



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale in
Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di laurea

**L'evoluzione storica della fiscalità ambientale e analisi
sull'imposizione tributaria in materia di rifiuti**

Relatore

Prof. Ernesto Marco Bagarotto

Laureando

Marco Sguotti

Matricola 872957

Anno accademico

2020-2021

*“Ringrazio tutti coloro che
mi hanno sostenuto in questi anni di studi”.*

INDICE

Introduzione.....	7
PARTE PRIMA: La fiscalità ambientale.....	11
CAPITOLO I: La fiscalità ambientale nel contesto comunitario.....	11
1.1. L'evoluzione storica degli interventi e delle iniziative che hanno portato all'affermazione di una politica ambientale comunitaria.....	11
1.2. Quadro giuridico e competenze dell'UE in materia di imposizione ambientale.....	16
1.3. Il processo di armonizzazione in materia di tributo ambientale.....	22
1.4. Il principio chi inquina paga.....	26
1.4.1. La direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno cagionato all'ambiente.....	29
1.5. Il principio di non discriminazione fiscale.....	31
CAPITOLO II: La fiscalità ambientale nel quadro giuridico nazionale.....	34
2.1. La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano.....	34
2.2. I principi a sostegno delle politiche italiane.....	38
2.3. Gli strumenti di attuazione delle politiche ambientali.....	42
2.3.1. Command and control.....	44
2.3.2. Gli strumenti di mercato.....	52
2.4. La nozione di tributo ambientale.....	55
2.4.1. L'evoluzione dei tributi con funzione ambientale in tributi ambientali in senso stretto.....	57
2.4.2. Il tributo ambientale e la sua correlazione con il principio di capacità contributiva.....	59
2.4.3. L'adozione del tributo ambientale quale imposta sul consumo.....	62

PARTE SECONDA: L'imposizione fiscale in materia di rifiuti.....65

CAPITOLO III: La tassazione del servizio di gestione

dei rifiuti urbani.....65

3.1. I principi fondamentali e le regole UE generali vigenti.....65

3.2. L'evoluzione storico-normativa nell'ordinamento nazionale.....68

3.3. La tassa sui rifiuti urbani (TARI).....77

3.3.1. Il presupposto per l'applicazione.....78

3.3.2. Individuazione dei soggetti passivi e responsabili dell'obbligazione tributaria.....84

3.3.3. Cause di esclusione dal pagamento del tributo.....86

3.3.4. La base imponibile TARI.....89

3.3.5. La dichiarazione TARI.....91

3.3.6. Accertamento.....93

3.3.7. Riscossione.....97

3.3.8. Sanzioni.....100

CAPITOLO IV: La regolamentazione dell'articolazione tariffaria nella TARI.....105

4.1. Il ruolo di ARERA.....105

4.2. Le modalità di commisurazione delle tariffe TARI.....107

4.2.1. Il metodo tariffario secondo i criteri di cui al d.P.R. 158/1999...108

4.2.2. La tariffa per le utenze domestiche.....109

4.2.3. La tariffa per le utenze non domestiche.....113

4.3. La possibile commisurazione della tariffa secondo il criterio medio-ordinario.....119

4.4. Agevolazioni e riduzioni.....121

4.5. La procedura di approvazione tariffaria.....124

4.5.1. Il piano economico finanziario.....124

4.5.2. Il ruolo dell'ente territorialmente competente(ETC).....126

4.5.3. La trasmissione dei dati all’Autorità di regolazione.....	127
--	-----

CAPITOLO V: La nuova frontiera

della tariffazione puntuale (TARIP).....	130
5.1. Il contesto normativo di riferimento.....	130
5.2. Le condizioni per optare per il regime in tariffa corrispettiva.....	132
5.2.1. L’assegnazione di un codice univoco.....	133
5.2.2. La misurazione delle quantità di rifiuto e requisiti minimi.....	134
5.2.3. I conferimenti per le utenze aggregate.....	138
5.2.4. I criteri correttivi.....	140
5.3. Analogie e differenze tra la nuova TARIP e la vecchia TARI.....	142
5.3.1 Presupposto impositivo e copertura dei costi: un obiettivo comune.....	142
5.3.2 La coincidenza in tema di soggetto passivo del prelievo.....	149
5.3.3. Tariffa presuntiva e tariffa puntuale: una nuova definizione della parte variabile della tariffa.....	152
5.3.4. La nuova natura “corrispettiva” della tariffa.....	164
5.4. I punti di forza della TARIP.....	175
5.5. I modelli vincenti di tariffazione puntuale da seguire in Italia.....	178
Conclusioni.....	191
Bibliografia.....	194
Sitografia.....	198

Introduzione

Nel corso degli anni a fronte dell'aumento dei disastri ecologici, della crescita dell'inquinamento globale e dell'aumento del degrado dello stato di salute del nostro pianeta, la tutela dell'ambiente è diventata una tematica sempre più di rilevanza assoluta.

In tale ottica, la Comunità europea ha preso sempre più coscienza della necessità di un'imposizione unitaria di linee politiche programmatiche volte a garantire la salvaguardia dell'ambiente.

Infatti, conseguentemente alla globalizzazione dei problemi ambientali, gli Stati membri si sono accorti dell'inefficienza delle loro legislazioni in materia di tutela dell'ambiente. In particolar modo, l'insufficienza delle misure ambientali e la necessità di intervenire a monte nella piena consapevolezza che qualcosa dovesse mutare nel rapporto uomo-ambiente, ha ispirato la necessità di creare una politica ambientale comune e di istituire a sua volta una regolamentazione giuridica.

Sul fronte internazionale si è assistito quindi all'emanazione di norme e dichiarazioni di principio volte ad imporre una tutela dell'ambiente ben definita, le quali sono state inserite dai singoli Stati comunitari nelle varie legislazioni nazionali.

Nel nostro ordinamento nazionale il concetto di tutela ambientale ha avuto un'evoluzione giuridica quasi dirompente. Ponendo l'attenzione ai metodi giuridici attraverso cui si è iniziato a tutelare l'ambiente, risulta lampante evidenziare come la dottrina sia ricorsa dapprima al divieto di immissioni intollerabili o ad una tutela della salute esposta nell'art. 32 della Costituzione, per poi successivamente passare a leggi di settore, al fine di trovare il modo di occuparsi di una materia allora non ancora disciplinata, ma che nel suo percorso evolutivo ha poi trovato spazio anche tra le materie di tutela costituzionale.

Ciò detto, la tutela ambientale si realizza indubbiamente attraverso l'applicazione delle normative specifiche e di settore, ma è altrettanto indispensabile usare strategie che permettano di educare la collettività a comportamenti ecocompatibili. Funzionale a tale scopo risulta essere la politica finanziario – tributaria che, legandosi a stretto nodo alla politica, dà vita alla cosiddetta fiscalità ambientale. Infatti, con tale locuzione si intende, nel gergo moderno, quel complesso di tributi il cui presupposto è identificato in eventi o comportamenti a rilevanza ambientale che hanno come scopo il miglioramento della qualità dell'ambiente.

Oggetto del mio lavoro è dunque analizzare, nella prima parte, l'evoluzione storico-normativa della fiscalità ambientale nel quadro delle competenze europee e nazionali, per poi approfondire, nella parte seconda, l'analisi dell'imposizione tributaria all'interno di un importante ambito economico, quale il settore rifiuti nel nostro paese.

I rifiuti, infatti, hanno sempre rappresentato un problema da risolvere a livello ambientale, in quanto considerati tradizionalmente una forma possibile di inquinamento. Conseguentemente a ciò, le politiche che l'Unione europea sta adottando sono sempre più rivolte a contrastare l'inquinamento causato dai rifiuti.

I paesi dell'UE nello sviluppo delle loro economie utilizzano 13,2 tonnellate di materie prime, di cui 1806 kg pro capite si trasformano in rifiuti e buona parte di questi finisce in discarica per poi essere processati, aumentando così la probabilità di rischio di inquinamento e soprattutto perdendo la possibilità di recuperare le materie di valore presenti in quest'ultimi. Attorno a questo ultimo concetto, è nato un nuovo approccio di politica economica sul quale l'UE ha deciso di orientare la propria strategia ambientale: l'economia circolare. Tale strategia, dunque, implica un mutamento rispetto al modo di operare passato, favorendo il passaggio da un sistema economico di tipo lineare ad uno circolare, basato

sull'implementazione di soluzioni sostenibili, tra le quali è emersa la cosiddetta “gerarchia dei rifiuti” articolata nelle seguenti fasi: prevenzione nella produzione, riutilizzo, recupero, riciclo, smaltimento.

Tutto questo ha reso necessario l'implementazione di un modello di sviluppo economico che passa dal corretto utilizzo della leva fiscale all'affiancamento di strumenti di regolazione diretta. In merito, si è rivelata più adeguata la soluzione caratterizzata dall'implementazione di adeguati mix di strumenti industriali ed economici, tra i quali spiccano quelli di finanziamento e remunerazione del servizio.

Un'ulteriore conferma di quanto appena affermato, è rinvenibile anche nel contenuto di una delle Direttive del Pacchetto Economia Circolare, la n. 2018/851, che tra gli strumenti economici e le altre misure per incentivare l'applicazione della gerarchia dei rifiuti individua soluzioni quali:

- la tassazione per il conferimento in discarica o incenerimento;
- il regime di tariffazione puntuale;
- i regimi di responsabilità estesa al produttore per vari tipi di rifiuti;
- i sistemi di cauzione-rimborso.

Sulla base di quanto finora affermato, oggetto di trattazione nel primo capitolo del mio elaborato sarà l'analisi della fiscalità ambientale all'interno del contesto comunitario. Mi focalizzerò inizialmente sull'evoluzione storica degli interventi e delle iniziative che hanno portato all'affermazione di una politica ambientale europea, per poi arrivare a trattare dapprima le competenze in materia fiscale e infine procedere all'individuazione dei principi cardine comunitari su cui si è fondata tale tassazione.

Nel secondo capitolo la mia attenzione si concentrerà sul tema della fiscalità ambientale nel contesto nazionale, discutendo inizialmente sull'introduzione del tema ambiente, avvenuta all'interno del nostro

ordinamento, e sull'adozione dei principi e degli strumenti di tutela a sostegno delle politiche ambientali. In secondo luogo, si introdurrà il concetto di tributo ambientale, soffermandosi con particolare attenzione sulla sua evoluzione storica da tributo con finalità ambientale a tributo ambientale in 'senso stretto', per poi giungere a trattare la correlazione con il principio di capacità contributiva e concludere con la sua adozione avvenuta come un'imposta sul consumo.

Nel terzo capitolo il mio lavoro verrà incentrato sul tema dell'imposizione fiscale all'interno del settore economico dei rifiuti in Italia. Partendo dall'evoluzione storico-normativa della tassazione in tale settore, andrò poi a concentrarmi sull'imposizione tributaria vigente attualmente nel sistema nazionale, approfondendo il principale prelievo fiscale, denominato TARI.

Nel quarto capitolo tratterò la regolamentazione dell'articolazione tariffaria sempre nel settore rifiuti, individuando le regole normative utilizzate ai fini della determinazione del calcolo delle tariffe TARI.

Infine, nel quinto capitolo andrò a concludere, affrontando l'analisi della tariffazione puntuale (TARIP), da individuarsi come un nuovo strumento fiscale da porre in essere, rispetto alla TARI, per garantire il miglioramento delle performance nel servizio di gestione dei rifiuti urbani.

Oggetto della mia analisi saranno, fondamentalmente, il contesto normativo di riferimento nazionale ed i criteri per la realizzazione di un sistema di misurazione puntuale dei rifiuti, per poi evidenziare gli effetti emergenti derivanti dall'applicazione della TARIP, mediante l'analisi di alcune esperienze vincenti promosse in Italia.

PARTE PRIMA: La fiscalità ambientale

CAPITOLO I: La fiscalità ambientale nel contesto comunitario

1.1. L'evoluzione storica degli interventi e delle iniziative che hanno portato all'affermazione di una politica ambientale comunitaria

Nel procedere in questa mia analisi sulla fiscalità ambientale affermatasi nel contesto comunitario, risulta necessario partire dalla ricostruzione dell'evoluzione storica delle principali tappe che hanno portato all'introduzione dell'ambiente all'interno delle politiche intraprese dai vari Stati.

A livello internazionale la materia ambientale si è sviluppata in quattro grandi tappe:

1. la Conferenza di Stoccolma avvenuta nel 1972;
2. la Conferenza di Rio de Janeiro del 1992;
3. il Summit di Johannesburg del 2002, che successivamente ha preso la denominazione di "Vertice Mondiale sullo Sviluppo Sostenibile";
4. la Conferenza sullo Sviluppo Sostenibile di Rio de Janeiro nel 2012.

A partire dagli anni '70, la tutela ambientale è divenuta una materia sempre più preponderante da trattare a livello politico.

Il primo evento che ha segnato una presa di coscienza a livello globale tra le varie istituzioni politiche è stata la Conferenza delle Nazioni Unite sull'ambiente umano (UNCHE, United Nations Conference on Human Environment), svoltasi a Stoccolma nel 1972. Tale Conferenza fu la prima ad occuparsi della tematica ambientale, caratterizzandosi per la partecipazione di 113 capi di stato e 13 organizzazioni internazionali.

Si è conclusa con la redazione di un Piano di azione contenente 109 raccomandazioni ed una Dichiarazione di principi sull'ambiente umano.

La Dichiarazione rappresenta il risultato più importante prodotto dalla Conferenza, attraverso il quale si è affermata la consapevolezza che "la

*difesa ed il miglioramento dell'ambiente è una questione di capitale importanza che riguarda il benessere dei popoli e lo sviluppo economico nel mondo intero*¹”.

Con tale affermazione è emersa dunque la necessità di intraprendere uno sviluppo economico compatibile con la tutela dell'ambiente.

Con il fine di raggiungere tale obiettivo, la Dichiarazione ha enunciato ben ventisei principi a tutela dell'ambiente e che devono considerarsi all'origine del diritto internazionale in materia ambientale. Questi principi affermano una serie di diritti e responsabilità fondamentali dell'uomo in relazione all'ambiente che hanno assunto, nel corso degli anni, la funzione di valide linee guida dell'agire umano e delle politiche di sviluppo.

Tra essi emergono i seguenti:

- il diritto dell'uomo a vivere in un'ambiente adeguato e la sua responsabilità, per il bene delle generazioni future, di garantire la protezione e il miglioramento ambientale;
- l'obbligo di mantenere e proteggere la capacità della terra di produrre risorse rinnovabili, in modo da evitarne l'esaurimento futuro;
- l'adozione da parte degli Stati di un piano di sviluppo economico e sociale implementato attraverso una pianificazione razionale, in modo da conciliare il benessere sociale con la tutela dell'ambiente;
- la necessità di introdurre risorse economiche all'interno dei vari Paesi al fine di promuovere programmi politici volti alla tutela dell'ambiente, prestando inoltre particolare attenzione ai bisogni specifici che potrebbero avere i Paesi in via di sviluppo nell'implementazione di tali politiche ecologiche;

¹ ANTICH.F., *Origine ed evoluzione del diritto internazionale ambientale. Verso una governance globale dell'ambiente*, in ambientediritto.it, 2012.

- l'istituzione di organi politici in ogni nazione con gli obiettivi di pianificare, amministrare e controllare le risorse ambientali;
- la promozione della ricerca scientifica e tecnologica rivolta a identificare e porre allo stesso tempo rimedio ai problemi ecologici emersi;
- la cooperazione tra le varie nazioni promossa attraverso accordi internazionali o in altra forma, al fine di impedire, eliminare o ridurre efficacemente gli effetti nocivi arrecati all'ambiente da attività svolte in ogni campo economico.

Successivamente, tra il 3 e il 14 giugno 1992, si è tenuta a Rio de Janeiro la conferenza su Ambiente e Sviluppo (UNCED), la quale rappresenta una tappa fondamentale verso la tutela ambientale, attraverso il cammino intrapreso volto alla promozione di modelli di sviluppo sostenibile a livello globale.

Vi parteciparono 183 Paesi, i quali si posero un obiettivo prioritario: instaurare una nuova partnership globale attraverso la creazione di nuovi livelli di cooperazione tra gli Stati, finalizzati alla conclusione di accordi internazionali volti a promuovere uno sviluppo economico e sociale compatibile con l'esigenza di garantire l'integrità dell'ambiente.

Il vertice si è concluso con il raggiungimento di importanti accordi:

- 1) La Dichiarazione di Rio su Ambiente e Sviluppo² definisce 27 principi, da assumersi come la base di partenza sul quale sviluppare la futura strategia di sviluppo sostenibile;

² La Dichiarazione di Rio (Rio Declaration on Environment and Development) ha spostato l'attenzione su queste tematiche rilevanti: legame tra protezione ambientale e sviluppo; lo sradicamento della povertà considerando inoltre le esigenze dei Paesi in via di sviluppo; l'urgenza di trovare alternative ai modelli di produzione e consumo non sostenibili; l'aumento delle capacità autoctone di affrontare le problematiche ambientali (capacity-building) e infine la promozione di un sistema economico internazionale aperto di supporto allo sviluppo sostenibile. Sono stati fissati obiettivi prioritari da raggiungere quali la garanzia di un'equità intergenerazionale; il soddisfacimento dei bisogni dei Paesi più poveri; la cooperazione tra Stati e l'obbligo di compensare e riconoscere i danni ambientali.

Tra i principi definiti dalla Dichiarazione su cui implementare la strategia di sviluppo sostenibile, sono emersi: il principio di equità fra generazioni in relazione all'utilizzo delle risorse ambientali, il principio d'integrazione, il principio di precauzione ed il principio chi inquina paga.

- 2) l'Agenda 21³ consistente in un piano d'azione articolato in 40 capitoli, con la finalità di adottare per tutti i Paesi un modello di sviluppo sostenibile;
- 3) la Convenzione Quadro sui Cambiamenti Climatici che ha posto criteri per la stabilizzazione dei gas serra nell'atmosfera, dovuti all'impiego di combustibili fossili, ad un livello fissato in modo da impedire pericolose conseguenze per il sistema climatico;
- 4) la Convenzione sulla Diversità Biologica, con l'obiettivo di promuovere un accesso equilibrato alle risorse biologiche degli ecosistemi, incentivando inoltre l'assistenza ai Paesi in via di sviluppo per la conservazione degli ecosistemi e degli habitat naturali.

Dieci anni dopo la Conferenza di Rio, precisamente dal 26 agosto al 4 settembre del 2002, si è tenuto a Johannesburg il “Vertice Mondiale sullo Sviluppo Sostenibile”. Con tale evento i Capi di Stato e di Governo dei 191 Paesi partecipanti, con l'adesione di numerosi rappresentanti di enti locali e di oltre 700 organizzazioni non governative, hanno ribadito l'impegno assunto di conseguire uno sviluppo sostenibile. In tale ottica, la conclusione del vertice è stata segnata dalla produzione di un documento finale articolato in 2 parti.

La prima parte è caratterizzata dalla Dichiarazione di Johannesburg sullo sviluppo sostenibile. Questa è un atto politico che ha rinnovato gli impegni sottoscritti nei precedenti vertici di Stoccolma e Rio de Janeiro. In particolare, il documento ha evidenziato le interdipendenze tra i problemi

³ L'Agenda 21 ribadiva tra le linee direttrici per uno sviluppo sostenibile i seguenti principi del progresso: la partecipazione democratica, l'eliminazione della povertà e la cooperazione internazionale. Prevedeva inoltre il soddisfacimento delle necessità più impellenti, tra cui: l'integrazione delle problematiche ambientali ad ogni livello istituzionale e di governo per assicurare una maggiore coerenza tra le politiche settoriali; la previsione di un sistema di pianificazione, controllo e gestione per sostenere tale integrazione; l'incoraggiamento della partecipazione pubblica e dei soggetti coinvolti ed il trasferimento di risorse finanziarie dal Nord al Sud del mondo, attraverso la destinazione dello 0,7% del PIL di ogni Paese ,agli aiuti destinati allo sviluppo.

ambientali e quelli sociali, sottolineando l'importanza di ridurre i contrasti sociali tra i Paesi sviluppati e quelli in via di sviluppo.

Gli Stati firmatari hanno inoltre ribadito la volontà di continuare il percorso intrapreso volto alla risoluzione di determinate questioni, quali lo sradicamento della povertà, il cambiamento dei modelli di consumo e di produzione insostenibili e infine la protezione e gestione delle risorse naturali.

All'interno della seconda parte viene sviluppato, invece, il Piano d'azione sullo sviluppo sostenibile, il quale rappresenta un documento programmatico di indirizzo politico e di azione finalizzato ad identificare gli obiettivi prioritari da raggiungere. Tra questi, i più significativi sono:

- la cooperazione tra Stati aderenti con l'obiettivo di destinare ad un fondo per la solidarietà lo 0,7% del prodotto interno lordo dei Paesi ricchi e l'avvio di ben 562 progetti bilaterali tra Paesi industrializzati e Paesi poveri relativi a diverse aree di intervento (tra cui povertà, energie rinnovabili, purificazione delle acque), per la cui attuazione, prevista nell'arco di dieci anni, sono stati stanziati inizialmente 1500 milioni di euro;
- l'impegno di dimezzare, entro il 2015, il numero di persone che non hanno accesso all'acqua potabile e ai servizi igienici;
- l'incremento dell'uso di fonti rinnovabili di energia (eolica, solare, biomasse ecc.);
- l'eliminazione delle sostanze chimiche tossiche e nocive, in particolare dei pesticidi in agricoltura, entro il 2020;
- la riassunzione degli impegni assunti nella Convenzione di Rio sui cambiamenti climatici;
- la collaborazione tra i Governi, la società civile ed il settore privato, quale strumento integrativo dell'azione governativa diretta a perseguire lo sviluppo sostenibile.

L'ultima grande tappa con la quale si è proseguito il cammino intrapreso è stata la Conferenza delle Nazioni Unite sullo Sviluppo Sostenibile, denominata Rio+20, la quale si è tenuta a Rio de Janeiro dal 20 al 22 giugno 2012.

Il fine principale della Conferenza è stato il rinnovo dell'impegno politico assunto tra gli Stati partecipanti per lo sviluppo sostenibile. Si è verificato lo stato di attuazione degli impegni internazionali con lo scopo di proseguire le iniziative assunte e convogliare gli sforzi dei governi e dei cittadini verso nuovi obiettivi comuni e sfide da affrontare.

La Conferenza si è articolata su due tematiche di grande rilevanza, quali il tema dell'economia verde ed il quadro istituzionale per lo sviluppo sostenibile.

In particolare, si è affermata la necessità di avviare un processo di transizione verso un'economia verde consistente in nuovo paradigma finalizzato a contrastare, non solo le minacce globali ambientali, ma anche in grado di perseguire una funzione di promozione del benessere sociale ed economico.

Per quanto concerne il tema del quadro istituzionale per l'ambiente, esso è da intendersi come riferibile al sistema di governance globale per lo sviluppo sostenibile, nel quale le istituzioni coinvolte sono state incaricate di sviluppare, attuare e monitorare lo sviluppo sostenibile nei suoi tre pilastri: sociale, ambientale ed economico.

1.2. Quadro giuridico e competenze dell'UE in materia di imposizione ambientale

Nell'evoluzione storica che ha portato all'affermazione di una politica ambientale europea risulta di primaria importanza il ruolo assunto dalle Istituzioni comunitarie e dai Trattati sottoscritti.

Nel quadro giuridico europeo, l'evoluzione della tutela ambientale è stata caratterizzata da 3 diversi periodi:

- 1) *“quello iniziale (periodo 1957-1985) in cui vi è una disciplina generale dell'ambiente e quest'ultimo viene regolato solo strumentalmente agli obiettivi comunitari;*
- 2) *il periodo compreso in vigore tra l'entrata in vigore dell'Atto Unico Europeo ed il Trattato di Maastricht (periodo 1986-1991), nell'ambito del quale la tutela dell'ambiente viene qualificata tra le competenze comunitarie;*
- 3) *il periodo successivo al Trattato di Maastricht (periodo dal 1992 ad oggi) nell'ambito del quale la tutela dell'ambiente diviene progressivamente centrale nella politica comunitaria⁴”.*

Occorre rilevare che nella prima fase dell'esperienza comunitaria, i Trattati istitutivi, non occupandosi direttamente di tutela ambientale, hanno rimandato qualsiasi intervento in tale materia all'art. 100 del Trattato di Roma. Esso consentiva di valutare ed affrontare i problemi ambientali solo in relazione alle conseguenze che essi sono suscettibili di produrre sulle condizioni della concorrenza, sugli scambi commerciali e sull'attuazione o il coordinamento delle politiche comuni.

Dunque il problema ambientale aveva assunto un carattere sostanzialmente residuale e strumentale, essendo dunque” *filtrato dalla valutazione degli aspetti, ritenuti predominanti, della tutela dello sviluppo economico, del mercato e della concorrenza⁵”.*

Tuttavia all'atto della firma del Trattato di Roma, le parti contraenti non hanno ritenuto necessario porre le basi su cui istituire una politica ambientale, le quali sono state poi stabilite in occasione della Conferenza di

⁴ MICELI. R., *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, in Rivista trimestrale di Diritto tributario, n.1/2016, cit. pag. 62.

⁵PICCIAREDDA-SELICATO.,” *Imposizione fiscale e principio chi inquina paga*”, in eurostudium.eu/convegni/interventoselicato, 2005.

Stoccolma nel 1972. Successivamente negli anni 1951 e 1957 è avvenuta la firma dei Trattati CECA ed EUROTOM, i quali iniziavano a regolare la tutela ambientale, istituendo disposizioni in materia di protezione sanitaria e di sicurezza.

La base giuridica della tutela ambientale è stata posta attraverso l’emanazione dell’Atto Unico Europeo nel 1986. Fu acquisita la consapevolezza che lo sviluppo del mercato unico, consistente in uno spazio senza frontiere, nel quale si assicurava la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali, dovesse interagire in ugual modo con una politica comunitaria completa ed efficace in materia ambientale.

Si diede così avvio ad un processo di revisione del precedente Trattato di Roma. Attraverso l’art. 25 dell’Atto Unico Europeo si è introdotto il titolo VIII caratterizzato dagli artt. 130 R/S/T che regolano la tutela ambientale.

L’azione comunitaria, attraverso l’art. 130R, ha posto dunque i seguenti obiettivi:

- la tutela della qualità dell’ambiente;
- la protezione della salute umana;
- la garanzia di un’utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali.

Tale azione in materia ambientale è stata fondata sui principi dell’azione preventiva e della correzione alla fonte dei danni causati all’ambiente, nonché sull’introduzione del principio “chi inquina paga”.

L’Atto Unico Europeo ha inoltre introdotto per la prima volta *“l’applicazione del principio di sussidiarietà a ciascuna politica comunitaria: le decisioni in campo ambientale devono essere prese al livello di governo più vicino possibile ai cittadini”⁶.*

⁶ ALFANO.R., *Tributi Ambientali, profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012, cit.pag. 8-9.

Tuttavia, nonostante queste novità introdotte, la disciplina ambientale si legava ancora con l'obiettivo comunitario volto alla promozione di uno sviluppo economico efficiente e dunque mantenendo allo stesso tempo una funzione residuale, quasi marginale, nella definizione delle politiche comunitarie.

Nel 1992, l'importanza dell'ambiente e della sua tutela all'interno della politiche dell'Unione Europea ha trovato forma con la sottoscrizione del Trattato di Maastricht⁷, il quale ha concesso alla politica ambientale una valenza giuridica di ugual livello alle altre politiche comunitarie, al fine di uno sviluppo economico globale.

Attraverso tale Trattato ha trovato inoltre piena applicazione il principio di sussidiarietà, già introdotto con l'emanazione dell'Atto Unico Europeo, che ha disciplinato l'esercizio delle competenze all'interno dell'UE.

Il principio di sussidiarietà è stato regolato mediante l'art. 5, paragrafo 3 del TUE, il quale ha così disposto: *“In virtù del principio di sussidiarietà, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione”*.

Lo stesso articolo ha così sancito che la Comunità europea custodisca una sorta di prelazione anche in materia ambientale, nella misura in cui gli obiettivi indicati possano essere realizzati in miglior modo rispetto all'azione dei singoli Stati membri dell'UE. Questi comunque acquisiscono il potere di

⁷ ALFANO.R *Tributi Ambientali, profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012, cit. pag. 9. “La successiva approvazione del Trattato di Maastricht ha poi modificato ed esteso l'ambito applicativo dell'art. 130R: il principio di sussidiarietà viene generalizzato ai sensi dell'art. 3B, mentre l'art. 130 R sancisce che la politica ambientale comunitaria deve ruotare attorno ai principi della precauzione, dell'azione preventiva e del 'chi inquina paga'”.

legiferare autonomamente per realizzare misure di salvaguardia ambientale più efficaci, attraverso l'utilizzo, ad esempio, di strumenti fiscali.

La logica giuridica richiamata da tale principio è dunque quella di garantire una contiguità del rapporto tra governati e governanti, affermando il convincimento che il potere di regolamentazione degli interessi si assegni al livello territoriale maggiormente in grado di realizzarlo.

Il principio di sussidiarietà costituisce tuttora una tipica regolamentazione del potere normativo in un assetto territoriale multilivello, sulla base di una logica di gradazione del potere, in ragione degli obiettivi conseguiti da ciascuna comunità territoriale⁸.

L'integrazione della politica ambientale con le altre politiche comunitarie è divenuta poi una finalità primaria attraverso la stipula del Trattato di Amsterdam del 1997. La tutela dell'ambiente, divenuta così un obiettivo diretto delle politiche e delle azioni comunitarie, è stata regolata mediante gli artt. 174, 175 e 176 del Trattato (corrispondenti ai previgenti artt. 130-R, 130-S e 130-T).

Il Trattato di Lisbona⁹, attuato nel dicembre 2007 ha successivamente disciplinato espressamente la tutela ambientale nel titolo XX del TFUE mediante gli artt. 191,192,193.

L'articolo 191¹⁰(ex art. 174 del TCE) del TFUE ha confermato in via definitiva i seguenti obiettivi che le politiche dell'Unione Europea devono perseguire:

⁸ BORIA.P., *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè, Milano,2015, pag. 279-280. In merito Boria afferma che tale principio trova applicazione anche in ambito tributario, in quanto costituisce il fondamento logico della distribuzione delle competenze fra l'Unione Europea e gli Stati Membri: i tributi che incidono sulla formazione del mercato comune (quindi tipicamente le imposte sul consumo, le accise e gli altri tributi indiretti) sono rimessi alla competenza dell'UE, da esercitarsi in maniera concorrente con gli Stati membri; la fiscalità diretta che riguarda essenzialmente gli interessi dello Stato rientra invece nella competenza dei singoli Stati. Il principio di sussidiarietà viene richiamato costantemente dalla giurisprudenza, anche nella materia fiscale, per individuare la logica di funzionamento dell'ordinamento comunitario e definire i vari spazi di attribuzione del potere normativo.

⁹ Occorre ricordare che con la sottoscrizione del Trattato di Lisbona si è mutata la denominazione del Trattato della Comunità Europea in Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE).

¹⁰Art. 191 TFUE, PARTE TERZA-POLITICHE E AZIONI INTERNE DELL' UNIONE, TITOLO XX-AMBIENTE comma 1: La politica dell'Unione in materia ambientale contribuisce a perseguire i seguenti obiettivi: - salvaguardia, tutela e miglioramento della qualità dell'ambiente, - protezione della salute

- 1) la salvaguardia, la tutela ed il miglioramento della qualità dell'ambiente;
- 2) la protezione della salute umana;
- 3) l'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali;
- 4) la promozione a livello internazionale di misure risolutive dei problemi ambientali.

Oltre a definire gli obiettivi da raggiungere, l'art. 191 si è contraddistinto per aver richiamato i quattro principi comunitari cardine, sui quali le politiche ambientali si sono fondate. Essi sono stati identificati esplicitamente nei principi di precauzione e dell'azione preventiva, nel principio della correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente ed infine nel principio "chi inquina paga".

Procedendo con l'analisi delle competenze comunitarie in materia fiscale, occorre partire inizialmente dalla considerazione che la sottoscrizione avvenuta del TFUE non consente tuttora alle Istituzioni europee un potere di imporre tributi propri, fissandone comunque gli elementi essenziali, tra cui l'accertamento e la riscossione.

umana,- utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali,- promozione sul piano internazionale di misure destinate a risolvere i problemi dell'ambiente a livello regionale o mondiale e, in particolare a combattere i cambiamenti climatici.

Comma 2: La politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio chi "inquina paga".

In tale contesto, le misure di armonizzazione rispondenti ad esigenze di protezione dell'ambiente comportano, nei casi opportuni, una clausola di salvaguardia che autorizza gli Stati membri a prendere, per motivi ambientali di natura non economica, misure provvisorie soggette ad una procedura di controllo dell'Unione.

Comma 3: Nel predisporre la sua politica in materia ambientale l'Unione tiene conto: - dei dati scientifici e tecnici disponibili, - delle condizioni dell'ambiente nelle varie regioni dell'Unione, - dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione o dall'assenza di azione, - dello sviluppo socioeconomico dell'Unione nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni.

Comma 4: Nell'ambito delle rispettive competenze, l'Unione e gli Stati membri collaborano con i paesi terzi e con le competenti organizzazioni internazionali. Le modalità della cooperazione dell'Unione possono formare oggetto di accordi tra questa ed i terzi interessati.

Il comma precedente non pregiudica la competenza degli Stati membri a negoziare nelle sedi internazionali a concludere accordi.

Il sistema di finanziamento fiscale dell'UE si basa infatti su un sistema di fiscalità derivata, interpretata a livello generale come potenzialmente distorsiva del mercato. Le uniche risorse finanziarie di cui dispone l'UE fanno riferimento a quattro tipologie di entrate: diritti di dogana; prelevamenti e contribuzioni delle attività agricole; quote di partecipazione al gettito Iva (non superiore al 15%); contributo imposte annualmente dall'UE ai singoli Stati membri. Tali risorse non sono riconducibili ad un esercizio della potestà impositiva e sono ripartite tra gli Stati sulla base dei dati economici e del bilancio pubblico.

Non esiste dunque una fiscalità propria dell'Unione, in quanto mancando una competenza esclusiva rispetto al fenomeno di imposizione fiscale, l'unico ruolo assunto è di fatto il coordinamento e la regolazione delle politiche fiscali dei singoli Stati.

In materia ambientale dunque, i singoli Stati membri possono attuare gli interventi di natura fiscale, ma viene precisato che la predisposizione di tributi ambientali da parte di quest'ultimi non può non tenere conto della necessaria osservanza di quanto garantito dal TFUE e dai principi comunitari in ambito tributario.

È da precisare che un intervento decisivo del legislatore comunitario, in termini di imposizione ambientale, rende necessaria un'ulteriore armonizzazione della coerente fiscalità anche nei singoli Stati membri.

1.3. Il processo di armonizzazione in materia di tributo ambientale

Il primo focus sul quale iniziare l'analisi della compatibilità dei tributi ambientali con le regole di diritto europeo si sostanzia nel principio di armonizzazione fiscale.

Tale principio è previsto dall'art. 113 del TFUE e prevede espressamente che: “ *Il Consiglio, deliberando all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento*

europeo e del Comitato economico e sociale, adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza”.

Il principio di armonizzazione si configura dunque come *“un criterio direttivo a contenuto positivo, al fine di prevedere l'integrazione progressiva dei sistemi tributari nazionali con i modelli unitari ed integrati definiti in ambito europeo¹¹”*. L'armonizzazione tende a garantire un'omogeneità dei vari sistemi fiscali, mediante l'individuazione di un criterio metodologico da realizzare attraverso una riduzione delle specificità e degli aspetti non incidenti sulla struttura e sulla funzione dei tributi.

Tale processo di armonizzazione ha preso avvio attraverso la sua articolazione in tre fasi: abolizione dei dazi doganali, armonizzazione dell'IVA e armonizzazione delle accise.

L'articolo 113 del TFUE si riferisce direttamente all'imposizione fiscale indiretta, dunque con riferimento, in primo luogo, all'imposta sul valore aggiunto, alle accise e alle imposte doganali. Tale scelta trova una giustificazione sia tecnica che politica, infatti da un punto di vista tecnico il Mercato Unico è caratterizzato in forma maggioritaria da forme di prelievo fiscale che incidono sui consumi, mentre a livello politico l'imposizione tramite forma indiretta è quella in cui gli Stati hanno meno resistenze conservatrici rispetto all'imposizione diretta regolata dall'articolo 114 TFUE.

Ai fini dell'imposizione indiretta, l'armonizzazione assume un ruolo primario all'interno del processo di unificazione che avviene a livello comunitario, capace di influenzare sensibilmente le dinamiche relative al

¹¹ ALFANO.R., *Tributi Ambientali, profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012, cit. pag.143.

funzionamento del mercato interno. In particolare, una disparità sulle imposte relative alle transazioni commerciali, quali ad esempio l'imposta sul valore aggiunto (IVA) o le imposte su accise o sui consumi in settori caratterizzati da una forte sensibilità economica, può alterare la neutralità del mercato, innescando conseguentemente meccanismi di concorrenza fiscale dannosa tra i vari Stati.

Considerando che la materia relativa alle imposte ambientali si configura come un settore trasversale alle politiche ambientali e fiscali, occorre chiedersi se le norme considerate alla base della politica ambientale comunitaria riescano a trovar applicazione nell'ambito della tassazione ecologica.

La base normativa in materia ambientale, dettata dagli artt. 114 e 192 TFUE, rinvia ad una procedura legislativa caratterizzata da due fasi peculiari:

- 1) la codecisione legislativa all'interno della procedura decisionale tra Consiglio e Parlamento Europeo;
- 2) l'introduzione della maggioranza qualificata in sede di votazioni interne al Consiglio.

Tuttavia, il presente iter normativo non si osserva in caso di misure sovranazionali a carattere fiscale, infatti, per l'adozione di misure comunitarie fiscali si richiede la votazione in Consiglio all'unanimità.

Da questo emerge una completa assimilazione all'interno della procedura legislativa tra la tassazione ambientale e quella fiscale. Inoltre, bisogna ricordare che in materia di tassazione ambientale, essendo disposta una competenza concorrente tra Ue e singoli Stati membri attraverso il principio della sussidiarietà, l'intervento delle Istituzioni europee negli ambiti non di sua esclusiva competenza, si rende solo necessario nel caso in cui l'armonizzazione con i principi comunitari non venga raggiunta dagli Stati membri.

Per tali motivi, dunque, le problematiche che colpiscono la politica fiscale europea si ripercuotono anche nella tassazione ambientale.

Nel complesso, le politiche fiscali ambientali assumono una dimensione sovranazionale, considerando che la risoluzione delle principali cause che arrecano danni all'ambiente deve avvenire in maniera globale.

Un esempio rilevante di armonizzazione di prelievi fiscali volti alle tematiche ambientali è rappresentato dallo strumento delle accise, le quali rappresentano un settore nevralgico all'interno delle politiche fiscali europee per la loro capacità di finanziare e incentivare non solo il settore ambientale, ma anche quello energetico e dei trasporti.

Come ribadito da Verrigni¹², le accise sono imposte indirette che grazie alla loro struttura, caratterizzante la fattispecie imponibile, si prestano in maniera ottimale a delinarsi come tributi ambientali, dal momento che i tributi ambientali individuati dall'Unione europea sono le imposte sui prodotti e sulle attività inquinanti.

Le accise dunque sono imposte sul consumo¹³ o sulla produzione che colpiscono prodotti utilizzati su larga diffusione, quali ad esempio prodotti energetici, energia elettrica, carburanti, tabacchi, alcool etilico.

Nel corso degli anni, le accise hanno avuto una loro evoluzione, divenendo uno strumento che ha saputo rispondere in maniera ottimale alle problematiche ambientali, essendo non solo funzionale ai fini del gettito, ma anche in grado di stimolare l'innovazione tecnologica nella prospettiva di sistemi produttivi ecocompatibili.

¹²VERRIGNI. C., "*Le accise nel mercato unico europeo*", in Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle finanze, A. Giuffrè, Milano, 2007, pag.251.

¹³ ALFANO. R., *Tributi ambientali, profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012, cit. pag.152. "È importante sottolineare che affinché un'imposta sui consumi o di fabbricazione assuma carattere ambientale, occorre che l'effetto inquinante divenga il parametro di commisurazione dell'imposta e si ponga direttamente come elemento giustificativo dell'entità del prelievo; ciò impone che sia di entità superiore al normale prelievo che graverebbe su quel tipo di consumo al fine di svolgere la funzione ambientale di riduzione del consumo dei prodotti inquinanti. Il presupposto di tale imposta per essere qualificata come ambientale non è il consumo in sé, ma il consumo in grado di causare danno all'ambiente".

La Comunità europea ha infatti avviato un processo di armonizzazione delle accise al fine di arginare le divergenze fiscali fra Stati membri accusati di provocare distorsioni al mercato. Sono stati realizzati numerosi interventi destinati al contenimento delle emissioni di anidride carbonica nei trasporti o nel campo delle emissioni acustiche, ma anche l'introduzione delle accise sui carburanti.

Le accise introdotte sui carburanti per uso privato sono un esempio di armonizzazione, infatti risultano armonizzate nella struttura, ma poi viene riconosciuta la libertà ai vari Stati membri di applicare aliquote differenziate nel rispetto degli obiettivi posti dalle politiche europee in tema di trasporti ed energia.

Dunque, in tale ottica, occorre ben definire che l'azione razionale ed armonizzata della politica ambientale fiscale comunitaria deve avvenire nel rispetto di principi normativi definiti inviolabili che andrò ad analizzare nei successivi paragrafi.

1.4. Il principio “chi inquina paga”

Il principio “chi inquina paga” trova un esordio enunciativo normativo nella Raccomandazione OCSE C (72) 128 del 26 maggio 1972, la quale stabilisce che al soggetto inquinatore devono imputarsi i costi della prevenzione e dei comportamenti inquinanti al fine di salvaguardare l'ambiente. In ogni modo, bisogna comunque ricordare che una prima formalizzazione del principio è rinvenibile nella legge francese del 16 dicembre 1964 n. 1245, relativa all'istituzione delle ‘agences financières de bassin’, in cui ha trovato espressione compiutamente la formula “*chi inquina paga e chi depura venga aiutato*”.

L'adozione dell'Atto Unico europeo avvenuta nel 1986 ha poi introdotto , attraverso l'art. 130R¹⁴ collocato all'interno delle disposizioni del Trattato CEE, il principio” chi inquina paga”.

