

Nota di approfondimento sulla disciplina TARI dei rifiuti speciali

A seguito di due recenti interventi del Ministero dell'economia e delle finanze sulla materia della detassazione delle superfici produttive di rifiuti speciali¹ si sono registrati diversi dubbi, sia da parte dei Comuni che delle Associazioni di categoria delle imprese, sull'esatto contenuto delle previsioni regolamentari cui è rimessa l'attuazione delle disposizioni normative relative ai rifiuti speciali.

La disciplina di riferimento è contenuta nei commi 649 e 682 della legge n. 147 del 2013, che individuano le seguenti casistiche:

- a) detassazione delle superfici ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili (comma 649, primo periodo);
- b) riduzione per avvio a riciclo a spese del produttore dei rifiuti speciali assimilati agli urbani (comma 649, secondo periodo);
- c) detassazione dei magazzini funzionalmente ed esclusivamente collegati ad aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili (comma 649, terzo periodo);
- d) riduzione per zone di produzione promiscua di rifiuti speciali e rifiuti speciali assimilati (comma 682).

1. I rifiuti speciali non assimilabili

Il primo periodo del comma 649 dispone che *«nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente»*.

La produzione di rifiuti speciali non assimilabili, ovvero di rifiuti tossici, nocivi o pericolosi, dà diritto alla detassazione delle superfici. La normativa impone al contribuente un obbligo di comunicazione, giacché la sola produzione di rifiuti pericolosi non è di per sé sufficiente per ottenere la detassazione, richiedendo la norma anche la prova dell'avvenuto trattamento dei rifiuti, con oneri a carico del produttore².

¹ Nota Mef prot. 38997 del 9 ottobre 2014 e Risoluzione ministeriale n. 2/DF del 9 dicembre 2014.

² Al riguardo è richiamabile in TARI tutta la giurisprudenza di legittimità formatasi con riferimento ai previgenti prelievi sui rifiuti. Anche di recente, Cassazione 24 febbraio 2015, n. 3660, ha puntualizzato quanto segue: *«Ed al riguardo va ribadito che incombe all'impresa contribuente l'onere di fornire all'amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile dando anche la prova della produzione di rifiuti pericolosi*

Il regolamento comunale dovrà, quindi, specificare le modalità e la tempistica con la quale il contribuente è tenuto a dare la dimostrazione dell'avvenuto trattamento dei rifiuti pericolosi.

2. I rifiuti speciali assimilati ai rifiuti urbani e l'obbligo di disciplinare le riduzioni

Il secondo periodo del comma 649 della legge n. 147 del 2013 (*“Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati”*), disciplina il caso in cui il produttore di rifiuti speciali assimilati dal Comune provveda direttamente ed a proprie spese al riciclo dei rifiuti. Tale disposizione ricalca l'analoga previsione contenuta nell'art. 7 del DPR n. 158 del 1999.

Il Comune è tenuto a disciplinare, nel proprio regolamento, i criteri di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti urbani, che dovrà essere disposta per qualità e quantità, così come costantemente richiesto dalla giurisprudenza di legittimità (C.ass. n. 12752 del 2002, n. 30719 del 2011, n. 18021 del 2013).

Le sostanze assimilabili sono quelle elencate al punto 1.1.1 della Delibera del Comitato Interministeriale 27 luglio 1984, che tuttora disciplina la materia delle assimilazioni. Si precisa che l'assimilazione può operare solo attraverso una delibera comunale, così come espressamente previsto dall'art. 198 del d.lgs. n. 152 del 2006, che al comma 2, lett. g), attribuisce alla competenza comunale *«l'assimilazione, per qualità e quantità, dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani, secondo i criteri di cui all'articolo 195, comma 2, lettera e), ferme restando le definizioni di cui all'articolo 184, comma 2, lettere c) e d)»*.³

La normativa impone al Comune di disciplinare le modalità di riconoscimento della riduzione della sola quota variabile della tariffa, che deve essere rapportata in modo proporzionale alla quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al riciclo. Si tratta, quindi, non di riduzione di superficie imponibile, ma di riduzione della parte variabile della tariffa, che dovrà essere riconosciuta a consuntivo, stante l'obbligo del produttore di dimostrare l'avvenuto avvio al riciclo. Si tratta di agevolazione che deve essere richiesta dal contribuente, seguendo le modalità e la tempistica stabilita nel regolamento comunale.

tossici o nocivi; infatti, pur operando anche nella materia in esame - per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale - il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo della denuncia, D.Lgs. n. 507 del 1993, ex art. 70) un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (C.Cass. nn. 4766 e 17703 del 2004, 13086 del 2006, 17599 del 2009, 775 del 2011)».

³ Per i rifiuti delle strutture sanitarie opera invece un'assimilazione *ex lege*, ai sensi dell'art. 2, co.1, lett. g) del Dpr n. 254 del 2003.

