalli, poiché le corsie di transito sono da considerarsi improduttive di rifiuti), anche se non sussiste un'apprezzabile differenza nell'attitudine a produrre rifiuti nelle due ipotesi. Nel caso, invece, di parcheggio a pagamento con ingresso controllato, gli stalli scoperti sono imponibili come superfici operative, poiché su di essi si svolge l'attività tipica dell'impresa.

10. Per ulteriori approfondimenti cfr. Micetich, D'Aprano, *Rifiuti speciali ed assimilati: la diversa tassazione nella TARI*, in Fin. Trib., 2015, 2 ss., i quali ricostruiscono gli aspetti innovativi della disciplina in chiave pratico-applicativa.

esclusione della superficie immobiliare, ma appunto solo "quella parte" che presenta le condizioni indicate dalla legge, anche perché si tratta di eccezione rispetto alla generale imponibilità delle aree possedute o detenute a "qualsiasi uso adibite"; — la parte di cui non si tiene conto resta totalmente estranea alla tassazione e ciò tanto nella determinazione della parte variabile della tariffa, tanto per la determinazione della parte fissa; — l'esclusione si correla alla produzione di "rifiuti speciali" non assimilati agli urbani, dato che gli assimilati sono conferibili al pubblico servizio e che per le superfici sulle quali essi si formano non è prevista alcuna forma di detassazione, ma, sussistendone i requisiti, la riduzione della quota variabile del tributo proporzionale alla quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo (Art. 1, l. n. 147/2013, 649 co., seconda parte); — la porzione di superficie da escludere è quella caratterizzata dalla formazione di rifiuti speciali "in via continuativa e prevalente"[11].

In definitiva, poiché i rifiuti speciali non sono conferibili al pubblico servizio (l'abusivo conferimento costituisce un illecito penalmente sanzionabile), il produttore deve provvedere a proprie spese al relativo smaltimento "in conformità alla normativa vigente", conseguentemente la relativa prova rappresenta una condizione di fruibilità dell'agevolazione.

Su tale questione è intervenuta anche la giurisprudenza la quale ha precisato che il contribuente deve preventivamente individuare e delimitare le superfici di rifiuti speciali nella dichiarazione iniziale o successiva del tributo, diversamente la tassa resta dovuta per intero[12].

Per quanto riguarda il profilo applicativo, la formazione di rifiuti speciali presuppone normalmente la presenza di macchinari e attrezzature, ma ciò non rappresenta né una condizione necessaria, posto che la norma non lo richiede, né una condizione sufficiente, giacchè pur in presenza di macchinari l'attività produttiva può dar luogo alla

11. Per Lovisetti, *L'applicazione della TARI alle attività produttive,* cit., 438, la norma richiede il duplice requisito della regolarità temporale, con esclusione delle situazioni in cui la formazione sia meramente occasionale (come nel caso di anomala fuoriuscita di sostanze pericolose), e altresì della preponderanza quantitativa, nel senso che il rifiuto speciale deve costituire la parte più rilevante della produzione complessiva di residui sulla superficie che si vuole esentare.

12. Cass. 1 giugno 2006, n. 13086; Cass. 10.8.2010, n. 18497 e Cass. 14 gennaio 2011, nn. 774 e 775.

formazione di rifiuti assimilati. Né la superficie da escludere relativa alle zone in cui avviene la trasformazione e la lavorazione della materia, può essere arginata alle sole superfici fisicamente occupate dai macchinari[13]. Ciò che risulta determinante è infatti la formazione "in via continuativa e prevalente" di rifiuti speciali, che possono caratterizzare anche le aree adiacenti ai macchinari o l'intera zona di produzione[14].

L'onere di provare la sussistenza dei presupposti per l'esclusione incombe sul contribuente e non sul Comune, trattandosi di fatto impeditivo, eccezionale rispetto alla generale tassabilità dei locali e delle aree scoperte "a qualsiasi uso adibiti", con la conseguenza che, in caso di incertezza l'area resta interamente imponibile. Nell'ipotesi in cui nelle zone di lavorazione si formino esclusivamente o prevalentemente sostanze di scarto costituite da rifiuti assimilati, non sussistono superfici da detassare, come nel caso di uffici, mense, spogliatoi e simili.

Va ricordata infine la possibilità, prevista al co. 682, lett.a), della Legge di stabilità 2014, per il comune di individuare nel regolamento TARI "categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettiva difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta". L'ente non è obbligato ad inserire nel regolamento l'apposita clausola, la cui eventuale previsione avrà carattere meramente residuale, in quanto è subordinata alla "obiettiva difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano". In questo modo, la riduzione forfetaria non compete a tutte le utenze che svolgano una delle attività individuate dal regolamento, ma soltanto a quelle per le quali sussista "l'obiettiva difficoltà" di discriminare tra superficie soggetta al tributo e superfici escluse in quanto produttive di rifiuti speciali.

13. Di diverso orientamento l'ANCI Emilia Romagna, 27.6.2014, cit., secondo cui sarebbe sufficiente una specifica previsione regolamentare.