Successivamente, mediante il Trattato di Lisbona del 2007, il principio” chi inquina paga” è stato ampliato nell'art. 191 comma 2 del TFUE, il quale afferma: *“La politica dell'Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell'Unione”. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell'azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio chi inquina paga”*.

Tale principio imputa una responsabilità nei confronti di chi arreca gravi danni all'ambiente e dunque legittima la predisposizione di misure economiche fiscali e strumenti giuridici per la tutela ambientale.

Tra i vari strumenti giuridici usati occorre ricordare permessi, penalità, canoni, ma in affiancamento ad essi si è fatto ricorso anche a sistemi di imposizione fiscale, quali imposte con finalità ambientale oppure anche ad agevolazioni fiscali dirette a penalizzare i fattori produttivi inquinanti.

L'articolo 191 del TFUE attribuisce il potere agli Stati membri di ricorrere a strumenti giuridici nell' attuazione delle loro politiche ambientali, tuttavia non ne viene contemplato nessun obbligo di introduzione nei propri ordinamenti nazionali. Il principio “chi inquina paga”, in tale prospettiva di

¹⁴Art. 130 R, TRATTATO CEE TITOLO VIII AMBIENTE, Atto Unico Europeo: 1. – L'azione della Comunità in materia ambientale ha l'obiettivo di: - salvaguardare, proteggere e migliorare la qualità dell'ambiente; - di contribuire alla protezione della salute umana; - di garantire un'utilizzazione accorta e razionale delle risorse naturali.

2- L'azione della Comunità in materia ambientale è fondata sui principi dell'azione preventiva e della correzione, anzitutto alla fonte, dei danni causati all'ambiente, nonché sul principio ‘chi inquina paga’. Le esigenze connesse con la salvaguardia dell'ambiente costituiscono una componente delle altre politiche della Comunità.

3.Nel predisporre l'azione in materia ambientale la Comunità terrà conto: - dei dati scientifici e tecnici disponibili; - delle condizioni dell'ambiente nelle varie regioni della Comunità; - dei vantaggi e degli oneri che possono derivare dall'azione o dall'assenza di azione; - dello sviluppo economico della Comunità nel suo insieme e dello sviluppo equilibrato delle sue singole regioni.

finanza funzionale, legittima quindi l'intervento tributario¹⁵ nelle politiche ambientali.

Si pone dunque come un principio delineato in una logica di tutela ambientale generale e preventiva, al quale vengono riconosciute una valenza e una portata di applicazione più ampie rispetto alla sola condizione di criterio di imputazione dei costi di protezione e ripristino dell'ambiente.

Il principio "chi inquina paga" è stato analizzato utilizzando 2 contrapposte interpretazioni¹⁶:

- 1) *“da un lato, basandosi su argomentazioni di tipo giuridico – civilistico, si è posto l’accento sul carattere risarcitorio dei prelievi ispirati ad esso;*
- 2) *da un altro punto di vista, utilizzando strumenti di ispirazione pigouviana, si sono delineati i connotati economici del principio, sottolineando la funzione di internalizzare le diseconomie esterne cui assolvono i prelievi ad esso ispirati”.*

A mio avviso, in nessuna di tali interpretazioni viene rappresentata l'effettiva portata del principio "chi inquina paga", infatti entrambe omettono la considerazione di un elemento che emerge nella definizione della norma, ossia il carattere coattivo dell'obbligo imposto al soggetto inquinatore di contribuire alle spese di protezione ambientale, delineato invece dall'art. 174 del Trattato di Roma.

Il principio, infatti, per la pluralità di applicazioni giuridiche ed economiche che comporta, può essere considerato la primaria fonte di legittimazione per gli Stati membri ad emanare norme in materia ambientale.

¹⁵BORIA P., *Diritto Tributario*, G. Giappichelli, Torino, 2016, pag. 211. Occorre evidenziare che l'utilizzo di strumenti tributari permette di utilizzare l'azione economica in una prospettiva corretta sul piano ecologico e sociale, così tale da internalizzare le diseconomie esterne (a carico del soggetto inquinante) e garantire il ripristino delle condizioni ambientali violate (a carico dello Stato o di altri enti pubblici).

In tale modo il tributo viene utilizzato come una leva in funzione della migliore allocazione delle risorse economiche e sociali all'interno di una comunità, andando a comporre un equilibrio tra lo sviluppo delle attività economiche e la tutela di un bene universale (quale è l'ambiente).

¹⁶PICCIAREDDA-SELICATO, *“Imposizione fiscale e principio chi inquina paga”*, in eurostudium.eu/convegni/interventoselicato, 2005.

Esso si distingue in particolar modo, per la sua capacità di legittimare l'introduzione di tributi ambientali che si caratterizzano per l'inclusione nella fattispecie imponibile del fattore ambiente, tramite l'individuazione in capo al soggetto passivo inquinante di una forza autonoma economica rinvenibile nel consumo o nell'utilizzo del bene ambientale.

1.4.1. La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno cagionato all'ambiente

La Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità ambientale costituisce il quadro normativo di riferimento in materia di prevenzione e riparazione del danno cagionato all'ambiente.

Occorre partire nell'analisi di tale Direttiva, affermando che la prevenzione e la riparazione del danno ambientale devono essere attuate attraverso l'applicazione del principio "chi inquina paga".

Il principio cardine di tale Direttiva è dunque il seguente: *"l'operatore la cui attività ha causato un danno ambientale o la minaccia imminente di tale danno sarà considerato finanziariamente responsabile in modo da indurre gli operatori ad adottare misure e a sviluppare pratiche atte a ridurre al minimo i rischi di danno ambientale¹⁷".*

Ai fini dell'applicazione, occorre partire dalla definizione di danno ambientale presente nell'art. 2 della Direttiva, il quale lo individua come *"un mutamento negativo misurabile di una risorsa naturale o un deterioramento misurabile di un servizio di una risorsa naturale, che può prodursi direttamente o indirettamente"*.

Sempre all'interno della nozione di danno ambientale, ne vengono elencate tre tipologie:

- 1) il danno alle specie e agli habitat naturali protetti¹⁸;

¹⁷ DIRETTIVA 2004/35/CE.

¹⁸ DIRETTIVA 2004/35/CE art 2, par.1, a) Vale a dire qualsiasi danno che produca significativi effetti negativi sul raggiungimento o il mantenimento di uno stato di conservazione favorevole di tali specie e habitat. L'entità di tali effetti è da valutare in riferimento alle condizioni originarie, tenendo conto dei criteri enunciati nell'allegato I.

- 2) il danno alle acque¹⁹;
- 3) il danno al terreno²⁰.

La responsabilità dell'operatore viene dunque subordinata alla condizione che il danno o la sua "imminente minaccia" derivi da una delle attività professionali indicate nell'apposito allegato III di tale Direttiva.

Inoltre, l'ambito di applicazione della normativa viene esteso al danno causato alle specie e agli habitat naturali protetti, da attività non elencate nel sopraindicato allegato, nei casi di comportamento doloso o colposo.

Viene conferita all'autorità competente la facoltà di ottenere informazioni dall'operatore su qualsiasi possibile minaccia imminente di danno ambientale e, se necessario, chiedere di assumere le misure di prevenzione idonee.

Qualora si verifichi un danno ambientale, l'operatore deve darne immediatamente notizia all'autorità competente, in seguito è tenuto ad adottare tutte le misure necessarie di prevenzione poste in essere attraverso il controllo oppure può intraprendere azioni di riparazione allo scopo di eliminare qualsiasi fattore di danno, in particolare gli inquinanti, o limitare ulteriori danni ambientali ed effetti nocivi alla salute umana.

Si riconosce inoltre mera facoltà agli Stati membri di non imputare all'operatore i costi delle azioni di riparazione o prevenzione, qualora egli

Il danno alle specie e agli habitat naturali protetti non comprende gli effetti negativi preventivamente identificati derivanti da un atto di un operatore espressamente autorizzato dalle autorità competenti, secondo le norme di attuazione dell'articolo 6, paragrafi 3 e 4 o dell'articolo 16 della direttiva 92/43/CEE o dell'articolo 9 della direttiva 79/409/CEE oppure, in caso di specie o habitat non contemplati dal diritto comunitario, secondo le disposizioni della legislazione nazionale sulla conservazione della natura aventi effetto equivalente.

¹⁹ Art 2, par.1 b) vale a dire qualsiasi danno che incida in modo significativamente negativo sullo stato ecologico, chimico e/o quantitativo e/o sul potenziale ecologico delle acque interessate, quali definiti nella direttiva 2000/60/CE, a eccezione degli effetti negativi cui si applica l'articolo 4, paragrafo 7 di tale direttiva.

²⁰ Art 2, par.1, c) vale a dire qualsiasi contaminazione del terreno che crei un rischio significativo di effetti negativi sulla salute umana a seguito dell'introduzione diretta o indiretta nel suolo, sul suolo o nel sottosuolo di sostanze, preparati, organismi o microrganismi nel suolo.

possa provare che il danno ambientale o la minaccia derivi da una di queste due condizioni:

- da un'emissione o un evento effettuati in base ad un'autorizzazione conferita o concessa ai sensi delle vigenti disposizioni legislative e regolamentari nazionali;
- dal rilascio di un'emissione o un'attività o qualsiasi altra forma di utilizzazione di un prodotto che l'operatore dimostri non essere stata causa probabile di danno ambientale, secondo lo stato delle conoscenze tecniche e scientifiche.

La Direttiva 2004/35/CE in ogni caso amplia dunque la sua portata di intervento, legittimando l'addebito nei confronti dell'operatore dei costi e delle attività volte a garantire l'integrità o il ripristino delle condizioni originarie dell'ambiente e garantendo il rispetto dei principi cardine dell'azione comunitaria in materia ambientale.

1.5. Il principio di non discriminazione fiscale

Il principio di non discriminazione viene disciplinato dall'art. 18 TFUE, il quale stabilisce le seguenti condizioni: *“Nel campo di applicazione dei trattati, e senza pregiudizio delle disposizioni particolari dagli stessi previste, è vietata ogni discriminazione effettuata in base alla nazionalità. Il Parlamento europeo e il Consiglio, deliberando secondo la procedura legislativa ordinaria, possono stabilire regole volte a vietare tali discriminazioni”*.

Tale principio riveste una funzione complementare al principio di uguaglianza tributaria anch'esso presente in tutti gli ordinamenti dei singoli Stati appartenente all'Unione Europea.

Esso impone sostanzialmente che venga riservato lo stesso trattamento fiscale a situazioni giuridiche uguali e al contrario che in

riferimento a situazioni diverse corrisponda, invece, una disciplina normativa eterogenea.

Conseguentemente a ciò, il principio in questione impone il divieto agli Stati membri di esercitare in materia di imposizione fiscale una potestà legislativa in modo irragionevole e non senza garantire una condizione di equità.

L'articolo 18 del TFUE ricopre una funzione residuale all'interno del diritto comunitario. Si tratta infatti di una norma a carattere generale, la quale trova applicazione solo nel caso non siano previste altre disposizioni normative nelle singole aree che disciplinano il mercato, diventando così uno strumento idoneo a sopprimere i diversi trattamenti fiscali emergenti, specialmente nell'ambito dei rapporti economici e commerciali tra gli Stati.

Il diritto europeo, inoltre, proibisce ogni discriminazione che, fondandosi su diversi criteri distintivi, giunga allo stesso risultato. La Corte di Giustizia ha rilevato più volte che *“una discriminazione sussiste se fattispecie eguali siano trattate diversamente, o viceversa, fattispecie diverse siano assoggettate al medesimo regime giuridico”²¹*.

Nell'ambito dell'imposizione fiscale in materia ambientale, la normativa legislativa adottata dai singoli Stati ha l'obbligo di tenere in considerazione il principio di non discriminazione.

L'art. 110 del TFUE regola attualmente il divieto di non discriminazione fra Stati stabilendo in merito: *“Nessuno stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili”*.

Considerando il rapporto che sussiste tra tassazione ambientale e il principio di non discriminazione, si evince che emergono delle forme di

²¹BORIA.P., *Il principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina dell'imposizione diretta*, in Riv.it.dir.pubbl. comunit., 2005, cit. pag. 475.

differenziazione fiscale di imposizione che colpiscono i prodotti in relazione alla loro impronta ecologica. Tale differenziazione può prevedere l'introduzione di forme fiscali agevolative o impositive a seconda dell'introduzione o della presenza di fattori inquinanti nei prodotti ecologici e viene ritenuta legittima se ha come obiettivo la tutela ambientale.

Tuttavia, possono emergere dei casi concreti, in cui nonostante le finalità di tutela dell'ambiente, emerge una violazione del principio di non discriminazione fiscale. Si pensi ad esempio al caso in cui uno Stato conceda forme agevolative di imposizione fiscale ai prodotti nazionali che evidenziano un minor impatto ambientale nella loro produzione, purché il produttore attesti tramite certificazione le misure di sostenibilità adottate nei processi produttivi e la stessa qualità dei prodotti. Lo stesso Stato potrebbe a sua volta invece effettuare una discriminazione nel trattamento fiscale nei confronti dei prodotti stranieri, perché non in grado di ottenere da tali produttori le certificazioni ambientali di prodotto e processo richieste.

In merito è intervenuta la Corte di Giustizia²², la quale si è espressa affermando che il produttore straniero non può subire tali discriminazioni. Dunque, ai fini dell'imposizione fiscale, egli ha diritto ad ottenere le stesse agevolazioni riservate ai produttori nazionali se presenta prodotti con le medesime certificazioni aventi tra loro carattere concorrenziale. Se ciò non avvenisse, emergerebbe infatti una violazione normativa dell'art. 18 TFUE, in seguito all'instaurarsi di una politica fiscale con connotazione protezionistica, quindi ostile alla libera concorrenza, assunta dai singoli Stati membri.

²² Corte di Giustizia, 9 luglio 1987, Causa C-356/85, Commissione/Regno del Belgio, in Racc., 1987, pag 3299. La Corte di Giustizia si è più volte pronunciata sul punto, sancendo che l'art. 90 TCE assicura la libera circolazione delle merci in condizioni normali di concorrenza, eliminando qualsiasi forma di protezione che possa derivare dall'applicazione di imposizioni interne discriminatorie nei confronti degli altri Stati membri e di garantire la perfetta neutralità delle imposizioni fra prodotti nazionali e prodotti degli altri Stati membri

CAPITOLO II: La fiscalità ambientale nel quadro giuridico nazionale

2.1. La tutela dell'ambiente nell'ordinamento italiano

Dopo aver analizzato accuratamente il percorso che ha introdotto la tutela dell'ambiente nelle politiche comunitarie e internazionali, è ora opportuno ripercorrere l'evoluzione storica con il quale il diritto ambientale si è affermato nel nostro ordinamento nazionale.

In primis, occorre delineare che il diritto ambientale ha una derivazione in prevalenza sovranazionale, infatti la normativa in merito presente nel nostro ordinamento deriva da fonti comunitarie e internazionali e la legislazione interna ha adeguato la sua azione solo in via successiva a quella delle altre autorità extranazionali.

L'ambiente ha assunto rilievo nel corso degli anni come bene giuridico degno di tutela autonoma, solo a seguito dei vari trattati e accordi internazionali che hanno sancito l'importanza di garantire una tutela ambientale a fronte di disastri ecologici sempre più presenti.

Nell'ordinamento nazionale la tutela ambientale è stata introdotta solamente nella nostra Carta costituzionale con la legge cost. n. 3 del 2001. Precedentemente a tale introduzione, infatti, il bene ambiente veniva richiamato solamente in alcuni leggi. La prima legge da menzionare è stata la legge Merli²³ del 10 maggio 1976, la quale può considerarsi uno dei primi interventi legislativi realizzati in materia ambientale.

Successivamente, a seguito dell'emanazione dell'art. 17 della legge finanziaria n. 449 del 1997, si è istituita una tassa sulle emissioni di anidride solforosa (SO₂) e di ossidi di azoto (NO_x) emesse da impianti di combustione aventi una potenza termica superiore o pari a 50 MW.

²³SANTISE M- ZUNICA, *Coordinate ermeneutiche di Diritto Penale*, G. Giappichelli, Torino, 2017, pag. 770. Nell'ambito dell'intricato reticolo normativo costituito dalla legislazione ambientale degli anni Sessanta e Settanta, uno dei primi interventi legislativi razionalizzatori può essere individuato nella legge 10 maggio 1976, n. 31 (c.d. "Legge Merli"), emanata in materia di tutela delle acque dall'inquinamento. Tale legge ha sostituito la precedente normativa, dettata dal legislatore in materia assai frammentaria e dispersa tra le numerose leggi in materia di igiene, sanità, pesca, ecc.

Nel 1999 il governo ha poi introdotto la ‘carbon tax’ mediante l’art. 8 della legge n. 448 del 1998²⁴. Sempre nello stesso periodo, tra il 1998 e il 2000, è avvenuta l’approvazione del Documento di Programmazione Economica e Finanziaria (DPEF), con il quale il Governo ha assunto l’impegno di introdurre nuove imposte ambientali con il fine di favorire, senza impattare sulla pressione tributaria già presente, lo sviluppo economico di attività produttive di beni e servizi ecologicamente compatibili. Si richiamava inoltre l’obbligo di assolvimento degli impegni assunti²⁵ alla convenzione di Kyoto.

L’Italia ha poi ratificato il protocollo di Kyoto con la legge 120/2002, con la quale il nostro Paese si è impegnato nella riduzione delle emissioni di gas serra del 6,5% nel periodo (2008-2012) rispetto al livello di inquinamento rilevato nel 1990.

Nell’evoluzione del processo di tutela ambientale è stata poi fondamentale l’introduzione nel 1986 del Ministero dell’ambiente, un organo deputato alla salvaguardia ambientale attraverso i poteri legislativi ad esso attribuiti. Tuttavia, in tale periodo, la tematica ambientale veniva ancora affrontata dalla Corte Costituzionale, richiamando altri beni giuridici tutelati anch’essi costituzionalmente. In particolar modo, la Corte estendeva la tutela ambientale in rapporto ai seguenti articoli della Costituzione:

²⁴ Tale legge mediante l’art. 8, comma 7 enunciava le seguenti disposizioni: “A decorrere dal 1° gennaio 1999 è istituita una imposta sui consumi di lire 1.000 per tonnellata di carbone, coke di petrolio, bitume di origine naturale emulsionato con il 30 per cento di acqua, denominato "Orimulsion" (NC 2714) impiegati negli impianti di combustione, come definiti dalla direttiva 88/609/CEE del Consiglio, del 24 novembre 1988. Per il carbone e gli oli minerali destinati alla produzione di energia elettrica, di cui al numero 11 della tabella A dell’allegato 1 annesso alla presente legge, le percentuali di cui al comma 6 sono fissate, rispettivamente, nel 5 e nel 20 per cento”.

²⁵ Le linee guida del 1998 costituiscono il primo quadro normativo di riferimento per l’elaborazione dei programmi necessari al soddisfacimento da parte dell’Italia dell’obiettivo di riduzione del 6,5% previsto dal Protocollo di Kyoto, così come integrato dall’accordo comunitario detto “Burden Sharing Agreement”. In merito si individuano le sei azioni da considerare rilevanti da intraprendere a livello nazionale: 1) aumento di efficienza del parco termoelettrico; 2) riduzione dei consumi energetici; 3) produzione di energia da fonti rinnovabili; 4) riduzione dei consumi energetici nei settori industriale, abitativo e terziario; 5) riduzione delle emissioni nei settori non energetici; 6) assorbimento delle emissioni di carbonio dalle foreste. Nell’ottica di tali obiettivi, il contrasto al cambiamento climatico poteva essere raggiunto anche attraverso misure di fiscalità ecologica, sostitutive di ogni altra forma di prelievo già presente.

- l'art. 2 veniva richiamato dalla giurisprudenza per ipotizzare l'esistenza di un diritto soggettivo in capo all'ambiente, attraverso il richiamo ai diritti della personalità. Si correlava dunque l'integrità dell'ambiente alla qualità della vita dell'uomo, la quale va inclusa tra i diritti inviolabili della persona.
- l'art. 9, garantendo la tutela del paesaggio e del patrimonio artistico culturale, richiamava dunque la realizzazione di una tutela ambientale come fondamentale al paesaggio stesso, attraverso la salvaguardia della flora e della fauna e il contrasto all'intervento dannoso realizzato dall'uomo.
- l'art. 32 implicava una correlazione tra la tutela ambientale il diritto alla salute di ogni cittadino.
- l'art. 41 poneva in essere una possibile estensione con la tutela ambientale, affermando che nonostante l'iniziativa economica pubblica e privata sia considerata libera, trova una limitazione qualora si svolga in contrasto con l'utilità sociale oppure arrechi un possibile danno alla libertà, sicurezza e dignità.

La giurisprudenza della Corte Costituzionale ha poi ulteriormente implementato la tutela ambientale attraverso le sue pronunce, le quali hanno superato l'interpretazione iniziale protezionistica dell'ambiente richiamata dagli stessi articoli normativi. In merito, assume fondamentale rilevanza la sentenza della Corte Costituzionale n. 210 del 1987, la quale ha definito l'ambiente come *“bene immateriale, unitario che l'ordinamento prende in considerazione come valore primario ed assoluto, riconosciuto e tutelato dalle norme come bene giuridico e comprensivo di tutte le risorse ambientali e culturali”*. È emersa dunque l'interpretazione dell'ambiente come un diritto autonomo al quale assicurare una tutela in via separata rispetto agli altri diritti costituzionali già presenti. La sentenza citata inoltre configurava il diritto all'ambiente come un diritto alla persona e alla collettività,

affermando: *“Va riconosciuto lo sforzo di dare un riconoscimento specifico alla salvaguardia dell’ambiente come diritto fondamentale della persona ed interesse fondamentale della collettività e di creare istituti giuridici per la sua protezione”*.

Tuttavia, come già richiamato precedentemente, l’ambiente ha completato il suo processo di tutela con la L. Cost. n. 3 del 18 ottobre 2001.

Tale legge, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 248 del 24 ottobre 2001, attraverso l’articolo 117 della Costituzione enuncia espressamente che *“la tutela dell’ambiente, dell’ecosistema e dei beni culturali”* sono materie in cui lo Stato detiene potestà legislativa esclusiva. Sempre tale articolo dispone che *“sono materie di legislazione concorrente quelle relative alla valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali. Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato”*.

Il quadro normativo in materia di tutela ambientale è stato ulteriormente definito attraverso il D.lgs. n. 152 del 2006, il quale prende il nome anche di Testo Unico Ambientale (T.U.A)²⁶. Il legislatore ha dunque emanato una sorta di Codice dell’ambiente, il quale funge da guida in materia, raggruppando la normativa di riferimento dell’intero settore già esistente e regolando dunque il modo di agire²⁷ dei soggetti operanti nei vari

²⁶ D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 Norme in materia ambientale.

Art. 1 Il presente decreto legislativo disciplina, in attuazione della legge 15 dicembre 2004, n. 308, le materie seguenti:

- a) nella parte seconda, le procedure per la valutazione d’impatto ambientale (VIA) e per l’autorizzazione ambientale integrata (IPPC);
- b) nella parte terza, la difesa del suolo e la lotta alla desertificazione, la tutela delle acque dall’inquinamento e la gestione delle risorse idriche;
- c) nella parte quarta, la gestione dei rifiuti e la bonifica dei siti inquinati;
- d) nella parte quinta, la tutela dell’aria e la riduzione delle emissioni in atmosfera;
- e) nella parte sesta, la tutela risarcitoria contro i danni all’ambiente.

²⁷ L’art. 3- ter (Principio dell’azione ambientale”) di tale decreto impone che la tutela dell’ambiente e degli ecosistemi naturali e del patrimonio culturale debba essere garantita da tutti gli enti pubblici e privati o dalle persone fisiche o giuridiche, attraverso un modus operandi conforme ai principi richiamati dalla normativa comunitaria.

campi ecologici, comprese le sanzioni e i risarcimenti in caso di danno ambientale provocato. L'art. 2 di tale decreto pone come *“obiettivo primario la promozione dei livelli di qualità della vita umana, da realizzare attraverso la salvaguardia ed il miglioramento delle condizioni dell'ambiente e l'utilizzazione accorta delle risorse naturali”*.

2.2. I principi a sostegno delle politiche italiane

In materia ambientale avviene l'applicazione di un approccio per principi che abbia il fine di garantire un'armonizzazione delle discipline e degli oggetti caratterizzanti le normative nazionali e comunitarie.

Tale approccio trova soprattutto una sua giustificazione nel fatto che all'interno delle numerose e articolate leggi ambientali, non si è ancora arrivati ad una definizione giuridica univoca di ambiente.

I principi applicati nel nostro ordinamento nazionale a sostegno delle politiche ambientali hanno derivazione comunitaria, la quale a sua volta li ha recepiti conseguentemente all'applicazione di accordi e trattati internazionali.

Il quadro normativo di partenza è dato dall'art. 191 comma 2 del TFUE, il quale si caratterizza per l'individuazione dei principi comunitari alla base della tutela dell'ambiente, i quali devono essere rispettati da ogni singolo Stato appartenente all'UE.

Nell'implementazione delle politiche ambientali nazionali, ogni singolo Stato membro deve garantire il rispetto dei seguenti principi cardine:

- il principio di sviluppo sostenibile, la cui introduzione è avvenuta recentemente con l'art. 3 del Trattato sull'Unione Europea, presuppone la realizzazione di uno sviluppo capace di soddisfare i bisogni delle generazioni attuali, mediante l'uso delle risorse ambientali, senza precludere tale possibilità alle generazioni future.

- il principio di integrazione che ha il fine di bilanciare l'obiettivo della tutela ambientale con gli interessi spesso contrastanti degli altri settori economici.
- il principio di prevenzione, il quale prevede una legislazione efficace in materia ambientale, la quale sia in grado di emanare norme in grado di impedire all'origine la formazione di un danno conosciuto a priori e con certezza scientifica.
- il principio di precauzione, il quale deriva dal diritto internazionale, ha trovato consacrazione nell'art. 191 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. Esso permette la possibilità di introdurre misure di tutela ambientale, anche in condizioni caratterizzate dalla presenza di informazioni scientifiche insufficienti, qualora vi siano indicazioni sulla possibilità che si realizzi un rischio per l'ambiente o per la salute. L'applicazione del principio di precauzione deve inserirsi nel grado generale dell'analisi e della gestione del rischio connesso all'esercizio di un'attività economica, per tale motivo si richiede di definire il livello di pericolo accettabile per la società, sulla base dell'identificazione degli effetti potenzialmente negativi e sulla valutazione dei dati scientifici disponibili.
- il principio 'chi inquina paga' viene considerato parte integrante della concezione di tassa pigouviana, in quanto è tenuto a pagare il tributo ambientale il soggetto che ha cagionato il danno sulla base della gravità del danno prodotto. Viene considerato, dunque, come una forma di risarcimento per il danno provocato, ma può anche divenire un rimedio per i soggetti possibili inquinatori, al fine di internalizzare preventivamente i costi di tutela e ripristino dell'ambiente, rafforzando così la sua connessione con l'adozione di strumenti economici finanziari, quali ad esempio i tributi ambientali.

- il principio di un livello di protezione elevato e rigoroso implica un processo continuo di revisione delle scelte normative adottate in stretta connessione con l'evoluzione delle competenze scientifiche e tecnologiche che si hanno a disposizione, con lo scopo di utilizzare le tecniche migliori.
- il principio di sussidiarietà si pone come principio che disciplina l'esercizio delle competenze dell'Unione Europea. In particolare, nei settori che non sono di competenza esclusiva dell'UE, il principio di sussidiarietà intende proteggere la capacità di decisione e di azione dei singoli Stati membri e legittima l'intervento dell'organo sovranazionale comunitario, qualora l'azione dei singoli Stati non sia in grado di raggiungere gli obiettivi prefissati.

Il nostro ordinamento nazionale, attraverso la disposizione contenuta all'interno dell'art. 3 del D.lgs. n. 152 del 2006, ha recepito e sancito direttamente tali principi comunitari. In merito l'articolo 3-bis, comma 1 e 2 dispone:

“1. I principi posti dalla Presente Parte prima e dagli articoli seguenti costituiscono i principi generali in tema di tutela dell'ambiente, adottati in attuazione degli articoli 2,3,9,32,41,42 e 44, 117 commi 1 e 3 della Costituzione e nel rispetto degli obblighi internazionali e del diritto comunitario.

2. I principi previsti alla presente Parte prima costituiscono regole generali della materia ambientale nell'adozione degli atti normativi, di indirizzo e di coordinamento e nell'emanazione dei provvedimenti di natura contingibili ed urgente”.

Analizzando l'articolo 3, nel suo proseguo si evidenziano tali principi:

- l'articolo 3-ter enuncia il principio dell'azione ambientale, secondo il quale le azioni di tutela dell'ambiente, degli ecosistemi e del

patrimonio culturale devono essere realizzate da enti e persone fisiche o giuridiche, nel rispetto dei principi di precauzione, di azione preventiva, di correzione alla fonte dei danni causati all'ambiente e del principio "chi inquina paga".

- l'articolo 3-quater regola il principio dello sviluppo sostenibile, sostenendo che ogni attività umana deve svolgersi senza compromettere la qualità della vita e le possibilità alle generazioni future. Anche l'attività della pubblica amministrazione, al fine di garantire lo sviluppo sostenibile, deve considerare prioritari gli interessi di tutela ambientale e del patrimonio culturale. Il principio inoltre, pone l'individuazione di un rapporto equilibrato nell'utilizzo delle risorse ereditate, tra quelle da risparmiare e quelle da trasmettere, inserendo il principio di solidarietà al fine di salvaguardare l'ambiente.
- l'articolo 3-quinquies enuncia i principi di sussidiarietà e leale collaborazione, stabilendo che i principi contenuti nel decreto costituiscono il quadro normativo di riferimento per l'instaurazione della tutela ambientale nel territorio nazionale.

Si prevede inoltre che le regioni e le provincie autonome di Trento e Bolzano possano adottare forme di tutela dell'ambiente più restrittive, qualora si presentino situazioni di criticità per l'ambiente nei loro territori. Allo stesso tempo si dispone anche che lo Stato possa intervenire nelle questioni ambientali, se l'azione degli enti territoriali inferiori non ha conseguito gli obiettivi che erano stati prefissati.

Nei rapporti tra regioni ed enti locali inferiori opera il principio di sussidiarietà, indicando che le regioni nelle materie di competenza possano esercitare il potere sostitutivo del Governo nei confronti di un ente locale, se ne sussistono le condizioni.

- l'articolo 3-sexies regola il diritto di accesso alle informazioni ambientali e di partecipazione a scopo collaborativo, stabilendo che

chiunque, senza dimostrare un interesse giuridico rilevante può avere accesso alle informazioni che riguardano lo stato dell'ambiente nel territorio nazionale.

2.3. Gli strumenti di attuazione delle politiche ambientali

Dopo aver ripercorso l'evoluzione normativa che ha portato all'introduzione dell'ambiente e della sua tutela all'interno della nostra Costituzione, ed analizzato i principi comunitari e nazionali su cui costruire le politiche ambientali, è ora opportuno focalizzarsi sugli strumenti di regolazione diretta ed economici che vengono applicati dagli organi competenti per porre in essere gli obiettivi ambientali definiti.

L'affermazione delle politiche ambientali ha infatti definito le finalità da perseguire, le quali possono essere ottenute attraverso determinati strumenti diversificati. Tra questi, i primi ad essere stati attuati sono stati gli strumenti *command and control* delle attività amministrative, le quali pongono in essere l'attività di prevenzione e controllo, mediante l'individuazione di standard e obblighi precisi, seguiti a sua volta da un'ulteriore fase di verifica. Queste attività richiedono tempi di implementazione non rapidi, ma soprattutto la presenza di soggetti dotati di competenze tecniche, al fine di elaborare le procedure e le autorizzazioni necessarie, nonché l'applicazione della fase di controllo finale, finalizzata ad imporre eventuali sanzioni, a seguito della violazione delle disposizioni amministrative predisposte.

Tuttavia, oltre agli strumenti *command and control*, la politica comunitaria ambientale si è orientata verso un nuovo approccio caratterizzato dall'utilizzo di strumenti economici.

Nell'ambito del contesto comunitario, dopo l'ampliamento territoriale dell'UE, in seguito all'ingresso di dieci nuovi Stati membri avvenuto nel 2004, si è verificato un forte incremento di nuove risorse

ambientali. Si è reso dunque necessario introdurre politiche innovative per massimizzare l'efficienza delle risorse acquisite, riducendo al minimo gli effetti sull'ambiente, ma continuando a perseguire l'obiettivo dello sviluppo sostenibile.

Il nuovo approccio orientato all'utilizzo di strumenti economici veniva già citato dalla Commissione Europea nel 2003, la quale sosteneva:

” Un forte pilastro ambientale, maggiormente orientato a strumenti di mercato ed economicamente razionale può contribuire a conseguire le finalità di Lisbona; soppesando attentamente i possibili compromessi tra obiettivi economici e ambientali, si possono trovare soluzioni vantaggiose per entrambi e favorire lo sviluppo sostenibile²⁸”.

Inoltre, già a partire dal sesto Programma comunitario di azione in materia di ambiente, l'Unione Europea, nella sua rinnovata strategia ambientale, ha incentivato l'utilizzo di strumenti economici. In particolare, l'attenzione europea si è concentrata sinergicamente sulla tassazione delle emissioni legate all'inquinamento atmosferico e nei settori energetico e trasporti.

Nel 2007 l'approvazione del nuovo Programma integrato, sull'energia e i cambiamenti climatici, utilizzato ai fini della politica ambientale, ha rafforzato la necessità di ricorrere a strumenti economici e a capillari politiche fiscali per il conseguimento degli obiettivi comunitari.

Infatti, gli strumenti di mercato, sia che influiscano sui prezzi tramite tassazione o incentivi oppure impongano determinati quantitativi di emissione tramite lo scambio di quote o diritti, devono garantire una flessibilità in grado di ridurre i costi legati alla tutela ambientale.

²⁸ Commissione, Comunicazione al Consiglio e al Parlamento Europeo, Riesame della Politica Ambientale-2003-Consolidare il pilastro ambientale dello Sviluppo Sostenibile del 3 dicembre 2003.

Gli strumenti di mercato, se usati all'interno di una politica eterogenea, si caratterizzano per alcuni vantaggi che apportano rispetto all'utilizzo di strumenti normativi, quali ad esempio i command and control.

Possono garantire infatti:

- il miglioramento dei prezzi dovuto al valore dato ai costi e ai benefici esterni delle attività economiche, in modo tale che i soggetti economici ne possano tenere in considerazione ed adattare il loro comportamento per ridurre o aumentare gli effetti positivi sull'ambiente;
- la maggiore flessibilità per le imprese nel conseguimento dei loro obiettivi;
- la spinta all'innovazione tecnologica per contrastare i comportamenti dannosi verso l'ambiente;
- il possibile sostegno all'occupazione.

2.3.1. Command and control

Gli strumenti command and control sono stati gli strumenti inizialmente usati in prevalenza nell'attuazione delle politiche ambientali. Essi hanno costituito il primo passo nel processo di tutela dell'ambiente, al fine iniziale di ridurre il livello di inquinamento presente, attraverso l'introduzione di soluzioni tecniche volte a limitare l'impatto ambientale delle attività economiche.

Tali strumenti si identificano con i principi generali di precauzione, prevenzione e dell'azione correttiva. Attraverso la loro introduzione, il legislatore nazionale ha cercato di limitare e di impedire che il comportamento dannoso dell'uomo potesse incidere negativamente sull'ambiente.

Il termine command and control identifica gli strumenti di regolazione diretta applicati nello sviluppo delle politiche ambientali, tra i

quali si distinguono la programmazione anticipata, la pianificazione, le autorizzazioni ambientali ed un intervento di controllo.

Affinché una forma di regolamentazione command and control possa funzionare correttamente, si rendono necessarie due condizioni: la definizione di uno standard²⁹ quantitativo socialmente efficiente di inquinamento ex ante e la garanzia del rispetto delle norme ambientali ex post, tramite l'istituzione di una pluralità di organi amministrativi dotati di competenze tecniche specifiche in grado di vigilare continuamente ed applicare sanzioni civili e penali nei casi di violazioni delle norme ambientali.

Nell'analisi delle varie tipologie di strumenti command and control, è opportuno partire dall'attività amministrativa di programmazione e pianificazione, la quale deriva dall'approvazione a livello comunitario di piani e programmi da sviluppare in ogni Stato membro dell'UE per raggiungere gli obiettivi prefissati.

L'attività di programmazione è stata segnata dall'introduzione di programmi d'azione comunitari, i quali hanno avuto una loro fase di evoluzione nel corso degli anni. Il primo programma d'azione comunitario è

²⁹ All'interno della normativa europea è possibile individuare determinate tipologie di standard ambientali a cui produttori e consumatori sono tenuti ad adeguarsi: standard di emissione, standard di qualità, standard di processo e standard di prodotto. Gli standard di emissione stabiliscono la quantità massima di emissioni consentita per unità di materia in un corpo ricettore come l'acqua o l'aria.

Gli standard di qualità del corpo ricettore determinano invece la concentrazione massima degli inquinanti in un determinato corpo ricettore.

Gli standard di processo impongono l'obbligo per i produttori di usare le migliori tecnologie a loro disposizione, mentre gli standard di prodotto sono regolati da norme che specificano la qualità ambientale dei prodotti.

Nella definizione di uno standard efficiente di inquinamento, sul legislatore incombe l'onere di effettuare un'analisi di costi e benefici, che attraverso la quantificazione economica e il bilanciamento dei costi e benefici marginali relativi a una determinata attività economica, ne determini il livello ottimale. Il regolatore è tenuto infatti a conoscere sia i costi (ambientali) derivanti da una particolare attività, sia i costi derivanti dalla mancata attività, qualora sia sottoposta alla limitazione in seguito all'applicazione di standard. L'autorità deve inoltre saper quantificare l'esternalità ambientale, pari alla differenza tra i costi sociali e i costi privati di produzione, e il costo marginale di abbattimento delle esternalità, attuabile ricorrendo a tecnologie meno inquinanti. La conoscenza dei costi di abbattimento dell'inquinamento diviene sempre più difficile per il legislatore, infatti le imprese operanti sono sempre più riluttanti a condividere tali informazioni oppure trasmettono comunicazioni in merito distorte, in grado di influenzare una regolamentazione che non aumenti gli standard di inquinamento richiesti, per poter dunque operare senza ulteriori impedimenti normativi che siano in grado di condizionare la loro posizione competitiva nel mercato.

stato redatto nell'anno 1973 e ha assunto la denominazione di "Primo programma d'azione in materia ambientale". Successivamente sono stati predisposti altri sei programmi con l'intento di porre una definizione delle linee programmatiche, degli indirizzi e strumenti da porre in essere nell'attuazione delle politiche ambientali.

Di particolare rilievo è stata l'introduzione dei primi due programmi di azione ambientale, i quali hanno stabilito il ruolo centrale assunto dall'interesse ambientale rispetto a ogni altro tipo di programmazione, anche economica, adottata dalla Comunità Economica Europea. Inoltre hanno sancito il principio di prevenzione dell'inquinamento, rispetto all'intervento successivo di recupero e ripristino, ed il principio chi inquina paga.

Occorre inoltre menzionare il settimo programma di azione ambientale, intitolato "Vivere bene entro i limiti del nostro pianeta", la cui attuazione si è conclusa nel 2020. Adottato nel 20 novembre 2013 con la decisione n. 1386/2013/UE, il programma aveva stabilito nove obiettivi prioritari³⁰ da realizzare entro il 2020.

Accanto alla programmazione, altro strumento utilizzato di ugual importanza è la pianificazione. Essa prevede la fissazione di valori soglia e parametri precisi da rispettare nell'utilizzo delle risorse ambientali, con il fine di preservare e migliorare la loro qualità. Inoltre, con questo determinato strumento, possono essere fissate all'interno degli impianti produttivi soglie

³⁰L'art. 2 della seguente decisione n. 1386/ 2013/UE del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20 novembre 2013 elencava i seguenti obiettivi da raggiungere: "a) Proteggere, conservare e migliorare il capitale naturale dell'Unione;

b) Trasformare l'Unione in un'economia a basse emissioni di carbonio, efficiente nell'impiego delle risorse, verde e competitiva;

c) Proteggere i cittadini dell'Unione da pressioni legate all'ambiente e da rischi per la salute e il benessere;

d) Sfruttare al massimo i vantaggi della legislazione dell'Unione in materia di ambiente migliorandone l'attuazione;

e) Migliorare le basi di conoscenza e le basi scientifiche della politica ambientale dell'Unione;

f) Garantire investimenti a sostegno delle politiche in materie di ambiente e clima e tener conto delle esternalità ambientali;

g) Migliorare l'integrazione ambientale e la coerenza delle politiche;

h) Migliorare la sostenibilità delle città dell'Unione;

i) Aumentare l'efficacia dell'azione unionale nell'affrontare le sfide ambientali e climatiche a livello internazionale".

massime di emissione dei fattori inquinanti, mantenendo allo stesso tempo l'obiettivo primario di limitarne la produzione.

Dopo aver definito le fasi di programmazione e pianificazione, all'interno degli strumenti di regolazione command and control non è possibile non soffermarsi sui provvedimenti di tipo autorizzativo.

Le autorizzazioni ambientali sono dei provvedimenti di tipo amministrativo istituiti dal legislatore per regolare lo svolgimento di determinate attività economiche. Si differenziano dalle altre autorizzazioni amministrative sotto un profilo soggettivo, in quanto sono atti emanati da autorità predisposte alla tutela ambientale e dal lato oggettivo essendo atti rivolti a implementare un controllo finalizzato ad impedire che lo svolgimento di attività economiche possa arrecare un danno ambientale e per la salute dell'uomo.

Lo strumento delle autorizzazioni è stato istituito in modo tale da garantire il rispetto dei principi comunitari di prevenzione, precauzione e correzione alla fonte del possibile effetto dannoso ambientale, dunque il suo contenuto deve essere preciso, in quanto l'attività di controllo si basa sul rispetto di determinati parametri tecnici.