Infine, va evidenziato che nel caso in cui il Comune provveda ad disporre l'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani lo stesso è anche obbligato a prevedere la riduzione della parte variabile della tariffa. Un'eventuale omissione da parte del Comune non preclude il diritto del contribuente al riconoscimento della riduzione, la quale potrà essere anche determinata dal Giudice tributario, come recentemente precisato da Cassazione 13 marzo 2015, n. 5047.

3. La disciplina dei magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di attività produttive

Il terzo periodo del comma 649 dispone che *“Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione”* introducendo una nuova disposizione, che deroga espressamente al presupposto impositivo, riconoscendo l'esclusione per aree dove normalmente non si producono rifiuti speciali non assimilati. La previgente disciplina contemplava infatti con certezza i soli locali di produzione dei rifiuti speciali. I magazzini sono stati costantemente ritenuti assoggettabili dalla giurisprudenza di legittimità in quanto essi sono caratterizzati essenzialmente dalla presenza umana e la produzione di rifiuti speciali pericolosi può essere solo sporadica o accidentale.

In proposito, come noto, il Ministero dell'economia e delle finanze, con nota prot. 38997 del 9 ottobre 2014, ha fornito chiarimenti ad una società in merito alla tassazione delle zone di produzione e degli annessi magazzini, ulteriormente precisati nella successiva risoluzione ministeriale n. 2/DF del 9 dicembre 2014.

Sulla scorta di quanto precisato dal Ministero, diverse associazioni di categoria hanno chiesto ai Comuni di modificare i regolamenti comunali per l'applicazione della Tari, quasi a presupporne una loro illegittimità. Difatti, dalla lettura della prima nota qualcuno ha ricavato che il Ministero avrebbe ritenuto in generale non tassabili tutte le “superfici di lavorazione industriale o artigianale” e tutti i magazzini connessi a tale attività.

L'ambito di riferimento, nel quale vanno circoscritte le affermazioni ministeriali, è **però solo quello delle zone di produzione di rifiuti speciali non assimilati e non assimilabili**, come emerge chiaramente dalla successiva risoluzione ministeriale n. 2/DF.

Pertanto, non si pone il problema della tassabilità delle zone di produzione, e dei magazzini connessi a tali zone, ove si producono rifiuti speciali che siano stati assimilati ai rifiuti urbani con regolamento comunale; per tali zone vige l'obbligo di conferimento al servizio pubblico e le superfici devono essere assoggettate al tributo, e ciò anche nel caso in cui il produttore dimostri di provvedere a proprie spese allo smaltimento della totalità dei rifiuti prodotti. In tale ipotesi, si renderà applicabile esclusivamente la riduzione della quota variabile della tariffa, così come previsto dal secondo periodo del medesimo comma 649.

Si deve pertanto ritenere, anche alla luce della giurisprudenza di legittimità formatasi in materia di Tarsu (Cassazione 14 maggio 2013, n. 11502), che i magazzini connessi ad attività industriali ed artigianali il cui ciclo produttivo

genera rifiuti speciali assimilati, sono normalmente assoggettabili a Tari, e lo sono stati anche ai fini Tarsu e Tares, salvo ovviamente le ipotesi del tutto particolari nelle quali si dimostri che le superfici utilizzate a magazzino siano produttive, in via prevalente e continuativa, di rifiuti speciali non assimilati, come nel caso analizzato dal Ministero nella nota del 9 ottobre 2014.

4. La tassabilità dei magazzini nel caso di produzione di rifiuti speciali non assimilabili

Il terzo periodo del comma 649 rimette alla potestà regolamentare l'individuazione dei criteri cui subordinare il riconoscimento della detassazione. Si tratta di **un obbligo e non di una mera facoltà** (il Comune "individua"), che deve essere esercitato secondo criteri di ragionevolezza all'interno dei parametri più generali fissati dalla norma primaria, tenendo anche in debito conto che la previsione normativa si concretizza di fatto in un'agevolazione - per quanto detto, non direttamente collegata ad una minore produzione di rifiuti - il cui costo è nei fatti posto a carico di tutti gli altri contribuenti. In altri termini, posto che il costo complessivo del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti non è influenzato dall'agevolazione in questione, il Comune dovrà contemperare l'interesse dei detentori di magazzini annessi a zone di produzione di rifiuti speciali non assimilati a vedersi riconosciuta la nuova agevolazione prevista dal comma 649 con l'interesse degli altri contribuenti a non subire eccessivi aumenti tariffari.