14. Sul punto, la prassi (Ris. 9.12.2014, n. 2/DF, cit.) ha correttamente rimarcato che «la norma permette, quindi, di considerare intassabili le aree sulle quali si svolgono le lavorazioni industriali o artigianali, che in genere producono in via prevalente rifiuti speciali, poiché la presenza umana determina la formazione di una quantità non apprezzabile di rifiuti urbani assimilabili. Conseguentemente, non può ritenersi corretta l'applicazione del prelievo sui rifiuti alle superfici specificatamente destinate alle attività produttive, con la sola esclusione di quella parte di esse occupata dai macchinari».

4. La riduzione per l'avvio al riciclo dei rifiuti urbani

La produzione di rifiuti speciali assimilati agli urbani comporta l'assoggettamento al tributo dei locali e delle aree interessate. Tuttavia, come è stato già evidenziato in precedenza, seppure è ancora oggi vigente il regime della cosiddetta "privativa comunale" per l'avvio allo smaltimento dei rifiuti speciali assimilati agli urbani, non altrettanto accade per la destinazione al recupero degli stessi.

L'attuale disciplina consente ai produttori di rifiuti speciali di avvalersi per il loro recupero di qualsiasi soggetto autorizzato, senza obbligo di conferimento al servizio pubblico. La scelta operata dall'operatore economico non ha conseguenze dirette sulla determinazione della superficie tassabile dei locali ove i rifiuti sono prodotti, in quanto la stessa è individuata sempre facendo riferimento ai locali/aree posseduti o detenuti, suscettibili di produrre rifiuti (urbani o assimilati).

Poiché si tratta di rifiuti che comunque non vengono conferiti al servizio pubblico e che, quindi, non concorrono ad alimentare, almeno in parte, i costi variabili del servizio, il Legislatore ha previsto una specifica riduzione che i comuni devono disciplinare nel proprio regolamento. L'introduzione di tale misura agevolativa è stata molto travagliata. Infatti la nuova formulazione del co. 649 (secondo periodo) della Legge di stabilità 2014 ha risolto il contrasto tra il co. 649 ed il co. 661 della stessa legge che disciplinavano in modo antitetico il caso delle zone di produzione di rifiuti speciali assimilati.

Va invece evidenziato come la nuova norma non faccia più riferimento al "recupero", ma al più restrittivo "riciclo", termine da ritenersi equivalente a "riciclaggio", definito dall'art. 184, 1 co., lett. *u*), d.lgs n. 152/2006, come "qualsiasi operazione di recupero attraverso cui i rifiuti sono trattati per ottenere prodotti, materiali o sostanze da utilizzare per la loro funzione originaria o per altri fini. Include il trattamento di materiale organico ma non il recupero di energia né il ritrattamento per ottenere materiali da utilizzare quali combustibili o in operazioni di riempimento".

Orbene, in base alla nuova formulazione normativa, la previsione della riduzione nel regolamento comunale è obbligatoria, fermo restando che il Legislatore nazionale non ha esplicitato il meccanismo applicativo. In particolare si potrà prevedere che la riduzione percentuale della quota variabile sia correlata al rapporto tra quantità di rifiuti

di cui si è dimostrato il "riciclo" e quantità di rifiuti assimilati globalmente prodotti dall'operatore economico, che laddove non sia stato attivato un sistema di misurazione puntuale può essere determinato in misura pari al prodotto della superficie imponibile per il coefficiente di produttività assegnato all'utenza[15].

La limitazione della riduzione alla sola quota variabile determina l'obbligo, anche nell'ipotesi di riciclo totale dei rifiuti prodotti, di corrispondere la quota fissa del tributo. Tale scelta appare coerente con le finalità delle due componenti della tariffa. La quota variabile infatti, è destinata a finanziare i costi del servizio legati all'intensità della sua fruizione da parte dell'utente e, in definitiva, alla quantità di rifiuti dallo stesso prodotti. La quota fissa finanzia invece le componenti essenziali del costo del servizio, necessarie per l'istituzione ed il mantenimento del servizio di raccolta dei rifiuti, quali quelle legate agli investimenti ed agli ammortamenti, al cui sostentamento tutti devono concorrere a prescindere dal grado di fruizione individuale del servizio rifiuti, stante la finalità dell'interesse pubblico del servizio di igiene urbana.

Come già detto, l'altra tipologia di superfici presenti nei comparti produttivi è costituita dalle aree scoperte, per le quali si applica l'esclusione se costituiscono accessorio o pertinenza di locali tassabili, come le aree di mero transito e i parcheggi gratuiti per clienti e dipendenti. Alle superfici scoperte operative si applicano integralmente le regole ordinarie di tassazione e di esclusione per improduttività di rifiuti o per produzione di sostanze non conferibili al pubblico servizio.