La principale autorizzazione è rappresentata dalla valutazione d'impatto ambientale (VIA) di piani e programmi³¹, la quale è stata istituita in modo da descrivere e valutare, in via preventiva, i possibili impatti ambientali causati dall'azione dell'uomo, cercando inoltre di identificare le

³¹ La valutazione di impatto ambientale (VIA) è obbligatoriamente prevista, come disposto dall'art. 6 del D.lgs. n. 152/2006, nelle seguenti casistiche:

- a) progetti menzionati negli Allegati II e III alla parte II del D.lgs. n. 152/2006;
- b) progetti, di cui agli allegati II- bis e IV, riguardanti opere o interventi di nuova realizzazione da effettuarsi in aree naturali protette inquadrate dalla Legge n. 394/1991;
- c) progetti elencati nell'allegato II che riguardano lo sviluppo o il collaudo di nuovi metodi o prodotti e non utilizzati per più di 2 anni, qualora l'autorità competente li abbia bloccati in seguito a non approvazione durante la verifica di assoggettabilità a VIA, perché potenzialmente in grado di produrre effetti dannosi ambientali;
- d) le modifiche o estensioni dei progetti, tra cui quelli indicati negli allegati II e III che causano il superamento dei valori soglia stabiliti;
- e) i progetti elencati negli allegati II, II- bis, III, IV qualora l'autorità competente durante la procedura di VIA dimostri che siano in grado di produrre un impatto ambientale dannoso.

misure idonee a contrastare quelli dannosi. L'art. 4 comma 3 del D.lgs. n. 152/2006 stabilisce in merito che la valutazione di piani, programmi e progetti ha la finalità di assicurare che *“l'attività antropica sia compatibile con le condizioni per un sviluppo sostenibile, e quindi nel rispetto della capacità rigenerativa degli ecosistemi e delle risorse, della salvaguardia della biodiversità e di un'equa distribuzione dei vantaggi connessi all'attività economica”*.

La valutazione viene svolta dall'autorità competente sulla base di un'istanza presentata dal soggetto proponente il progetto. Quest'ultimo, prima di presentare l'istanza, deve effettuare uno studio di impatto ambientale (SIA), attraverso il quale si presenta una descrizione delle caratteristiche del progetto e si individuano e valutano i possibili effetti sull'ambiente e le azioni di monitoraggio da implementare.

L'autorità competente effettua successivamente una valutazione sulla base dell'istanza presentata, prendendo in considerazione lo studio di impatto ambientale, le eventuali informazioni supplementari del proponente e i possibili risultati emersi nella fase di consultazione.

Il provvedimento di VIA³² contiene le motivazioni e le considerazioni su cui si basa la decisione finale presa dall'autorità competente. Una volta pubblicato, il provvedimento ha un'efficacia temporale di 5 anni.

Accanto al procedimento autorizzatorio di VIA, vi è un'ulteriore procedura denominata valutazione ambientale strategica (VAS). Tale autorizzazione, introdotta a seguito della direttiva 2001/42/CE, è stata recepita anch'essa dalla normativa nazionale all'interno del D.lgs. n. 152/2006.

³² L'autorità competente emana il provvedimento di VIA, attraverso il quale si definiscono:

- a) le condizioni per la realizzazione, l'esercizio e la dismissione del progetto;
- b) le linee di indirizzo da seguire nella fase di sviluppo progettuale per garantire l'applicazione dei criteri volti a garantire la tutela ambientale;
- c) le misure di monitoraggio per prevenire, ridurre o compensare gli eventuali danni ambientali prodotti.

Lo stesso decreto ha regolato le competenze dei soggetti chiamati in causa nel rilascio di questa autorizzazione. Si è così disposto che per tutti i piani e programmi da sottoporre in sede statale alla procedura di VAS, l'approvazione compete agli organi dello Stato. In merito, l'autorità competente individuata è il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del territorio e del Mare, il quale esprime un parere motivato di concerto con il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo, che collabora alla relativa attività istruttoria.

Invece, vengono sottoposti a VAS secondo le disposizioni delle leggi regionali, tutti i piani e programmi, la cui approvazione compete alle regioni e province autonome o agli enti locali.

La Valutazione ambientale strategica viene avviata dall'autorità predisposta e si articola nelle seguenti fasi:

- a) lo svolgimento di una verifica iniziale di assoggettabilità di piani e programmi, da approvare dall'autorità competente, la quale verifica la presenza significativa di un possibile impatto ambientale dannoso;
- b) la stesura di un rapporto ambientale effettuata dal soggetto proponente il piano o il programma, attraverso il quale si effettua una descrizione dei probabili impatti ambientali rilevanti e soprattutto una valutazione della tipologia e della quantità di residui ed emissioni previste;
- c) la fase di consultazione che viene avviata dopo la pubblicazione di un avviso nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana o nel Bollettino Ufficiale della regione o provincia autonoma interessata. Viene concesso un termine di 60 giorni dalla pubblicazione, affinché chiunque possa prenderne visione e depositare le proprie osservazioni in forma scritta;
- d) la valutazione del rapporto ambientale da parte dell'autorità competente, la quale acquisisce dall'autorità precedente tutta la documentazione necessaria, comprese le osservazioni presentate e ed

esprime un giudizio dopo aver svolto le attività tecnico - istruttorie necessarie;

- e) la decisione finale di approvazione del piano o programma viene presa dall'organo competente per l'adozione, al quale si deve trasmettere il rapporto ambientale, il giudizio tecnico espresso e l'eventuale documentazione acquisita nella fase di consultazione.

Lo strumento delle autorizzazioni ambientali ha poi avuto un punto di svolta, all'interno delle politiche comunitarie ecologiche, in seguito all'adozione della Direttiva europea n. 91/61/CE denominata anche disposizione IPPC (Integrated Pollution Prevention and Control). Essa ha avuto il merito di introdurre una disciplina innovativa con l'obiettivo del contenimento e del controllo delle emissioni di attività industriali altamente inquinanti, la quale prevede i requisiti minimi per ottenere le autorizzazioni necessarie da parte delle attività industriali. Tale Direttiva è stata poi recepita in Italia con l'istituzione dell'AIA (Autorizzazione integrata ambientale), attraverso l'emanazione del D.lgs. n. 59 del 18 febbraio 2005.

L'autorizzazione integrata ambientale è un provvedimento che autorizza l'esercizio di un impianto a determinate condizioni in grado di garantire la conformità ai requisiti previsti dalla direttiva IPPC.

L'AIA ha garantito uno snellimento della procedura amministrativa, sostituendo attraverso un unico titolo abilitativo tutte le precedenti autorizzazioni che erano necessarie per il funzionamento di un impianto.

La logica dell'autorizzazione integrata ambientale consiste in una gestione unitaria e integrata delle condizioni di esercizio degli impianti, capace di garantire il rispetto dei principi comunitari di prevenzione dell'inquinamento, precauzione e di riduzione dei fenomeni dannosi ambientali. In tal senso, ogni stato membro, nel rilascio dell'autorizzazione deve accertarsi che includa determinate misure, tra cui:

- a) i valori limite di emissione delle sostanze inquinanti;

- b) i requisiti di controllo delle emissioni che indicano la metodologia di misurazione, la frequenza e la procedura di valutazione adottata;
- c) le misure relative alle condizioni di esercizio diverse da quelle normali, con particolare riferimento in caso di rischi ambientali, all'avvio, alle disfunzioni o arresti temporanei o definitivi dell'impianto.

Tali misure dovranno essere sviluppate con l'utilizzo delle migliori tecnologie disponibili, in modo da giungere alla definizione di livelli di efficienza ambientale da perseguire dai possibili soggetti inquinatori.

L'applicazione della autorizzazione riguarda le attività industriali, indicate nell'allegato VII alla Parte seconda del D.lgs. n. 152/2006, raggruppabili in 6 categorie: attività energetiche; produzione e trasformazione dei metalli; industria dei prodotti minerali e industria chimica; gestione dei rifiuti ed una serie di attività di diversi settori economici, quali ad esempio cartiere, concerie, stabilimenti tessili e impianti alimentari.

L'autorità competente al rilascio dell'AIA in sede statale è il Ministero dell'Ambiente e della tutela del territorio e del Mare (MATT). Mentre, in sede regionale, l'autorità predisposta è la pubblica amministrazione con compiti di tutela e protezione dell'ambiente, individuata secondo le disposizioni delle leggi regionali o delle provincie autonome.

La durata dell'autorizzazione è stata fissata ordinariamente nella misura di 10 anni. Tuttavia, esistono due particolari casistiche:

- 1) la prima dispone un'autorizzazione con durata di 16 anni per gli impianti registrati ai sensi del Regolamento CE n. 1221/2009;
- 2) la seconda prevede una durata di 12 anni per le autorizzazioni rilasciate agli impianti certificati secondo la norma UNI EN ISO 14001.

2.3.2. Gli strumenti di mercato

L'utilizzo del sistema command and control non ha portato al raggiungimento dei risultati sperati, poiché si basa su un sistema sanzionatorio che non riesce a garantire una strategia preventiva di tutela dell'ambiente, capace di imporre alle imprese comportamenti adeguati.

Si è reso dunque necessario ricorrere ad un nuovo approccio costituito dagli strumenti economici finanziari, i quali sono stati attuati mediante politiche macroeconomiche finalizzate al raggiungimento dello sviluppo economico sostenibile. Tali strumenti sono collegati all'attuazione del principio "chi inquina paga" e si distinguono per la loro adattabilità al soddisfacimento degli interessi di tutela ambientale.

Secondo l'Organizzazione per la Cooperazione e Sviluppo Economico (OCSE) devono essere considerati strumenti economici per la salvaguardia ambientale *"tutte quelle misure che incidono sulle scelte tra diverse alternative tecnologiche e di consumo, attraverso la modificazione delle convenienze in termini di costi e benefici privati"*³³. Sulla base di tale nozione, l'OCSE ha rilevato almeno 5 categorie di strumenti economici volti alla tutela ambientale:

- 1) tasse/imposte e tariffe con funzione dis/incentivante o di gettito e entrambe;
- 2) sussidi con il fine di garantire un sostegno finanziario per la promozione di misure e attività destinate alla riduzione dei fenomeni inquinanti;
- 3) depositi cauzionali consistenti in sovrapprezzi sulle vendite di prodotti inquinanti;
- 4) penalità e altre misure di deterrenza (ad es. fideiussioni) applicabili ai soggetti che svolgono attività inquinanti;
- 5) permessi negoziabili e altri interventi di mercato.

³³ OCSE, Instruments économiques pour la protection de l'environnement, Paris, 1989

Tra queste categorie la più importante è senza dubbio quella delle tasse ambientali.

L'uso delle tasse ambientali istituite ai fini della precauzione e per gli interventi di ripristino dei danni causati dall'azione umana, si è affermato infatti tra gli strumenti di mercato, sia sulla base dell'incapacità degli strumenti diretti di raggiungere determinati risultati, ma soprattutto per la loro capacità di attuare misure correttive all'interno del mercato, essendo in grado di intervenire per fissare un prezzo alle risorse ambientali. Inoltre, le tasse ambientali non determinano un effetto distorsivo in campo economico, in quanto l'imposta che viene sostenuta dal soggetto inquinatore ritorna alla società nella forma di servizi di miglioramento e tutela dell'ambiente effettuati dalla pubblica amministrazione, costituendo così un beneficio redistributivo a favore della collettività.

Esse si articolano in 2 categorie: tasse con finalità ambientale e tasse con il presupposto ambientale, dove in quest'ultime il concetto di ambiente abbandona la sua estraneità agli elementi propri del tributo, divenendo esso stesso il presupposto su cui attuare l'imposizione fiscale.

Tra gli strumenti economici di intervento indiretto si collocano poi i sussidi, i quali rappresentano dei premi erogati alle imprese che abbattano le emissioni inquinanti, a seguito dello svolgimento di attività virtuose, al fine di preservare la tutela dell'ambiente.

Il caso in cui si ricorre ai sussidi, in proporzione alla riduzione del livello di inquinamento, rappresenta un contesto in cui i diritti di proprietà dell'ambiente vengono assegnati al soggetto inquinante. Dunque lo Stato, in tale condizione, emette sussidi in favore delle imprese, affinché siano incentivate a non contaminare l'ambiente. I sussidi esulano quindi dall'attuazione del principio 'chi inquina paga' e dall'applicazione del meccanismo di internalizzazione delle esternalità negative prodotte.

Troviamo poi lo strumento economico costituito dai depositi rimborsabili.

Esso trova la sua applicazione in particolar modo come incentivo a garantire un appropriato riciclaggio dei rifiuti. Il funzionamento di questi depositi è rappresentato dall'obbligo di versare una somma a titolo di cauzione, calcolata sulla base del possibile danno cagionato dall'utilizzo della risorsa stessa, nel momento in cui si acquista un prodotto. Vi è poi la possibilità di ottenere la restituzione del deposito versato inizialmente, quando si restituisce il prodotto usato in un centro di raccolta autorizzato, in modo da poterlo successivamente avviare al riciclaggio.

Nello sviluppo delle politiche ambientali si utilizzano degli strumenti economici legati a logiche di mercato, come i 'permessi negoziabili'.

Questi permessi, denominati anche sistema di *cap and trade*, sono equiparabili a dei certificati, o meglio titoli, emanati da un ente pubblico che permettono all'acquirente di emettere un ammontare predefinito di emissioni inquinanti.

Il sistema dei permessi negoziabili è stato introdotto a livello comunitario con la direttiva Emission Trading 2003/87/CE con il fine di raggiungere gli obiettivi fissati dal Protocollo di Kyoto. La direttiva ha previsto che ogni stato membro ha a disposizione un livello massimo di emissioni inquinanti che può produrre, definito sulla base di uno standard ambientale fissato dal regolatore. L'autorità, sulla base di questo standard ambientale definito, rilascia questi titoli agli impianti industriali che emettono grandi quantità di emissioni inquinanti. Nel caso in cui ad un impianto di grandi dimensioni venga rilasciato un numero di permessi superiore rispetto a quanto dovuto in ragione delle soglie di emissione autorizzate, quest'ultimo può rivendere quelli in eccesso ad altri impianti autorizzati.

I permessi negoziabili sono scambiati all'interno di un apposito mercato vigilato dall'autorità, mentre la fissazione dei prezzi viene lasciata alla contrattazione tra privati. Dunque si configura la possibilità per i soggetti inquinatori di acquistare i titoli e inquinare per la relativa quota, oppure di investire sulle migliori tecnologie da utilizzare nei loro processi produttivi con l'obiettivo di ridurre l'emissione di sostanze inquinanti.

2.4. La nozione di tributo ambientale

Dopo aver analizzato gli strumenti di mercato utilizzati per sviluppare le politiche ecologiche, risulta fondamentale approfondire i tributi ambientali, soprattutto per la loro caratteristica di essere uno strumento economico in grado di garantire un'internalizzazione dei costi ambientali migliore rispetto all'utilizzo degli strumenti di regolazione diretta.

Risulta necessario, in tale analisi, partire dalla definizione di tributo ambientale. Viene definito genericamente tributo ambientale “ *quella prestazione coattivamente imposta connessa al danno causato all'ambiente dallo svolgimento di un'attività economica*³⁴”.

La Commissione Europea ha poi evidenziato i possibili indicatori per classificare un tributo come ambientale:

- l'azione incentivante, in base al quale la tassazione può agire come incentivo economico per il miglioramento ambientale;
- il dichiarato scopo che porta ad identificare la ratio politica posta dal legislatore alla tutela dell'ambiente;
- l'imponibile, per cui la base materiale sul quale costituire la tassa deve avere un impatto negativo ambientale scientificamente verificabile.

Tra questi, si è identificato nell'imponibile l'indicatore più efficace, arrivando così ad una nuova nozione di tributo ambientale, nella quale si afferma che” *l'imponibile è una unità fisica (o un suo sostituto o derivato)*

³⁴ NATOLI L.F., *Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2010, cit. pag. 22.

*di qualcosa di cui si abbia prova scientifica di effetti negativi sull'ambiente quando è usato o rilasciato*³⁵”.

Il presupposto del tributo, in base a tale definizione, si deve allora sostanziare nell'utilizzazione impropria dell'ambiente, nel consumo di una risorsa naturale o di una fonte energetica o nella produzione di emissioni inquinanti, le quali determinano precisi e diretti effetti negativi sull'ecosistema. Tali effetti richiamano dunque il concetto di impatto ambientale, con il quale si intende l'impatto complessivo causato dall'azione dell'uomo sulla natura. L'unità fisica segnalatrice dell'effetto negativo prodotto potrebbe considerarsi l'unità di sostanza emessa, una unità sostitutiva o consequenziale per emissioni, come un litro di benzina consumato tra veicoli con differenti caratteristiche di emissione, oppure anche un'unità di certe risorse naturali.

Si deve dunque delineare, affinché sia posto in essere un tributo ambientale, una relazione causale e diretta tra l'unità fisica, che causa un determinato danno ambientale identificato scientificamente reversibile³⁶ e la base imponibile.

Ciò posto, la Commissione Europea ha provveduto a tracciare un quadro della tassazione ambientale attuabile in tutti i paesi dell'UE, il quale configura una distinzione tra:

- tributi, intesi come pagamenti non associati al ritorno di beni e servizi;
- tariffe, quali pagamenti relativi ad un flusso di ritorno di beni e servizi.

³⁵ GALLO.F- MARCHETTI.F, *I presupposti della tassazione ambientale*, in Rass.Trib., 1999, cit. pag.118.

³⁶ Le analisi condotte a livello comunitario hanno delineato che il deterioramento ambientale, causato dall'unità fisica, non deve essere assoluto, ma necessariamente reversibile e sopportabile. In base a quanto richiamato dal principio 'chi inquina paga', si può affermare che un impatto ambientale non sostenibile non rientra nella fattispecie tributaria, in quanto l'unità produttrice non può rappresentare il presupposto di un tributo. Il deterioramento irreversibile dell'ambiente, come viene affermato da Gallo e Marchetti (GALLO-MARCHETTI, op. cit. supra) deve essere colpito da strumenti sanzionatori, che scoraggino l'esercizio di tali attività che determinano un tale effetto. Nei casi in cui vengono individuate emissioni o prodotti che provocano un danno irreversibile ambientale, le attività che producono quest'ultime o il depauperamento di risorse ambientali scarse, devono essere vietate. Per tale motivo assumere a presupposto di un tributo tali attività, potrebbe causare una inammissibile giustificazione morale a causare danni irreversibili all'ambiente.

In secondo luogo, la stessa Commissione ha poi proceduto ad individuare due diverse categorie di tributi in base alla tipologia di imponibile:

1. tributi ambientali sull'inquinamento, in cui l'unità imponibile è un'unità fisica di uno specifico inquinante calcolata misurandone le emissioni o attraverso una stima di queste;
2. tributi ambientali sui prodotti, in cui l'imponibile è rappresentato da un'unità fisica di una risorsa, un bene o un prodotto correlato in via generale al deterioramento e danno ambientale.

2.4.1. L'evoluzione dei tributi con finalità ambientale in tributi ambientali in senso stretto

Originariamente sono stati introdotti esclusivamente tributi con finalità ambientale, in cui il presupposto del tributo non si collega direttamente alla tutela ambientale. Dunque, la salvaguardia dell'ambiente è stata considerata come una finalità politico-sociale del tributo a carattere esclusivamente extrafiscale. Tale funzione è stata attribuita al tributo, il quale ha assunto una funzione incentivante al fine di limitare le attività inquinanti e redistributive allo scopo di reperire le risorse destinate al finanziamento di servizi e opere di risanamento ambientale.

Si tratta dunque di un tributo costruito in via esclusiva su canoni tributari tradizionali, il quale può essere classificato, vista la finalità extrafiscale assunta dall'ambiente, come un tributo di scopo.

L'originaria applicazione dei tributi con finalità ambientale va ricondotta nell'ambito dell'introduzione iniziale degli strumenti finanziari a tutela dell'ambiente, la quale è avvenuta nei primi anni Settanta del secolo scorso su iniziativa dell'OCSE e poi è stata proseguita dalla Comunità Europea.

Tuttavia tale visione di tributo con finalità ambientale, a lungo considerata come l'unica possibile, è stata superata dalle scelte della politica

fiscale ambientale comunitaria che, verso la fine degli anni Novanta, ha introdotto il tributo ambientale in senso stretto.

La Commissione Europea, infatti, attraverso la Comunicazione del 29 gennaio 1997 relativa a imposte, tasse e tributi ambientali nel mercato unico, ha introdotto una nozione di tributo ambientale in senso stretto, che si caratterizza per la relazione diretta e casuale tra il presupposto e l'unità fisica (emissioni inquinanti, risorsa ambientale, bene o prodotto) in grado di produrre un danno all'ambiente.

Dunque, l'ambiente non si sostanzia più in un valore con finalità extrafiscale come predisposto dal precedente tributo con finalità ambientale, ma ha subito un'evoluzione, divenendo esso stesso il presupposto del tributo. Inoltre, la nuova nozione ha posto l'accento sull'aspetto della misurabilità scientifica del danno, il quale deve essere quantificabile mediante un'unità fisica.

Si può affermare che il danno cagionato all'ambiente rappresenta infatti un elemento strutturale del tributo, capace di incidere sulla determinazione del prelievo.

Nei tributi ambientali in senso stretto il presupposto, costituito dall'ambiente, include direttamente il fattore inquinante. Questo determina che la tassazione deve assumere come parametro di riferimento l'effetto inquinante causato dalle attività economiche e non considerare, come affermato precedentemente dai tributi con finalità ambientale, indici di capacità contributiva "spinti" da una destinazione di tutela verso l'ambiente.

Alla luce di quanto affermato, tale tributo ha trovato derivazione dall'applicazione del principio comunitario "chi" inquina paga".

Il legame sorto con il principio richiamato ha così consolidato la legittimazione degli Stati membri dell'UE ad imporre un tributo con l'obiettivo primario di garantire la tutela dell'ambiente.

2.4.2. Il tributo ambientale e la sua correlazione con il principio di capacità contributiva

L'evoluzione della nozione di tributo ambientale che si è realizzata in sede europea ha imposto di verificare le modalità con cui il bene ambientale si possa collocare tra gli elementi costitutivi del tributo.

Un aspetto centrale dei tributi ambientali in senso stretto è costituito dalla questione legata alla compatibilità del tributo con il principio di capacità contributiva presente nel nostro ordinamento nazionale, la quale fino ad oggi, non ha portato alla sua applicazione nella politica fiscale interna.

Tale questione ha introdotto la necessità di comprendere se l'introduzione di un prelievo tributario, in cui l'unico presupposto impositivo è caratterizzato dalla capacità di inquinare di un soggetto economico, è compatibile con l'art. 53 della nostra Costituzione, il quale al comma 1 afferma che *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*.

Nella risposta a tale quesito, occorre partire dalla definizione del contenuto e dalla funzione assunta dal principio di capacità contributiva.

Si sono affermate, infatti, due posizioni dottrinali diverse sulla base del contenuto del principio di capacità contributiva: la prima ha legato tale principio alla funzione solidaristica imposta dall'art. 2 della Costituzione che impone a tutti i membri della collettività *“l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”*, mentre la seconda ne ha evidenziato la natura di criterio di riparto.

I sostenitori della prima posizione sono contrari all'introduzione dei tributi ambientali in senso stretto, in quanto non sono giustificati da un'espressione tradizionale di ricchezza, quale il patrimonio, il reddito o il consumo. Infatti, tale posizione, che ravvede nel principio di capacità contributiva una funzione solidaristica, giustifica la legittimità dei soli

prelievi che utilizzano come presupposto un fatto indice di potenzialità economica.

In merito, Miceli afferma che “*istituire tributi ambientali in senso stretto, comporterebbe una lesione del limite sostanziale previsto dal nostro ordinamento, stabilendo forma di imposizione non giustificate da nessun supporto economico*³⁷”.

Un'altra posizione affermata da una parte della dottrina ha, invece, prospettato una diversa interpretazione del principio, caratterizzata da un'ottica prevalentemente distributiva.

È stato rilevato che la capacità contributiva può assumere la natura di criterio di riparto del carico pubblico tra consociati. Il riparto richiede l'individuazione di posizioni differenziate dei singoli contribuenti, cui collegare il concorso alle spese pubbliche. La rilevanza economica del criterio di riparto non si esaurisce nell'inclusione del presupposto di soli indici di natura patrimoniale o reddituale, ma ha giustificato la possibile considerazione di ulteriori elementi, anche solo astrattamente valutabili in denaro e che non dimostrino necessariamente una forza economica a contenuto patrimoniale.

Quanto affermato, ha così giustificato l'ammissione di un tributo ambientale non avente un presupposto caratterizzato da una connotazione economico-patrimoniale, ma in grado di superare tale mancanza, se in grado di concorrere alle spese pubbliche.

Tale posizione è stata così sostenuta da Alfano: “*i requisiti dell'effettività e della capacità contributiva vanno dunque intesi nel senso che essi possano sussistere anche qualora il presupposto sia rappresentato da un'entità reale, che non permetta di evidenziare elementi patrimoniali*”.

³⁷ MICELI R., *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Giuffrè, Milano, 2014, cit. pag. 187.

*tradizionalmente intesi, ma sia comunque valutabile in denaro e capace di esprimere indirettamente una potenzialità economica*³⁸”.

Nell'applicazione del tributo ambientale in senso stretto è sorto inoltre il problema di individuare se l'unità fisica che determina il danno ambientale può essere assunta come presupposto del tributo in base al principio di capacità contributiva e ciò sulla base del fatto che esprime una forza economica concreta.

Infatti, se per le unità fisiche costituite dall'uso di un prodotto che può causare inquinamento si può sostenere che l'indice di capacità contributiva si identifica in un'entità economica riconosciuta come il consumo; non altrettanto può dirsi per le unità costituite dall'utilizzo di beni strumentali scarsi e quelle rappresentate dal fatto della produzione ed emissione di gas inquinanti. Tale affermazione viene giustificata dalla mancata possibilità in quest'ultime di collegare l'indice di capacità contributiva a delle entità economiche reddituali e patrimoniali.

Una possibile soluzione a tale questione è rinvenibile nella proposta³⁹ di utilizzare la capacità contributiva come criterio di riparto, la quale ha evidenziato che l'emissione di sostanze inquinanti potrebbe essere collegata all'entità degli svantaggi causati all'ambiente e non ad una valutazione specifica dell'emissione stessa.

Pertanto, l'assunzione di un presupposto fiscale incentrato su comportamenti come la fruibilità dell'ambiente, non aventi una connotazione economico- patrimoniale, ma in grado di concorrere alle spese

³⁸ALFANO.R., *Tributi ambientali profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012, cit. pag. 59.

³⁹ GALLO.F., *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass.Tributaria*, 2010, cit. pag. 303. Gallo sostiene che” ciò considerato sulla natura necessariamente tributaria del prelievo costruito secondo lo schema dell'imposta, l'opinione da me espressa fin dagli anni '90 è che gli indicati dubbi di coerenza costituzionale potrebbero essere agevolmente superati se si accogliesse la meno impegnativa nozione di capacità contributiva quale mero criterio di riparto, equo e ragionevole. L'accoglimento di una siffatta nozione, porterebbe, infatti, ad identificare i fatti e le situazioni socialmente rilevanti e concretamente espressive di potenzialità economica nell'unità fisica che incide sull'ambiente oggettivamente inteso o forse, ancora meglio, nello stesso comportamento umano che procura un qualche danno all'ambiente, indipendentemente dal fatto che esso si ripercuota sull'uomo”.

pubbliche, è divenuta fondamentale nella nozione di capacità contributiva, intesa come razionale criterio distributivo dei carichi pubblici.

2.4.3. L'adozione del tributo ambientale quale imposta sul consumo

La dottrina italiana, in via iniziale, ha recepito lo schema di tributo ambientale proposto a livello comunitario, attraverso l'adozione di un modello semplificato da interpretarsi come un'imposta indiretta sui consumi ambientali.

La diffusione di teorie che hanno ricostruito i tributi ambientali secondo lo schema tipico dell'imposta sul consumo ambientale è stata infatti influenzata dalla predilezione accordata dalla preminente dottrina italiana alla funzione solidaristica del principio di capacità contributiva ed alla consequenziale esclusione della sua sfera di operatività dall'ambito delle tasse, concepite generalmente come entrate non contributive, esclusivamente corrispettive ed inidonee ad assicurare la realizzazione del concorso alle spese pubbliche di cui all'art. 53 della Costituzione⁴⁰.

Successivamente, tale modello è stato perfezionato mediante una ricostruzione dell'imposta sul consumo ambientale, nel quale il presupposto non si sostanzia meramente nel consumo del bene ambientale scarso, ma viene assunto come parametro il consumo produttivo di inquinamento.

Affinché l'imposta sul consumo, considerata come puramente di scopo in quanto caratterizzata da una funzione ambientale extrafiscale, possa divenire un'imposta ambientale sui consumi, è necessario che venga assunto l'effetto inquinante come parametro di commisurazione dell'imposta e inoltre che essa sia portatrice di una funzione di indirizzo verso il consumo di prodotti a minor impatto ecologico. L'imposta sul consumo acquisisce, dunque, carattere ambientale, quando colpisce il consumo di prodotti

⁴⁰ Come affermato da Gallo-Marchetti, la più raffinata ed evoluta versione della teoria delle "imposte sul consumo" trae le proprie premesse dal rifiuto dello schema proprio della tassa commutativa per la realizzazione della fiscalità ambientale propria.

inquinanti⁴¹, prevedendo comunque l'applicazione di una tassazione ridotta o anche agevolata per i prodotti che garantiscano un minor impatto ambientale.

Occorre, quindi, chiedersi cosa significa che l'imposta ambientale sui consumi debba assumere l'effetto inquinante come parametro di commisurazione dell'imposta. La risposta è fondata sulla considerazione, in base alla quale l'effetto inquinante va considerato e introdotto come un elemento legittimante l'entità del prelievo. Tale entità, con l'obiettivo di perseguire la funzione ambientale di riduzione dei consumi ad alto impatto sull'ambiente, deve essere fissata in misura superiore rispetto al tradizionale prelievo gravante su quella tipologia di consumo.

Il tributo deve quindi colpire il consumo produttivo di danno ambientale e quindi conseguentemente la valutazione economica del presupposto deve riferirsi al consumo per l'effetto inquinante da esso causato.

In base a tale affermazione, si può evincere la differenza sostanziale che si crea tra il tributo ambientale ed un'imposta sui consumi con finalità ambientale. Nella prima tipologia citata, il tributo non può esistere senza che sia posta la valutazione economica del danno ambientale, mentre nella seconda il tributo esiste anche se il possibile effetto inquinante non viene considerato. Questo è dovuto al fatto che è la valutazione economica a giustificare la tassazione di un prodotto, infatti se per un prodotto si effettua una mera valutazione fondata sul consumo in termini di mercato, non considerando il possibile consumo produttivo di danno ambientale, la maggiore entità del prelievo non può essere ammessa.

⁴¹ALFANO.R., *Tributi ambientali profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012, cit. pag.73. In merito Alfano sostiene che: "il consumo maggiormente inquinante deve essere maggiormente tassato rispetto a quello di minor impatto ambientale, tenendo conto di una pluralità di valori costituzionalmente pariordinati, primo fra tutti l'art. 32 Cost. in tema di diritto alla salute. La tutela di interessi ed il perseguimento di finalità ulteriori rispetto a quelle proprie previste per lo specifico presupposto può altresì giustificare eventuali previsioni agevolative nei confronti del possibile consumo maggiormente ecompatibile".

L'idoneità soggettiva alla corresponsione dell'imposta è collegata all'estimazione dello status economico del soggetto contribuente. Pertanto, il dominio dei flussi economici e finanziari collegati all'attività produttiva realizzata consente di esprimere un giudizio sull'idoneità del soggetto chiamato a sopportare l'imposizione fiscale.

Ulteriori considerazioni finali si possono effettuare in merito al prelievo fiscale quando va a colpire i prodotti e le esalazioni inquinanti.

L'imposta sui prodotti inquinanti si caratterizza, come già ribadito, per l'assunzione dell'effetto inquinante come parametro di commisurazione dell'imposta, mentre per quanto concerne le esalazioni inquinanti, la giustificazione di tale prelievo viene assunta nel fatto che il presupposto economico si qualifica nella situazione di vantaggio che il soggetto consegue dall'opzione della sua scelta di inquinare.

Ciò detto, il tributo, per contraddistinguersi come un'imposta sul consumo ambientale e soprattutto per differenziarsi da un prelievo a carattere risarcitorio o sanzionatorio, è tenuto a conferire valore economico, quantificato attraverso stime tecnico-scientifiche, alla situazione di vantaggio⁴² o di maggiore utilità risultante in seguito al danno cagionato.

⁴² ALFANO.R., *Tributi ambientali profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012, cit. pag. 76. "Il vantaggio si traduce nell'ambito dell'attività produttiva, in termini di maggiori utili d'impresa o minori costi e nell'ambito di una comune attività umana in termini di maggiore utilità fruita".

PARTE SECONDA: L'imposizione fiscale in materia di rifiuti

CAPITOLO III: La tassazione del servizio di gestione dei rifiuti urbani

3.1. I principi fondamentali e le regole UE generali vigenti

Nell'ambito della fiscalità ambientale, la tassazione sui rifiuti ha assunto un ruolo fondamentale all'interno delle politiche comunitarie.

Ogni prelievo fiscale relativo ai rifiuti si distingue, infatti, per la realizzazione di due determinati scopi, quali:

- 1) il contenimento dell'emissione delle sostanze inquinanti contenute nei rifiuti urbani o speciali;
- 2) l'acquisizione del gettito necessario allo scopo di finanziare la gestione del servizio rifiuti che si articola nelle attività di raccolta e smaltimento dei rifiuti non recuperabili o nel riciclaggio dei materiali riutilizzabili.

Il diritto europeo, al fine di perseguire tali obiettivi, ha istituito due principi fondamentali che devono essere garantiti per assicurare il finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti: il principio “chi inquina paga” ed il principio “paga per quello che butti” (*pay as you throw*).

L'applicazione del principio “chi inquina paga” ha trovato espressione all'interno della Direttiva 2018/851/CE del Parlamento europeo e del Consiglio Europeo, approvata il 30 maggio 2018. Tale Direttiva, contenuta nel Pacchetto Economia Circolare⁴³ dell'UE, ha così disposto al comma 1 dell'art. 14: “*Secondo il principio ‘chi inquina paga’, i costi della gestione dei rifiuti, compresi quelli per la necessaria infrastruttura e il relativo funzionamento, sono sostenuti dal produttore iniziale o dai detentori del momento o dai detentori precedenti dei rifiuti*”.

⁴³Il Pacchetto Economia Circolare emanato dall'Unione Europea si caratterizza per l'emanazione in materia di rifiuti delle Direttive 2018/849/CE, 2018/850/CE, 2018/851/CE e 2018/852/CE. La strategia comunitaria posta in essere, attraverso queste Direttive, è stata finalizzata ad una gestione dei rifiuti da realizzare in modo tale da favorirne la riduzione, implementando così i processi di riutilizzo e riciclo.

Dall'applicazione di tale principio, è così derivato che il costo del servizio di gestione dei rifiuti debba trovare una ripartizione tra i cittadini, per cui chi produce un'elevata quantità di rifiuti è chiamato anche a contribuire, dal punto di vista economico, in misura maggiore.

Il principio “chi inquina paga”, inoltre, soddisfa sostanzialmente tre significative esigenze collegate ai rifiuti, tra le quali emergono:

- la necessità di garantire la tutela ambientale. Infatti, se il produttore dei rifiuti ha in carico i relativi costi di gestione e smaltimento, conseguentemente a ciò, cerca di evitare o di ridurre la produzione;
- la condizione di equità, la quale implica che i costi legati alla produzione dei rifiuti non devono essere addossati alla collettività, ma imputati a chi è responsabile e causa l'inquinamento ambientale;
- la parità di trattamento e il divieto di non discriminazione, esercitati in ambito fiscale e considerati principi cardine da rispettare a livello comunitario, devono trovare applicazione anche in materia di rifiuti.

Il secondo principio europeo rilevante, rispetto al tema del finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti, è “paga per quello che butti” (in inglese ‘*Pay As You Throw*’, riportato come P.A.Y.T).

Il principio P.A.Y.T trova affermazione nella Direttiva comunitaria 2018/851/CE, la quale all'Allegato IV bis, inserisce: “*Regimi di tariffe puntuali (pay- as- you -throw) che gravano sui produttori dei rifiuti sulla base della quantità effettiva di rifiuti prodotti e forniscono incentivi alla separazione alla fonte dei rifiuti riciclabili e alla riduzione dei rifiuti indifferenziati*”.

A livello comunitario, la stessa Direttiva ha così proceduto ad individuare una serie di strumenti economici, con il fine di promuovere un'economia circolare che incentivi una maggiore applicazione della gerarchia dei rifiuti. Tra questi, si distinguono:

- la tassazione e le restrizioni poste per il conferimento dei rifiuti in discarica o per il loro incenerimento;
- i regimi di tariffe puntuali fondate sul principio “*pay as you throw*”;
- i regimi di responsabilità estesi al produttore per le varie tipologie di rifiuti conferiti;
- i sistemi di cauzione e rimborso e altre misure economiche per incoraggiare la raccolta efficiente di materiali e prodotti usati;
- una solida pianificazione nella creazione di investimenti ed appalti pubblici con il fine di garantire una migliore gestione sostenibile dei rifiuti.

L'applicazione di tali strumenti economici è divenuta determinante per la realizzazione della nuova strategia comunitaria derivata dal Pacchetto Economia Circolare, la quale ha stabilito obiettivi primari da raggiungere:

- 1) il riciclo di almeno il 55% dei rifiuti urbani entro il 2025, con la previsione che tale quota dovrà salire al 60% entro il 2030 e al 65% nel 2035;
- 2) il riciclo del 65% dei rifiuti da imballaggio entro il 2025, da incrementare al 70% entro il 2030;
- 3) la diminuzione dell'utilizzo delle discariche, con l'ulteriore fine di ridurre il conferimento dei rifiuti urbani presso quest'ultime, a meno del 10% entro il 2035.

La gestione dei rifiuti, in virtù dei nuovi obiettivi comunitari definiti, ha assunto certamente il ruolo di un servizio pubblico finalizzato alla prevenzione del danno ambientale.

Il prelievo per il finanziamento del servizio rifiuti deve essere così rapportato al costo del servizio stesso e deve trovare risorse proprie in corrispettivo con il relativo costo.

Ciò che appare evidente, quindi, è la corrispettività dell'entrata che si pone in essere: rapportare il prelievo al costo del servizio, evita, da un lato,

di incentivare la produzione dei rifiuti stessi, in caso sia fornito un servizio superiore al costo per il soggetto passivo; dall'altro, di favorire l'occultamento o lo smaltimento illegale dei rifiuti, nel caso inverso di costo superiore al servizio effettuato.

Alla luce di quanto affermato, diverse possono essere le forme di prelievo volte a realizzare tale finanziamento, come chiaramente dimostra sia la situazione nazionale sia il panorama europeo, profondamente influenzati dai diversi momenti storici e dalle molteplici fattispecie di prelievo proprie dei singoli ordinamenti.

Nel tempo sono state previste numerose tasse o tariffe ad hoc, ad avviso di chi scrive, spesso senza una reale percezione delle differenze fra i due prelievi.

La Corte di Giustizia Europea ha, infine, fatto chiarezza sulle modalità di finanziamento del servizio rifiuti, pronunciandosi in tal modo: *“Allo stato attuale del diritto dell’Unione, non esiste alcuna normativa adottata che imponga agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo dello smaltimento dei rifiuti urbani, sicché tale finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere assicurato indifferentemente mediante una tassa, un contributo o qualsiasi altra modalità⁴⁴”*.

3.2. L’evoluzione storico-normativa nell’ordinamento nazionale

In Italia, sulla spinta delle nuove regole ed obiettivi fissati dall’UE, il legislatore ha introdotto una disciplina normativa in materia di finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti.

La regolamentazione di tale finanziamento è stata così caratterizzata da un’evoluzione storico-normativa, contraddistinta dai numerosi interventi legislativi che si sono susseguiti nel corso degli anni.

⁴⁴ Corte di Giustizia Europea, sentenza 30 marzo 2017, C-335/16.

Il primo intervento normativo del legislatore è rinvenibile nell’emanazione del regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175 (Testo Unico per la finanza locale). Il decreto ha previsto, originariamente, la corresponsione al Comune di un “*corrispettivo per il servizio di ritiro e trasporto delle immondizie domestiche*”, attribuendo così natura privatistica al rapporto tra l’utente ed il servizio comunale. Tale prelievo istituito, quindi, non aveva, “*ab origine, natura giuspubblicistica e tributaria, ma privatistica e lato sensu negoziale: il Comune doveva provvedere all’igiene dei luoghi, facendovi fronte attraverso risorse che i privati beneficiari del servizio dovevano mettere a disposizione nel quadro di un rapporto assimilabile ad un contratto d’appalto*”⁴⁵.

Tale configurazione sinallagmatica del rapporto è stata, poi, mutata radicalmente dalla legge 20 marzo 1941, n. 366⁴⁶, la quale ha attribuito ai Comuni la facoltà di istituire una tassa annuale⁴⁷ per il servizio di raccolta e trasporto delle immondizie e dei rifiuti ordinari (interni ed esterni), ponendo il prelievo a carico dei soggetti occupanti i fabbricati nelle zone di svolgimento del servizio.

Circa quaranta anni dopo, la disciplina interna, attraverso la promulgazione del D.P.R. 10 settembre 1982, n. 915⁴⁸, si è adeguata alle

⁴⁵ ALFANO.R., *Tributi Ambientali, profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012, cit. pag. 298.

⁴⁶ GREGGI.M., *La tariffa di igiene ambientale al vaglio della consulta: nuovi orientamenti giurisprudenziali sulla nozione di tributo e sull’applicabilità dell’IVA*, in *Le Nuove leggi Civili Commentate*, Cedam, 2010, n.1, cit. pag.3, par.2. : “Tale impostazione fu prioritariamente modificata dalla Legge 20 marzo 1941, n. 366 che abbandonò l’originario modello negoziale e qualificò il prelievo come tassa: la quantificazione degli importi dovuti non doveva necessariamente coincidere con il costo del servizio stesso. Il Comune aveva la possibilità di fissare il prelievo in un importo inferiore, provvedendo alla differenza mediante risorse ottenute nel quadro della finanza derivata, tipica di quegli anni e in ragione della logica per cui non si tratta di coprire i soli costi dei rifiuti prodotti dal singolo ma anche dei rifiuti esterni prodotti in aree comuni e pubbliche ovvero, secondo la norma “di qualunque natura e provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche o soggette ad uso pubblico”.

⁴⁷ L. 20 marzo 1941, n. 366, TITOLO V, Art. 268. Tassa. Per i servizi relativi alla raccolta ed al trasporto delle immondizie ed in genere degli ordinari rifiuti dei fabbricati a qualunque uso adibiti (rifiuti urbani interni), i Comuni possono istituire apposita tassa annuale in base a tariffa.