Sul punto pare utile richiamare quanto già precisato da Anci Emilia Romagna, con nota prot. 142 del 27 giugno 2014, nella quale si sono fornite indicazioni ai Comuni al fine di omogenizzare i regolamenti comunali, precisando che:

- la norma fa riferimento alle sole aree di produzioni di "rifiuti speciali non assimilabili" ("di dette attività produttive"), sicché esulano dalla fattispecie in esame le aree di produzione di rifiuti urbani, quelle dei rifiuti speciali assimilati ed anche quelle dei rifiuti speciali non assimilati ma assimilabili;
- il termine "merci" va riferito al materiale necessario al ciclo produttivo e non ai prodotti finiti; ad esempio, in un'impresa ceramica non saranno oggetto di tassazione le aree dei magazzini in cui sono stoccati sia le materie prime (argilla) sia le merci (vernici) necessarie alla produzione del prodotto finito dell'azienda;
- il non assoggettamento deve essere limitato alle aree dei magazzini, e quindi ad una quota parte di questi, destinati allo stoccaggio delle materie prime e delle merci;
- le materie prime e le merci considerate dalla norma vanno limitate ai soli materiali che appartengono "merceologicamente" alle materie non assimilabili con regolamento comunale, visto che il loro impiego nel processo produttivo determina comunque la produzione di rifiuti speciali non assimilabili;
- sono esclusi dall'ambito applicativo della disposizione normativa i magazzini di prodotti finiti e di semilavorati, perché il loro impiego non determina la produzione di rifiuti speciali non assimilabili;
- rimangono comunque soggette ad imposizione le aree dei magazzini non destinati allo stoccaggio delle materie prime e delle merci di cui sopra, ivi comprese le aree dove vi è presenza fisica.

Alla luce di queste precisazioni l'Anci ha proposto al Mef, Dipartimento delle Finanze, la seguente disposizione normativa utile ad assicurare maggiore chiarezza per gli interventi regolamentari dei Comuni:

«Per i produttori di rifiuti speciali non assimilabili agli urbani non si tiene altresì conto della parte di area dei magazzini, funzionalmente ed esclusivamente collegata all'esercizio dell'attività produttiva, occupata da materie prime e/o merci, merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali non assimilabili, la cui lavorazione genera comunque rifiuti speciali non assimilabili, fermo restando l'assoggettamento delle restanti aree e dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati e comunque delle parti dell'area dove vi è presenza di persone fisiche».

La legittimità di tale proposta non pare possa essere messa in dubbio dai recenti interventi del Ministero dell'Economia, per le ragioni di seguito riportate.

Il Ministero, dopo aver correttamente precisato l'intassabilità delle superfici laddove si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali non assimilabili, arriva a sostenere che il periodo in esame del comma 649 *“opera solamente nei casi in cui i comuni possono individuare ulteriori superfici da sottrarre all'assimilazione”*.

Dopo tale precisazione, tuttavia, si afferma, che *“i magazzini intermedi di produzione e quelli adibiti allo stoccaggio dei prodotti finiti devono essere considerati intassabili in quanto produttivi di rifiuti speciali, anche a prescindere dall'intervento regolamentare del comune”*. Tale affermazione, si deve ritenere pertinente esclusivamente con riferimento **al particolare caso concreto posto all'attenzione del Ministero**, che riguarda magazzini in cui sono prodotti esclusivamente rifiuti speciali non assimilati.

La precisazione, quindi, non può assurgere a principio generale valido con riferimento a tutti i magazzini.

Peraltro, non appare motivato, né supportato dal dato letterale della norma né dalla giurisprudenza di legittimità, l'inclusione dei magazzini di prodotti finiti.

Si ritiene infatti che l'obbligo per il Comune di individuare le aree dei magazzini funzionalmente connessi all'attività produttiva non possa prescindere dalla circostanza che nei suddetti magazzini, o in parte di aree dei magazzini, si possano produrre comunque rifiuti speciali non assimilati, coerentemente con la disposizione normativa che esclude dall'obbligo di conferimento, e dal conseguente assoggettamento al tributo, solo le aree di produzione di rifiuti non assimilabili.

In altri termini, si ritiene che il terzo periodo del comma 649 permetta al Comune di detassare parti di aree dei magazzini in cui vi sia comunque una produzione di rifiuti speciali non assimilati, anche se non in modo continuativo e prevalente, ovvero superfici che secondo i criteri ordinari sarebbero comunque assoggettabili.

5. Produzione promiscua di rifiuti speciali e di speciali assimilati

Il comma 682 della legge n. 147 del 2013 rimette al regolamento comunale *“l'individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali non assimilati alle quali applicare, nell'obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta”*. Naturalmente, le percentuali di riduzione deliberate dal comune non

potranno essere superiori al 50 per cento, giacché importi superiori acclarerebbero una prevalenza di produzione di rifiuti speciali cui dovrebbe conseguire la completa detassazione.

Nel regolamento dovrà essere indicata per ciascuna categoria (tipicamente elettrauto, autoriparatori, lavanderie, vetrerie, etc.) la rispettiva percentuale di riduzione, che ovviamente dovrà essere diversa per ciascuna categoria individuata, stante la diversa quantità di rifiuti speciali producibile.

L'ipotesi contemplata dalla norma non è applicabile nel caso in cui sia possibile individuare specifiche aree dei locali dove è possibile dimostrare una produzione, in via continuativa e prevalente, di rifiuti speciali, nel quale caso si dovrà procedere alla detassazione di tali porzioni dei locali, fermo restando l'assoggettamento pieno delle restanti superfici.