5. La tassazione dei magazzini

Il co. 649, più volte richiamato, prosegue nel suo obiettivo di modifica del sistema impositivo della TARI, affermando che, oltre alle aree produttive, dovranno essere escluse dall'assimilazione i magazzini di

15. La nota ANCI Emilia Romagna, cit., propone una riduzione del 35% della quota variabile del tributo, purché il quantitativo dei rifiuti avviati al riciclo rappresenti almeno il 50% della produzione annua presunta, calcolata in base al coefficiente di produttività ed alla superficie imponibile, previsione che appare poco coerente con la proporzionalità voluta dal legislatore nazionale.Un altro metodo di commisurazione della percentuale di riduzione potrebbe essere quello di rapportare l'agevolazione alla quota della tariffa corrispondente alla percentuale di incidenza dei costi variabili imputati alle utenze non domestiche rispetto al totale degli stessi.

materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio delle attività produttive[16].

Orbene, posto che normalmente i magazzini sono necessariamente funzionali all'attività produttiva svolta dall'impresa, il regolamento comunale dovrebbe indicare dei criteri generali mediante i quali si possa ritenere che anche nei magazzini vi sia produzione di rifiuti speciali non assimilabili[17]. È evidente che tale previsione è di difficile attuazione applicativa e mette in discussione uno dei pilastri su cui si era, fino ad oggi, basata la tassazione delle aziende in materia di rifiuti solidi, ossia la piena tassazione delle superfici adibite a magazzini e depositi, in quanto trattasi di superfici sulle quali non si producono rifiuti speciali per i quali vige l'esclusione[18].

In tale contesto si pone quindi la questione di provare, da parte del contribuente, il legame di funzionalità fra le zone delle aree produttive adibite a deposito e magazzino e le aree produttive di rifiuti speciali non assimilabili poiché è quest'ultimo legame a definire l'ampliamento del divieto di assimilazione a favore delle zone di stoccaggio. In altri termini, la disposizione in esame incide fortemente sull'onere della prova a carico dell'operatore economico, il quale, al fine di ottenere il trattamento agevolativo dovrà dimostrare, mediante grafici, descrizioni e perizie asseverate, che le zone occupate come deposito sono utilizzate per lo stoccaggio di materie prime avviate alla produzione o per lo smistamento delle merci prodotte nelle medesime zone di lavorazione.

6. Conclusioni

Alla luce delle suesposte considerazioni si può pacificamente affermare

16. Per la TARSU la giurisprudenza di legittimità ha costantemente ritenuto assoggettabili a tassazione i magazzini anche quando questi sono annessi a zone di produzione di rifiuti speciali, in particolare Cass. 14 maggio 2013, n. 11502.

17. Si deve osservare che la previsione regolamentare in esame, in quanto specificatamente prevista dalla legge, non può essere equiparata ad una "agevolazione atipica" di cui all'art. 1, 660 co., l. n. 147/2013, cosicchè non comporta effetti sul piano finanziario, né obbliga a prevedere una specifica copertura mediante risorse derivanti dalla fiscalità generale dell'ente, ma comporta piuttosto una diminuzione della superficie imponibile, con ricadute nella determinazione delle tariffe, in termini generali.

18. La Corte di Cassazione ha sempre ribadito l'imponibilità delle superfici adibite a deposito se produttivi di rifiuti speciali assimilati (Cass. 28.1.2008, n. 1853, Cass. 12.11.2007, n. 23453).

che la disciplina introdotta con la nuova formulazione del co. 649 della Legge di stabilità 2014 ha forti ricadute sulla tassazione delle attività produttive in tema di TARI.

Innanzitutto, si introduce nel sistema di assimilazione dei rifiuti speciali, generati nelle aree produttive, un ulteriore ambito di intervento da parte del comune gestore del servizio, direttamente operante sul piano della tassa rifiuti mediante la creazione di fattispecie di esclusione che, in luogo della verifica fattuale sulla tipologia di rifiuto prodotto dal singolo utente, impone la creazione di fattispecie di esclusione teoriche, basate esclusivamente sul tipo di attività esercitata dall'operatore. Tale innovazione è destinata a convivere con la potestà di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani che il Codice dell'ambiente riconosce ai comuni, il cui procedimento consta di una complessa attività tecnica con la quale l'ente deve individuare le tipologie di rifiuti che per qualità e quantità possono essere trattate dal sistema di gestione dei rifiuti urbani senza aggravio di costi per la collettività.

Diversamente dall'esercizio della potestà regolamentare in materia di assimilazione dei rifiuti speciali a quelli urbani, la nuova previsione normativa delle fattispecie di esclusione non appare collegata alla emanazione da parte dell'amministrazione statale di nuovi criteri generali in materia di assimilazione, in quanto tali ipotesi sono fondate sul mero criterio della provenienza del rifiuto prodotto, senza tener conto dei criteri qualitativi e quantitativi enucleati dal Codice dell'ambiente; tale diversità comporta l'applicazione della disposizione di cui al co. 649 cit.

Ma, la più importante conseguenza della nuova disciplina sull'assimilazione riguarda la possibilità per l'operatore economico di chiedere l'esclusione, nel computo della superficie tassabile, di tutte le zone adibite a magazzino e deposito che siano funzionalmente collegate con le aree per le quali vige il divieto di assimilazione, previa dimostrazione, della sussistenza del predetto collegamento funzionale.

Caterina Verrigni
professore aggregato di Diritto tributario
Dipartimento di Scienze giuridiche e sociali
Università di Chieti–Pescara