Art. 269. Contribuenti. La tassa è dovuta da chiunque occupi, oppure conduca locali a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio di raccolta e trasporto è istituito regolarmente a norma delle disposizioni di legge vigenti in materia.

⁴⁸ D.P.R. 10 settembre 1982 n. 915, Art. 268. SEZIONE II. Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni. Per i servizi relativi allo smaltimento (nelle varie fasi di conferimento, raccolta, cernita, trasporto, trattamento, ammasso, deposito e discarica sul suolo e nel suolo) dei rifiuti solidi urbani interni, i Comuni

direttive comunitarie che cominciavano ad affrontare in modo omogeneo il problema dei rifiuti. In particolar modo, tale decreto, recante *“Attuazione delle direttive (CEE) n. 75/442 relativa ai rifiuti, n. 76/403 relativa allo smaltimento dei policlorodifenili e dei policlorotrifenili e n. 78/319 relativa ai rifiuti tossici e nocivi”*, ha ampliato l’oggetto della tassa, disponendo la sua destinazione alla copertura di tutti i costi del servizio di smaltimento rifiuti.

L’istituzione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è stata disposta per chiunque occupasse o conducesse locali adibiti a qualsiasi uso esistenti nelle zone del territorio comunale.

La commisurazione della tassa è stata rapportata alla superficie e all’uso dei locali e delle aree interessate. In merito, l’art. 270 del D.P.R. 915/1982 ha indicato cause di esclusione dall’assoggettamento alla tassa di determinate aree, precisando 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 dei rifiuti stessi ai sensi delle disposizioni vigenti in materia”*.

Il decreto ha, inoltre, attribuito ai Comuni o ad aziende municipalizzate il compito di svolgere direttamente l’attività relativa al servizio di smaltimento dei rifiuti urbani, non precludendo, tuttavia, la possibilità di attuare concessioni del servizio in favore di enti o imprese specializzate. Oltre a ciò, i Comuni, nell’applicare la tassa, sono stati chiamati ad emanare degli appositi regolamenti, con la funzione di stabilire e rendere note ai cittadini le condizioni di effettuazione del servizio reso.

devono istituire apposita tassa annuale in base a tariffa il cui gettito complessivo non può superare il costo dei servizi stessi. I comuni devono tendere verso il conseguimento del pareggio tra gettito globale della tassa e costo di erogazione del servizio.

Successivamente, il legislatore ha rafforzato la natura della tassa, correlando il prelievo al servizio concretamente fruibile, in relazione alle specifiche esigenze dell'utente e in base a parametri obiettivi.

IL D.lgs. n. 507/1993 ha reso ciò possibile, stabilendo l'istituzione di un prelievo denominato TARSU, ossia una tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani svolto in regime di privativa nelle zone del territorio comunale. La TARSU è stata determinata in base a tariffa approvata dai singoli Comuni mediante proprio regolamento.

Ai sensi dell'articolo 62 del D.lgs. n. 507 del 1993⁴⁹, il presupposto impositivo della TARSU è stato identificato dal legislatore nella detenzione o nell'occupazione, anche temporanea di aree scoperte e locali, a qualsiasi uso adibiti. Il secondo comma dello stesso articolo ha ulteriormente predisposto il non assoggettamento alla tassa di aree e locali non in grado di produrre rifiuti per loro natura o per il particolare uso di destinazione o perché risultanti in condizioni di inutilizzabilità nel corso dell'anno.

L'articolo 65 del decreto, ha stabilito che la TARSU fosse *“commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, nonché al costo dello smaltimento”*.

Nella commisurazione della tassa, i Comuni sono stati poi chiamati a rispettare la regola individuata dall'art. 61, comma 1 del decreto⁵⁰, in base

⁴⁹D.lgs. 15 novembre 1993, n. 507. Art. 62. Presupposto della tassa ed esclusioni. Comma 1. La tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in via continuativa nei modi previsti dagli articoli 58 e 59, fermo restando quanto disposto dall'art. 59, comma 4. Per l'abitazione colonica e gli altri fabbricati con area scoperta di pertinenza la tassa è dovuta anche quando nella zona in cui è attivata la raccolta dei rifiuti è situata soltanto la strada di accesso all'abitazione ed al fabbricato.

Comma 2. Non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione.

⁵⁰ D.lgs. 15 novembre 1997, n. 503. Art. 61. Gettito e costo del servizio. Comma 1: Il gettito complessivo della tassa non può superare il costo di esercizio del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani

al quale il gettito complessivo raccolto con la TARSU non doveva superare il costo di esercizio del servizio di smaltimento, stabilendo il suo limite inferiore al 50% rispetto al costo ed alzando tale quota al 70% per gli Enti locali in stato di dissesto.

Tuttavia, pochi anni dopo, la TARSU è stata sostituita con la Tariffa di Igiene Ambientale (TIA). L' art. 49 del decreto Ronchi (D.lgs. n. 22 del 1997)⁵¹, ha stabilito la soppressione della precedente tassa, istituendo così una tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualsiasi natura o provenienza, giacenti sulle strade ed aree soggette ad uso pubblico nel territorio comunale.

La TIA è stata configurata come una prestazione patrimoniale imposta, interamente regolata dalla legge, che prescinde da qualsiasi accordo negoziale stabilito tra le parti: il servizio è reso dai Comuni in regime di privativa.

Diversamente dalla normativa TARSU, l'art. 49 del Decreto Ronchi ha evitato espressamente la qualificazione del prelievo come “tributo” o “tassa”, mantenendo, tuttavia, il riferimento testuale alla “tariffa” e stabilendo la destinazione della TIA alla copertura integrale dei costi dell'intero servizio di gestione dei rifiuti.

Sempre l'art. 49, al comma 3, ha specificato che: *“la tariffa è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti*

interni ed equiparati di cui all'art. 58, ne può essere inferiore, per gli enti di cui all'art. 45, comma 2, lettera b), del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, al 70 per cento del predetto costo, fermo restando per gli enti di cui alla lettera a) dello stesso articolo 45, comma 2, il disposto dell'articolo 25 del decreto-legge 2 marzo 1989, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 1989, n. 144. Per gli altri enti il gettito complessivo della tassa non può essere inferiore al 50 per cento del costo di esercizio. Ai fini dell'osservanza degli indicati limiti minimo e massimo di copertura dei costi si fa riferimento ai dati del conto consuntivo comprovati da documentazioni ufficiali e non si considerano addizionali, interessi e penalità.

⁵¹ D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22. Art. 49 Comma 1: La tassa per lo smaltimento dei rifiuti di cui alla sezione II dal capo XVIII del titolo III del testo unico della finanza locale, approvato con Regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, come sostituito dall'articolo 21 del d.P.R. 10 settembre 1982, n. 915, ed al capo III del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, è soppressa a decorrere dal 1 gennaio 2020.

conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio”.

Con l'emanazione del D.P.R. n. 158/1999 è stato poi elaborato un metodo per definire i caratteri applicativi della tariffa TIA. Tale metodo ha trovato, infatti, applicazione fino ad oggi, in quanto permette ai Comuni di individuare i costi da coprire con le entrate tariffarie.

Il decreto Ronchi ha così previsto l'abolizione della TARSU e la sua trasformazione in TIA, solamente dopo un periodo transitorio.

I due prelievi (TARSU e TIA) sono così rimasti in vigore, a seguito di un'innumerabile serie di rinvii legislativi che hanno dato vita ad una prorogatio ad libitum.

La TIA, di fatto, fin dalla relativa istituzione, ha sollevato diversi dubbi riguardo alla sua natura tributaria o patrimoniale. Questa possibile doppia opzione nella qualificazione del prelievo non è rimasta solo una questione teorica, ma si è poi riflessa su aspetti di indubbio rilievo pratico, quali l'applicabilità o meno dell'IVA⁵².

Tuttavia, la completa soppressione della TARSU e la sua sostituzione con la nuova TIA, inizialmente fissata a decorrere dal 1 gennaio 1999, è stata differita dal legislatore, il quale, preso atto delle difficoltà incontrate a rendere operativa l'abolizione del precedente prelievo, ha disposto un articolato regime transitorio per favorire il graduale passaggio.

L'emanazione del D.lgs. n. 152 del 3 aprile 2006 (Norme in materia ambientale), il cosiddetto Codice dell'ambiente, ha, in seguito, stabilito l'abrogazione dell'art. 49 del decreto Ronchi.

⁵² Per quanto concerne l'applicabilità o meno dell'IVA, il riconoscimento della natura extratributaria del prelievo comporta l'assoggettamento della prestazione all'IVA e l'individuazione dell'Autorità giudiziaria cui rimettere la cognizione delle controversie.

L'articolo n. 238 del Codice dell'ambiente⁵³ ha decretato l'eliminazione della precedente tariffa, sostituendola con la Tariffa integrata ambientale, il cui acronimo risulta essere analogamente 'TIA2'.

La Tariffa integrata ambientale(TIA2) presenta una struttura sostanzialmente analoga alla TIA istituita dal decreto Ronchi, ma è stata esplicitamente definita dal legislatore quale corrispettivo del servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti, destinato alla copertura integrale del costo sostenuto.

Il comma 2 dell'art. 238 ha apportato l'introduzione di alcuni elementi di novità da considerare per i Comuni nell'erogazione della tariffa, così stabilendo : *“la tariffa per la gestione dei rifiuti è commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri, determinati con il regolamento di cui al comma 6, che tengano anche conto di indici reddituali per fasce di utenza e territoriali”*.

Il Codice dell'Ambiente ha poi attribuito all'Autorità d'ambito territoriale (AATO) il potere di determinazione della tariffa.

La “TIA2” è stata strutturata, come la precedente “TIA”, mediante *“una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, nonché da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio⁵⁴”*.

⁵³ D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 Norme in materia ambientale, Titolo IV- Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani. Art. 238, comma 1: Chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che producano rifiuti urbani, è tenuto al pagamento di una tariffa. La tariffa costituisce il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36. La tariffa di cui all'art. 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, è abrogata a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11.

⁵⁴ D.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 Norme in materia ambientale, Titolo IV- Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani. Art. 238, comma 4.

In merito alla natura della tassa, l'art. 14, comma 33 del D.L. n. 78/2010 convertito con legge 30 luglio 2010, n. 122, ha esplicitamente disposto che la "TIA2" non ha natura tributaria, in tal modo prevedendo: *"le disposizioni di cui al d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria"*.

Nonostante tale disposizione normativa, nel corso degli anni sono sorte numerose questioni legate alla natura tributaria o meno del prelievo.

La Suprema Corte nel dirimere tali controversie si è espressa ribadendo la natura privatistica della "TIA2", mediante l'ordinanza n. 16332/2018⁵⁵, con la quale ha affermato: *"La tariffa di cui all'articolo 238 del D.lgs. n. 152 del 2006 ("Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani", poi denominata "Tariffa integrata ambientale", cd. Tia2), come interpretata dall'articolo 14, comma 33, del D.L. 78/2010, ha natura privatistica ed è, pertanto, soggetta ad Iva ai sensi degli artt. 1,3,4, co. II e III del D.P.R. 633/1972"*.

Nel 2013, la Tariffa integrata ambientale è stata sostituita da un nuovo tributo comunale sui rifiuti denominato TARES, introdotto con D.L. n. 201 del 2011. L'art. 14 del D.L. n. 201/2011, comma 1, ha così disposto: *"A decorrere dal 1 gennaio 2013 è istituito in tutti i comuni del territorio nazionale il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, a copertura dei costi*

⁵⁵ La stessa ordinanza ha sancito la conclusione che la TIA2 è un corrispettivo e non una tassa, sulla base di tre elementi ritenuti decisivi dai giudici della Suprema Corte, tutti fondati su un'attenta analisi del dato normativo: 1) La diversa formulazione del presupposto normativo: mentre l'obbligo del pagamento della "TIA1" poggiava sulla mera occupazione di locali o aree (art. 49, co. 3, d.lgs. n. 22/1997), l'obbligo del pagamento della "TIA2" scatta solo in caso di occupazione di locali o aree che producono rifiuti urbani (art. 238, co.1, primo periodo, d.lgs n. 152/2006). Il collegamento tra prelievo e servizio, sottinteso e/o implicito nella formulazione testuale della "TIA1", diventa, chiaramente, esplicito elemento costitutivo della TIA2.

2) L'espressa previsione di legge in base alla quale la TIA2 "costituisce il corrispettivo per lo svolgimento del servizio" (art. 238, co. 1, secondo periodo), blindata dallo stesso legislatore con una norma di interpretazione autentica (art. 14, co. 33, decreto legge n. 78/2010) con cui si toglie ogni eventuale dubbio circa il significato da attribuire al termine corrispettivo e si esplicita che esso è da intendersi nel senso di prelievo avente natura non tributaria.

3) L'obbligatoria commisurazione della "TIA2" al servizio: la previsione di legge (art. 238, comma 2) richiede infatti che la nuova tariffa sia "commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie". Coerentemente con la sua natura di controprestazione monetaria del servizio, la "TIA2" deve dunque rapportarsi e tararsi sulla quantità e qualità del servizio rifiuti erogato.

relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa dai comuni, e dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni”.

Il nuovo tributo TARES, così come evidenziato dallo schema di decreto attuativo del 25 ottobre 2011, ha mostrato una doppia configurazione: da un lato un prelievo sui rifiuti, suddiviso in quota fissa e variabile, e dall’altro un’imposta sui servizi indivisibili dei Comuni.

I 47 commi riferiti al tributo hanno disciplinato il prelievo puntualmente e abrogato esplicitamente tutte le fattispecie precedenti.

È stato considerato soggetto passivo del tributo “*chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani*⁵⁶”.

Il Comune, considerato soggetto attivo e destinatario del gettito raccolto, è stato rivestito del ruolo di disciplinare importanti elementi del prelievo, quali l’esercizio dell’attività di accertamento e la facoltà di deliberare ulteriori agevolazioni e riduzioni tariffarie, rispetto a quelle già previste dalla legge.

La TARES, pertanto, rappresenta, come si evince dall’analisi dei primi 28 commi del decreto, una riproposizione dettagliata e completa dei principi e delle disposizioni che avevano già caratterizzato i due precedenti prelievi TARSU e TIA. Questo ha rappresentato un elemento di continuità, ma soprattutto di coerenza legislativa che ha portato a superare tutte le precedenti questioni sorte sulla natura tributaria legate alla TIA.

L’evoluzione storico-normativa della tassazione per il finanziamento del servizio rifiuti si è completata con l’istituzione della TARI, attualmente vigente nel nostro ordinamento nazionale.

⁵⁶ D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, art. 14, comma 3.

3.3. La tassa sui rifiuti urbani in Italia (TARI)

La tassa sui rifiuti urbani (TARI) è stata introdotta nell'ordinamento nazionale con la legge n. 147⁵⁷ del 2013, entrata in vigore dal 1 gennaio 2014.

L'istituzione della TARI ha così soppresso i preesistenti prelievi adottati ai fini del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani⁵⁸.

Oltre a garantire, in primis, il rispetto del principio comunitario “chi inquina paga”, il legislatore, nella definizione della tassa, ha posto principalmente l'attenzione sul rispetto di un altro principio fondamentale, quale la copertura integrale dei costi. Il comma 654 della L. 147/2013 recita in proposito: *“in ogni caso deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, ricomprendendo anche i costi di cui all'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36, ad esclusione dei costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente”*.

La disciplina prevista dalla legge 147/2013 non indica, in maniera espressa, quale sia il soggetto attivo del tributo. Tuttavia, non vi è dubbio che

⁵⁷ Legge del 27 dicembre 2013, n. 147, Art. 1, comma 639: È istituita l'imposta comunale (IUC). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore.

⁵⁸ Il legislatore ha recentemente modificato con l'emanazione del D.lgs. n. 116/2020 la precedente definizione di rifiuti urbani introdotta dall'art. 183 del Codice dell'Ambiente. Il comma 9 dell'art. 1 del D.lgs. 116/2020 offre la nuova classificazione dei rifiuti urbani, in tal modo individuati : “1) i rifiuti domestici indifferenziati e da raccolta indifferenziata, ivi compresi: carta e cartone, vetro, metalli, plastica, rifiuti organici, legno, tessili, imballaggi, rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche, rifiuti di pile e accumulatori e rifiuti ingombranti, ivi compresi materassi e mobili; 2) i rifiuti indifferenziati e da raccolta indifferenziata provenienti da altri fonti che sono simili per natura e composizione ai rifiuti domestici indicati nell'allegato L-quater prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies; 3) i rifiuti provenienti dallo spazzamento delle strade e dallo svuotamento dei cestini portarifiuti; 4) i rifiuti di qualunque natura o provenienza, giacenti sulle strade ed aree pubbliche o sulle strade ed aree private comunque soggette ad uso pubblico o sulle spiagge marittime e lacuali e sulle rive dei corsi d'acqua; 5) i rifiuti della manutenzione del verde pubblico, come foglie, sfalci d'erba e potature di alberi, nonché i rifiuti risultanti dalla pulizia dei mercati; 6) i rifiuti provenienti da aree cimiteriali, esumazioni ed estumulazioni, nonché gli altri rifiuti provenienti da attività cimiteriale diversi da quelli di cui ai punti 3, 4 e 5”.

quest'ultimo sia il Comune e ciò è ricavabile indirettamente dalle norme che individuano precisamente nel Comune il soggetto chiamato ad:

- approvare il Regolamento TARI secondo quanto previsto dall'art. 52 del D.lgs. n. 446/1997⁵⁹;
- determinare le tariffe TARI;
- stabilire scadenze e riduzioni tariffarie;
- procedere alle attività di accertamento, riscossione e irrogazione delle sanzioni TARI.

3.3.1. Il presupposto per l'applicazione

Il presupposto per l'applicazione della TARI è *“il possesso o la detenzione, a qualsiasi titolo, di locali o di aree scoperte a qualunque uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani⁶⁰”*.

La norma citata pone una condizione fondamentale affinché un immobile (locale o area scoperta) sia assoggettato a TARI, ossia la sua suscettibilità alla produzione di rifiuti urbani. Quel che conta nella TARI, ai fini dell'integrazione del presupposto impositivo, non è, quindi, l'effettiva produzione di rifiuti urbani, ma *“l'astratta idoneità/potenzialità – la suscettibilità, appunto, - delle superfici alla produzione dei rifiuti urbani, e ciò in quanto dette superfici sono proprio quelle che possono trarre vantaggio dalla fruibilità del servizio pubblico di raccolta e smaltimento, a cui è collegata, ex art. 1, comma 639, legge 147/2013, l'istituzione della TARI⁶¹”*.

⁵⁹ D.lgs. n. 446/1997, art. 52, comma 1: Le provincie ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti. Per quanto non regolamentato si applicano le disposizioni di legge vigenti.

⁶⁰ Legge del 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 641.

⁶¹ MOROTTI-LONGHI., *La TARI e il nuovo metodo tariffario dei rifiuti*, Maggioli Editore, 2020, cit. pag 60.

Come a più riprese affermato dalla Suprema Corte (ex multis Cass.7 agosto 2008, n. 21337)⁶², la potenziale producibilità di rifiuti di una superficie deriva, quale presunzione legale relativa, dall'utilizzabilità della stessa da parte dell'uomo. Ecco allora che anche per la TARI, come già prevedeva l'art. 62, comma 2, del D.lgs. 507/1993 in tema di TARSU, è possibile ritenere che da obiettive condizioni di inutilizzabilità di una superficie derivi l'inidoneità o l'insuscettibilità della stessa alla produzione di rifiuti, con quanto ne consegue in ordine all'esclusione di detta superficie dalla base imponibile TARI.

Nell'analisi del presupposto impositivo, occorre partire, inizialmente, dalla definizione dei seguenti elementi caratterizzanti la tassa:

- a) i locali, ossia le strutture infisse al suolo chiuse o chiudibili da ogni lato verso l'esterno, a prescindere dalla loro classificazione catastale, ovvero qualsiasi costruzione relativamente stabile nella quale sia consentito l'accesso all'uomo e quindi: gli appartamenti, i capannoni e altri locali anche a carattere accessorio come ripostigli, magazzini, soppalchi, soffitti, cantine e garage;
- b) le aree scoperte, intese come le superfici prive di edifici o di strutture edilizie, ma anche gli spazi circoscritti non compiutamente chiudibili verso l'esterno, come tettoie, portici, balconi e terrazze.
- c) utenze domestiche, cioè le superfici adibite a civile abitazione e le relative pertinenze;

⁶² La sentenza della Cassazione del 7 agosto 2008, n. 21337 pone dunque una presunzione iuris tantum di produttività dei rifiuti che può essere superata solo dalla prova contraria del detentore dell'area. Il comma 6.2.1 della sentenza stabilisce pertanto: "L'articolo 62, cit, comma 1, infatti, stabilendo che "La tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti", pone, secondo costante giurisprudenza di questa suprema corte, cui il collegio aderisce, una presunzione legale di produzione di rifiuti (Cass. N. 19459/2003), superabile dall'occupante o dal detentore dell'immobile mediante indicazione, nella denuncia originaria o in quella di variazione (articolo 70, comma 2, Decreto Legislativo cit), e prova, in base ad elementi obiettivi o idonea documentazione, di almeno una delle circostanze implicanti l'esenzione, previste dallo stesso articolo 62, comma 2, e cioè che i locali e le aree" non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino , in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno".

d) utenze non domestiche, ossia le restanti superfici rispetto a quelle domestiche, tra cui le comunità e le attività produttive economiche in genere.

Rientrano così nell'applicazione del presupposto TARI, tutti i locali, anche quelli accessori e pertinenziali, mentre per quanto concerne le aree scoperte, occorre effettuare un'importante precisazione.

La seconda parte del comma 641 della legge 147/2013, stabilisce, infatti, l'esclusione dal presupposto TARI delle *“aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili non operative”*.

La TARI trova applicazione, invece, sulle aree scoperte operative, ossia sulle aree scoperte sulle quali si svolge una specifica attività propria, non importa se simile o diversa da quella svolta nel locale principale, idonea a dar luogo ad un'autonoma produzione di rifiuti rispetto a quelli originati sulla cosa principale. Esse sono, quindi, in linea di principio imponibili anche se prive di strutture, salvo non sussista una causa di esonero per insuscettibilità alla produzione di rifiuti.

La disciplina inerente le aree scoperte operative è da sempre stata oggetto di contenzioso, centrato principalmente sul carattere operativo delle medesime, in quanto caratterizzate da una suscettibilità alla produzione di rifiuti.

Analizzando l'evoluzione normativa della suddetta disciplina, occorre partire dalla considerazione iniziale che i prelievi TARSU, TIA, “TIA2”, TARES e TARI susseguitesesi negli anni, hanno sempre mantenuto l'impostazione, per cui le uniche aree scoperte escluse dall'applicazione della tassa, si individuano in quelle pertinenziali o accessorie a locali tassabili non operative. Conseguentemente a quanto affermato, tutte le altre aree scoperte sono sempre state ritenute, ai sensi di legge, potenzialmente tassabili.

Confrontando i vari prelievi sui rifiuti urbani negli anni istituiti, l'unica differenza normativa è rinvenibile nella TARSU, la quale predisponessa, ai fini dell'elaborazione della tariffa, il computo per il 50% delle superfici riguardanti le aree scoperte operative, mentre le altre aree scoperte accessorie o pertinenziali di locali tassabili venivano computate nel limite del 25%⁶³.

Particolarmente interessante risulta essere il percorso tracciato dall'attività giurisprudenziale, la quale ha determinato l'imponibilità o meno di determinate aree scoperte operative.

Fin dall'applicazione della TARSU, infatti, numerosi sono stati i ricorsi presentati dai contribuenti contro gli avvisi di accertamento inviati dai Comuni per il mancato pagamento della tassa su determinate aree scoperte.

Le numerose sentenze della Corte di Cassazione, volte alla risoluzione di questi conflitti, hanno tracciato un quadro chiaro sulla questione, rendendo ai Comuni più semplice procedere all'individuazione delle aree scoperte operative da tassare o meno.

Attualmente nel sistema vigente TARI, sono ritenute tassabili in quanto aree operative:

- le aree utilizzate quale luogo di diretto svolgimento dell'attività svolta nell'adiacente locale⁶⁴;
- le aree destinate ad attività commerciali, in particolare l'area sulla quale viene esercitata l'attività di noleggio di automobili⁶⁵ e l'area destinata al parcheggio delle autovetture da avviare ad una carrozzeria⁶⁶;

⁶³D.lgs. 15 novembre 1993, n. 507. Art. 66 Tariffe per particolari condizioni di uso. Comma 1: Sono computate per la metà le superfici riguardanti le aree scoperte a qualsiasi uso adibite diverse dalle aree di cui al comma 2.

Comma 2: Sono computate nel limite del 25 per cento le aree scoperte che costituiscono pertinenza od accessorio dei locali ed aree assoggettabili a tassa.

⁶⁴cir.min. 16 maggio 1983, n. 7/4/1115; ris.min 27 gennaio 1983, n. 4/3266.

⁶⁵Cass. 18 dicembre 2003, n. 19459.

⁶⁶ Cass. 24 febbraio 2005, n. 3852.

- le sale da ballo e i banchi di vendita all'aperto, come disposto dall'art. 21 del D.P.R n. 915/1982;
- le superfici antistanti gli stand espositivi nei mercati ortofrutticoli⁶⁷.

Emergono, inoltre, altre numerose fattispecie di aree scoperte, potenzialmente soggette ad imposizione TARI. Tra queste, può essere evidenziata la casistica inerente le terrazze, i porticati e i giardini di complessi alberghieri. Quelle in discussione, sono superfici scoperte che hanno una funzione meramente ornamentale o accessoria rispetto al complesso alberghiero. Di regola, esse non sono imponibili, anche se potenzialmente produttive di rifiuti.

Tuttavia, se su tali superfici, in relazione alla tipologia di attrezzature in esse presenti e all'uso effettivo, si verifica lo svolgimento, anche se in modo non continuativo, purché non meramente episodico od occasionale di un'attività di somministrazione pasti o bevande, oppure di organizzazione di eventi, allora le medesime così utilizzate sono tassabili, in quanto divengono aree scoperte operative e non più pertinenziali.

Un'altra casistica riguarda le aree scoperte adibite a campeggio, in quanto si tratta di aree nelle quali viene esercitata un'attività ricettiva e pertanto si configurano come superfici operative. Sono senz'altro tassabili le aree adibite alla destinazione di tende, caravan e camper, mentre restano escluse le superfici impraticabili, non produttive di rifiuto o destinate a verde intercluso con funzione ornamentale e le aree scoperte di collegamento con locali tassabili e i parcheggi gratuiti⁶⁸.

Risulta da evidenziare, inoltre, anche la fattispecie delle aree scoperte pubbliche utilizzate in concessione. Occorre, in prima battuta, evidenziare che il *“bene pubblico a fruizione normalmente indeterminata ricade nell'ambito della tassazione allorché sia sottratto all'uso pubblico e sia*

⁶⁷ Cass. 23 novembre 2004, n. 22094.

⁶⁸ Ris. 28 luglio 1994, n. 3542/E; ris. 28 aprile 1994, n.5/2151; Cass. 23 aprile 2014, n.9141; Cass. 4 dicembre 2018, n.31307.

utilizzato in maniera esclusiva in base a concessione o ad altro atto abilitativo⁶⁹.

In questi casi, il titolare della concessione dovrà pagare sia la tassa o canone di occupazione del suolo pubblico, conseguente alla sottrazione del bene pubblico alla diretta fruizione collettiva, sia la TARI commisurata alla superficie in concessione e all'attività ivi svolta⁷⁰.

Risultano, senza dubbio, imponibili TARI le aree pubbliche scoperte adibite a parcheggio e date dal Comune in concessione esclusiva a terzi. In tale caso, la concessione ha l'effetto di attribuire al concessionario il diritto all'uso particolare dell'area, sottraendo la stessa all'uso pubblico; in altre parole il concessionario diviene il vero e proprio "detentore", e come tale è soggetto al pagamento della TARI⁷¹.

I distributori di carburanti sono un'altra fattispecie, soggetta, in parte, all'applicazione della TARI. All'interno delle superfici adibite a distributori di carburante, sono di regola imponibili (Cass. 8 luglio 1976, n. 2554):

- a) le zone occupate da locali costituiti da uffici, chioschi, servizi igienici, officine di riparazione, bar o ristoranti;
- b) le zone destinate al rifornimento di carburante, di norma delimitate dalla proiezione della soprastante copertura, in quanto superfici operative sulle quali si svolge l'attività tipica dell'insediamento.

Non si considerano, invece, imponibili⁷²:

- le superfici non produttive di rifiuti, in quanto non utilizzate né utilizzabili per l'attività in esame, come locali inagibili, aree impraticabili o escluse con recinzione;

⁶⁹ MOROTTI-LONGHI., *La TARI e il nuovo metodo tariffario*, Maggioli Editore, 2020, cit. pag. 67.

⁷⁰ Cass. 21 giugno 2017, n. 15440; Cass. 26 luglio 2017, n. 18497

⁷¹ Cass. 19 luglio 2011, n. 15851; Cass. 25 luglio 2012, n. 13100.

⁷² Cir.min. 21 dicembre 1990, n. 9/8/1287; nota Intend.Fin. Pavia 21 aprile 1986.

- le superfici adibite ad una funzione meramente pertinenziale o accessoria⁷³.

La disamina inerente l'imponibilità delle aree scoperte operative può essere completata con il trattamento riservato agli stabilimenti balneari.

Gli stabilimenti balneari sono di regola composti:

- a) dall'arenile affidato in concessione, sul quale si verificano lo stazionamento dei bagnanti e la presenza degli addetti per la manutenzione delle attrezzature;
- b) da locali adibiti ad attività di ricezione, amministrazione o di ristoro, come uffici, bar, cabine, ecc.

La TARI trova applicazione su tutti i locali degli stabilimenti balneari, salvo ovviamente non sussistano specifiche cause di esclusione o di esenzione.

Quanto invece all'arenile, lo stesso non può definirsi pertinenza o accessorio dei locali, ma piuttosto superficie operativa, perché su di essa si svolge l'attività caratteristica dello stabilimento balneare e come tale è da considerarsi tassabile⁷⁴.

3.3.2. Individuazione dei soggetti passivi e responsabili dell'obbligazione tributaria

L'individuazione dei soggetti passivi TARI viene esplicitata dall'art. 1, comma 642, legge 147/2013, a mente del quale: *“La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo, locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. In caso di*

⁷³ Esempi di tali superfici sono: le aree a verde intercluse, le aiuole con funzione ornamentale, le aree visibilmente delimitate o contrassegnate destinate alla sosta temporanea gratuita degli avventori o dipendenti e le aree visibilmente adibite in via esclusiva all'accesso e all'uscita degli autoveicoli dall'area di servizio.

⁷⁴ ris.min. 15 settembre 1998, n.147/E; Cons. Stato, sez. V, 6 febbraio 1999, n. 122; TAR Lecce 29 gennaio 2015, n. 362; Cons. Stato 16 luglio 2015, n. 5039, TAR Napoli 24 ottobre 2016, n. 4849.

pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria".

Ciò detto, si considera in ogni caso soggetto tenuto al pagamento del tributo:

- a) per le utenze domestiche, in solido, l'intestatario della scheda di famiglia anagrafica o colui che ha sottoscritto la dichiarazione iniziale TARI o i componenti del nucleo familiare o altri detentori;
- b) per le utenze non domestiche, il titolare dell'attività o il legale rappresentante della persona giuridica o il presidente degli enti ed associazioni prive di personalità giuridica, in solido con i soci;
- c) per le parti comuni condominiali menzionate all'art. 1117 c.c ed utilizzate in via esclusiva, il tributo è dovuto dai detentori delle medesime;
- d) nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati, il soggetto gestore dei servizi comuni è ritenuto responsabile del versamento della TARI *“per i locali e le aree scoperte di uso comune e per i locali ed aree scoperte in uso esclusivo ai singoli possessori o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo⁷⁵”*.

La disciplina dei soggetti passivi TARI è stata poi completata dalla disposizione, secondo il quale *“in caso di detenzione di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TARI è dovuta soltanto dal possessore di locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie⁷⁶”*.

Alla luce di quanto finora affermato, la normativa sulla TARI ribadisce la rilevanza, ai fini della determinazione della soggettività passiva,

⁷⁵ Legge del 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 644.

⁷⁶ Legge del 27 dicembre 2013, n. 147, art. 1, comma 643.

della relazione con l'immobile, da ritenersi quale circostanza di fatto che prescinde da una specifica connotazione giuridica, nonché da ogni formalizzazione del rapporto di utenza⁷⁷.

Oltre a definire i soggetti passivi, è importante sottolineare, come la legge che disciplina la TARI abbia istituito un vincolo di solidarietà⁷⁸ tra coloro che detengono o usano in comune i locali o le aree stesse, estendendo, così, la soggettività passiva a tutti coloro che pongono contestualmente in essere il presupposto dell'imposizione.

3.3.3. Cause di esclusione dal pagamento del tributo

Si possono individuare, sostanzialmente, tre casistiche di esclusione dal pagamento della TARI:

- 1) i locali e le aree caratterizzate da inidoneità alla produzione dei rifiuti;
- 2) i locali e aree in cui si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali;
- 3) le aree comuni condominiali, di cui all'articolo 1117 del codice civile, che non siano detenute od occupate in via esclusiva.

Iniziando ad analizzare la prima casistica citata, si può affermare che non rientrano nell'applicazione del tributo i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o che non comportano una produzione di rifiuti in misura apprezzabile per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati.

A titolo esemplificativo, le ipotesi di inidoneità alla produzione di rifiuti si possono così schematizzare:

⁷⁷ Occorre precisare che la situazione di possesso o detenzione dell'immobile potrà: a) essere supportata da un idoneo e valido titolo giuridico, costituito da un diritto reale (proprietà, superficie, usufrutto, uso, ecc), oppure da un diritto personale od obbligatorio (ad esempio locazione, comodato, affitto, leasing, ecc); b) risolversi in una circostanza di fatto, anche a carattere abusivo, che si sostanzia comunque in una relazione diretta con l'immobile, purché con un minimo di stabilità e non meramente precaria ed occasionale, come l'alloggio in albergo o la temporanea ospitalità.

⁷⁸ Il vincolo di solidarietà sussiste quando più soggetti sono tenuti ad eseguire una medesima prestazione (nella specie pagare la tassa), non ciascuno per la sola sua parte (o pro quota), ma ciascuno per l'intero, cosicché l'adempimento da parte di uno libera anche gli altri (art. 1292 c.c).

- a) la sussistenza di obiettive condizioni riguardanti la natura o l'assetto delle superfici, che ostano alla presunzione di produzione di rifiuti in genere⁷⁹;
- b) il particolare uso delle superfici, riscontrabile in specie laddove, in relazione ad obiettive caratteristiche dell'immobile, la presenza umana sia del tutto sporadica⁸⁰;
- c) l'obiettiva condizione di non utilizzabilità, riscontrabile nel caso di alloggi non allacciati ai servizi di rete.

È inoltre importante rimarcare che tali ipotesi non operano automaticamente, ma devono essere indicate dall'utente nella dichiarazione TARI⁸¹ ed essere debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili oppure tramite idonea documentazione.

La seconda casistica di esclusione dall'applicazione della TARI riguarda la produzione di rifiuti speciali⁸². L'art. 1 della legge 147/2013, precisamente al comma 649, ha così previsto: *“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”*.

⁷⁹ Rientrano in tale ipotesi, ad esempio i luoghi impraticabili o interclusi o in abbandono, non soggetti a manutenzione o stabilmente muniti di attrezzature che ne impediscono la produzione;

⁸⁰ Tale condizione trova applicazione, ad esempio, nel caso di locali non presidiati o di produzione a ciclo chiuso, di depositi di materiali in disuso o di uso straordinario, oppure qualora, secondo la comune esperienza, le attività effettuate non comportino la produzione dei rifiuti in quantità apprezzabile;

⁸¹ La dichiarazione TARI è l'atto mediante il quale il contribuente comunica all'ente impositore il verificarsi del fatto imponibile, indicando l'insieme delle componenti rilevanti l'applicazione del tributo.

⁸² Si considerano rifiuti speciali, ai sensi dell'art. 184, comma 3 del TUA: a) i rifiuti da attività agricole e agro-industriali ai sensi e per gli effetti dell'art. 2135 c.c.; b) i rifiuti derivanti dalle attività di demolizione, costruzione, nonché i rifiuti che derivano dalle attività di scavo, fermo restando quanto disposto dall'art. 184-bis; c) i rifiuti da lavorazioni industriali; d) i rifiuti da lavorazioni artigianali; e) i rifiuti da attività commerciali; f) i rifiuti da attività di servizio; g) i rifiuti derivanti dall'attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi; h) i rifiuti derivanti da attività sanitarie.

La norma in questione ha comportato che le superfici, per essere escluse dall' applicazione del tributo, devono essere caratterizzate da una formazione di rifiuti speciali:

- a) temporaneamente continuativa e non meramente eventuale o fortuita;
- b) prevalente rispetto alla produzione di rifiuti urbani.

Quanto agli oneri formali per fruire di tale esenzione in discussione, il contribuente è chiamato a:

- 1) indicare nella denuncia originaria il ramo di attività e la sua classificazione (industriale, artigianale, commerciale, di servizio, ecc), nonché le superfici di formazione dei rifiuti o sostanze, indicando l'uso e la tipologia di rifiuto prodotto;
- 2) comunicare, entro l'anno successivo a quello di riferimento, i quantitativi di rifiuti prodotti nell'anno, distinti per codici CER, allegando la documentazione attestante l'avvenuto smaltimento presso imprese autorizzate a trattare rifiuti speciali.

L'ultima causa di esclusione dal tributo riguarda le aree comuni condominiali indicate all'articolo 1117⁸³ del codice civile, che non siano detenute od occupate in via esclusiva.

La ratio di tale esclusione va rintracciata nel fatto che nei condomini un'eventuale produzione di rifiuti, nelle parti strutturalmente soggette ad uso comune, è assorbita dalla produzione che avviene nelle parti individuali.

⁸³ Art. 1117 c.c: Sono oggetto di proprietà comune dei proprietari delle singole unità immobiliari dell'edificio, anche se aventi diritto a godimento periodico e se non risulta il contrario dal titolo: 1) tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune, come il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i pilastri e le travi portanti, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni d'ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili e le facciate; 2) le aree destinate a parcheggio nonché i locali per i servizi in comune, come la portineria, incluso l'alloggio del portiere, la lavanderia, gli stenditoi e i sottotetti destinati, per le caratteristiche strutturali e funzionali, all'uso comune; 3) le opere, le installazioni, i manufatti di qualunque genere destinati all'uso comune, come gli ascensori, i pozzi, le cisterne, gli impianti idrici e fognari, i sistemi centralizzati di distribuzione e di trasmissione per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento ed il condizionamento dell'aria, per la ricezione radiotelevisiva e per l'accesso a qualunque altro genere di flusso informativo, anche da satellite o via cavo, e i relativi collegamenti fino al punto di diramazione ai locali di proprietà individuale dei singoli condomini, ovvero, in caso di impianti unitari, fino al punto di utenza, salvo quanto disposto dalle normative di settore in materia di reti pubbliche.

3.3.4. La base imponibile TARI

Coerentemente al fatto che il presupposto della TARI è costituito dal possesso o dalla detenzione a qualsiasi titolo di locali o aree scoperte, suscettibili di produrre rifiuti urbani, la base imponibile del tributo è stata individuata nella superficie calpestabile, ossia nella superficie totale al netto di muri perimetrali ed interni.

Le disposizioni di cui all'art. 1 della L. 147/2013, sono al riguardo eloquenti:

- comma 645: *“Fino all’attuazione delle disposizioni di cui al comma 647, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile alla TARI è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati”*.
- comma 648: *“Per le unità immobiliari diverse da quelle a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano la superficie assoggettabile alla TARI è quella calpestabile”*.

L'art. 1, comma 646, legge 147/2013, prevede poi che:

- 1) *“per l’applicazione della TARI si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti”*.
- 2) *“Relativamente all’attività di accertamento, il Comune, per le unità immobiliari iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, può considerare come superficie assoggettabile alla TARI quella pari all’80 per cento della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138”*.

Dal combinato disposto della prima parte del comma 645 con il comma 647 della L. 147/2013, poi, pare potersi affermare che a tendere, per le sole unità immobiliari a destinazione ordinaria, la base imponibile non

sarà più la superficie calpestabile, ma una quota pari all'80% della superficie catastale.

Le disposizioni, di cui al comma 647, hanno in tal modo determinato:
“Nell’ambito della cooperazione tra i Comuni e l’Agenzia delle Entrate per la revisione del catasto, vengono attivate le procedure per l’allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun Comune, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile alla TARI pari all’80% di quella catastale, determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 138 del 1998”.

Va, tuttavia, precisato che allo stato attuale, non sono in alcun modo terminate le procedure per l’allineamento tra i dati catastali e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun Comune. Ciò implica che, oggi, il Comune deve assoggettare le abitazioni ancora sulla base della superficie calpestabile, mentre l’utilizzo dell’80% della superficie catastale può avvenire solamente in sede di accertamento.

Per quel che riguarda l’utilizzabilità e le modalità di calcolo della superficie catastale ai fini TARI, si deve dare conto di un recente intervento dell’Agenzia delle Entrate che con risposta n. 306 del luglio 2019 ad un’istanza di interpello, ha cercato di fare chiarezza sulla questione.

Quanto alle modalità di calcolo della superficie catastale, l’Agenzia delle Entrate ha sostenuto che:

- la superficie catastale da prendere in considerazione, ai fini dell’assoggettamento alla TARI, è la superficie totale, inclusa, quindi, quella delle aree scoperte, che vengono conteggiate non per intero, ma in percentuale a seconda del tipo di destinazione;

- la superficie dei vani accessori a servizio indiretto, dei balconi, di terrazze e aree scoperte non può essere superiore al 50% della superficie dei vani principali e dei vani accessori a servizio diretto di quelli principali.

L'intervento dell'Agenzia ha, tuttavia, gettato ancora più ombre in ordine alla coerenza tra l'impianto e i presupposti della tassa, da una parte, e l'intervento legislativo di cui ai commi 645 e 647, dall'altro.

Dover, infatti, considerare, a regime, assoggettabile a TARI una superficie catastale che si compone pure di una quota di aree escluse dal presupposto impositivo risulta sommamente incoerente e contraddittorio.

3.3.5. La dichiarazione TARI

All'interno del procedimento di attuazione della tassa sui rifiuti urbani, si colloca, in posizione cronologicamente iniziale, la presentazione della dichiarazione TARI, ossia l'atto con il quale il contribuente comunica all'ente impositore il verificarsi del fatto imponibile, indicando tutte le componenti rilevanti per la corretta applicazione del tributo.

L'art. 1, comma 684, legge 147/2013 prevede che *“I soggetti passivi dei tributi presentano la dichiarazione relativa alla IUC entro il termine del 31 dicembre dell'anno successivo alla data di inizio del possesso o della detenzione dei locali e delle aree assoggettabili al tributo. Nel caso di occupazione in comune di un'unità immobiliare, la dichiarazione può essere presentata anche da uno solo degli occupanti”*.

La dichiarazione, detta anche denuncia originaria, deve essere presentata e sottoscritta dal contribuente (nel caso di più co-occupanti da uno dei coobbligati) o, in sua vece, dal suo legale rappresentante, situazione che può verificarsi nel caso di persone giuridiche ed enti, nonché di soggetti incapaci. Infine, la dichiarazione può essere presentata anche da uno degli

eredi, nel caso in cui il presupposto sia stato posto in essere da chi è successivamente deceduto.

Nessun obbligo di denuncia incombe, invece, sull'amministratore di edifici in condominio. Infatti, per le parti di proprietà individuale, il condominio non è in alcun modo coinvolto nell'applicazione del tributo, gravante esclusivamente sul singolo. Gli obblighi tributari ricadono, invece, in ordine alle parti comuni del condominio, verso tutti coloro che pongono in essere l'occupazione o la conduzione in via esclusiva.

Ai soggetti gestori dei servizi comuni nei locali in multiproprietà e dei centri commerciali integrati, il comma 644 attribuisce la responsabilità per il pagamento del tributo dovuto dall'intero complesso, sancendo, invece, la spettanza in capo ai singoli degli "*altri obblighi derivanti dal rapporto tributario*", tra i quali rientra l'obbligo della dichiarazione TARI.

La denuncia originaria deve essere presentata dal contribuente entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla data di inizio dell'occupazione/detenzione. Essa va redatta su appositi modelli predisposti dal Comune e messi a disposizione degli utenti presso gli uffici comunali e circoscrizionali.

I modelli devono richiedere:

- il codice fiscale dell'utente;
- per le occupazioni realizzate da persone fisiche, gli elementi identificativi delle persone coobbligate, ossia dei componenti il nucleo familiare che occupano o detengono l'immobile a disposizione, nonché le generalità degli eventuali rappresentanti legali e la relativa residenza;
- per le occupazioni realizzate da enti, istituti, associazioni, società ed altre organizzazioni, la denominazione e relativo scopo sociale o istituzionale, la sede legale o effettiva e le generalità delle persone che ne hanno la rappresentanza e l'amministrazione;

- l'ubicazione (dati catastali, numero civico e numero interno), la superficie e la destinazione dei singoli locali ed aree denunciati e delle loro ripartizioni interne;
- la data di inizio dell'occupazione o detenzione;
- l'indicazione delle condizioni per l'eventuale applicazione delle agevolazioni, delle riduzioni (tariffarie o di superficie) o esclusioni previste dalla legge.

La dichiarazione, afferendo ad un tributo con periodo d'imposta annuale, ha effetto "permanente", ossia non deve essere ripresentata dal contribuente, a meno che non avvengano variazioni delle condizioni di tassabilità.

In tal senso, si esprime il comma 685 della legge 147/2013, per cui *"la dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempreché non si verifichi modificazione dei dati dichiarati da cui consegue un diverso ammontare del tributo; in tal caso, la dichiarazione va presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui sono intervenute le predette modificazioni"*.

Dunque una nuova dichiarazione TARI, cosiddetta di variazione, è prevista qualora si determini un diverso ammontare del tributo rispetto a quanto dichiarato, in relazione all'ingresso o all'uscita di cespiti tassabili nel patrimonio del contribuente o per un mutamento nelle superfici imponibili relativo alla loro estensione o destinazione.

3.3.6. Accertamento

La gestione dell'attività di accertamento ai fini TARI viene effettuata dai Comuni.

Ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 446/1997, l'Ente locale può gestire le fasi dell'accertamento, ma anche della successiva fase di riscossione, nelle seguenti forme:

- in proprio (o in economia), ossia utilizzando le stesse risorse umane e materiali dell'ente;
- nelle forme associate previste dal TUEL, ossia tramite convenzione tra enti locali, consorzio, unione di Comuni, Comunità montana;
- mediante affidamento a soggetti terzi, purché iscritti all'albo di cui all'articolo 53, comma 1, d.lgs. n. 446/1997, oppure operatori degli Stati membri stabiliti in un paese dell'Unione europea che esercitano le menzionate attività;
- attraverso affidamento cosiddetto in house a società a capitale interamente pubblico, di cui all' art. 113 del TUEL n. 267/2000, in base a convenzione, ossia senza gara;
- tramite affidamento a società a capitale misto pubblico-privato di cui all'art. 113, comma 5, del TUEL.

Tra i poteri assegnati ai Comuni, emerge, in particolar modo, la nomina del funzionario responsabile TARI⁸⁴.

Il funzionario assume, in particolar modo, nella fase di accertamento, il ruolo fondamentale di gestore dell'attività istruttoria.

L'attività istruttoria rappresenta, infatti, il punto di partenza nell'attività di accertamento realizzata dal Comune. Essa è costituita dall'insieme delle attività svolte dal Comune per ricercare ed acquisire dati, elementi e notizie sul comportamento fiscalmente rilevante del contribuente, al fine di individuare la commissione di eventuali irregolarità.

Le norme vigenti, di cui all'art.1, commi 693 e 694 della legge 147/2013 prevedono infatti:

- comma 693: *“Ai fini della verifica del corretto assolvimento degli obblighi tributari, il funzionario responsabile può inviare questionari*

⁸⁴ A mente dell'art. 1, comma 692, legge 147/2013 “il Comune designa il funzionario responsabile a cui sono attribuiti tutti i poteri per l'esercizio di ogni attività organizzativa e gestionale, compreso quello di sottoscrivere i provvedimenti afferenti a tale attività, nonché la rappresentanza in giudizio per le controversie relative al tributo stesso”.

al contribuente, richiedere dati e notizie a uffici pubblici ovvero a enti di gestione di servizi pubblici, in esenzione da spese e diritti, e disporre l'accesso ai locali ed aree assoggettabili a tributo, mediante personale debitamente autorizzato e con preavviso di almeno sette giorni”.

- comma 694: *“In caso di mancata collaborazione del contribuente o altro impedimento alla diretta rilevazione, l'accertamento può essere effettuato in base a presunzioni semplici di cui all'articolo 2729 del codice civile”.*

Una volta portata a termine l'attività istruttoria, il Comune, se ne sussistono le condizioni, può emettere un avviso di accertamento.

La legge 296/2006 distingue, infatti, quattro tipologie di avvisi di accertamento:

- d'ufficio per omessa denuncia;
- in rettifica per infedele denuncia;
- d'ufficio per omesso pagamento;
- in rettifica per insufficiente o tardivo pagamento.

Ogni tipologia di avviso è prevista per una specifica fattispecie e mira a raggiungere la sua funzione, ossia:

- 1) individuare materia imponibile non dichiarata dal contribuente e, per effetto, richiedere il versamento di una maggiore imposta ed eventuali accessori, nel caso di accertamenti per omessa/infedele denuncia;
- 2) richiedere il versamento di quanto dovuto rispetto alla materia imponibile dichiarata, nel caso di accertamenti per omesso, insufficiente o tardivo versamento.

In ragione della sua funzione, nonché in forza di quanto prescritto dalla norme vigenti⁸⁵, l'avviso di accertamento deve recare i seguenti elementi:

- a) l'identificazione del contribuente: nome e cognome delle persone fisiche, ragione o denominazione per gli enti, indirizzo o sede, codice fiscale;
- b) il tributo di cui trattasi, nella specie TARI;
- c) il presupposto, e quindi i locali e le aree occupati e la loro destinazione o uso (tipologia di utenza);
- d) il periodo di imposta, evidenziando che non esiste alcun impedimento a cumulare in un unico atto più annualità, sempre che l'accertamento sia effettuato con riferimento alle singole annualità;
- e) gli imponibili o maggiori imponibili accertati;
- f) la tariffa unitaria applicata e la relativa delibera;
- g) la maggiore somma dovuta distintamente per tributo, addizionali, accessori e sanzioni, nel rispetto del limite minimo accertabile;
- h) la motivazione dell'atto, ossia i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che ne hanno determinato l'emissione, al fine di porre il contribuente in grado di conoscere la pretesa impositiva nei suoi elementi essenziali e pertanto di contestare efficacemente l'an e il quantum dell'imposta;
- i) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete sull'atto unificato con annessa indicazione del nominativo del funzionario responsabile;
- j) le modalità, il termine e la Commissione tributaria provinciale presso la quale può essere prodotto il ricorso;

⁸⁵ Le norme vigenti che disciplinano il contenuto che deve recare l'avviso di accertamento emesso dall'Ente locale si individuano nei seguenti articoli: art. 7, comma 2, legge 212/2000; art. 1, comma 162, legge 296/2006 e infine nell' art. 1, comma 792, legge 160/2019.

- k) l'intimazione ad adempiere al pagamento entro 60 giorni dalla notifica dell'atto;
- l) la possibilità, se disciplinata da regolamento apposito emesso dal Comune, di presentare istanza di adesione all'accertamento, con riduzione delle sanzioni (non quelle per omesso versamento) ad un terzo del minimo previste dalla legge.

Il legislatore ha poi delimitato temporalmente l'esercizio dell'azione accertatrice, individuando un termine unico perentorio fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione. Più in dettaglio, tale termine decorre:

- dalla scadenza del termine previsto per la dichiarazione TARI nel caso in cui questa sia stata omessa⁸⁶;
- dalla data di presentazione della dichiarazione TARI infedele o incompleta;
- dalla scadenza del termine previsto per il pagamento omesso o eseguito in ritardo;
- dalla data in cui è stato eseguito il versamento insufficiente.

Entro la predetta scadenza l'atto deve essere non solo formato, ma, perché produca i suoi effetti, altresì notificato, ossia soggetto a quelle formalità e procedure volte a far conseguire la certezza legale della comunicazione al destinatario.

3.3.7. Riscossione

La riscossione della TARI è ordinariamente attribuita dalla legge al Comune. L'art. 1, comma 690, legge 147/2013, stabilisce infatti che *“la IUC*

⁸⁶ Nel caso di omessa dichiarazione TARI, è possibile sanare la violazione presentando una dichiarazione detta “tardiva”, con ritardo non superiore ai 90 giorni dal termine iniziale previsto per la dichiarazione. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione “periodica”, la dichiarazione TARI “tardiva” deve essere presentata entro i 30 giorni dalla scadenza iniziale prevista. Viene applicata al contribuente in entrambi i casi una sanzione ridotta a 1/10 del minimo (5%), per effetto della disciplina del ravvedimento operoso (art.13 D.lgs. n. 472/1997 convertito in legge 19 dicembre 2019, n.157).

è applicata e riscossa dal Comune, fatta eccezione per la tariffa corrispettiva di cui al comma 667 che è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani”.

La normativa di riferimento prevede che, in materia di prelievo sui rifiuti, si possa prevedere la liquidazione d’ufficio o l’autoliquidazione.

Infatti, se viene prevista la liquidazione d’ufficio, il contribuente dovrà attendere la ricezione degli avvisi di pagamento inviati dal Comune. Viceversa, se si opta per l’autoliquidazione, il contribuente deve determinare l’importo da pagare ed effettuare il versamento alle scadenze stabilite dall’Ente.

Solitamente, l’ipotesi adottata più frequentemente nella pratica è la liquidazione d’ufficio, soprattutto in considerazione delle complessità di calcolo del tributo TARI.

Detto ciò, prima di procedere alla riscossione, il Comune è chiamato a disciplinare con proprio regolamento le modalità di versamento della tassa e le rispettive scadenze per il contribuente.

Le modalità di versamento del tributo sono dettate dall’art. 1, comma 688, legge 147/2013, il quale si limita a disporre che *“il versamento della TARI e della tariffa di natura corrispettiva di cui ai commi 667 e 668 è effettuato secondo le disposizioni di cui all’articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero tramite bollettino di conto corrente postale o tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali”.*

Quanto alle scadenze di versamento del tributo, queste non sono fissate dalla legge, ma sono rimesse alla disciplina regolamentare del Comune.

La norma del comma 688 della legge 147/2013 impone solamente che le scadenze stabilite dal Comune siano almeno due con scadenza semestrale.

La legge consente, inoltre, in ogni caso di versare il tributo in un'unica soluzione entro il 16 giugno di ogni anno.

Una volta stabilite modalità di versamento e scadenze, il Comune può iniziare ad effettuare la procedura di riscossione.

La riscossione del tributo prende avvio con l'invio da parte del Comune di un avviso di pagamento, il quale assume la natura di mero invito al pagamento, di solito non notificato, ma semplicemente inviato al contribuente. L'avviso di pagamento assume comunque la natura di atto impositivo, peraltro autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario. Dunque, l'Amministrazione dovrà adeguatamente motivare l'avviso di pagamento, secondo quanto previsto dall'art. 3, legge 241/1990⁸⁷ e dall'art. 7 legge 212/2000⁸⁸, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato.

Nel regolamento comunale, potrà, inoltre, essere prevista, in caso di contribuente inadempiente rispetto all'avviso bonario, la notifica di un sollecito di pagamento, ovvero, direttamente, di un avviso di accertamento d'ufficio per omesso versamento o in rettifica per parziale versamento.

⁸⁷ Art. 3, legge 7 agosto 1990, n. 241. "Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi". Comma 1: Ogni provvedimento amministrativo, compreso quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

⁸⁸ Art. 7, D.L. 27 luglio 2000, n. 212. "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente".

1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 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.

2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare: a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela; c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria.

4. La natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti.

Il sollecito di pagamento non contiene sanzioni ed interessi, tenuto conto che il precedente avviso di pagamento viene solo comunicato al contribuente, il quale potrebbe anche legittimamente non averlo ricevuto.

Se perdura l'inadempimento del contribuente, nel caso di notifica del sollecito di pagamento, si dovrà, infine, procedere con la notifica dell'avviso di accertamento, nel quale verrà altresì irrogata la sanzione commessa.

3.3.8. Sanzioni

Il sistema sanzionatorio nella TARI è disciplinato all' art. 1, commi 695-699, legge 147/2013 e può essere in tal modo sintetizzato:

- sanzione del 30% rispetto a quanto non versato, in caso di omesso o insufficiente versamento di quanto risulta dalla dichiarazione TARI;
- sanzione dal 100% al 200%, in caso di omessa presentazione della dichiarazione TARI;
- sanzione dal 50% al 100%, in caso di infedele dichiarazione, con un minimo di 50 euro;
- sanzione da 100 a 500 euro, nel caso di mancata, incompleta o infedele risposta al questionario di cui al comma 693, entro il termine di sessanta giorni dalla notifica dello stesso.

Quanto al procedimento di irrogazione delle sanzioni, la disciplina di riferimento è prevista dagli artt. 16 e 17 del D.lgs. 472/1997.

L'articolo 16 del D.lgs. 472/1997 dispone, infatti, che *“la sanzione amministrativa e le sanzioni accessorie sono irrogate dall'ufficio o dall'ente competenti all'accertamento del tributo le cui violazioni si riferiscono”*.

Nel caso di violazioni sostanziali (collegate al tributo) e direttamente commesse dal contribuente, la sanzione è applicata secondo il modulo della cosiddetta erogazione immediata, come previsto dall'art. 17 del D.lgs.

472/1997⁸⁹, ossia senza previa contestazione e contestualmente all'avviso di accertamento.

La parte dell'atto che concerne le sanzioni mantiene comunque una sua autonomia e va quindi autonomamente motivata, sotto pena di nullità.

Ricevuto l'atto, ed entro il termine per la proposizione del ricorso, è riconosciuta al contribuente la possibilità, in alternativa all'impugnazione, di effettuare la definizione agevolata dell'intero avviso (tributo, interessi, sanzioni). In tal modo, il contribuente può così beneficiare, ai sensi e per gli effetti dell'art.1, comma 699, legge 147/2013⁹⁰, della riduzione delle sanzioni ad un terzo del previsto.

Il legislatore ha in tal modo disposto l'applicazione della riduzione ad un terzo delle sanzioni nei casi di omessa o infedele dichiarazione richiamati ai commi 696 e 697, ma anche nell'ipotesi di omessa o incompleta risposta a questionari al comma 698.

L'adesione/acquiescenza all'accertamento dovrà avvenire tramite atto del contribuente che manifesti espressamente e formalmente la propria volontà di aderire pagando il tributo, producendo così la definitività dell'accertamento e la riduzione al terzo delle sanzioni.

Oltre alla riduzione di un terzo delle sanzioni, il legislatore ha poi previsto la possibilità per il contribuente di effettuare il ravvedimento operoso⁹¹.

⁸⁹ Art. 17, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472. "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, della legge 23 dicembre 1996, n. 662". Comma 1: In deroga alle previsioni dell'articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, possono essere irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità.

⁹⁰ Legge del 27 dicembre 2013, n. 147, Art. 1, comma 699: Le sanzioni di cui ai commi 696, 697 e 698 sono ridotte ad un terzo se, entro il termine per la proposizione del ricorso, interviene acquiescenza del contribuente, con pagamento del tributo, se dovuto, della sanzione e degli interessi.

⁹¹ Il ravvedimento operoso è un istituto disciplinato dall'art. 13 del D.lgs. 472/1997, il quale riguarda la generalità dei tributi. Per effetto della novella di cui all'art. 10-bis del D.L. 124/2019, è stato convertito in legge 19 dicembre 2019, n. 157 ed è applicabile in tutta la sua estensione anche ai tributi locali ancora dovuti alla predetta data di entrata in vigore e rispetto ai quali non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

In generale, il ravvedimento operoso consiste nella spontanea eliminazione, da parte del contribuente, entro prefissati limiti temporali, dell'illecito commesso. L'illecito, nel caso della TARI, può essere sanato, ad esempio presentando la dichiarazione omessa o correggendo la dichiarazione infedele, nonché versando per intero le somme dovute a titolo di tributo o le sanzioni nella misura ridotta *ex lege* prevista per effetto del comportamento proattivo del contribuente.

È importante sottolineare che il ravvedimento è però impedito dalla contestazione della violazione commessa o dall'inizio di attività amministrative di accertamento, di cui l'autore o i soggetti coobbligati abbiano avuto conoscenza formale, perché in tal modo mancherebbe la necessaria spontaneità.

Quanto all'entità delle sanzioni da riconoscere/autoliquidare in sede di ravvedimento operoso è sempre necessario basarsi su quanto affermato dall'art. 13 del D.lgs. n. 472/1997.

Ciò affermato, per effetto del ravvedimento, l'ammontare della sanzione è ridotto nei seguenti termini:

- a) ad un decimo del minimo nei casi di omesso versamento, se il pagamento viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data della violazione;
- b) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il 90 giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione;
- c) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la

- violazione, ovvero, entro un anno nel caso in cui non vi è l'obbligo di ripresentare la dichiarazione periodica⁹²;
- d) ad un settimo del minimo, se la regolarizzazione di errori ed omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, nel caso in cui non sia prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- e) ad un sesto del minimo, se la regolarizzazione di errori ed omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- f) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 90 giorni. Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione periodica, la sanzione mantiene la stessa possibilità di riduzione, se la dichiarazione viene presentata con ritardo non superiore a 30 giorni.

Quanto ai termini per l'applicazione delle sanzioni, la disciplina introdotta a decorrere dal 1 gennaio 2007 dall'art. 1, comma 161, legge 269/2006, ha istituito un unico termine decadenziale quinquennale e in particolare: *“gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o*

⁹² La nozione di “dichiarazione periodica” richiamata dall'art. 13 d.lgs. n. 472/1997, ha fatto sorgere un certo dibattito sulla natura temporale della dichiarazione d'imposta in materia di tributi locali. Infatti, la fattispecie atteneva all' IMU, ma i medesimi principi trovano applicazione anche nel caso della TARI. In proposito, è da segnalare l'intervento della nota IFEL del 19 gennaio 2015 che ha così definitivamente chiarito: “la dichiarazione IMU, così come quella TARI, non può considerarsi dichiarazione periodica, in quanto non sussiste alcun obbligo normativo alla sua ripresentazione, nel caso in cui gli elementi che incidono sull'ammontare dell'imposta dovuta non abbiano subito modifiche. Si tratta pertanto di dichiarazione episodica, che va presentata peraltro solo in determinate ipotesi precedentemente richiamate ed ampiamente esemplificate nelle istruzioni ministeriali al modello dichiarativo”.

avrebbero dovuto essere effettuati. Entro gli stessi termini devono essere contestate o irrogate le sanzioni amministrative tributarie, a norma degli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni".

CAPITOLO IV: La regolamentazione dell'articolazione tariffaria nella TARI

4.1. Il ruolo di ARERA

La regolamentazione in materia di determinazione delle tariffe TARI è stata attribuita all'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA)⁹³.

Il legislatore, con la legge di bilancio 2018 (L. 27 dicembre 2017, n. 205) ha fundamentalmente attribuito ad ARERA le funzioni di **regolazione e controllo**, in particolare in materia di: *”predisposizione ed aggiornamento del metodo tariffario per la determinazione dei corrispettivi del servizio integrato dei rifiuti e dei singoli servizi che costituiscono attività di gestione, a copertura dei costi di esercizio e di investimento, compresa la remunerazione dei capitali, sulla base della valutazione dei costi efficienti e del principio chi inquina paga⁹⁴”*.

ARERA ha così dato avvio all'attuazione dei compiti assegnati dal legislatore, adottando dopo il processo di consultazioni, la deliberazione 31 ottobre 2019, n. 443, con la quale ha definito i criteri di riconoscimento dei costi efficienti di esercizio e di investimento del servizio integrato dei rifiuti per il periodo 2018-2021.

Mediante tale deliberazione, ARERA, in particolare:

- 1) ha definito, ai fini della determinazione delle entrate di riferimento, le seguenti componenti tariffarie del servizio integrato di gestione dei rifiuti urbani:

⁹³ L'Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA) è un organismo indipendente che svolge una fondamentale attività di regolazione e controllo negli ambiti dell'energia elettrica e del gas naturale, oltre che nei settori del servizio idrico e dei rifiuti. L'Autorità è stata istituita inizialmente con il nome di “Autorità per l'energia elettrica e il gas” (AEGG) con la legge n. 481 del 15 novembre 1995, con lo specifico scopo di garantire la promozione della concorrenza e dell'efficienza dei servizi di pubblica utilità. Il legislatore ha poi progressivamente ampliato le competenze dell'Autorità, modificandone anche la denominazione. Con il D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 (convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214) all'Autorità sono state assegnate competenze in materia di servizi idrici e il suo nominativo è cambiato in “Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico” (AEEGSI). Infine, la legge 27 dicembre 2017, n. 205 ha attribuito all'Autorità compiti di regolazione anche nel settore dei rifiuti, e la sua denominazione è mutata in “Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente (ARERA).

⁹⁴ Legge 205/2017, art. 1, comma 527.

- a) **costi operativi**, intesi come somma dei costi operativi di gestione delle attività di spazzamento e di lavaggio, di raccolta e trasporto dei rifiuti urbani indifferenziati e delle frazioni differenziate, di trattamento e di smaltimento, di recupero, nonché di oneri incentivanti il miglioramento delle prestazioni;
 - b) **costi d'uso del capitale**, intesi come somma degli ammortamenti delle immobilizzazioni, degli accantonamenti ammessi al riconoscimento tariffario, della remunerazione del capitale investito netto riconosciuto e delle immobilizzazioni in corso;
 - c) **componenti a conguaglio** relativa ai costi delle annualità 2018 e 2019;
- 2) ha approvato il Metodo Tariffario per il servizio integrato di gestione dei rifiuti (MTR), ossia il complesso delle regole per la determinazione delle componenti tariffarie;
 - 3) ha stabilito la regola generale per cui la determinazione delle entrate tariffarie avviene sulla base di dati certi, verificabili e desumibili da fonti contabili obbligatorie. Le entrate tariffarie, dunque, non possono eccedere quelle relative all'anno precedente, più di un certo limite alla variazione annuale, anch'esso stabilito in funzione di elementi obiettivi;
 - 4) ha previsto, in tema di determinazione dei corrispettivi per l'utenza, che l'attribuzione dei costi fra utenze domestiche e non domestiche debba avvenire in continuità con i criteri già stabiliti dalla legge TARI 147/2013.

4.2. Le modalità di commisurazione delle tariffe TARI

La tassa sui rifiuti urbani (TARI), secondo quanto disposto al comma 650 della legge 147/2013, è *“corrisposta in base a tariffa commisurata ad anno solare coincidente con un’autonoma obbligazione tributaria”*.

Ai sensi dell’art. 1, comma 683, legge 147/2013⁹⁵, si attribuisce al Comune il compito di determinare e approvare le tariffe della TARI entro il termine fissato da norme statali per l’approvazione del bilancio di previsione ed in conformità al piano finanziario redatto dal soggetto gestore del servizio rifiuti.

I Comuni, come stabilito dalla legge n. 147/2013, possono scegliere, per determinare la tariffa TARI, tra due modalità di configurazione alternative:

- 1) la prima, di cui al comma 651⁹⁶, derivante dall’applicazione del metodo tariffario previsto dal d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158;
- 2) la seconda, quella di cui al comma 652⁹⁷, attraverso un criterio medio-ordinario, ossia parametrando la tariffa, pur sempre nel rispetto del principio comunitario “chi inquina paga”, alle quantità e qualità medie- ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte, nonché al costo del servizio sui rifiuti.

⁹⁵ Legge 147/2013, art. 1, comma 683: Il Consiglio Comunale deve approvare, entro il termine fissato da norme statali per l’approvazione del bilancio di previsione, le tariffe della TARI in conformità al piano finanziario del servizio di gestione dei rifiuti urbani redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso ed approvato dal Consiglio Comunale o da altra autorità competente a norma delle leggi vigenti in materia.

⁹⁶ Legge 147/2013, art. 1, comma 651: Il Comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158.

⁹⁷ Legge 147/2013, art. 1, comma 652: Il Comune, in alternativa ai criteri di cui al comma 651 e nel rispetto del principio “chi inquina paga”, sancito dall’articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti, può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie dei rifiuti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. Nelle more della revisione del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158, al fine di semplificare l’individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione delle tariffe il comune può prevedere, per gli anni 2014 e 2015, l’adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2, 3a, 3b, 4a, 4b dell’allegato 1 al citato regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 158/1999, inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50 per cento, e può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a 1b del medesimo allegato 1.

4.2.1. Il metodo tariffario secondo i criteri di cui al d.P.R. 158/1999

Seguendo quanto predisposto dal d.P.R. 158/1999, la tariffa TARI è computata sulla base di una formula “binomia” composta dalla somma di due componenti:

- a) la prima è determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio;
- b) la seconda, invece, è rapportata alle quantità di rifiuti conferiti e al servizio reso.

Detta struttura binomia trova evidenza sia sul lato degli introiti, sia sul lato dei costi con le seguenti modalità.

Sul lato degli **introiti**, la tariffa applicabile(T) è data dalla somma $T = TF + TV$, ossia rispettivamente:

- di un termine fisso(F), correlato al servizio a disposizione dell'utente, ossia alla produzione potenziale di rifiuti attribuibile all'utenza, da pagare anche in caso di mancanza di produzione dei rifiuti;
- di un termine “variabile” (V), stabilito in funzione della quantità di rifiuti conferiti e al servizio reso.

Sul lato dei **costi**, i gettiti complessivi ΣTF e ΣTV derivanti dalla somma del termine fisso e variabile della tariffa, addebitati alla globalità delle utenze, devono essere rispettivamente pari:

- a) ai costi “indivisibili” o generali;
- b) ai costi “divisibili” o rapportabili alla quantità di rifiuti prodotti.

In base a quanto affermato, la parte fissa della tariffa(TF) deve coprire determinati costi, come indicato dalla seguente equivalenza:

$$TF = CSL + CARC + CGG + CCD + AC + CK$$

Rientrano, dunque, nella copertura della tariffa fissa i seguenti costi sopra indicati:

- CSL= Costi di spazzamento e lavaggio di strade e piazze pubbliche;

- CARC = Costi Amministrativi dell'Accertamento, della Riscossione e del Contenzioso;
- CGG = Costi generali di gestione;
- CCD = Costi comuni diversi;
- AC = Altri costi;
- CK = Costi d'uso del capitale.

La parte variabile(TV), ricompresa nella tariffa, deve assicurare, invece, la copertura dei costi indicati nella seguente equivalenza:

$$\mathbf{TV = CRT + CTS + CRD + CTR}$$

Tra i costi da coprire integralmente si collocano, quindi, i seguenti:

- CRT = Costi di raccolta e trasporto dei rifiuti solidi urbani(RSU);
- CTS = Costi di trattamento e smaltimento dei rifiuti solidi urbani(RSU);
- CRD = Costi di raccolta differenziata per materiale;
- CTR = Costi di trattamento e riciclo.

Il Comune è chiamato ad imputare i costi coperti dalla parte fissa e variabile della tariffa a due fondamentali categorie di utenze, rappresentate:

- a) dalle **utenze domestiche**, costituite soltanto dalle abitazioni familiari;
- b) dalle **utenze non domestiche**, categoria residuale nella quale rientrano tutte le restanti utenze ad uso diverso da quello abitativo.

La tariffa, poi, va articolata anche a livello territoriale, tenendo conto delle caratteristiche delle diverse zone del territorio comunale, in particolare della destinazione a livello di pianificazione urbanistica e territoriale, della densità abitativa e della frequenza e qualità dei servizi da fornire, secondo modalità stabilite dal Comune.

4.2.2. La tariffa per le utenze domestiche

L'articolo 5 del d.P.R. 158/1999 definisce le modalità di calcolo della parte fissa e variabile della tariffa da erogare per le utenze domestiche.

La **quota fissa della tariffa (TFd)** è commisurata al numero dei componenti del nucleo familiare (n) e alla superficie dell'immobile occupato o condotto (S).

Più specificamente:

$$\text{TFd (n, S)} = \text{Quf} \cdot \text{S} \cdot \text{Ka(n)}$$

dove:

- *Quf* è la quota fissa unitaria per unità di superficie, data dal rapporto tra il totale dei costi fissi o “indivisibili” attribuibili alle utenze domestiche e la superficie totale delle abitazioni occupate;
- *Ka (n)* è il coefficiente di adattamento, il quale tiene conto del numero di persone che compongono il nucleo familiare, i cui valori sono fissati dalle apposite tabelle 1a e 1b, così rappresentate nell'Allegato 1, parte 4.1 del decreto.

Tabella 1a: Coefficienti per l'attribuzione della parte fissa della tariffa alle utenze domestiche

COMUNI CON POPOLAZIONE > 5000 ABITANTI

Numero componenti del nucleo familiare	Ka coefficienti di adattamento per superficie e numero dei componenti del nucleo familiare		
	NORD	CENTRO	SUD
1	0,80	0,86	0,81
2	0,94	0,94	0,94
3	1,05	1,02	1,02
4	1,14	1,10	1,09
5	1,23	1,17	1,10
6 o più	1,30	1,23	1,06

Definizione dell'Area Geografica in accordo con la suddivisione ISTAT

NORD: Piemonte, Valle d'Aosta, Lombardia, Liguria, Trentino Alto Adige, Veneto, Friuli Venezia Giulia, Emilia Romagna;

CENTRO: Toscana, Umbria, Marche, Lazio;

SUD: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna.

(Fonte: www.gazzettaufficiale.it)

Tabella 1b: Coefficienti per l'attribuzione della parte fissa della tariffa alle utenze domestiche

COMUNI CON POPOLAZIONE <5000 ABITANTI

Numero componenti del nucleo familiare	Ka Coefficiente di adattamento per superficie e numero dei componenti del nucleo familiare		
	NORD	CENTRO	SUD
1	0,84	0,82	0,75
2	0,98	0,92	0,88
3	1,08	1,03	1,00
4	1,16	1,10	1,08
5	1,24	1,17	1,11
6 o più	1,30	1,21	1,10

(Fonte: www.gazzettaufficiale.it)

Per quanto riguarda, invece, il calcolo della **quota variabile della tariffa (TVd)** delle utenze domestiche, va rammentato che l'art. 5, comma 2, d.P.R. 158/1999 prevede che *“la parte variabile della tariffa è rapportata alla quantità di rifiuti indifferenziati e differenziati, specificata per kg, prodotta da ciascuna utenza. Gli enti locali che non abbiano validamente sperimentato tecniche di calibratura individuale degli apporti possono applicare un sistema presuntivo, prendendo a riferimento la produzione media comunale procapite, desumibile da tabelle che saranno predisposte annualmente sulla base dei dati elaborati dalla Sezione nazionale del Catasto dei rifiuti”*.

Ecco allora che nel caso venga applicato un sistema presuntivo di misurazione dei rifiuti urbani conferiti, il calcolo della quota variabile (TVd) delle utenze domestiche avviene secondo la seguente regola:

$$\text{TVd} = \text{Quv} \cdot \text{Kb}(n) \cdot \text{Cu}$$

dove:

- Q_{uv} è la quota variabile unitaria di produzione rifiuti, determinata dal rapporto tra il totale dei costi variabili o “divisibili” attribuibili alle utenze domestiche e il numero totale delle stesse;
- $Kb(n)$ è il coefficiente proporzionale di produttività, che tiene conto del numero di persone che compongono il nucleo familiare, i cui valori sono determinati dai Comuni all’interno dei limiti predeterminati nella seguente tabella 2 (Allegato 1) del metodo.

Tabella 2: Coefficienti per l’attribuzione della parte variabile della tariffa alle utenze domestiche

Numero componenti del nucleo familiare	Kb Coefficiente proporzionale di produttività per numero dei componenti del nucleo familiare		
	MINIMO	MASSIMO	MEDIO
1	0,6	1	0,8
2	1,4	1,8	1,6
3	1,8	2,3	2
4	2,2	3	2,6
5	2,9	3,6	3,2
6 o più	3,4	4,1	3,7

(Fonte: www.gazzettaufficiale.it)

- C_u è il costo unitario, dato dal rapporto tra i costi variabili attribuibili alle utenze domestiche e la quantità totale di rifiuti dalle medesime prodotti.

4.2.3. La tariffa per le utenze non domestiche

Ritenuta, in linea di principio, la tassabilità per le utenze non domestiche delle sole superfici che producono rifiuti assimilati agli urbani⁹⁸, il d.P.R. 158/99⁹⁹, commisura la **quota fissa della tariffa (TFnd)**, riferita alla potenziale produzione di rifiuti, alla tipologia di attività svolta (ap) e alla superficie occupata (Sap).

Il calcolo della tariffa assume, conseguentemente, la seguente formula:

$$\mathbf{TFnd (ap, Sap) = Qapf \cdot Sap(ap) \cdot Kc(ap)}$$

dove:

- *Qapf* è la quota fissa unitaria per unità di superficie, determinata dal rapporto tra il totale dei costi fissi o indivisibili attribuiti alle utenze non domestiche e la superficie totale occupata;
- *Kc (ap)* è il coefficiente potenziale di produzione, che tiene conto della quantità potenziale di produzione di rifiuto connesso alla specifica tipologia di attività. Gli intervalli dei valori attribuibili a tale coefficiente sono determinati dal Comune tra i minimi e i massimi riportati nelle tabelle 3a e 3b elaborate per le tre aree geografiche, in base al requisito della densità della popolazione, superiore o inferiore ai 5000 abitanti.

⁹⁸ La nuova disciplina normativa dettata dal D.lgs. 3 settembre 2020, n.116 ha sottratto ai Comuni il potere di stabilire l'assimilazione dei rifiuti speciali agli urbani, precedentemente attribuitogli dall'art. 198 del D.lgs. 152/2006. È stato ora introdotto un principio di assimilazione ex lege, mediante il quale i rifiuti speciali potenzialmente assimilabili vengono classificati semplicemente urbani. Il comma 2 del D.lgs. n.116/2020 considera, infatti, tra i rifiuti urbani: "i rifiuti indifferenziati e da raccolta differenziata provenienti da altri fonti che sono simili per natura e composizione ai rifiuti domestici indicati nell'allegato L-quater prodotti dalle attività riportate nell'allegato L-quinquies". Trattasi, così, di un'assimilazione che discende dall'incrocio tra 15 tipologie di rifiuti (allegato L-quater) con 29 categorie di attività (allegato L-quinquies). Tali categorie coincidono con quelle previste dalla tabella 3A di cui al d.P.R. 158/1999, ad eccezione della categoria "attività industriali con capannoni di produzione".

⁹⁹ Art. 6, d.P.R. 158/1999, comma 1: Per le comunità, per le attività commerciali, industriali, professionali e per le attività produttive in genere, la parte fissa della tariffa è attribuita alla singola utenza sulla base di un coefficiente relativo alla potenziale produzione di rifiuti connessa alla tipologia di attività per unità di superficie assoggettabile a tariffa e determinato dal Comune nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.3 dell'allegato 1 al presente decreto.

Tabella 3a: Coefficienti per l'attribuzione della parte fissa della tariffa alle utenze non domestiche

Attività per comuni > 5000 abitanti	Kc Coefficiente potenziale produzione		
	NORD min-max	CENTRO min-max	SUD min-max
1. Musei, biblioteche scuole, associazioni, luoghi di culto	0,40- 67	0,43-0,61	0,45-0,63
2. Cinematografi e teatri	0,30- 43	0,39-0,46	0,33-0,47
3. Autorimesse e magazzini senza alcuna vendita diretta	0,51-0,60	0,43-0,52	0,36-0,44
4. Campeggi, distributori carburanti, impianti sportivi	0,76-0,88	0,74-0,81	0,63-0,74
5. Stabilimenti balneari	0,38-0,64	0,45-0,67	0,35-0,59
6. Esposizioni, autosaloni	0,34-0,51	0,33-0,56	0,34-0,57
7. Alberghi con ristorante	1,20-1,64	1,08-1,59	1,01-1,41
8. Alberghi senza ristorante	0,95-1,08	0,85-1,19	0,85-1,08
9. Case di cura e riposo	1,00-1,25	0,89-1,47	0,90-1,09
10. Ospedali	1,07-1,29	0,82-1,70	0,86-1,43
11. Uffici, agenzie, studi professionali	1,07-1,52	0,97-1,47	0,90-1,17
12. Banche ed istituti di credito	0,55-0,61	0,51-0,86	0,48-0,79
13. Negozi, abbigliamento, calzature, libreria, ferramenta e altri beni durevoli	0,99-1,41	0,92-1,22	0,85-1,13
14. Edicola, farmacia tabaccaio, plurilicenze	1,11-1,80	0,96-1,44	1,01-1,50
15. Negozi particolari, quali filatelia, tende, tessuti, tappeti, cappelli e ombrelli, antiquariato	0,60-0,83	0,72-0,86	0,56-0,91
16. Banchi, di mercato, beni durevoli	1,09-1,78	1,08-1,59	1,19-1,67
17. Attività artigianali tipo botteghe: parrucchiere, barbiere, estetista	1,09-1,48	0,98- 1,12	1,19-1,50
18. Attività artigianali tipo botteghe: falegname, idraulico, fabbro, elettricista	0,82-1,03	0,74-0,99	0,77-1,04

19. Carrozzeria, autofficina, elettrauto	1,09-1,41	0,87-1,26	0,91-1,38
20. Attività industriali con capannoni di produzione	0,38-0,92	0,32-0,89	0,33-0,94
21. Attività artigianali di produzione di beni specifici	0,55-1,09	0,43- 0,88	0,45-0,92
22. Ristoranti, trattorie, osterie, pizzerie, pub	5,57-9,63	3,25- 9,84	3,40-10,28
23. Mense, birrerie, amburgherie	4,85-7,63	2,67-4,33	2,55-6,33
24. Bar, caffè, pasticceria	3,96-6,29	2,45- 7,04	2,56-7,36
25. Supermercato, macelleria e generi alimentari	2,02-2,76	1,49-2,34	1,56-2,45
26. Pluricenze alimentari e/o miste	1,54-2,61	1,49-2,34	1,56-2,44
27. Ortofrutta, pescherie, fiori e piante, pizzerie	7,17-11,29	4,23-10,76	4,42-11,24
28. Ipermercati di generi misti	1,56-2,74	1,47-1,98	1,65-2,73
29. Banchi di mercato genere alimentari	3,50-6,92	3,48-6,58	3,35-8,24
30. Discoteche, night club	1,04-1,91	0,74-1,83	0,77-1,91

(Fonte: www.gazzettaufficiale.it)

Tabella 3b: Coefficienti per l'attribuzione della parte fissa della tariffa alle utenze non domestiche

Attività per comuni fino a 5000 abitanti	Kc Coefficiente potenziale produzione		
	NORD min-max	CENTRO min-max	SUD min-max
1. Musei, biblioteche scuole, associazioni, luoghi di culto	0,32-0,51	0,34-0,66	0,29-0,52
2. Campeggi, distributori, carburanti	0,38- 0,63	0,43-0,62	0,66-0,75
3. Stabilimenti balneari	0,51-0,60	0,43-0,52	0,36-0,44
4. Esposizioni, autosaloni	0,30-0,43	0,23-0,49	0,34-0,52
5. Alberghi con ristorante	1,07-1,33	1,02-1,49	1,01-1,55
6. Alberghi senza ristorante	0,80-0,91	0,66-0,85	0,85-0,99
7. Case di cura e riposo	0,95-1,00	0,93-0,96	0,89-1,20

8.Uffici, agenzie, studi professionali	1,00-1,13	0,76-1,09	0,90-1,05
9. Banche ed istituti di credito	0,55-0,58	0,48-0,53	0,44-0,63
10. Negozi, abbigliamento, calzature, libreria, ferramenta e altri beni durevoli	0,87-1,11	0,86-1,10	0,94-1,16
11. Edicola, farmacia, tabaccaio, plurilicenze	1,07-1,52	0,86-1,20	1,02-1,52
12. Attività artigianali tipo botteghe: parrucchiere, barbiere, estetista	0,72-1,04	0,68-1,00	0,78-1,06
13.Carrozzeria, autofficina, elettrauto	0,92-1,16	0,92-1,19	0,91-1,45
14. Attività industriali con capannoni di produzione	0,43-0,91	0,42-0,88	0,41-0,86
15. Attività artigianali di produzione di beni specifici	0,55-1,09	0,53-1,00	0,67-0,95
16. Ristoranti, trattorie, osterie, pizzerie	4,84-7,42	5,01-9,29	5,54-8,18
17. Bar, caffè, pasticceria	3,64-6,28	3,83-7,33	4,38-6,32
18. Supermercato, pane e pasta, macelleria, generi alimentari	1,76-2,38	1,91-2,66	0,57-2,80
19. Plurilicenze alimentari e/o miste	1,54-2,61	1,13-2,39	2,14-3,02
20. Ortofrutta, pescherie, fiori e piante	6,06-10,44	6,58-10,89	0,34-10,88
21. Discoteche, night club	1,04- 1,64	1,00-1,58	1,02-1,75

(Fonte: www.gazzettaufficiale.it)

Il calcolo della **parte variabile** delle utenze non domestiche segue, a sua volta, quanto disposto dall'art.6, comma 2, d.P.R. 158/1999, ossia: *“per l'attribuzione della parte variabile della tariffa gli Enti locali organizzano e strutturano sistemi di misurazione delle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dalle singole utenze. Gli Enti locali non ancora organizzati applicano un sistema presuntivo, prendendo a riferimento per singola tipologia di attività la produzione annua per mq ritenuta congrua nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.4 dell'allegato I”*.

La quota variabile (TVnd), nel sistema di misurazione presuntivo, è commisurata alla tipologia di attività svolta(ap) e alla superficie occupata(Sap), sulla base della seguente formula:

$$\text{TVnd (ap, Sap)} = \text{Cu} \cdot \text{Sap} \cdot \text{Kd(ap)}$$

dove:

- Cu è il costo unitario, dato dal rapporto tra i costi variabili attribuiti alle utenze non domestiche e la quantità totale di rifiuti prodotti dalle stesse;
- $Kd (ap)$ è il coefficiente potenziale di produzione che tiene conto della quantità potenziale di produzione di rifiuto connesso alla specifica tipologia di attività, i cui valori vengono deliberati dai Comuni tra i minimi e i massimi indicati nelle seguenti tabelle 4a e 4b del decreto.

Tabella 4a: Intervalli di produzione kg/ m² anno per l'attribuzione della parte variabile della tariffa alle utenze non domestiche

Attività per comuni >5000 abitanti	Kd Coefficiente di produzione kg/m ² anno		
	NORD min-max	CENTRO min-max	SUD min-max
1. Musei, biblioteche scuole, associazioni, luoghi di culto	3,28-5,50	3,98-5,65	4,00-5,50
2. Cinematografi e teatri	2,50-3,50	3,60-4,25	2,90-4,12
3. Autorimesse e magazzini senza alcuna vendita diretta	4,20-4,90	4,00-4,80	3,20-3,90
4. Campeggi, distributori carburanti, impianti sportivi	6,25- 7,21	6,78-7,45	5,53-6,55
5. Stabilimenti balneari	3,10-5,22	4,11-6,18	3,10-5,20
6. Esposizioni, autosaloni	2,82-4,22	3,02-5,12	3,03-5,04
7. Alberghi con ristorante	9,85-13,45	9,95-14,67	8,92-12,45
8. Alberghi senza ristorante	7,76-8,88	7,80-10,98	7,50-9,50
9. Case di cura e riposo	8,20-10,22	8,21-13,55	7,90-9,62
10. Ospedali	8,81-10,55	7,55-15,67	7,55-12,60
11. Uffici, agenzie, studi professionali	8,78-12,45	8,90-13,55	7,90-10,30
12. Banche ed istituti di credito	4,50-5,03	4,68-7,89	4,20-6,93
13. Negozi, abbigliamento, calzature, libreria, ferramenta e altri beni durevoli	8,15-11,55	8,45-11,26	7,50-9,90
14. Edicola, farmacia tabaccaio, plurilicenze	9,08-14,78	8,85-13,21	8,88-13,22

15.Negozi particolari, quali filatelia, tende, tessuti, tappeti, cappelli e ombrelli, antiquariato	4,92-6,81	6,66-7,90	4,90-8,00
16. Banchi, di mercato, beni durevoli	8,90-14,58	9,90-14,63	10,45-14,69
17. Attività artigianali tipo botteghe: parrucchiere, barbiere, estetista	8,95-12,12	9,00-10,32	10,45-14,69
18. Attività artigianali tipo botteghe: falegname, idraulico, fabbro, elettricista	6,76-8,48	6,80-9,10	6,80-9,11
19. Carrozzeria, autofficina, elettrauto	8,95-11,55	8,02-11,58	8,02-12,10
20. Attività industriali con capannoni di produzione	3,13-7,53	2,93-8,20	2,90-8,25
21. Attività artigianali di produzione di beni specifici	4,50-8,91	4,00-8,10	4,00-8,11
22. Ristoranti, trattorie, osterie, pizzerie, pub	45,67-78,97	29,93-90,55	29,93-90,50
23.Mense, birrerie, amburgherie	39,78-62,55	24,60-39,80	22,40-55,70
24. Bar, caffè, pasticceria	32,44-51,55	22,55-64,77	22,50-64,76
25. Supermercato, macelleria e generi alimentari	16,55-22,67	13,72-21,55	13,70-21,50
26. Pluricenze alimentari e/o miste	12,60-21,40	13,70-21,50	13,77-21,55
27. Ortofrutta, pescherie, fiori e piante, pizzerie	58,76-92,56	38,90-98,96	38,93-98,90
28. Ipermercati di generi misti	12,82-22,45	13,51-18,20	14,53-23,98
29. Banchi di mercato genere alimentari	28,70-56,78	32,00-60,50	29,50-72,55
30. Discoteche, night club	8,56-15,68	6,80-16,83	6,80-16,80

(Fonte: www.gazzettaufficiale.it)

Tabella 4b: Intervalli di produzione kg/ m² anno per l'attribuzione della parte variabile della tariffa alle utenze non domestiche

Attività per comuni fino a 5000 abitanti	Kd Coefficiente di produzione kg/m ² anno		
	NORD min-max	CENTRO min-max	SUD min-max
1.Musei, biblioteche scuole, associazioni, luoghi di culto	2,60-4,20	2,93-5,62	2,54-4,55
2. Campeggi, distributori, carburanti	5,51-6,55	5,95-7,20	3,83-6,50

3. Stabilimenti balneari	3,11-5,20	3,65-5,31	5,80-6,64
4. Esposizioni, autosaloni	2,50-3,55	1,95-4,16	2,97-4,55
5. Alberghi con ristorante	8,79-10,93	8,66-12,65	8,91-13,64
6. Alberghi senza ristorante	6,55-7,49	5,52-7,23	7,51-8,70
7. Case di cura e riposo	7,82-8,19	7,88-8,20	7,80-10,54
8. Ufficie, agenzie, studi professionali	8,21-9,30	6,48- 9,25	7,89-9,26
9. Banche ed istituti di credito	4,50-4,78	4,10-4,52	3,90- 5,51
10. Negozi, abbigliamento, calzature, libreria, ferramenta e altri beni durevoli	7,11-9,12	7,28-9,38	8,24-10,21
11. Edicola, farmacia tabaccaio, plurilicenze	8,80-12,45	7,31-10,19	8,98-13,34
12. Attività artigianali tipo botteghe: parrucchiere, barbiere, estetista	5,90- 8,50	5,75- 8,54	6,85-9,34
13. Carrozzeria, autofficina, elettrauto	7,55-9,48	7,82-10,10	7,98-12,75
14. Attività industriali con capannoni di produzione	3,50-7,50	3,57-7,50	3,62-7,53
15. Attività artigianali di produzione di beni specifici	4,50-8,92	4,47-8,52	5,91-8,34
16. Ristoranti, trattorie, osterie, pizzerie	39,67-60,88	42,56-78,93	48,74-71,99
17. Bar, caffè, pasticceria	29,82-51,47	32,52-62,31	38,50-55,61
18. Supermercato, pane e pasta, macelleria, generi alimentari	14,43-19,55	16,20-22,57	5,00-24,68
19. Plurilicenze alimentari e/o miste	12,59-21,41	9,60-20,35	18,80-26,55
20. Ortofrutta, pescherie, fiori e piante	49,72-85,60	55,94-92,55	3,00-95,75
21. Discoteche, night club	8,56-13,45	8,51-13,42	8,95-15,43

(Fonte: www.gazzettaufficiale.it)

4.3. La possibile commisurazione della tariffa secondo il criterio medio-ordinario

In alternativa all'utilizzo dei criteri enunciati al d.P.R. 158/1999, il Comune può, ai sensi dell'art.1, comma 652 della legge 147/2013, determinare la tariffa TARI utilizzando un criterio medio-ordinario, parametrando cioè il prelievo rispetto a tre importanti fattori, quali:

- 1) le quantità e qualità medie-ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie;
- 2) gli usi e la tipologia delle attività svolte;
- 3) il costo del servizio sui rifiuti.

Proseguendo l'analisi del comma 652 della legge 147/2013, viene precisato che *“le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal Comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti”*.

Dunque, sulla base della normativa citata, appare così evidente il richiamo del legislatore del 2013 alla disciplina in punto di determinazione della tariffa TARSU ed in particolare all'art. 65, comma 2, del d.lgs. 507/1993.

Nel criterio “medio-ordinario” della norma TARSU in questione, infatti, *“le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea di utenza sono determinate dal Comune, secondo il rapporto di copertura del costo prescelto entro i limiti di legge, moltiplicando il costo di smaltimento per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti¹⁰⁰”*.

In ordine ai coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa dei rifiuti, in regime TARSU la giurisprudenza aveva vagliato positivamente la possibilità di determinare le tariffe della tassa sulla base dei coefficienti di produttività contenuti nel metodo tariffario emanato con il d.P.R. 158/1999.

In assoluta sintonia con detto orientamento giurisprudenziale, il legislatore TARI del 2013 ha espressamente previsto, proprio in punto di coefficienti di produttività, che: *“Nelle more della revisione del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158, al fine di semplificare l'individuazione dei coefficienti relativi alla graduazione*

¹⁰⁰ D.lgs. 507/1993, art. 65, secondo comma.

delle tariffe il comune può prevedere, per gli anni 2014 e 2015, l'adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2, 3a, 3b, 4a e 4b dell'allegato 1 al citato regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 158 del 1999, inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50 per cento, e può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a 1b del medesimo allegato¹⁰¹”.

Dalla disposizione di cui al comma 652, si evince, pertanto, che i Comuni, ai fini della costruzione della tariffa:

- sono abilitati a prescindere dalla suddivisione della tariffa in quota fissa e quota variabile;
- possono non tenere in considerazione per le utenze domestiche, del numero di componenti del nucleo familiare;
- utilizzano i coefficienti di produttività quali-quantitativa previsti dal d.P.R. 158/1999, aumentandoli o diminuendoli del 50% rispetto ai limiti minimo e massimo ivi indicati.

4.4. Riduzioni e agevolazioni

Le riduzioni e le agevolazioni applicate alla TARI comportano generalmente un minor introito da tariffa.

Partendo dall'analisi delle riduzioni, occorre, in prima battuta, procedere alla loro definizione. Esse, infatti, rappresentano abbattimenti della misura tariffaria, rispetto all'ammontare ordinario da applicare a valle al calcolo della tariffa.

Le riduzioni si possono distinguere in facoltative e obbligatorie, a seconda che la loro operatività sia più o meno condizionata da una specifica previsione all'interno del regolamento approvato dai Comuni.

¹⁰¹ Legge 147/2013, Art.1 Comma 652.

Le **riduzioni obbligatorie** operano *ope legis*, anche in mancanza di una loro specifica inclusione all'interno del regolamento comunale. Tra queste, occorre rilevare le seguenti:

- la riduzione nella misura massima del 20% per il mancato espletamento del servizio rifiuti, come previsto al comma 656 della L. 147/2013¹⁰²;
- la riduzione nella misura minima del 60% per le zone in cui non è effettuata la raccolta dei rifiuti¹⁰³;
- le riduzioni per la raccolta differenziata da parte delle utenze domestiche disposte al comma 658¹⁰⁴ della legge 147/2013 e quelle per il compostaggio da parte delle utenze domestiche e le attività agricole e florovivaistiche, presenti all'art. 19- bis del TUA¹⁰⁵;
- le riduzioni per l'avvio al riciclo autonomo dei rifiuti assimilati prodotti dalle utenze non domestiche¹⁰⁶;
- la riduzione per pensionati nel Paese di residenza, residenti all'estero e iscritti all'Anagrafe Italiani residenti all'estero (AIRE), per abitazioni non locate o concesse in comodato¹⁰⁷.

¹⁰² L. 147/2013, art. 1, comma 656: La TARI è dovuta nella misura massima del 20 per cento della tariffa, in caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti, ovvero di effettuazione dello stesso in grave violazione della disciplina di riferimento, nonché di interruzione del servizio per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi che abbiano determinato una situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente.

¹⁰³ L. 147/2013, art. 1, comma 657: Nelle zone in cui non è effettuata la raccolta, la TARI è dovuta in misura non superiore al 40 per cento della tariffa da determinare, anche in maniera graduale, in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita.

¹⁰⁴ L. 147/2013, art. 1, comma 658: Nella modulazione della tariffa sono assicurate riduzioni per la raccolta differenziata riferibile alle utenze domestiche.

¹⁰⁵ L'art. 19- bis del TUA prevede che "alle utenze domestiche che effettuano il compostaggio aerobico individuale per residui costituiti da sostanze naturali non pericolosi prodotti nell'ambito delle attività agricole e vivaistiche e alle utenze domestiche che effettuano compostaggio aerobico individuale per i propri rifiuti organici da cucina, sfalci e potature da giardino è applicata una riduzione della tariffa dovuta per la gestione dei rifiuti urbani".

¹⁰⁶ L. 147/2013, art. 1, comma 649, secondo periodo: 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 proporzionati alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati".

¹⁰⁷ L'art. 9- bis del D.L. 147/2014 ha stabilito la riduzione del tributo di 2/3 in favore dei cittadini italiani non residenti nel territorio dello Stato, iscritti all'AIRE e già pensionati nei Paesi di residenza, limitatamente ad una sola unità immobiliare posseduta in Italia a titolo di proprietà o di usufrutto, non concessa in locazione o in comodato.

Tra le **riduzioni facoltative** si distinguono, a sua volta, quelle citate al comma 659 della legge 147/2013, individuate nelle seguenti fattispecie:

- “a) abitazioni con unico occupante;*
- b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;*
- c) locali diversi dalle abitazioni ed aree scoperte adibite ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;*
- d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all’anno, all’estero;*
- e) fabbricati rurali ad uso abitativo;*
- e-bis) attività di prevenzione nella produzione dei rifiuti, commisurando le riduzioni tariffarie alla quantità effettiva di rifiuto non prodotto”.*

Le riduzioni sopra indicate, possono riguardare, secondo quanto specificato dal Comune all’interno del regolamento, solo la quota variabile oppure l’intera tariffa.

Il regolamento comunale deve anche chiarire le modalità di finanziamento delle riduzioni. Il costo delle riduzioni sia obbligatorie che facoltative, corrispondente ai minori introiti derivanti dai contribuenti che si trovano in condizioni tali da far ipotizzare un minor costo del servizio a loro prestato, dovrà essere necessariamente finanziato nell’ambito del Piano finanziario del servizio, in virtù del principio della copertura integrale dei costi da realizzarsi con la tassa.

In altri termini, i minori introiti derivanti dall’applicazione delle riduzioni a determinate categorie di utenze che ne beneficiano, comportano un sovracosto da porre in capo a tutti gli utenti del servizio rifiuti.

La normativa nazionale, consente poi ai Comuni, come disciplinato al comma 660 della legge 147/2013¹⁰⁸, la possibilità di istituire **ulteriori**

¹⁰⁸ L. 147/2013, art. 1, comma 660: Il comune può deliberare, con regolamento di cui all’articolo 52 del citato decreto legislativo n. 446 del 1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste dalle

agevolazioni. Tali agevolazioni devono essere deliberate con regolamento di cui all'art. 52 del d.lgs. n. 446/1997 e iscritte nel bilancio comunale come autorizzazioni di spesa.

Le agevolazioni possono essere totali o parziali ed attengono a fatti estranei alla struttura tariffaria vera e propria. Sono solitamente determinate per motivi di carattere sociale e comunque esterni al servizio.

La copertura di queste ulteriori agevolazioni può essere assicurata da risorse diverse derivanti dalla fiscalità generale del Comune.

Tale opzione resta comunque una mera facoltà, ben potendo il Comune inserire le agevolazioni nel piano economico finanziario, purché controbilanciate da un eguale contributo a carico del Comune.

4.5. La procedura di approvazione tariffaria

La procedura di approvazione delle tariffe TARI deve seguire un determinato percorso tracciato dal legislatore nazionale e da ARERA.

La legge TARI ha chiaramente attribuito ai Comuni, in particolar modo al Consiglio Comunale, il compito di approvare le tariffe in conformità al piano economico finanziario (PEF) redatto dal soggetto gestore del servizio dei rifiuti urbani.

4.5.1. Il piano economico finanziario

Il piano economico finanziario (PEF) rappresenta il presupposto, sulla base del quale i Comuni decidono e approvano le tariffe TARI.

ARERA, mediante la deliberazione n. 443/2019, ha disciplinato la procedura di approvazione del PEF, stabilendo che il gestore del servizio è chiamato a predisporre annualmente il piano economico finanziario, secondo quanto previsto dal Metodo tariffario integrato (MTR).

lettere da a) a e) del comma 659. La relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa e deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune.

I contenuti minimi del PEF sono stabiliti dall'art. 18 del MTR, a mente del quale il PEF redatto dal gestore, deve comprendere almeno i seguenti elementi:

- il programma e il piano finanziario degli investimenti necessari per conseguire gli obiettivi del servizio integrato di gestione dei rifiuti urbani;
- la specifica dei beni, delle strutture e dei servizi disponibili per l'effettuazione del servizio, nonché il ricorso eventuale all'utilizzo o all'affidamento di beni o strutture di terzi;
- le risorse finanziarie necessarie per svolgere il servizio di gestione integrata dei rifiuti urbani;
- una relazione in cui si indicano: il modello gestionale e organizzativo, i livelli di qualità del servizio e la ricognizione degli impianti esistenti.

Il gestore, inteso come il soggetto economico che ha in carico lo svolgimento dell'intero servizio rifiuti o come insieme di soggetti diversi che erogano singole parti del servizio, deve allocare nella redazione del PEF le componenti di costo di investimento e di esercizio riconoscibili per ciascun anno, partendo dai costi effettivi rilevati nei 2 anni precedenti.

Nell'anno 2020, ad esempio, nella determinazione delle tariffe, si sono utilizzati e analizzati i costi dell'anno 2018. Questo sfasamento temporale si correla al fatto che i costi devono essere certi e verificabili e comunque derivare da fonti contabili obbligatorie.

Il PEF redatto dal gestore deve essere poi correlato da:

- 1) una dichiarazione, ai sensi del d.P.R. 445/00, sottoscritta dal legale rappresentante, attestante la veridicità dei dati trasmessi e la corrispondenza tra i valori riportati nella modulistica con i valori desumibili dalla documentazione contabile tenuta ai sensi di legge;
- 2) una relazione che illustra il raccordo tra i dati riportati nella modulistica e i valori contabili.

Una volta redatto il PEF, il soggetto gestore lo deve trasmettere all'ente territoriale competente (ETC), in modo da consentire non solo la conclusione del processo di validazione del piano, ma anche la conseguente determinazione dell'articolazione tariffaria.

4.5.2. Il ruolo dell'Ente territorialmente competente (ETC)

L'Ente territorialmente competente (ETC) rappresenta l'ente di governo dell'ambito territoriale ottimale (EGATO)¹⁰⁹, laddove sia stato costituito e sia operativo. In caso contrario e salvo diverse disposizioni della Regione o Provincia autonoma, l'ETC deve essere individuato nel Comune.

All'ETC sono attribuite diverse competenze, quali:

- a) la ricezione del PEF grezzo da parte del gestore;
- b) la definizione dei parametri/ coefficienti per il completamento del PEF previsti dal MTR;
- c) la redazione del paragrafo 4 della relazione di accompagnamento al PEF, compresa l'eventuale istanza per il superamento del limite di crescita annuale (Appendice 2 alla delibera 443/2019);
- d) la validazione del PEF;
- e) l'assunzione delle determinazioni di approvazione dei PEF nei termini utili per consentire le successive deliberazioni inerenti all'articolazione tariffaria;
- f) la trasmissione ad ARERA del PEF predisposto e dei corrispettivi tariffari relativi all'ambito tariffario.

¹⁰⁹ L'ente di governo d'ambito (EGATO) è il soggetto istituito ai sensi dell'art. 3-bis, comma 1-bis, d.l. 138/2011 (convertito dalla legge 148/2011) a mente del quale “ Le funzioni di organizzazione dei servizi pubblici locali a rete di rilevanza economica, compresi quelli appartenenti al settore dei rifiuti urbani, di scelta della forma di gestione, di determinazione delle tariffe all'utenza per quanto di competenza, di affidamento della gestione e relativo controllo sono esercitate unicamente dagli enti di governo degli ambiti o bacini territoriali ottimali e omogenei istituiti o designati ai sensi del comma 1 del presente articolo cui gli Enti locali partecipano obbligatoriamente, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1, comma 90, della legge 7 aprile 2014, n. 56”.

La procedura di validazione del PEF effettuata dall'ETC consiste sostanzialmente nella verifica della completezza, della coerenza e della congruità dei dati riportati nel piano.

Circa l'oggetto specifico della procedura di validazione, l'art. 19 del MTR specifica che tale verifica concerne almeno:

- a) la coerenza degli elementi di costo riportati nei PEF rispetto ai dati contabili dei gestori;
- b) il rispetto della metodologia prevista dal MTR per la determinazione dei costi riconosciuti;
- c) il rispetto dell'equilibrio economico finanziario del gestore.

Gli esiti della procedura di validazione sono poi descritti dall'ETC nella relazione di accompagnamento prevista dalla delibera 443/2019.

Occorre precisare che nei casi in cui l'ETC sia un soggetto distinto dal Comune, il PEF non viene approvato dal Comune, ma dall'ETC medesimo.

Successivamente, sulla base del PEF approvato, i Comuni o l'ETC implementano il processo di definizione delle tariffe TARI da applicare alle utenze domestiche e non domestiche, rispettando i criteri di commisurazione previsti dalla normativa vigente.

Relativamente all'anno 2021, il Decreto Legge 22 marzo 2021, n. 41¹¹⁰, ha definitivamente disposto il differimento dei termini di approvazione delle tariffe TARI e dei PEF al 30 giugno 2021.

4.5.3. La trasmissione dei dati all'Autorità di regolazione

L'Ente territorialmente competente, come previsto dalla deliberazione 443/2019, deve trasmettere ad ARERA, entro 30 giorni

¹¹⁰ Il D.l 22 marzo 2021, n. 41, detto Decreto Sostegni, mediante l'art. 30, comma 5, ha così previsto: "Limitatamente all'anno 2021, in deroga all'articolo 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e all'articolo 53, comma 16, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, i comuni approvano le tariffe e i regolamenti della TARI, sulla base del piano economico finanziario del servizio di gestione dei rifiuti, entro il 30 giugno 2021".

dall'adozione delle pertinenti determinazioni, la predisposizione del PEF e i corrispettivi tariffari del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

La determina dirigenziale DRIF 2/2020 del 27 marzo 2020 ha ulteriormente precisato quanto deve essere trasmesso all'Autorità, ovvero:

- il PEF predisposto sullo schema tipo allegato alla delibera 443/2019/R/ rif (denominato "Appendice 1");
- la relazione di accompagnamento redatta sulla base dello schema allegato alla delibera (denominato "Appendice 2");
- la dichiarazione di veridicità effettuata dal legale rappresentante secondo lo schema allegato alla delibera (denominato "Appendice 3") e resa ai sensi e agli effetti del d.P.R. 445/2000;
- la delibera di approvazione del PEF e dei corrispettivi tariffari predisposti.

I compiti di ARERA sono relativi alla verifica della coerenza regolatoria degli atti, dei dati e della documentazione trasmessa, costituente il piano economico finanziario.

L'Autorità, in caso di esito positivo delle verifiche, approva le tariffe TARI, ma si riserva la possibilità di richiedere ulteriori informazioni ai gestori e agli ETC.

È fondamentale ricordare che l'approvazione da parte dell'Autorità non condiziona l'efficacia delle tariffe determinate dai Comuni o dall'ETC.

In merito, l'art. 6.6 della delibera 443/2019 si è espresso, specificando che: *"Fino all'approvazione da parte dell'Autorità di cui al comma precedente, si applicano, quali prezzi massimi del servizio, quelli determinati dall'Ente territorialmente competente"*.

Ciò significa che le tariffe del servizio rifiuti determinate dall'ente sono già applicabili agli utenti, senza dover attendere l'approvazione finale da parte dell'Autorità. ARERA, conseguentemente a ciò, non può annullare le delibere già assunte, se ritenute in contrasto con il MTR, ma piuttosto

costringere l'ente a modificarle per ricondurle alla misura corretta e a disporre le conseguenti restituzioni, oltre a irrogare le sanzioni se previste.

CAPITOLO V: La nuova frontiera della tariffazione puntuale (TARIP)

5.1. Il contesto normativo di riferimento

L'evoluzione normativa avuta a livello comunitario, in materia di gestione dei rifiuti, ha portato all'introduzione di strumenti economici con il fine di promuovere e perseguire un'economia circolare. Tra questi, emerge lo strumento della tariffazione puntuale, istituito conseguentemente all'affermazione del principio comunitario "*Pay as you throw*" (P.A.Y.T).

Come già affermato nel precedente capitolo, il principio P.A.Y.T, introdotto mediante la Direttiva comunitaria 2018/851/CE, ha individuato tra gli strumenti economici da utilizzare nell'implementazione delle politiche ambientali: "***Regimi di tariffe puntuali (pay- as- you -throw) che gravano sui produttori dei rifiuti sulla base della quantità effettiva di rifiuti prodotti e forniscono incentivi alla separazione alla fonte dei rifiuti riciclabili e alla riduzione dei rifiuti indifferenziati***¹¹¹".

I sistemi di tariffazione fondati sul principio PAYT derivano, infatti, "*dall'applicazione congiunta di due principi guida delle politiche ambientali comunitarie ed internazionali: il principio "chi inquina paga" ed il principio "della responsabilità condivisa"*¹¹²".

In questo modo, gli utenti sono i principali attori coinvolti, poiché su di essi gravano in definitiva i costi generati dalla propria quota di responsabilità nella catena di consumo. I sistemi a tariffazione puntuale, pertanto, promuovono la partecipazione attiva dell'utente nell'attuazione degli obiettivi definiti dalle politiche comunitarie in materia di economia circolare.

L'obiettivo principale si configura nella necessità di modificare in senso virtuoso i comportamenti di conferimento dei rifiuti. In altri termini, se le utenze conferiscono meno rifiuti urbani e, in particolar modo, una

¹¹¹ Direttiva 2018/851/CE, Allegato IV bis.

¹¹² FOSCO- LIMITI., *TARIP: il nuovo sistema della tariffa rifiuti*, Maggioli Editore 2020, cit. pag. 24.

minore quantità di rifiuto residuo, ottimizzando così le frazioni della raccolta differenziata, ciò comporta un tendenziale abbassamento dei costi del sistema e quindi una possibile riduzione delle tariffe applicate dai soggetti gestori.

Conseguentemente all'affermazione di questo nuovo strumento economico, l'Italia dal canto suo non è rimasta a guardare, introducendo lo strumento della tariffazione puntuale all'interno della fiscalità ambientale.

Nel nostro ordinamento nazionale, la legge 147/2013 ha riconosciuto ai Comuni ampia discrezionalità in ordine all'assetto fiscale che gli stessi ritengono di attribuire al prelievo sui rifiuti. Sostanzialmente i Comuni sono chiamati ad adottare uno di questi due prelievi fiscali sui rifiuti urbani:

- 1) la tassa sui rifiuti urbani(TARI);
- 2) una tariffa puntuale avente natura corrispettiva, denominata "TARIP".

Le norme di rilievo contenute nella legge 147/2013, in tema di tariffa puntuale (TARIP), possono essere così indicate:

- art. 1, comma 667¹¹³, il quale stabilisce i criteri per la realizzazione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale delle quantità di rifiuti conferite al servizio pubblico;
- art. 1, comma 668¹¹⁴, a mente del quale i Comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti, possono applicare la tariffa avente natura corrispettiva denominata TARIP, in luogo della TARI;

¹¹³ Legge 147/2013, art. 1, comma 667: Al fine di dare attuazione al principio "chi inquina paga", sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabiliti criteri per la realizzazione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione europea.

¹¹⁴ Legge 147/2013, art. 1, comma 668: "i Comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in

- art. 1, comma 688¹¹⁵ che definisce le modalità di pagamento della TARIP;
- art. 1, comma 690¹¹⁶, secondo il quale la tariffa puntuale (TARIP) è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

La normativa in materia di tariffa corrispettiva è stata completata dal legislatore con l’emanazione del Decreto del Ministero dell’ambiente del 20 aprile 2017. Esso, in attuazione a quanto già previsto dall’art. 1, comma 667 della legge 147/2013, stabilisce i criteri per la realizzazione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico.

L’obiettivo del decreto è dunque quello di uniformare tecniche e modalità per determinare una tariffa (TARIP) commisurata al servizio di gestione dei rifiuti e soprattutto in grado di determinare la copertura integrale dei costi sostenuti.

5.2. Le condizioni per optare per il regime in tariffa corrispettiva

A mente dell’art. 1, comma 668, legge 147/2013, condizione necessaria e sufficiente per optare per un regime di prelievo, secondo la formula della tariffa corrispettiva, è la realizzazione da parte del Comune di *“sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico”*.

luogo della TARI. Il Comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani”

¹¹⁵ Legge 147/2013, art. 1, comma 688: Il versamento della TARI e della tariffa di natura corrispettiva di cui ai commi 667 e 668 è effettuato secondo le disposizioni di cui all’articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ovvero tramite bollettino di conto corrente postale o tramite le altre modalità di pagamento offerte dai servizi elettronici di incasso e di pagamento interbancari e postali.

¹¹⁶ Legge 147/2013, art. 1, comma 690: La IUC è applicata e riscossa dal Comune fatta eccezione per la tariffa corrispettiva di cui al comma 667 che è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

Il decreto del 20 aprile 2017 del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare disciplina i criteri da rispettare, in caso di adozione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale.

Tali criteri da seguire sono i seguenti:

- l'assegnazione di un codice univoco;
- la misurazione della quantità del rifiuto e i requisiti minimi;
- i conferimenti per le utenze aggregate;
- i criteri correttivi.

5.2.1. L'assegnazione di un codice univoco

Il primo criterio, considerato imprescindibile per la realizzazione della misurazione puntuale dei rifiuti, è l'identificazione delle utenze¹¹⁷.

L'art. 3 del D.M. 20 aprile 2017 prevede che: *“L'identificazione delle utenze avviene mediante l'assegnazione di un codice personale ed univoco a ciascuna utenza, secondo quanto precisato dall'art. 5”*.

Questo criterio risulta preliminare e imprescindibile per la successiva fase di misurazione puntuale delle quantità di rifiuto conferite al servizio pubblico, ovvero nella misurazione del conferimento effettuato da ciascuna utenza (singola o aggregata).

I commi 2 e 3 dell'art. 3 del D.M. 20 aprile 2017 stabiliscono i requisiti dei sistemi informativi e delle infrastrutture informatiche utilizzate ai fini dell'identificazione delle utenze.

Relativamente ai profili della privacy e della sicurezza, il comma 2 precisa: *“il trattamento, la gestione e la conservazione dei dati personali devono avvenire nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 30*

¹¹⁷ È bene precisare per completezza che per utenze, ai sensi dell'art. 2 del D.M. 20 aprile 2017, si intendono: “unità immobiliari, locali o aree scoperte operative, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani e/o assimilati e riferibili, a qualsiasi titolo, ad una persona fisica o giuridica ossia ad un “utente”. Qualora vi sia un punto di conferimento riservato a due o più utenze per le quali non sia possibile la misurazione diretta della quantità conferita da ciascuna utenza, si tratterà di una cd. “utenza aggregata”.

aprile 2003, n. 196, recante “Codice in materia di protezione dei dati personali”.

Il comma 3 dispone, invece, che “le infrastrutture informatiche di rilevazione, misurazione, elaborazione, gestione, aggiornamento e conservazione dei dati devono essere strutturate per garantire l’esattezza, la disponibilità, l’accessibilità, l’integrità, l’inalterabilità e la riservatezza dei dati dei sistemi e delle infrastrutture stesse, nel pieno rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, per permettere l’utilizzo facilitato, il riutilizzo e la redistribuzione, come definito dal decreto – legge 18 ottobre 2012, n. 179, per un congruo periodo di conservazione e devono essere soggette a standard di sicurezza certificati”.

L’importanza dell’identificazione delle utenze ritorna all’art. 5 del decreto, il quale precisa le modalità da seguire.

In concreto, le modalità di identificazione delle utenze possono così avvenire:

- 1) in modalità diretta e univoca, mediante il codice dell’utenza, oppure tramite altre modalità che permettano di risalire alle utenze del servizio, come ad esempio l’utilizzo del codice fiscale dell’utente a cui è intestata l’unità e dei suoi familiari conviventi, oppure la partita IVA nel caso sia una società ad occupare e detenere l’immobile;
- 2) attraverso idonei dispositivi elettronici di controllo, integrati nel contenitore o nel sacco usato per conferire il rifiuto, ovvero attraverso specifiche attrezzature installate in appositi punti di conferimento, quali, ad esempio, i contenitori con limitatore volumetrico.

5.2.2. La misurazione della quantità del rifiuto e requisiti minimi

La misurazione corretta della quantità del rifiuto conferito dalle utenze risulta una condizione primaria all’interno di un sistema a tariffazione puntuale.

I sistemi di misurazione puntuale devono consentire di:

- “a) identificare l’utenza che conferisce mediante un codice univocamente associato a tale utenza oppure attraverso l’identificazione dell’utente che effettua i conferimenti;*
- b) registrare il numero dei conferimenti attraverso la rilevazione delle esposizioni dei contenitori o dei sacchi oppure del conferimento diretto in contenitori ad apertura controllata a volume limitato o degli accessi nei centri comunali di raccolta effettuati da ciascuna utenza;*
- c) misurare la quantità di rifiuti conferiti, attraverso metodi di pesatura diretta o indiretta¹¹⁸”.*

L’articolo 4, comma 1, del D.M. 20 aprile 2017, prevede che *“la misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti si ottiene determinando, come requisito minimo, il peso o il volume della quantità di RUR conferito da ciascuna utenza al servizio pubblico di gestione dei rifiuti”*.

Per RUR, si intendono i rifiuti urbani residui, ossia *“il rifiuto residuale della raccolta differenziata dei rifiuti urbani e assimilati (CER 200301)¹¹⁹”*, in altri termini il riferimento è ai soli rifiuti urbani indifferenziati, non pericolosi.

Ovviamente, secondo il medesimo articolo, possono altresì essere misurate le quantità di altre frazioni o flussi di rifiuti oggetto di raccolta differenziata, ivi compresi i conferimenti effettuati dagli utenti presso i centri di raccolta comunali. In tal caso, la norma prevede la possibilità di adottare *“sistemi semplificati”* di determinazione delle quantità conferite.

¹¹⁸ D.M. 20 aprile 2017 “Criteri per la realizzazione da parte dei Comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall’utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati”, art. 5, comma 2.

¹¹⁹ D.M. 20 aprile 2017, art. 2, comma 1.

L'art. 6 del D.M. 20 aprile 2017¹²⁰ risulta fondamentale, in quanto reca i criteri per l'effettuazione della misurazione puntuale.

La misurazione della quantità di rifiuto conferito può avvenire facendo ricorso a queste due metodologie:

- 1) pesatura diretta, con rilevazione del peso;
- 2) pesatura indiretta, attraverso la rilevazione del volume della quantità di RUR conferito da ciascuna utenza al servizio pubblico di gestione dei rifiuti.

Sia nel caso di pesatura diretta che di pesatura indiretta, la misurazione della quantità di rifiuto può essere effettuata in vari modi:

- a) a bordo dell'automezzo che svolge la raccolta, attraverso l'identificazione del contenitore o del sacco;
- b) con l'utilizzo di un dispositivo, in dotazione all'operatore addetto alla raccolta;
- c) può essere integrata nel contenitore adibito alla raccolta;
- d) presso il centro di raccolta, dove viene anche identificato l'utente conferente associato al titolare dell'utenza.

Sempre il medesimo articolo stabilisce che, nei casi di pesatura diretta, *“la quantità di rifiuti, per frazione di rifiuto oggetto di misurazione*

¹²⁰ D.M. 20 aprile 2017, art. 6, comma 1. La misurazione della quantità di rifiuto conferito avviene mediante pesatura diretta, con rilevazione del peso, o indiretta mediante la rilevazione del volume dei rifiuti conferiti da ciascuna utenza e può essere:

- a) effettuata a bordo dell'automezzo che svolge la raccolta, attraverso l'identificazione del contenitore o del sacco;
- b) effettuata da un dispositivo in dotazione all'operatore addetto alla raccolta attraverso l'identificazione del contenitore o del sacco;
- c) integrata nel contenitore adibito alla raccolta;
- d) effettuata presso un centro di raccolta.

Comma 2. Nei casi di pesatura diretta, la quantità di rifiuti, per frazione di rifiuto oggetto di misurazione prodotta dalla singola utenza (RIFut), è calcolata come sommatoria delle registrazioni del peso conferito (PESconf) per ciascuna utenza espresso in chilogrammi.

Pertanto, la quantità di rifiuto di riferimento per utenza (RIFut) è determinata dalla formula: $Rifut = \Sigma PESconf$.

Comma 3. Nei casi di pesatura indiretta il volume dei rifiuti conferito è determinato dalle dimensioni del contenitore esposto dall'utente o dalla capacità del sacco conferito ovvero ritirato dall'utente oppure dalla dimensione dell'apertura di conferimento dei contenitori con limitatore volumetrico.

della singola utenza (RIFut), è calcolata come sommatoria delle registrazioni del peso conferito (PESconf) per ciascuna utenza espresso in chilogrammi¹²¹”.

Nei casi di pesatura indiretta, invece, il volume dei rifiuti conferiti sarà determinato:

- sulla base delle dimensioni del contenitore esposto dall'utente;
- dalla capacità del sacco conferito dall'utente (sistema dei sacchi prepagati);
- dalla dimensione dell'apertura per il conferimento del contenitore con limitatore volumetrico, il quale corrisponde al contenitore stradale con calotta apribile con tessera o chiave magnetica personale.

In tal caso, la quantità di rifiuto per le frazioni di riferimento, prodotta dall'utenza (RIFut), può essere calcolata anche come “sommatoria del prodotto del volume espresso in litri del contenitore conferito per lo svuotamento, o del sacco ritirato o del volume accessibile nel caso di contenitore con limitatore volumetrico, moltiplicato per il coefficiente di peso specifico (Kpeso)¹²²”.

La formula derivante da quanto affermato è la seguente:

$$\mathbf{RIFut = \Sigma VOLcont \cdot Kpeso}$$

dove:

VOLcont: singole registrazioni del volume conferito;

Kpeso: è il coefficiente di peso specifico delle singole frazioni di rifiuto, determinato dai Comuni come rapporto tra la quantità totale di rifiuti raccolti e la volumetria totale contabilizzata. Come ricavare il Kpeso è spiegato ai commi 5 e 6 dell'articolo 6 del decreto:

¹²¹ D.M 20 aprile 2017, art. 6, comma 2.

¹²² D.M 20 aprile 2017, art. 6, comma 4.

1) nel caso di prima applicazione, il Kpeso può essere ricavato da idonei rapporti di prova eseguiti su un numero di campioni statisticamente significativo di volume predefinito;

2) a regime, per il calcolo del Kpeso occorre utilizzare dei dati storici (volumi contabilizzati e quantità raccolte), opportunamente correlati e mediati.

Infine, laddove vi sia la compresenza di entrambi i sistemi di pesatura diretta e indiretta per la medesima frazione di rifiuto, ” *la relativa quantità di rifiuti conferita dalla singola utenza (RIFut) è individuata mediante sommatoria dei quantitativi totali derivanti dalle singole modalità di misurazione*¹²³”.

Premesso ciò, considerate le diverse realtà italiane che hanno intrapreso sistemi di tariffazione puntuale adottando il cosiddetto sacchetto prepagato per il conferimento del sacco, può sorgere il dubbio se tale metodologia risulti essere conforme ai sistemi di misurazione previsti dal D.M. 20 aprile 2017.

Se ci si fermassimo al tenore dell’art. 4, comma 1 e all’art. 6, comma 1, qualche perplessità sarebbe legittima, in quanto si parla di misurazione del conferito e quindi “a posteriori”. Tuttavia, riprendendo quanto sancito dal comma 3 dell’art. 6, si rileva che tale fattispecie può essere ricondotta ad un caso di pesatura indiretta, calcolata “vuoto per pieno”.

5.2.3. I conferimenti per le utenze aggregate

Negli articoli 7 e 8, il D.M. 20 aprile 2017 disciplina la fattispecie di misurazione dei conferimenti effettuati dalle utenze domestiche e non domestiche aggregate, come, ad esempio, condomini oppure centri di consumo o di commercio.

È opportuno partire, in tale analisi, dalla definizione di utenze aggregate, ossia “*il punto di conferimento riservato a due o più utenze per*

¹²³ D.M 20 aprile 2017, art. 6, comma 7.

le quali non sia possibile la misurazione diretta della quantità conferita da ciascuna utenza¹²⁴”.

L'articolo 7 del decreto regola la determinazione dei conferimenti, nel caso di **utenze aggregate domestiche**, predisponendo in tal modo: *“Qualora non sia tecnicamente fattibile o conveniente una suddivisione del punto di conferimento tra le diverse utenze, ai fini dell'applicazione della misurazione puntuale, le quantità o i volumi di rifiuto attribuiti ad una utenza aggregata sono ripartiti tra le singole utenze secondo il criterio pro capite, in funzione del numero di componenti del nucleo familiare riferito all'utenza”.*

In alternativa al criterio pro capite, le quantità o i volumi di rifiuto attribuiti ad una utenza aggregata possono essere ripartiti, anche utilizzando i coefficienti *K_b* indicati nella tabella *“Coefficienti per l'attribuzione della parte variabile della tariffa alle utenze domestiche”*, contenuta all'interno del D.P.R. n. 158/1999.

L'utilizzo di questi coefficienti è ammesso anche per le utenze che ricadono in porzioni di territorio, in cui *“per ragioni tecniche, di dispersione territoriale o di sostenibilità economica, non sia possibile implementare sistemi di misurazione puntuale¹²⁵”.*

Procedendo, invece, per quanto concerne l'analisi delle **utenze aggregate non domestiche**, la disciplina di riferimento viene dettata dall'art. 8 del D.M. 20 aprile 2017.

I Comuni devono, pertanto, operare rispettando le seguenti linee guida dettate dal decreto:

- 1) il rifiuto urbano residuo (RUR) proveniente dalle utenze non domestiche deve essere conferito e misurato in maniera separata, rispetto a quello conferito dalle utenze domestiche;

¹²⁴ D.M 20 aprile 2017, art. 2, comma 1.

¹²⁵ D.M 20 aprile 2017, art. 7, comma 3.

2) la ripartizione dei volumi di rifiuto complessivamente conferito dalle utenze aggregate non domestiche deve avvenire utilizzando i coefficienti di produttività K_c e K_d , per ciascuna tipologia di utenza non domestica, indicati nelle tabelle 4a e 4b, di cui all'Allegato 1 del D.P.R. n. 158/1999.

5.2.4. I criteri correttivi

Con il sistema di tariffazione puntuale, come detto, si afferma il criterio della quantità di rifiuto prodotto e conferito dall'utente, sia in termini di peso che di volume. Ai fini della determinazione del corrispettivo TARIP, non si esclude, tuttavia, la possibilità di apportare dei criteri correttivi in sede di calcolo della parte variabile della tariffa.

Secondo l'art. 9, comma 1 del D.M. 20 aprile 2017, in fase di definizione della parte variabile della TARIP, il Comune “può adottare criteri di ripartizione dei costi commisurati alla qualità del servizio reso alla singola utenza, nonché al numero dei servizi messi a disposizione della medesima, anche quando questa non li utilizzi”.

In altre parole, il Comune, in sede di definizione della quota variabile della tariffa, può inserire una voce di costo svincolata dall'effettivo rifiuto conferito, ma connessa alla qualità del servizio reso.

Questa componente, quindi, deve essere intesa come integrativa e non sostitutiva dei criteri per la misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico, che restano appunto i principali attori del sistema tariffario.

In sostanza, se da un lato è possibile attribuire un costo ad ogni ritiro effettuato, si prevedono dei correttivi nei casi in cui l'utente chieda un servizio aggiuntivo (ad esempio per il ritiro dei rifiuti ingombranti), oppure

usufruiscia in misura inferiore del servizio ordinario, a causa delle frazioni differenziate avviate a riciclaggio¹²⁶.

In entrambi i casi, l'azione dell'uomo assume un'incidenza diretta sul servizio erogato, il che può dare luogo ad una variazione della quota variabile e quindi della tariffa nel suo complesso.

Applicando tali criteri correttivi, sostanzialmente, a parità della quantità di RUR conferito, le utenze potrebbero trovarsi addebitata una tariffa diversa sulla base di questi due elementi:

- 1) la maggiore o minore qualità del servizio effettivamente utilizzato¹²⁷;
- 2) il volume delle quantità, misurate in peso e volume, delle frazioni riciclabili ritirate o conferite presso i centri di raccolta comunale.

¹²⁶ Relativamente alle frazioni differenziate avviate a riciclaggio ritirate presso l'utenza oppure conferite presso i centri di raccolta comunale, si prevede che esse debbano dare luogo a redistribuzione dei costi (sistema premiale).

¹²⁷ Gli elementi sulla base del quale i Comuni applicano i correttivi, ai fini dell'applicazione della TARIP, sono: la frequenza del ritiro, l'utilizzo del servizio per il ritiro a domicilio degli ingombranti o della frazione del "Verde" e l'attivazione di servizi "a richiesta individuale".

5.3. Analogie e differenze tra la nuova TARIP e la vecchia TARI

5.3.1. Presupposto impositivo e copertura dei costi: un obiettivo comune

Risulta di fondamentale importanza effettuare un confronto tra la nuova TARIP istituita dal legislatore e la precedente TARI.

Questi due prelievi fiscali si caratterizzano entrambi per un duplice obiettivo comune:

- 1) il presupposto impositivo;
- 2) la copertura integrale dei costi.

Le norme di cui all'art. 1, commi 667 e 668, legge 147/2013, non individuano in maniera espressa quale sia il presupposto oggettivo al verificarsi del quale sorge in capo all'utente l'obbligo di riconoscere la tariffa corrispettiva (TARIP) *“in luogo della TARI”*. Quel che invece il legislatore ha precisato, è che la TARIP deve essere commisurata al servizio reso, con il fine di garantire la copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti.

Ciò detto, non emergono ragioni per ritenere che il presupposto oggettivo della TARIP sia diverso da quello della TARI: *“anche per questa, infatti, il legislatore del 2013 ha precisato che la tassa è destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti a carico dell'utilizzatore e che deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio¹²⁸”*.

Nella direzione della sovrapposibilità della tariffa corrispettiva alla TARI, in punto di presupposto oggettivo, vanno poi considerate proprio le disposizioni di cui al D.M. 20 aprile 2017.

Quest'ultimo, infatti, all'art. 2 definisce, ai fini della tariffa corrispettiva, l'utenza come *“unità immobiliari, locali o aree scoperte*

¹²⁸ MOROTTI-LONGHI, *La TARI e il nuovo metodo tariffario dei rifiuti*, Maggioli Editore, 2020, cit.pag. 212.

operative, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani e/o assimilati e riferibili, a qualsiasi titolo, ad una persona fisica o giuridica”.

La corrispondenza tra detta norma e la disciplina di cui all’art. 1, comma 641 della L. 147/2013, in tema di presupposto TARI, è pressoché perfetta.

Si può, pertanto, arrivare a tale considerazione: *“l’astratta idoneità delle superfici alla produzione dei rifiuti urbani e non l’effettiva produzione e conferimento dei rifiuti al servizio pubblico, costituisce presupposto della tariffa, anche per come questa è stata architettata¹²⁹”.*

Quanto affermato, è rafforzato dalla seguente normativa:

- l’art. 1, comma 667 della L. 147/2013 prevede che la tariffa corrispettiva debba coprire i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti, tra cui ad esempio i costi relativi all’attività di spazzamento delle strade, i quali risultano estranei alla produzione e al conferimento della singola utenza di cui beneficiano i cittadini;
- l’art. 1, comma 688 della L. 147/2013 stabilisce che il Comune, nella commisurazione della tariffa, può tenere conto dei criteri determinati con regolamento di cui al D.P.R. 158/1999, che prescindono dall’effettiva produzione dei rifiuti della singola utenza, tanto più che il D.M 20 aprile 2017 si occupa solamente della quota variabile della tariffa;
- l’art. 9 del D.M. 20 aprile 2017 prevede che nella definizione della parte variabile della tariffa e in particolare ai fini della ripartizione dei costi, il Comune possa adottare, oltre al criterio della misurazione puntuale della quantità di RUR conferito, anche ulteriori criteri legati alla qualità del servizio reso alla singola utenza, nonché al numero dei servizi messi a disposizione dell’utenza.

¹²⁹ MOROTTI-LONGHI, *La TARI e il nuovo metodo tariffario dei rifiuti*, Maggioli Editore, 2020, cit. pag. 212.

In entrambi i prelievi fiscali sui rifiuti, TARIP e TARI, rileva, dunque, la mera condizione oggettiva di poter disporre di un locale o di un'area scoperta operativa idonea all'uso: vale quindi la presunzione relativa di produzione dei rifiuti, che prescinde dalla volontà del soggetto passivo di utilizzare il bene, essendo strettamente legata alla condizione oggettiva del locale di essere utilizzato.

Per una migliore comprensione di quanto finora affermato, occorre analizzare il “*Regolamento tipo per la disciplina della tariffa rifiuti corrispettiva*”, approvato dalla regione Emilia - Romagna, con deliberazione di Giunta 22 ottobre 2018, n. 1762.

Tale regolamento¹³⁰, in assenza di una completa disciplina statale di riferimento, risulta essere un modello guida per i Comuni che intendono istituire la tariffa puntuale per il servizio di gestione dei rifiuti.

La parte centrale del Regolamento è focalizzata sul sistema di incentivazione dell'utenza, ovvero relativamente ai criteri e alle modalità di calcolo stabilite dal D.M. 20 aprile 2017 e definite in funzione della frazione di rifiuto oggetto di misurazione. Sostanzialmente, si tratta per il Comune di configurare un sistema premiale, utilizzato mediante una progressività tariffaria applicata nei confronti degli utenti che attuano la raccolta differenziata correttamente e che si traduce nell'articolazione della parte variabile della tariffa. Anche in regime TARI, occorre premiare chi conferisce meno rifiuto, ma in assenza di un sistema di misurazione puntuale, questo sarà solo possibile applicando uno sconto sulla parte variabile della tariffa commisurata ad una produzione di rifiuto inferiore a quella prevista presuntivamente.

¹³⁰ DONADIO.D - PROIA.F, “*Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani*”, Edizione 2019 IFEL, cit pag. 33. “Un regolamento che istituisce e disciplina un prelievo corrispettivo deve essere il più possibile distante dai meccanismi presuntivi tributari della TARI, pena il rischio di subire una dichiarazione che bolli il prelievo creato come “tributario”, come già avvenuto con la sentenza della Corte Costituzionale n. 238 del 2009. Ricordiamo infatti che non basta il nomen iuris ma è necessario che la struttura dimostri la prevalente componente di correlazione tra servizio reso e rifiuto prodotto”.

L'applicazione del D.M. 20 aprile 2017 nei regimi TARIP è stata oggetto di critiche avanzate riguardo alle previsioni degli artt. 9 (correttivi) e 7 (utenze aggregate) che, secondo alcuni osservatori¹³¹, potrebbero causare un possibile “svuotamento” della natura corrispettiva della TARIP e l'avvicinamento al regime tributario.

In ogni caso, il rischio che si verifichi una condizione di scarsa corrispettività, deriva non da limiti contenuti dal D.M. 20 aprile 2017, ma dalla mancanza di norme vincolanti in merito al metodo tariffario applicabile nel regime patrimoniale. Proprio su questo ultimo punto, dovrebbe intervenire il legislatore con lo scopo di aggiornare il metodo di calcolo delle tariffe previsto dal metodo tariffario del D.lgs n. 158/1999, con riguardo ai Comuni in regime di tariffa puntuale “corrispettiva”.

La stesura del Regolamento TARIP risulta essere molto simile a quello approvato dai Comuni in regime TARI, in quanto emergono, tra i due prelievi, la totale coincidenza di: presupposto impositivo, base imponibile e soggetti passivi.

Le linee guida dettate dall'art. 6, titolo I, del Regolamento ciò predispongono in materia di presupposto:

“1. La Tariffa corrispettiva è applicata nei confronti di chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte operative, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani e speciali assimilati.

¹³¹Ad esempio, nell'articolo di BALDONI.S, “*Tutto pronto per la tariffa corrispettiva, ma restano dubbi sui sistemi di pesatura*”, Il Sole 24 Ore, 2017, troviamo la seguente considerazione: “la presenza di numerosi elementi stimati o presunti nel calcolo della tariffa, quali la pesatura indiretta e l'adozione di un sistema vuoto per pieno, la possibilità di gestire utenze aggregate e di riparto in modo presuntivo dei rifiuti tra le singole utenze che le compongono, la legittimazione di una quota variabile con una componente “fissa”, legata a un numero minimo di svuotamenti comunque addebitati, finiscono per attenuare il carattere corrispettivo che la tariffa dovrebbe avere, avvicinandolo pericolosamente al prelievo tributario”; ciò in quanto “la natura di prestazione patrimoniale imposta del prelievo, comunque dovuto spesso per una quota rilevante anche nel caso di mancato utilizzo del servizio (si pensi che in molti Comuni il peso della componente fissa supera abbondantemente il 60% del totale e che anche una buona parte della quota variabile, legata a svuotamenti minimi, finisce per essere fissa), rischia di far ritenere il prelievo tariffario in realtà un tributo, piuttosto che un'entrata patrimoniale, come accadde nel caso della Tia”.

2. *Si considerano suscettibili di produrre rifiuti tutti i locali, comunque denominati, esistenti in qualsiasi specie di costruzione stabilmente infissa al suolo o nel suolo, chiusi su almeno tre lati verso l'esterno, qualunque sia la loro destinazione o il loro uso, a prescindere dalla loro regolarità in relazione alle disposizioni di carattere urbanistico edilizio e catastale.*
3. *La superficie tariffabile è quella calpestable. L'utente è obbligato a fornire, nella comunicazione di cui all'art. 38, l'indicazione della superficie calpestable allegando eventualmente la planimetria catastale dell'immobile. In difetto, si considera l'80% della superficie catastale determinata con i criteri di cui all'Allegato C del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138".*

Un'altra analogia riscontrabile tra la nuova TARIP e la vecchia TARI, sempre in materia di presupposto, riguarda le superfici di locali e delle aree scoperte escluse dal calcolo della tariffa puntuale. Il comma 4 dell'art. 6 del Regolamento prevede le seguenti esclusioni:

- a) *“superfici 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;*
- b) *le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini, inclusi i magazzini, inclusi i magazzini a cielo aperto (aree e piazzali utilizzati per il deposito della merce e similari) di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive alle quali è esteso il divieto di assimilazione ai sensi dell'art. 1, comma 649 della legge 147/2013 individuate dall'Allegato 1;*
- c) *le aree scoperte pertinenziali o accessorie, ad eccezione delle aree scoperte operative, e le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117*

- del codice civile che non siano detenute od occupate in via esclusiva e per le quali non venga richiesto apposito specifico servizio;*
- d) i locali e aree scoperte per i quali non sussiste obbligo dell'ordinario conferimento dei rifiuti urbani al servizio di gestione integrata dei rifiuti per effetto di specifiche previsioni legislative o regolamentari, di ordinanze in materia sanitaria, ambientale o di protezione civile, ovvero di accordi internazionali riguardanti organi di Stato esteri;*
- e) le aree e superfici occupate da cantieri edili, ad esclusione dei locali adibiti ad ufficio di cantiere, mense, spogliatoi e servizi, ed altresì delle superfici ove sono prodotti rifiuti solidi assimilati agli urbani;*
- f) per i fabbricati rurali: le superfici dei fabbricati ad uso strumentale dell'azienda agricola, serre non aperte al pubblico, fienili, porticati e similari connesse ed adibite ad attività agricole, ad esclusione della parte abitativa della casa colonica, delle aree commerciali ed amministrative;*
- g) per l'attività agricola e di allevamento: le superfici adibite all'allevamento di bestiame od altre attività agricole;*
- h) aree delle unità immobiliari adibite a culto, limitatamente alle zone ove vengono officiate le funzioni religiose;*
- i) centrali termiche e locali riservati ad impianti tecnologici;*
- j) le superfici di impianti sportivi e palestre riservate e di fatto utilizzate esclusivamente dai praticanti l'attività sportiva;*
- k) per i distributori di carburante, le aree non utilizzate o inutilizzabili in quanto intercluse da stabile recinzione visibile, le aree su cui insiste l'impianto di lavaggio degli automezzi, le aree visibilmente adibite all'accesso e all'uscita dei veicoli dall'area di servizio e dal lavaggio;*
- l) le aree delle utenze non domestiche se adibite esclusivamente ad aree di accesso, manovra, transito e movimentazione mezzi, i posti auto,*

parcheggi gratuiti per le maestranze o ospiti di imprese e le aree verdi destinate ad ornamento;

m) le superfici delle strutture sanitarie;

n) i locali adibiti a ripostigli, stenditoi, solai, lavanderie, soffitte, cantine e sottotetti di civile abitazione, nonché balconi e terrazze di utenze domestiche purché non chiusi su almeno un determinato numero di lati verso l'esterno;

o) le aree destinate esclusivamente al passaggio dei mezzi per la movimentazione o di carico e scarico, le aree ove sono insediati impianti o linee produttive completamente utilizzati”.

La TARIP prevede, infine, come previsto per la TARI, le stesse cause di inidoneità alla produzione di rifiuti, e quindi di esclusione dall'applicazione del prelievo, così individuabili:

“a) unità immobiliari domestiche che risultino chiuse, inutilizzate e prive di qualsiasi allacciamento ai pubblici servizi purché tale circostanza sia confermata da idonea documentazione e limitatamente al periodo durante il quale sussistono le condizioni di cui sopra;

b) unità immobiliari delle utenze non domestiche che risultino chiuse, inutilizzate, purché tale circostanza sia confermata da idonea documentazione e limitatamente al periodo durante il quale sussistono le condizioni di cui sopra;

c) unità immobiliari, per le quali sono state rilasciate licenze, concessioni o autorizzazioni per restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia, limitatamente al periodo di validità del provvedimento, purché effettivamente non utilizzate;

d) fabbricati danneggiati, non agibili e non abitabili, purché tale circostanza sia confermata da idonea documentazione;

e) *aree non utilizzate, né utilizzabili, perché impraticabili o escluse dall'uso¹³²*".

5.3.2. La coincidenza in tema di soggetti passivi

La normativa citata, in tema di soggetti passivi della tariffa corrispettiva, coincide esattamente con quanto affermato dalla legge TARI n. 147/2013.

L'art. 8 del "*Regolamento tipo per la disciplina della tariffa rifiuti corrispettiva*" approvato dalla Regione Emilia-Romagna, sostanzialmente prevede:

"1. La Tariffa è dovuta in via principale da coloro che posseggono o detengono locali e/o aree scoperte operative costituenti presupposto per l'applicazione della Tariffa medesima, con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare e tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse. Tali soggetti sono obbligati ad utilizzare il servizio pubblico per la gestione dei rifiuti urbani provvedendo al conferimento secondo le modalità indicate nel regolamento di gestione del servizio e di eventuali ordinanze sindacali.

2. Il titolo del possesso o della detenzione è dato, a seconda dei casi, dalla proprietà, dall'usufrutto, dal diritto di abitazione, dal comodato, dalla locazione o affitto e comunque, dall'occupazione o dalla detenzione di fatto, a qualsiasi titolo, nonché dalla residenza o domicilio".

Viene, dunque, riproposto, come per la TARI, il vincolo di solidarietà tra chi detiene in comune i locali o le aree scoperte operative, estendendo, in tal modo, la soggettività passiva a tutti coloro che pongono in essere il presupposto impositivo della tariffa.

L'ente creditore, individuabile nei regimi TARIP nel soggetto affidatario del servizio rifiuti urbani, può, pertanto, richiedere il pagamento

¹³²Regolamento tipo per la disciplina della tariffa rifiuti corrispettiva, art. 6, comma 5".

della tariffa a qualsiasi dei coobbligati in solido, senza dover rispettare alcun criterio di precedenza e senza dover motivare la scelta compiuta.

Dal punto di vista operativo, la tariffa puntuale potrà essere richiesta, in via ordinaria, al coobbligato che ha presentato la denuncia e solo, in caso di inadempimento di questi, ai coobbligati.

Nel caso di mancata presentazione della denuncia iniziale, la tariffa potrà essere accertata nei confronti di qualsiasi dei coobbligati, al limite di tutti anche contemporaneamente, fermo restando che l'obbligazione richiesta resta, comunque, soltanto una.

La disciplina TARIP è stata completata, ulteriormente, dal “*Regolamento tipo per la disciplina della tariffa rifiuti corrispettiva*”, con l'individuazione dei seguenti soggetti tenuti al pagamento della tariffa:

- 1) per le utenze domestiche, risulta essere l'intestatario della scheda di famiglia, risultante all'anagrafe della popolazione, che ha sottoscritto la scheda di attivazione del servizio presso l'utenza;
- 2) per le utenze non domestiche, il titolare o il legale rappresentante dell'impresa oppure dell'associazione, studio o società;
- 3) per i locali ceduti ad utilizzatori occasionali per una durata non superiore ai 6 mesi, la tariffa puntuale è dovuta, soltanto, dal proprietario o dal detentore di altro diritto reale sull'immobile;
- 4) per i locali in multiproprietà, il soggetto che si occupa della gestione è ritenuto responsabile del versamento della tariffa dovuta per i locali e le aree scoperte operative, non utilizzate in modo esclusivo dai singoli proprietari;
- 5) per i centri commerciali, artigianali e di servizi integrati, l'amministratore, ossia il soggetto incaricato della gestione dei servizi comuni, è ritenuto responsabile per il versamento della tariffa.

Trovano conferma, pertanto, come previsto dalla TARI, gli stessi soggetti obbligati al pagamento della tariffa corrispettiva (TARIP).

Confrontando i due prelievi, emerge, in particolar modo, come viene ribadita la rilevanza, ai fini della soggettività passiva, della relazione che l'utente pone in essere con l'immobile, quale circostanza che prescinde da una specifica connotazione giuridica. Il possesso e la detenzione di locali e delle aree scoperte, sulla base di un idoneo e valido titolo giuridico costituito da un diritto reale (proprietà, superficie, usufrutto, uso), oppure da un diritto personale ed obbligatorio (locazione, comodato, affitto), costituiscono, ancora, i requisiti chiave per l'applicazione della tariffa ai soggetti obbligati per legge al pagamento.

Occorre sottolineare che, come nel caso delle utenze domestiche, le risultanze anagrafiche presenti nei Comuni offrono un'indicazione di massima in riferimento alla composizione del nucleo familiare, in quanto costituiscono una presunzione relativa o *iuris tantum* di occupazione dell'immobile¹³³. Le indicazioni anagrafiche risultano, in effetti, sufficienti ad individuare e comprovare la residenza e quindi l'utilizzo dell'immobile, ma resta ferma la facoltà per il contribuente di far emergere la realtà effettiva.

Al riguardo, si segnala che non è sufficiente per l'utente provare la temporanea collocazione in un altro luogo, ma serve dimostrare che il soggetto ha abbandonato l'utenza originariamente in possesso o in detenzione.

Rispetto all'applicazione della tassa sui rifiuti urbani (TARI), l'implementazione di sistemi a misurazione puntuale garantisce un forte vantaggio, in quanto risulta in grado di procedere, in via immediata, all'individuazione del soggetto passivo. Si riduce, infatti, il rischio che emergano delle cosiddette "utenze fantasma", ossia, spesso nelle banche dati

¹³³ Tale presunzione relativa è stata riconosciuta dapprima dalla giurisprudenza (Cass. 8 novembre 1989; Cass. 10 marzo 2000, n. 2814) e poi è stata puntualizzata per l'ICI, mediante l'art 8, comma 2, d.lgs. 504/1992 che affermava: "Dalla imposta dovuta per l'unità immobiliare adibita ad abitazione principale del soggetto passivo, intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica".

comunali, è possibile che la registrazione di alcune utenze domestiche non sia avvenuta.

La TARIP risulta essere, quindi, un regime tariffario in grado di procedere all'identificazione diretta e univoca dell'utenza, tramite i dispositivi elettronici collegati alle attrezzature usate per il servizio.

Tutto ciò, da un lato genera un aumento dei costi legati agli investimenti per gli acquisti delle infrastrutture informatiche necessarie per la gestione del servizio in tariffazione puntuale, dall'altro aumenta la possibilità di ottenere un maggiore gettito derivante dalle attività di recupero dell'evasione fiscale, implementate grazie all'allineamento creato tra le banche dati e la rilevazione effettuata sul territorio, mediante l'associazione tra il codice univoco e le attrezzature consegnate alle utenze.

5.3.3. Tariffa presuntiva e tariffa puntuale: una nuova definizione della parte variabile della tariffa

La differenza sostanziale che emerge dal confronto tra TARI e TARIP riguarda la determinazione della quota variabile della tariffa applicata.

Occorre partire dalla premessa che, in entrambi i prelievi, la tariffa totale applicate alle utenze domestiche e non domestiche è costituita da una quota fissa e da una quota variabile.

In entrambe le fattispecie, TARI e TARIP, la parte fissa della tariffa è determinata considerando le componenti del costo complessivo del servizio rifiuti, in particolar modo gli investimenti per le opere e i relativi ammortamenti. Non si ravvisano, quindi, discordanze tra i due modelli tariffari, che di fatto ricorrono ai criteri del metodo normalizzato del D.P.R. 158/1999 e all'applicazione dei coefficienti (K_a per le utenze domestiche e K_c per le utenze non domestiche) per la ripartizione dei costi tra le differenti utenze e categorie.

Tutt'altro è lo scenario che riguarda la parte variabile della tariffa, vale a dire quella componente che viene specificamente rapportata alle quantità (fino ad oggi presunte) dei rifiuti conferiti, al servizio fornito ed all'entità dei costi di gestione.

Mentre nel sistema TARI la quota variabile della tariffa, relativa alle utenze domestiche, viene determinata in modo presuntivo, applicando un coefficiente di adattamento secondo la procedura indicata nel D.P.R. 158/1999, in un sistema di misurazione puntuale essa è strettamente proporzionale al quantitativo di rifiuto prodotto da ciascun utente. Quest'ultimo elemento delinea le basi per l'instaurazione di un rapporto sinallagmatico, cioè più vicino ad un rapporto di tipo contrattuale puro, come avviene per altri servizi, come ad esempio quelli telefonici o l'erogazione di corrente elettrica.

Nel modello TARIP, la misurazione e la quantificazione del rifiuto conferito divengono gli elementi essenziali per la determinazione del corrispettivo che costituirà la tariffa a carico dell'utente. Come già visto, il D.M. 20 aprile 2017 detta le linee guida del nuovo metodo tariffario, stabilendo come condizione minima e necessaria, la misurazione della frazione del rifiuto residuo secco indifferenziato; la quantificazione delle frazioni differenziate risulta invece essere secondaria e non vincolante.

In regime TARI, al contrario, l'applicazione della tariffa variabile alle utenze domestiche e non domestiche è *“rapportata alla quantità di rifiuti indifferenziati e differenziati, specificata per kg, prodotta da ciascuna utenza”*¹³⁴. A sua volta poi, i Comuni utilizzano, ai fini del calcolo della tariffa, i coefficienti proporzionali e presunti di produttività dei rifiuti *Kb* e *Kd* previsti dal D.P.R. 158/1999.

Tale metodo di presunzione del rifiuto conferito è stato, pertanto, superato dall'implementazione dei sistemi a misurazione puntuale. Lo stesso

¹³⁴D.P.R 158/1999, art. 5, comma 2.

D.M. 20 aprile 2017 non specifica, infatti, un metodo univoco atto alla misurazione del rifiuto conferito, ma suggerisce diverse modalità a disposizione delle amministrazioni locali, le quali possono scegliere quella che meglio si contestualizza nel proprio territorio.

Questa eterogeneità di metodologie genera, per forza di cose, risultati differenti da comune a comune, comportando di conseguenza una diversa determinazione della parte variabile della tariffa, in base agli orientamenti degli amministratori locali.

Un' amministrazione che ha sviluppato sistemi di pesatura diretta del rifiuto ha la possibilità di determinare la quota variabile, in base agli effettivi chilogrammi conferiti dall'utente, mentre nel caso in cui venga utilizzato un sistema di registrazione dei volumi ritirati, il Comune determina annualmente il numero dei conferimenti minimi per utenza e sulla base di tale dato, parametrizza la tariffa.

Quest'ultima, attualmente, rappresenta la modalità più diffusa in Italia e sono molteplici i Comuni che hanno optato per una conformazione mista della parte variabile della tariffa : nello specifico, si tratta di una quota variabile calcolata sul quantitativo annuo (espresso in litri) di rifiuti attribuiti a ciascuna utenza e correlata al numero di componenti del nucleo familiare, ed una quota variabile aggiuntiva legata alla quantità di rifiuti effettivamente conferita in più rispetto ai litri minimi previsti.

Tale modalità di calcolo della tariffa è stata, ad esempio, utilizzata dal Gruppo Veritas¹³⁵ (“Veneziana Energia Risorse Idriche Territorio Ambiente Servizi”), operante nei 44 Comuni della Città Metropolitana di Venezia.

¹³⁵Il Gruppo Veritas è costituito da due società che gestiscono il servizio rifiuti urbani, ossia Veritas S.p.A. operante in 34 Comuni e ASVO S.p.A. presente in 11 Comuni. L'applicazione della tariffazione puntuale sul territorio è stata avviata sin dall'anno 2000. Nel 2017, i Comuni con sistema di tariffazione puntuale erano 12 nella provincia di Venezia, per un totale di quasi 155.000 abitanti; nel 2018 si sono aggiunti ulteriori Comuni, quali Meolo, Quarto d'Altino, San Donà di Piave e infine il Comune di Dolo nell'anno 2019.

Il Gruppo Veritas ha applicato il regime della tariffazione puntuale, sia per le utenze domestiche che per quelle non domestiche¹³⁶.

Relativamente all'anno 2017, il calcolo della quota variabile¹³⁷ della tariffa, applicata ad entrambe le due tipologie di utenze, è stato così strutturato:

- la parte variabile “fissa” è stata calcolata secondo il metodo tariffario, di cui al D.P.R. 158/1999, applicato al conferimento delle frazioni di rifiuto, diverse dal RUR e dalla frazione del “Verde”;
- la parte variabile “base”, oggetto di misurazione puntuale, è stata calcolata a seconda del volume del contenitore del RUR svuotato. Ogni Comune ha poi predisposto, all'interno del piano tariffario, il numero minimo di svuotamenti della frazione del rifiuto urbano residuo, oggetto di tariffazione per ciascuna tipologia di utenza;
- la parte variabile “aggiuntiva” è stata applicata, soltanto nei Comuni di Campagna Lupia, Campolongo Maggiore, Camponogara e Fiesso d'Artico, a tutte le utenze che hanno attivato il servizio di raccolta porta a porta della frazione del “Verde”. La tariffa risultante è stata parametrata in relazione al volume del contenitore utilizzato dall'utenza.

Sulla base di quanto affermato, emergono i seguenti dati relativi alla tariffa applicata.

¹³⁶ I dati forniti dal gestore del servizio si riferiscono ai 12 Comuni nei quali la tariffa corrispettiva è stata applicata nel 2017. I Comuni, oggetto di tale analisi, sono rispettivamente: Campagna Lupia, Campolongo Maggiore, Camponogara, Fiesso d'Artico, Fossalta di Piave, Fossò, Marcon, Mira, Salzano, Santa Maria di Sala, Strà e infine Vigonovo.

¹³⁷La quota variabile della tariffa puntuale assume tre diverse classificazioni nel momento del calcolo, così individuabili: 1) il termine “fissa”, quando una quota della tariffa viene stabilita secondo il metodo normalizzato del D.P.R 158/1999 e soprattutto senza tenere in considerazione la misurazione del peso o del volume del rifiuto; 2) la quota variabile detta “base”, la quale deriva dalla misurazione puntuale della frazione del rifiuto urbano residuo (RUR) conferito al servizio; 3) la quota variabile denominata “aggiuntiva”, ossia quella quota che le utenze sono tenute a corrispondere, nel momento in cui richiedono l'attivazione dei servizi “a richiesta individuale”, quali, ad esempio, il ritiro della frazione del “Verde” o degli ingombranti.

Tabella: Un esempio di tariffa applicata per le utenze domestiche dal Gruppo Veritas

Caratteristiche della tariffa: (tariffa massima e minima applicabile ad una famiglia di 3 persone con abitazione di 100 mq, sulla base delle tariffe medie approvate nell'anno 2018, in funzione del comportamento virtuoso o meno delle utenze.	
Tariffa massima (media): 284 Euro (IVA inclusa)	Tariffa minima (media): 182 Euro (IVA inclusa).
Numero di litri o di kg di rifiuto urbano residuo(RUR) compresi nel servizio base garantito (cosiddetti "minimi"): 1290 litri.	Valore della tariffa unitaria (Euro/litro) per le quantità eccedenti il servizio base: 0,0532540 Euro/litro(IVA inclusa)

(Fonte: IFEL, Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani, Edizione 2019)

La tariffa puntuale applicata dal Gruppo Veritas può essere confrontata con quella predisposta dalla multiutility¹³⁸ Etra (Energia Territorio Risorse Ambientali) S.p.A.¹³⁹.

In questo caso, il metodo di calcolo della quota variabile della tariffa, per le utenze domestiche e non domestiche, risulta essere non differente rispetto al Gruppo Veritas.

La multiutility Etra S.p.A. ha strutturato la tariffa puntuale in:

- 1) una quota variabile "fissa", calcolata in funzione del costo del servizio reso alle utenze attraverso la raccolta domiciliare di contenitori con volumi preassegnati. Il numero di svuotamenti annui, compreso nella quota "fissa", è stato parametrato, per le utenze

¹³⁸ "Con l'espressione multiutility ci si riferisce alla struttura che le imprese di servizi di pubblica utilità, siano esse pubbliche o private, nazionali o locali, assumono al termine di un graduale processo di convergenza, che le porta ad operare contemporaneamente in più settori (energia elettrica, rifiuti, gas naturale, acqua) e con una forte presenza nelle fasi finali di distribuzione e vendita". in FORTIS.M-LIBERATI. Eugenio., *"Le imprese multiutility. Aspetti generali e prospettive dei settori a rete"*, Il Mulino, 2001.

¹³⁹ Etra S.p.A. è una multiutility a totale proprietà pubblica che opera nel bacino del fiume Brenta, che si estende dall'Altopiano di Asiago ai Colli Euganei, comprendendo l'area del Bassanese, l'Alta Padovana e la cintura urbana di Padova. Nel 2018 Etra S.p.A. ha gestito 40 Comuni in tariffazione puntuale, per una popolazione totale di 361.003 abitanti residenti. I primi Comuni ad applicare la tariffazione puntuale sono stati, nel 2006, Borgoricco, Rubano, Santa Giustina in Colle e Trebaseleghe; nel 2018 sono entrati in regime TARIP anche Campo san Martino, Rovolon, Veggiano e Trebaseleghe.

domestiche, in funzione del numero dei componenti del nucleo familiare;

- 2) una quota variabile “base”, ossia derivante dalla misurazione della frazione del RUR raccolta;
- 3) una quota variabile “aggiuntiva”, calcolata in funzione degli svuotamenti delle frazioni di rifiuto eccedenti il servizio base garantito.

I dati¹⁴⁰ forniti dal gestore del servizio mostrano che la tariffa massima, applicata nell’anno 2018 ad una famiglia di 3 persone con abitazione di 100 mq, è stata rispettivamente di 290,40 Euro, mentre la tariffa minima pari a 200,20 Euro. Il servizio base di raccolta è stata garantito per un numero di litri di rifiuto urbano residuo (RUR) pari a 840.

Invece, il valore della tariffa unitaria, relativa alle quantità di rifiuti raccolte eccedenti¹⁴¹ il servizio base, è stato pari a 0,045837 Euro/ litro.

Alla luce di quanto sopra riportato, è possibile affermare che la tariffa finale applicata, nel 2018, da Etra S.p.A., risulta di poco maggiore rispetto a quella del Gruppo Veritas. Questa differenza tariffaria emerge in relazione ai seguenti fattori:

- 1) il contesto territoriale di riferimento: il servizio rifiuti in regime TARIP fornito dal gruppo Veritas nel 2017 ha riguardato solo 12 Comuni per un totale di 69.359 utenze, mentre Etra S.p.A. ha gestito un bacino 39 Comuni caratterizzati da un numero complessivo di utenze domestiche e non domestiche pari a 150.358;
- 2) la produzione totale di rifiuti urbani è stata pari a 61 tonnellate nel territorio veneziano, mentre Etra S.p.A. ha dovuto gestire una quantità superiore di rifiuto totale prodotto dalle utenze, pari a 134 tonnellate;

¹⁴⁰ IFEL, Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani, Edizione 2019, in www.fondazioneifel.it.

¹⁴¹ Per quantità di rifiuto eccedenti il servizio base, si intendono tutte le frazioni di rifiuto raccolte, in seguito all’attivazione da parte delle utenze domestiche, dei servizi “a richiesta individuale”.

3) la parte variabile della tariffa emessa dal Gruppo Veritas ha inciso per il 48% (di cui il 36% è rappresentato dalla quota variabile “base”) sulla tariffa finale, viceversa, la multiutility Etra S.p.A. ha commisurato una parte variabile incidente per una quota superiore, pari al 54% sul totale emesso nelle fatture addebitate alle utenze.

Sulla base di questi fattori, è possibile sottolineare come la maggiore incidenza della quota variabile, rapportata ad una superiore produzione di rifiuto complessivo, abbia comportato una tariffa più elevata da pagare per le utenze servite dalla multiutility Etra S.p.A.

La molteplicità delle scelte effettuate dai Comuni, per l’applicazione della quota variabile nei regimi in tariffazione puntuale (TARIP), consente di effettuare una possibile classificazione degli schemi tariffari tipicamente adottati.

Tabella 5.1: Classificazione degli schemi di riferimento nella applicazione della quota variabile in funzione delle misurazioni effettuate

SCHEMI TIPICI	MISURAZIONE
A misura proporzionale	Sono misurate tutte le frazioni di rifiuto conferite
Redistributivi orientati	Si misura solo il rifiuto urbano residuo(RUR)
Misti	Misurato solo il rifiuto urbano residuo(RUR)

(Fonte: IFEL, Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani, Edizione 2019)

Gli schemi “**a misura proporzionale**” teoricamente presentano il maggior grado di corrispettività, in quanto garantiscono la misurazione di tutte le frazioni di rifiuto conferite, ma anche proporzionalità tra

l'ammontare della tariffa variabile misurata e i costi da coprire¹⁴². La tariffa variabile è suddivisa, pertanto, in tante quote quante sono le frazioni di rifiuto misurate; ciascuna quota è poi proporzionale ai propri costi di gestione.

Tuttavia, lo schema “a misura proporzionale” non sembra rappresentare un riferimento da perseguire in termini di efficacia, efficienza ed economicità, in quanto comporta un'importante aggravio dei costi dovuto alla misurazione di tutte le frazioni di rifiuto conferite al pubblico. Inoltre, esso non tende a premiare i comportamenti virtuosi degli utenti, perché non consente di rappresentare nelle scelte di determinazione delle tariffe, gli incentivi che orientano il contribuente a differenziare correttamente i rifiuti e a ridurre al minimo quelli non riciclabili.

Un'altra tipologia di schema tariffario è quello “**redistribuito orientato**”, il quale viene applicato in un sistema a misurazione puntuale per la sola misurazione del rifiuto urbano residuo (RUR). Tale schema si distingue per la capacità di correggere i costi effettivi nelle componenti oggetto di misurazione. I costi, difatti, subiscono una correzione, essendo attribuiti, anche per le frazioni di rifiuto non misurate, alla tariffa variabile.

L'efficacia del modello “redistribuito orientato”, fondato, come detto, sulla misurazione del solo RUR e la redistribuzione su tale parametro di tutti i costi della tariffa variabile, ha reso la sua applicazione frequente in molti Comuni italiani.

Merita, infine, particolare attenzione lo schema “**misto**”, costituito sia da elementi di misura che di calcolo. Questo possibile schema tariffario si caratterizza per una struttura trinomica, costituita dalla tariffa fissa e da quella variabile suddivisa in 2 componenti: “misurata” oppure “calcolata”.

¹⁴² I costi da coprire sono legati principalmente all'erogazione dei servizi che incidono maggiormente nella determinazione dei PEF. Questi sono tipicamente costituiti, nell'ordine, dalla raccolta e trattamento del rifiuto urbano residuo (RUR), della frazione organica del rifiuto solido urbano (FORSU) e della frazione vegetale (Verde); per poi passare ai singoli servizi che completano la raccolta differenziata (raccolta carta, vetro, plastica, metalli) e infine agli altri servizi minori (raccolta ingombranti, rifiuti urbani pericolosi, altre frazioni raccolte o conferite presso i Centri comunali di raccolta).

La quota variabile “misurata” della tariffa, detta anche puntuale, serve a coprire i costi imputabili alle frazioni misurate del RUR ed è rapportata alla quantità di rifiuti conferiti dalle utenze al servizio pubblico, mentre, viceversa, la quota variabile “calcolata” è diretta a coprire i costi derivanti dall’attività di raccolta delle altre frazioni non oggetto di misurazione puntuale, perciò si può anche definire “quota presuntiva”.

Nei sistemi tariffari TARIP a schema “misto”, la quota di rifiuti conferita al servizio pubblico dovrà assumere, quindi, un peso significativo sull’addebito complessivo della tariffa corrispettiva erogata all’utente finale.

Nella successiva tabella 5.2 trovano descrizione dei possibili schemi di applicazione della quota variabile nei regimi a tariffazione puntuale.

Tabella 5.2: Esempi di schemi nella applicazione della quota variabile nei regimi TARIP

Frazione Rifiuto	Schemi a misura proporzionale			Schemi redistributivi orientati			Schemi misti		
	Tipo M1	Tipo M2	Tipo M3	Tipo RO1	Tipo RO2	Tipo RO3	Tipo MC1	Tipo MC1	Tipo MC1
RUR	M+	M-	M+	M+	M+	M+	M+	M+	C
FORSU	M+	M-	M+	R(RUR)	R(RUR)	M+/-	C	M+	C
Verde	M+	M-	M+	R(RUR)	R(RUR)	M+/-	C	M+	C
Carta	M+	M-	M-	R(RUR)	R(RUR)	R(RUR)	C	C	M-
Plastica	M+	M-	M-	R(RUR)	R(RUR)	R(RUR)	C	C	M-
Vetro	M+	M-	M-	R(RUR)	R(RUR)	R(RUR)	C	C	M-
Altre frazioni (RUP, RAEEE)	M+	M-	M+/-	R(RUR)	R(RUR)	R(RUR)	M+	M+	C
Servizi a richiesta individuale	M+	M-	M+/-	R(RUR)	M+	M+	M+	M+	C

Legenda:

M= frazione di rifiuto soggetta a misurazione e commisurata nella tariffa variabile misurata.

C= frazione di rifiuto non soggetta a misurazione e commisurata nella tariffa variabile calcolata.

R(RUR)= frazione di rifiuto i cui costi sono soggetti a redistribuzione sulla frazione RUR.

“+” = sistema progressivo.

“- “= sistema premiale.

RUP= Rifiuti urbani pericolosi.

RAEE= Rifiuti da apparecchiature elettriche ed elettroniche.

(Fonte: Fonte: IFEL, Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani, Edizione 2019)

Tra gli schemi “a misura proporzionale” proposti, si distingue quello “**Tipo MP1**”, il quale rappresenta lo schema tariffario progressivo e proporzionale per eccellenza, nel quale tutte le frazioni di rifiuto conferite al servizio pubblico sono oggetto di misurazione. Ciascuna frazione genera un addebito nella tariffa variabile complessiva, in modo proporzionale ai costi che determina.

Tale schema tariffario enfatizza in misura massima il concetto di corrispettività al servizio reso, ma non consente lo sfruttamento della leva economica al fine di favorire i comportamenti “virtuosi” degli utenti.

Inoltre, lo schema “Tipo MP1” è di non agevole e costosa applicazione, anche se può essere preso come modello per tariffare alcune singole frazioni di rifiuto, come in particolare quelle che generano servizi a richiesta individuale (ad esempio il ritiro di ingombranti a domicilio).

Gli altri due possibili schemi “a misura proporzionale” proposti sono:

- “**Tipo MP2**”: per tale schema si possono riproporre le stesse considerazioni fatte per il “Tipo MP1”, con l’unica differenza che questo è completamente “premile”, invece che progressivo.

Per essere applicato occorre fissare una tariffa massima calcolata, predisponendo che ogni utenza debba conferire un quantitativo massimo di rifiuto urbano residuo, senza eseguire nessuna separazione e differenziazione. L'effettivo grado di separazione per ogni frazione ed il contenimento del RUR conferito potrà garantire una riduzione della tariffa applicata alla utenza finale;

- **“Tipo MP3”**: lo schema ripropone una combinazione dei due precedenti modelli “Tipo MP2” e quello “Tipo MP3”. Tutte le frazioni di rifiuto sono oggetto di misurazione, ma la scelta della premialità o penalizzazione nei confronti dell'utente del servizio avviene in funzione del fatto che il trattamento delle stesse frazioni generi costi (tariffe progressive “+”) o ricavi (tariffe premiali “- “).

Proseguendo con l'analisi degli **“schemi redistributivi orientati”** proposti, emergono i seguenti:

- **“Tipo RO1”**: il modello tariffario proposto prevede la misurazione progressiva del solo RUR e pertanto assume la denominazione di “schema monoparametrico”. Tutti i costi legati alle altre frazioni di rifiuto, non oggetto di misurazione, saranno redistribuite sulla quota di tariffa variabile misurata;
- **“Tipo RO2”**: lo schema è una variante del modello RO1, dal quale si differenzia, solamente, per l'applicazione ai servizi a richiesta individuale, di una specifica tariffa variabile misurata di tipo progressivo. Quest'ultima tariffa è applicata solo, se il servizio a richiesta individuale, viene effettivamente erogato;
- **“Tipo RO3”**: lo schema si differenzia dal modello “RO2” per il fatto che le frazioni di rifiuto FORSU e quella del Verde sono soggette a misurazione e poi commisurate nella tariffa variabile. Può essere predisposta una riduzione della tariffa per autocompostaggio della frazione FORSU o del “Verde”, assegnata attraverso una

rimodulazione della tariffa di tipo premiale o progressiva, il cui ammontare è calcolato in base ai costi effettivi evitati.

Anche in questo schema, i servizi a richiesta individuale sono oggetto di misurazione puntuale e generano tariffe ad hoc, calcolate secondo i costi sostenuti. Nel complesso, lo schema “TipoRO3”, incorporando alcune caratteristiche degli schemi “a misura proporzionale”, mostra una maggiore solidità ed è in grado di preservare l’equilibrio tariffario, anche in sistemi caratterizzati da elevatissime performance di raccolta differenziata e da basse percentuali di RUR conferito.

La disamina relativa agli esempi di schemi tariffari, applicabili in regime TARIP, va completata con l’analisi dei seguenti schemi “**misti**”:

- “**Tipo MC1**”: tale schema misura solo la frazione di rifiuto urbano residuo (RUR) e i servizi a richiesta individuale. Vengono così determinate due tariffe variabili misurate di tipo progressivo; le restanti frazioni di rifiuto vengono associate a uno o più tariffe variabili calcolate utilizzando i coefficienti presuntivi del D.P.R. 158/1999;
- “**Tipo MC2**”: lo schema presenta una maggiore corrispettività, in quanto si misurano oltre al RUR e ai servizi a richiesta individuale, anche le frazioni di rifiuti dell’umido (FORSU) e del Verde.

Esso è caratterizzato, inoltre, da un buon equilibrio complessivo e la sua applicazione si riscontra nei regimi caratterizzati da alte percentuali di raccolta differenziata;

- “**Tipo MC3**”: tale modello tariffario non risulta conforme ai criteri dettati dal D.M. 20 aprile 2017, in quanto la frazione del RUR non è oggetto di misurazione. Lo schema prevede, in concreto, l’applicazione di una tariffa variabile “calcolata” in modo presuntivo, utilizzando il metodo previsto dal D.P.R. 158/99 per tutte le frazioni di rifiuto alle quali viene applicata una premialità per l’utente, in base

alle misurazioni risultanti dalle frazioni riciclabili, conferite, ad esempio, nei Centri di raccolta autorizzati.

5.3.4. La nuova natura” corrispettiva” della tariffa

L’art.1, comma 688, legge 147/2013 definisce chiaramente la TARIP come “*avente natura corrispettiva*”.

La nuova natura della tariffa, istituita dal legislatore, la distingue, pertanto, dalla natura tributaria assunta dal prelievo TARI.

Le differenze che si vengono a creare, nella scelta tra TARI o tariffa corrispettiva (TARIP), risultano essere di grande rilievo sostanziale e attengono alla differenziazione tra entrate di natura tributaria o patrimoniale¹⁴³.

Tabella 5.3: Le differenze tra la natura tributaria della TARI e la natura patrimoniale assunta dalla TARIP

TARI	TARIP
Entrata di natura tributaria.	Entrata di natura patrimoniale (avente natura corrispettiva).
Non è soggetta all’applicazione dell’IVA e non risente delle possibili “fluttuazioni” della giurisprudenza legate a questa tematica.	E’ soggetta all’applicazione dell’IVA emessa nelle fatture inviate dal gestore del servizio ai contribuenti.
La natura tributaria della TARI riconosce pieni poteri autoritativi in capo al Comune o all’ETC in merito alla determinazione, regolazione, attività di accertamento, sanzioni, riscossione.	Consente al Comune di concentrarsi sulle attività di regolazione e controllo, lasciando però al soggetto gestore del servizio rifiuti i compiti legati all’applicazione e alla riscossione della tariffa corrispettiva.

¹⁴³ LUPIR, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, Ipsoa, 2008, cit. pag. 168.” La trasformazione di un tributo in un corrispettivo non è uno strumento per contrastare l’evasione (...), quanto piuttosto realizza un disegno politico più raffinato. La trasformazione del tributo in prezzo consente di affermare di aver diminuito la tassazione, anche se quello che prima si pagava come tributo, ora lo si paga come prezzo”. Cfr. PIEROBON. A., “*Cambia la giurisdizione della tariffa puntuale?*” in www.osservatorioagromafie.it, 2021. “Paradossalmente nel discrezionale (ma sempre autoritativo) meccanismo della tariffa puntuale può consentirsi l’ottenimento di un surplus di entrata, illudendo l’utente di essere il dominus che controlla l’uso del servizio e i relativi costi. Una illusione per chi sa scavare i meccanismi della tariffa puntuale, oltre i regolamenti e le comunicazioni buone per pacificare gli animi”.

La giurisdizione compete alle Commissioni tributarie.	La giurisdizione compete al giudice ordinario.
---	--

(Fonte: Rielaborazione personale)

Nonostante l'art. 1, comma 688, legge 147/2013, abbia affermato la natura corrispettiva della TARIP, ad avviso di molti esperti del settore, questo non è sufficiente per inquadrare la tariffa tra le entrate patrimoniali¹⁴⁴. A supporto di quanto detto, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 238/2009¹⁴⁵, ha chiaramente istituito che non ha rilevanza il nome giuridico di un'entrata per qualificarne la natura, dovendo, invece, far riferimento ai suoi caratteri sostanziali.

La stessa sentenza, nell'affermare, allora, la natura tributaria della "TIA1", ha evidenziato i parametri che devono indefettibilmente sussistere, affinché una fattispecie sia qualificata come tributaria, ossia:

- a) la doverosità della prestazione, infatti la disciplina legale deve essere diretta a procurare una decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo;
- b) la mancanza di un rapporto sinallagmatico;
- c) il collegamento della prestazione alla pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

Ciò detto, *“perché la tariffa corrispettiva possa dirsi “corrispettivo” in senso tecnico del servizio di igiene urbana è infatti necessario che l'entrata si ponga in rapporto di scambio o di vicendevole giustificazione con il servizio stesso, condizione questa che tuttavia contrasta con la*

¹⁴⁴ BERTOLISSI.M., *Fiscalità diritti libertà. Carte storiche e ambiti del diritto costituzionale*, Jovene 2015, cit. pag 48. “In verità la tariffa - corrispettivo, a voler guardare in profondità, sembra essere una dissimulazione di un'entrata che geneticamente mostra la sua natura pubblica nella sua vocazione tributaria, cioè costituzionale”.

¹⁴⁵La sentenza della Corte Costituzionale, n. 238 del 24 luglio 2009, ha così affermato: “Questa Corte, mediante numerose pronunce ha indicato i criteri cui far riferimento per qualificare come tributi alcuni prelievi. Tali criteri, indipendentemente dal nomen iuris utilizzato dalla normativa che disciplina i prelievi stessi, consistono nella doverosità della prestazione, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante”.

geometria che il legislatore ha nella sostanza tracciato per la tariffa in discussione¹⁴⁶”.

Analizzando i caratteri sostanziali della TARIP, questa potrebbe essere chiaramente configurata come un’entrata di fonte legale e non privatistica e dunque una prestazione patrimoniale imposta dalla legge ex art. 23 Cost.

A sostegno di quanto precedentemente affermato, occorre puntualizzare che:

- la fonte della tariffa è una norma (la legge 147/2013 ed il Regolamento comunale) e non un rapporto contrattuale instaurato tra la pubblica amministrazione e l’utente, tipico, invece, delle entrate di diritto privato;
- l’utente è impossibilitato dal sottrarsi al pagamento della tariffa, dovendo necessariamente affidarsi al servizio pubblico di gestione dei rifiuti svolto in regime di privativa da parte del Comune;
- il presupposto impositivo della TARIP è il medesimo della TARI e prescinde dalla produzione o dall’effettivo conferimento dei rifiuti urbani;
- la tariffa corrispettiva deve garantire la copertura integrale dei costi del servizio rifiuti;
- la parte fissa della tariffa è ancora calcolata seguendo il metodo “normalizzato” del D.P.R. 158/1999;
- l’utilizzo possibile dei criteri enunciati al D.P.R. 158/1999 nei sistemi di misurazione puntuale.

Un primo indizio sulla possibile natura tributaria della TARIP è rinvenibile nella pronuncia delle Sezioni Unite della Cassazione n. 17113/2017, la quale, pur nel dirimere una vertenza in materia di “TIA2”,

¹⁴⁶ MOROTTI-LONGHI, *La TARI e il nuovo metodo tariffario dei rifiuti*, Maggioli Editore, 2020, cit. pag. 213.

afferitava in tal modo:” *La TIA2 ha carattere innovativo, o meglio istituisce una tariffa che nell’intenzione del legislatore dovrebbe essere ontologicamente diversa rispetto alla prima Tia. Tuttavia, sia la TIA1 che la TIA2 che la TARI (anch’essa ha natura pubblica anche se riscossa dal gestore, per la natura autoritativa e pubblica del prelievo) sono tutte caratterizzate dai medesimi presupposti: a) mancanza di nesso diretto tra prestazione e corrispettivo; b) il compenso ricevuto dal prestatore dei servizi non è il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario”.*

In altre parole, stando alle Sezioni Unite, viene ripresa l’impostazione dettata dalla sentenza n. 238/2009, in base al quale non ha rilevanza il nomen iuris attribuito dal legislatore per qualificarne la natura, ma occorre far riferimento ai caratteri sostanziali su cui si fonda l’entrata.

Sebbene tale sentenza non menzioni la tariffa puntuale, ma la TARI, gli esperti legali che, operano in materia di enti pubblici, hanno chiaramente lasciato intendere che *“anche se non espressamente richiamata, detto inciso sarebbe da riferire alla “tariffa corrispettiva”¹⁴⁷”.*

Un cenno va fatto, ulteriormente, con riguardo alle recenti sentenze gemelle della Suprema Corte, n. 8631 e n. 8632 del 7 maggio 2020, le quali hanno stabilito la natura privatistica della “TIA2”. La necessità di tale rimando, sebbene appunto avente ad oggetto la diversa tariffa “TIA2”, trae ragione del fatto che la III sezione della Suprema Corte aveva, ulteriormente, alimentato i dubbi sulla natura del prelievo TARIP, così riferendo con propria ordinanza interlocutoria:

”la questione relativa alla natura giuridica della tariffa integrata ambientale, cd. TIA2 e l’assoggettabilità ad IVA della stessa, esige un pronunciamento della Corte nella sua più tipica espressione di organo della

¹⁴⁷MIRTO.P., *“TARIP, corrispettivo o tributo? Ovvero dell’incertezza del diritto”*, in www.dirittodeiservizipubblici.it, 2017.

nomofilachia: si versa, invero, in questione di massima di particolare importanza, in ragione degli assai incidenti (ed immediatamente percepibili) riverberi di natura pratico applicativa che da essa scaturiscono, sia con riferimento alla predetta tariffa integrata ambientale, sia riguardo alla istituzione della (successiva) TARI, regolata dalla l. n. 147 del 2013, art. 1, commi 641 e seguenti che prevede che i Comuni, ove sia operante un sistema di misurazione puntuale dei rifiuti, possono applicare una tariffa corrispettiva in alternativa alla TARI classica. La nuova normativa- come si è precisato in premessa- è strutturata in maniera tale che si ripresenteranno le medesime problematiche affrontate a proposito della TIA2 riguardo alla qualificazione tributaria o privatistica della stessa¹⁴⁸”.

Nonostante ciò, il dibattito aperto sulla natura della TARIP sembra essere stato risolto dalla più recente ordinanza n. 11290 del 29 aprile 2021 emessa dalle Sezioni Unite civili della Cassazione, mediante la quale i giudici hanno proceduto a riconfermare la natura privatistica della tariffa corrispettiva, tracciata in via iniziale dal legislatore.

La Suprema Corte, nell’affermare la natura privatistica della TARIP, ha ripreso, ai fini della decisione, i caratteri tributari dettati dalle sentenze della Suprema Corte n. 238/2009 e n. 8631/2020.

Sulla base di quanto affermato da queste due sentenze, si è previsto anche per la TARIP, la condizione che la circostanza relativa all’obbligatorietà prevista per il pagamento non è rilevante a quantificare l’entrata come tributaria, “*atteso che il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 3, prevede che le prestazioni verso corrispettivo dipendenti dai contratti d’opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere obbligazioni di fare, di non fare e permettere*

¹⁴⁸ Ordinanza III Sezione Cassazione, 25 settembre 2019, n. 23949

costituiscono prestazioni di servizi, ai fini dell'assoggettabilità ad IVA ,ex art. 1 del medesimo decreto , quale ne sia la fonte¹⁴⁹”.

Sempre nella stessa ordinanza, rileva altresì, “a conforto della natura privatistica della tariffa, che nella prospettiva dell’opzione legislativa è chiaro che l’individuazione del costo con componenti predeterminate o accessorie è compatibile trattandosi di contratti di massa, nella cornice dei quali trova idonea spiegazione anche la redistribuzione agevolativa dei costi con modalità che tengano anche conto di indici reddituali¹⁵⁰”.

L’ordinanza n. 11290/2021 della Suprema Corte ha poi, ulteriormente, così affermato a favore della natura patrimoniale della TARIP: *“Nondimeno, di là anche dal nomen iuris assegnato a detta prestazione dal comma in oggetto (tariffa avente natura corrispettiva), appare incontrovertibile che la norma primaria in esame, nello stabilire che “(i)comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui al D.lgs. n. 446 del 1997, art. 52, prevedere l’applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva in luogo della TARI”, debba essere intesa nel senso di delineare l’ambito di detta tariffa in termini alternativi alla tassa sui rifiuti, di cui, come si è visto, è pacifica la natura tributaria”.*

L’intenzione del legislatore di introdurre un prelievo fiscale sui rifiuti alternativo alla TARI è stata, quindi, considerata dai giudici della Cassazione, un elemento giustificativo della natura patrimoniale prevista per la tariffa puntuale (TARIP).

Le motivazioni a supporto della natura privatistica della TARIP, sancite nell’ordinanza n. 11290/2021, sono state fin da subito oggetto di contestazione da parte di alcuni esperti giuridici. In primis, *“si ritiene che anche con la tariffa puntuale si rimane in presenza di rapporti autoritativi e*

¹⁴⁹ Corte di Cassazione, sez. Unite Civili, ordinanza 15 settembre- 29 aprile 2021, n. 11290.

¹⁵⁰ Corte di Cassazione, sez. Unite Civili, ordinanza 15 settembre- 29 aprile 2021, n. 11290.

il richiamo ai contratti di massa non sembra pertinente, lo stesso dicasi per la oramai fossile questione dell'applicazione dell'IVA sulla quale occorrerà rassegnarsi di fronte alle gravi esigenze finanziarie del sistema, cioè fuori dalla coerenza dommatica di lungo corso¹⁵¹”.

Ancora, “il rapporto tra il gestore del servizio pubblico e l'utenza non è di diritto privato e, quindi, non entrano in gioco posizioni di diritto soggettivo attinenti all'esecuzione di un contratto di diritto privato. Di più, non si tratta della natura esclusivamente patrimoniale di rapporti, perché essi hanno una chiara connessione funzionale con l'ordinamento del servizio¹⁵²”.

Emerge, dunque, fondamentalmente, la volontà ideologico-politica di trasformare le entrate dei servizi pubblici locali da tributi in corrispettivi aventi natura privatistica, creando un collegamento tra l'obbligazione e la fruizione di un servizio reso dal soggetto gestore del servizio, secondo uno schema sostanzialmente sinallagmatico. In effetti, anche configurando la tariffa puntuale come una prestazione avente natura privatistica, essa sembra preservare molteplici caratteristiche simili a quelle delle entrate tributarie, quali:

1) il pagamento di un servizio istituito obbligatoriamente in regime di privativa al quale l'utente non può rinunciare;

2) il presupposto principale del provento tariffario rimane connesso alla detenzione o all'occupazione di locali e aree scoperte, a prescindere dalla fruizione o meno del servizio realizzata dalle utenze domestiche e non domestiche.

Ulteriori indizi a sostegno della possibile natura tributaria, potrebbero essere individuati in quelle stesse norme richiamate dalla legge 147/2013 che regolamentano la tariffa puntuale e senza dubbio connotate da

¹⁵¹ PIEROBON. A., “Cambia la giurisdizione della tariffa puntuale?”, in www.osservatorioagromafie.it, 2021.

¹⁵² Ibidem., “Cambia la giurisdizione della tariffa puntuale?”, in www.osservatorioagromafie.it, 2021.

una natura tributaria, quali l'art. 52, D.lgs. 446/1997 citato all'interno dei commi 668 e 691, ma anche l'art. 17 del d.lgs. 241/1997, menzionato nel comma 688. La terminologia utilizzata all'interno dei regolamenti comunali TARIP, quale "fattispecie imponibile", "soggetti passivi", "aliquota massima", "imposte" e "contribuenti", fa, infine, emergere la chiara derivazione tributaristica e non privatistica di quest'ultimi.

Ritornando alle differenze che si vengono a creare tra i due prelievi TARI e TARIP, quel che muta, decisamente, nel passaggio dal tributo all'entrata di natura patrimoniale, è il regime attuativo della tariffa.

In regime TARIP, l'atto con la quale viene emanato il Regolamento da ogni Comune dovrà adeguatamente disciplinare:

- le forme di controllo e verifica del corretto adempimento della tariffa;
- il sistema sanzionatorio;
- i rimborsi, gli interessi e il contenzioso.

Quanto al controllo sul corretto adempimento della tariffa, questo non può avvenire sulle base delle specifiche facoltà previste, invece, per l'accertamento dei tributi, come la TARI. In particolare, non risultano applicabili le disposizioni presenti nei commi 693 e 694 dell'art. 1 della legge 147/2013, relative all'invio di questionari al contribuente, alla richiesta di dati e notizie a uffici pubblici, alle richieste di accesso a locali ed aree assoggettabili al prelievo, nonché al ricorso alle presunzioni semplici, di cui all'art. 2729 c.c, nel caso di mancata collaborazione del contribuente.

Le forme di controllo e verifica devono trovare espressa disciplina nelle norme regolamentari, ritenendosi comunque ammissibile il ricorso alle banche dati e le richieste di informazioni e notizie da rivolgersi al contribuente o al soggetto gestore del servizio.

Inoltre, nel Regolamento, i Comuni sono chiamati a disciplinare le forme di comunicazione al contribuente delle violazioni riscontrate. In tale caso, non è possibile come per la TARI, fare ricorso agli avvisi di

accertamento o ad altri provvedimenti amministrativi tipici delle entrate tributarie, ma sarà necessario effettuare delle contestazioni di inadempimento, aventi la finalità di rendere note alle utenze le omissioni o eventuali mancanze riscontrate.

A differenza della TARI, non è pertanto possibile applicare il termine quinquennale di decadenza, disposto dall'art. 1, comma 161, della L. 296/2006, in quanto riservato ai tributi locali. La contestazione dell'eventuale violazione delle previsioni regolamentari, in materia di tariffa corrispettiva, dovrà avvenire, invece, entro gli ordinari termini civilistici di prescrizione, ossia si ritiene di prescrizione breve quinquennale stante la previsione dell'art. 2948 c.c.¹⁵³.

In virtù della riserva assoluta di legge, in materia di sanzioni, non risulteranno senz'altro irrogabili nella TARIP, in mancanza di espressa previsione di legge, le sanzioni amministrative tributarie non penali previste, contrariamente, per la TARI, in quanto tributo. Inoltre, risultano non potersi applicare, nel caso di riscontro di eventuali violazioni, i criteri e le procedure previste per l'irrogazione delle sanzioni dai d.lgs. nn. 471 e 472 del 1997.

L'unica sanzione legittimamente irrogabile è quella contenuta nell'art. 7- bis del D.lgs. 267/2000, la quale può venire irrogata, entro il limite minimo di euro 25,00 e massimo di euro 500,00, laddove siano riscontrate violazioni delle norme del regolamento della tariffa, inerenti ad esempio il versamento o la dichiarazione.

La natura patrimoniale del prelievo preclude la possibilità di determinare gli interessi al tasso fissato dal Comune, ai sensi dell'art. 1, comma 165, della L. 296/2006¹⁵⁴, vale a dire quello determinato per tutti i tributi locali in sede regolamentare.

¹⁵³ Art. 2948 c.c.: Si prescrivono in cinque anni: 4) gli interessi e, in generale tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi.

¹⁵⁴ Legge 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 165: La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono

Gli interessi addebitati all'utente, in caso di inadempimento, dovranno, pertanto, determinarsi sulla base del tasso di interesse legale.

In caso di versamenti eccedenti l'importo dovuto, l'utente avrà il diritto di richiederne il rimborso entro il termine ordinario di prescrizione decennale di cui all'art. 2946 c.c, trattandosi di indebito oggettivo.

Nel caso di contenzioso, la giurisdizione spetterà al giudice ordinario¹⁵⁵, secondo le regole del codice di procedura civile e non alle Commissioni tributarie che, a mente dell'art. 2 del D.lgs. n. 546/1992, si occupano delle “*controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, comunque denominati*”.

Diversamente dalla TARI, come disposto dall'art. 1 al comma 668 della legge 147/2013, l'applicazione e la riscossione della tariffa corrispettiva appartengono alla competenza del soggetto gestore del servizio.

In via ordinaria, competono al soggetto gestore del servizio rifiuti:

- l'applicazione della tariffa, dovendo provvedere al conteggio degli importi dovuti dagli utenti, all'invio delle fatture comprensive di IVA per il pagamento, alla ricezione delle dichiarazioni delle utenze, nonché a tutte le altre attività propedeutiche alla corretta gestione del prelievo;
- la riscossione spontanea e coattiva della tariffa;
- lo svolgimento dell'attività di controllo sul corretto adempimento da parte degli utenti.

Il soggetto gestore del servizio diviene, quindi, soggetto concessionario delle attività di accertamento, liquidazione e riscossione della tariffa, con tutti i poteri e le funzioni conseguenti.

divenuti esigili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento.

¹⁵⁵ La competenza del giudice ordinario in tema di TARIP è stata confermata con l'ordinanza n. 11290/2021 delle Sezioni Unite della Cassazione, la quale ha anche ribadito la natura privatistica della TARIP.

Occorre, inoltre, evidenziare che il contratto di servizio con il gestore non viene stipulato dai singoli utenti, bensì dai Comuni che, ai sensi dell'art. 1, comma 667, legge 147/2013 ripartiscono i costi attraverso la tariffa puntuale.

Costituendo la tariffa corrispettiva un'entrata non tributaria, la competenza ad approvare l'entità delle tariffe dovrà essere rimessa alla Giunta Comunale. Non esiste alcuna norma "speciale" sul punto, come invece è previsto per la TARI con l'art.1, comma 683 della legge 147/2013.

Considerato che l'art. 42, comma 2 del d.lgs. 267/2000 assegna al Consiglio la sola "*disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e servizi*", l'organo competente a deliberare le tariffe TARIP va individuato, ex art. 48 del TUEL¹⁵⁶, nella Giunta Comunale, in virtù delle funzioni residuali, rispetto a quelle assegnate dalla legge al Consiglio e al Sindaco.

Così come per la TARI, anche per la tariffa puntuale il PEF rappresenta l'atto con il quale definire il carico tariffario complessivo ed i livelli qualitativi del servizio erogato. A sua volta, occorre precisare che la tariffa puntuale non è commisurata dal soggetto affidatario del servizio, come dovrebbe avvenire in un normale rapporto di diritto privato, bensì dal Comune.

Le tariffe TARIP dovranno, infine, essere approvate entro il termine previsto da leggi statali per l'approvazione del bilancio di previsione, come stabilito dall'art. 54 del d.lgs. 446/1997, in base al quale: "*le Province ed i Comuni approvano le tariffe e i prezzi pubblici ai fini dell'approvazione del bilancio di previsione*".

¹⁵⁶ Art. 48 TUEL, comma 2: La giunta compie tutti gli atti rientranti ai sensi dell'articolo 107, commi 1 e 2, nelle funzioni degli organi di governo, che non siano riservati dalla legge al Consiglio e che non ricadano nelle competenze, previste dalle leggi o dallo statuto, del sindaco o del presidente della provincia o degli organi di decentramento; collabora con il sindaco e con il presidente della provincia nell'attuazione degli indirizzi generali del consiglio, riferisce annualmente al consiglio sulla propria attività e svolge attività propositive e di impulso nei confronti dello stesso.

5.4. I punti di forza della TARIP

La tariffazione puntuale può essere considerata la strategia più efficace per ottenere i migliori risultati in un'economia circolare caratterizzata da sinergie positive tra prevenzione e riciclo.

In Italia, l'affermazione del modello TARIP ha confermato la sua validità, dovuta, in particolar modo, ai seguenti punti di forza:

- 1) incentivazione economica e impatto positivo sull'ambiente;
- 2) miglioramento gestionale del sistema del servizio rifiuti;
- 3) aumento delle performance quantitative nella gestione del rifiuto:
 - + **Raccolta differenziata (RD);**
 - **produzione della frazione del rifiuto secco residuo;**
 - **costi di smaltimento per i soggetti gestori del servizio;**
 - + **ricavi derivanti dalla cessione delle frazioni di rifiuto riciclabili;**
- 4) recupero evasione fiscale;
- 5) maggiore consapevolezza e trasparenza dei costi del sistema, comunicati e percepiti dagli utenti.

La garanzia dell'applicazione di una tariffa più equa, alle utenze del servizio rifiuti, rappresenta, proprio, la prima caratteristica riconosciuta da tutti al nuovo metodo tariffario istituito dal legislatore. Tale aspetto è strettamente collegato alla personalizzazione del rifiuto, che si sostanzia nel sistema di identificazione dell'utente produttore, consentendo, perciò, di evitare la dispersione o l'abbandono illegale dei rifiuti sul territorio. Una pretesa giusta, abbinata ad una comunicazione chiara ed efficace, implica una maggiore responsabilizzazione degli utenti del servizio che, in questo nuovo scenario, assumono un ruolo attivo di vitale importanza.

Dal momento che la parte variabile della tariffa è strettamente connessa al peso e al volume dei rifiuti conferiti in misura effettiva, i singoli utenti sono incentivati ad aumentare le performance della raccolta differenziata dei rifiuti, cercando allo stesso tempo di evitare la produzione

della frazione del secco residuo, ossia quella con forte impatto economico sui costi sostenuti dai soggetti gestori.

L'incentivazione economica garantita dalla TARIP stimola così i comportamenti virtuosi dei cittadini.

Già dalle prime sperimentazioni, si è dimostrato¹⁵⁷ che con l'applicazione della TARIP diminuisce nei Comuni la produzione totale dei rifiuti urbani e questo garantisce un contenimento delle tariffe domestiche che si riducono in media del 30%, con punte anche del 40%. Il contenimento dei costi che deriva dalla corretta raccolta differenziata non solo incide sul minor onere della tariffa finale, ma rappresenta, per i soggetti gestori del servizio o per le stesse amministrazioni locali, un abbattimento del costo relativo alle attività di smaltimento ed un maggior ricavo derivante dalla vendita delle frazioni di rifiuto considerate riciclabili.

Tuttavia, l'introduzione di un sistema di tariffazione puntuale non incide solo sull'aspetto economico delle tariffe, ma influenza più settori che concorrono unitamente al servizio di gestione dei rifiuti.

Ad esempio, è di tutta evidenza che un efficiente modello TARIP presuppone lo sviluppo, a livello di amministrazioni locali, di adeguati sistemi ed infrastrutture informatiche, capaci di monitorare e coordinare contemporaneamente tutte le attività di gestori e utenti del servizio.

Nella prassi, si riscontra purtroppo, che il più delle volte si utilizzano sistemi informativi "a comparti", ovvero frammentati, i quali causano inefficienza nel servizio rifiuti, a causa delle difficoltà di dialogo incontrate tra i vari processi in campo.

I casi più frequenti riguardano:

- la duplicazione delle banche dati;
- misurazioni dei conferimenti dei rifiuti alterate;
- avvisi di pagamento errati;

¹⁵⁷ Rapporto Rifiuti Urbani, edizione 2017, in www.ispraambiente.gov.it.

- inadeguata sicurezza e conservazione dei dati.

Il rimedio possibile a queste situazioni è rappresentato dallo sviluppo di un sistema informativo unico, in grado di consentire agli operatori di avere una chiara conservazione e sicurezza dei dati acquisiti durante l'intero ciclo del servizio di raccolta dei rifiuti. Tale certificazione e conservazione dei dati deve essere trasparente e di facile comprensione da parte degli operatori del servizio come degli utenti, al fine di poter dimostrare i servizi svolti dai soggetti gestori e conseguentemente giustificare le richieste di pagamento nei confronti dei cittadini.

Un sistema informativo unico concorre, pertanto, in modo decisivo alla realizzazione di un meccanismo tariffario affidabile dalla misurazione alla tariffazione e disponibilità dei dati aggregati.

Un altro punto di forza del sistema TARIP è dato dalla sua capacità di favorire il recupero dell'evasione fiscale. La possibilità di avviare un'attività di recupero dell'evasione si può tradurre in un recupero del gettito significativo, il quale può essere impiegato dal soggetto gestore per due scopi principali:

- ridurre la tariffa alle utenze a parità di servizio erogato;
- garantire l'aumento della quantità e qualità del servizio erogato.

Il recupero del gettito derivante dall'evasione fiscale si concretizza mediante la fase di identificazione delle utenze, al quale viene assegnato un codice personale ed univoco. In questa fase, si riescono ad individuare le cosiddette "utenze fantasma", ovvero quelle utenze che, nonostante sino residenti nel territorio, non risultino iscritte alla banca dati comunale della TARI. Il fenomeno si registra soprattutto nel caso di utenze non domestiche, le quali non subiscono il vincolo della registrazione presso l'anagrafe del Comune e dunque sono in grado di sfuggire agli obblighi di dichiarazione previsti dalla legge.

Risulta molto frequente che nella fase di consegna delle attrezzature per la raccolta differenziata, vengano rilevate situazioni diverse, rispetto a quelle risultanti dalle banche dati pregresse, come, ad esempio, una diversa superficie iscritta a ruolo, il tipo di attività o la ragione sociale dichiarata, il numero e la tipologia di contenitori registrati precedentemente.

I Comuni possono risolvere queste situazioni, coordinando la consegna delle attrezzature con l'aggiornamento delle banche dati del sistema informativo, attraverso l'inserimento dei dati rilevati.

La messa a punta di un sistema capillare di tariffazione puntuale, coniugato con un adeguato servizio di porta a porta e comoda accessibilità alle isole ecologiche comunali (come gli Ecocentri), permette ai Comuni di monitorare direttamente i conferimenti effettuate dalle utenze e di conseguenza verificare la corrispondenza di queste con l'iscrizione a ruolo ordinario e laddove si riscontrino inesattezze, di avviare le procedure dirette al recupero del gettito fiscale mancato.

L'implementazione della tariffazione puntuale riesce, pertanto, a trovare sempre più consenso tra i cittadini, il quale si traduce in una loro partecipazione costante e duratura al servizio rifiuti: le utenze possono beneficiare del loro impegno nella riduzione dei rifiuti, potendone valutare gli effetti, in relazione all'importo tariffario che sono tenute a corrispondere annualmente, dando, in tal modo, avvio ad un circolo virtuoso continuativo.

5.5. I modelli vincenti di tariffazione puntuale da seguire in Italia

Evidenziati i punti di forza, risulta ora importante analizzare alcuni casi italiani che rappresentano modelli vincenti da seguire per l'implementazione del nuovo sistema di tariffazione puntuale.

La prima esperienza¹⁵⁸, avvenuta in Italia, è riconducibile al Comune di Capannori, in provincia di Lucca. Bastò un anno di sperimentazione

¹⁵⁸ FOSCO-LIMITI, *TARIP: il nuovo sistema della tariffa rifiuti*, Maggioli Editore, 2020.

puntuale, per mettere a regime la tariffazione puntuale su tutto il territorio, circa 156 km² per 46 mila abitanti. Da un'evoluzione del sistema porta a porta, si introdusse la rilevazione del numero dei sacchi contenenti il rifiuto indifferenziato e dotati di etichetta TagRFID (associata all'utente), in modo da poter commisurare la tariffa sulla base delle quantità dei conferimenti effettuati dai cittadini.

Il successo di Capannori, che per caratteristiche rappresenta al meglio la tipologia di un comune medio italiano, va ricercato nelle strategie “*Rifiuti Zero*” adottate sin dai primi anni 2000 dalle diverse amministrazioni locali che si sono succedute: l'estensione su tutto il territorio del servizio porta a porta, l'apertura di stazioni ecologiche ed i sistemi premianti applicati per le famiglie virtuose con riduzioni percentuali sulla tariffa applicata, rappresentano gli elementi che hanno segnato una rivoluzione culturale incentrata sul tema dell'economia circolare.

Basti pensare che già nel 2013, grazie ad un'efficace comunicazione tra il Comune ed i cittadini, Capannori ha raggiunto la quota del 85% di raccolta differenziata ed una riduzione nella produzione del rifiuto indifferenziato pari ad una percentuale dell'84,1%.

Tabella 5.4: I dati della TARIP applicati al Comune di Capannori

Comune di CAPANNORI	ABITANTI	SUPERFICIE km ²	DENSITA' ABITATIVA(ab/km ²)
	46.503	156	298,2
	Anno 2004	Anno 2011	Anno 2013
% RD	37%	70%	85%
Produzione Rifiuti (kg/anno abitante)	699	529	463
Riduzione produzione indifferenziato		63,7%	84,1%

(Fonte://www.aemmelineambiente.it/, La tariffa puntuale. Sperimentazione nei comuni)

Gli esperti del settore rifiuti¹⁵⁹ riconoscono, dunque, a Capannori, un ruolo avanguardista e al tempo stesso da prendere come modello, sia per la regione Toscana che per il resto della penisola, in quanto capace di coniugare, con la giusta misura, gli oneri a carico dei cittadini in relazione al servizio reso.

Ne è testimonianza il fatto che, dopo aver raggiunto la copertura totale del servizio porta a porta, nell'introdurre il sistema di tariffazione puntuale si è trovato il modo di mantenere la raccolta con i sacchi, dotandoli di un TagRFID, in grado di riconoscere e tracciare il rifiuto conferito, evitando brusche rivoluzioni, come il passaggio a bidoncini dotati di trasponder.

Tale sistema ha consentito alle famiglie di non cambiare il metodo di raccolta differenziata usato precedentemente e soprattutto di non modificare l'attività lavorativa degli operatori addetti al servizio, consentendo il raggiungimento dei migliori risultati nel minor tempo possibile.

Nel 2013 il sistema di tariffazione puntuale è divenuto effettivo su tutto il territorio con benefici evidenti riscontrabili da Comune e cittadini: se da un lato la percentuale di raccolta differenziata è salita all'85%, dall'altro l'elevata riduzione nella produzione del rifiuto indifferenziato ha consentito per i cittadini un immediato risparmio nella tariffa finale applicata.

Questo connubio ha contribuito in maniera rilevante ad una maggiore attenzione al quantitativo dei rifiuti prodotti e alla loro corretta differenziazione.

Col proseguire degli anni, l'amministrazione comunale ha perseverato con l'intento di migliorare le performance del sistema a tariffazione puntuale, inserendo nuovi incentivi volti a spronare i

¹⁵⁹ TORNAVACCA ATTILIO, "Analisi delle esperienze europee di tariffazione incentivante: risultati e linee di tendenze in atto", in www.regionepiemonte.it.

comportamenti virtuosi degli utenti nell'obiettivo di abbattimento quasi assoluto della frazione indifferenziata dei rifiuti. Tra questi, è emerso il progetto “*Famiglie Rifiuti Zero*”, ideato per aumentare la consapevolezza dei cittadini e per ridurre la produzione dei rifiuti indifferenziati, il quale ha proposto una riduzione massima del 60% della parte variabile della tariffa applicata.

Avviato sperimentalmente su un campione ridotto di 30 famiglie per un totale di circa 100 abitanti, il progetto ha previsto l'introduzione dell'auto pesatura del rifiuto differenziato prima del ritiro, la pesatura certa della frazione indifferenziata, oltre all'uso sistematico della compostiera domestica.

Questi sono gli importanti risultati fatti segnare nel 2017 dopo l'avvio del progetto:

1) una riduzione notevole nella produzione delle varie tipologie di rifiuto, rispetto alla media comunale¹⁶⁰;

2) una produzione di 3,882 kg annui a persona di rifiuto non riciclabile, ossia in misura di gran lunga inferiore rispetto alla media comunale pari a 85,909 kg;

3) la produzione totale di rifiuti è stata di 89,582 kg a persona contro la quota di 443 kg fatta registrare dalla media comunale.

A mio avviso, questi risultati possono essere ricondotti al cambiamento avvenuto nei comportamenti degli utenti del servizio, i quali hanno diminuito gli errori nel conferimento dei rifiuti, aumentando, allo stesso tempo, l'attenzione allo scarto dei prodotti.

In questo modo, si ottiene anche un mutamento nella gestione familiare, con effetti immediati che si ottengono nelle coscienziose scelte

¹⁶⁰ I dati forniti dal Comune di Capannori registrano nel 2017 le seguenti riduzioni nella produzione di rifiuto: 95% del rifiuto non riciclabile, 90% del rifiuto organico, 64,5% per il rifiuto multimateriale leggero, 33,8% per la carta ed infine 32,1% per il vetro.

fatte dagli utenti nella fase di acquisto dei prodotti di largo consumo, i quali preferiranno comprare quelli ecologicamente sostenibili in termini di quantità di imballaggi e di facilità di recupero.

In un contesto, come quello del Comune di Capannori, gli utenti del servizio rifiuti hanno assunto un ruolo da protagonisti nell'intera filiera e sono stimolati ad offrire un valido contributo per il bene comune, anche cooperando nelle segnalazioni dei rifiuti abbandonati all'interno del territorio comunale.

I risultati raggiunti in questi anni dalla strategia “*Rifiuti Zero*” sono da considerare vincenti per il Comune di Capannori, sia per il raggiungimento di una quota pari all'88,13% di raccolta differenziata avvenuta nel 2017, sia per aver abbattuto la produzione dei rifiuti non riciclabili di circa 55 kg pro capite annui.

Ma il fattore da non tralasciare, è che tutto questo è stato conseguito senza gravare sulla tariffa finale applicata agli utenti, la quale è rimasta invariata addirittura dal 2011¹⁶¹.

Se attualmente, tra i comuni medio piccoli, la tariffazione puntuale si sta diffondendo in maniera sempre più veloce, soprattutto nel Centro-Nord, più macchinosa è, invece, la gestione di detta tariffazione in quelli popolosi e nelle grandi città.

Nonostante ciò, lo scenario attuale ci presenta delle consolidate eccezioni di tariffazione puntuale che fanno ben sperare per il futuro della penisola, riscontrate, ad esempio, nel caso del Comune di Parma.

¹⁶¹ Secondo i dati riportati dal Comune di Capannori, il costo del servizio rifiuto è rimasto invariato da 12 anni ed ammonta complessivamente a 8 milioni e 330 mila euro. Silvana Pisani, presidente della Commissione consiliare ambiente del Comune di Capannori, ha così affermato:” Dall'inizio dell'applicazione della tariffa puntuale a Capannori, l'ammontare globale della tariffa corrispettiva, considerando le utenze domestiche, cioè i cittadini, e quelle non domestiche, ossia attività produttive, ricettive, di ristorazione, negozi e altro, è rimasto lo stesso, cioè circa 8 milioni e 330 mila euro. In questi anni le riparametrazioni della quota fissa e della quota variabile sono sempre state bilanciate, dando sempre lo stesso risultato finale. Questo è avvenuto perché è una precisa scelta dell'amministrazione comunale premiare chi è più virtuoso producendo meno rifiuti”.

Il capoluogo di provincia emiliano, con i suoi quasi duecentomila abitanti distribuiti su poco più di 260 km², dal 2012 ha intrapreso una serie di attività con l'obiettivo di coprire con la misurazione puntuale dei rifiuti tutto il territorio comunale.

Il contesto iniziale era caratterizzato da appena il 48,5% di raccolta differenziata, con una prevalenza di un sistema di raccolta rifiuti misto stradale ed un servizio di raccolta porta a porta garantito per meno di un 1/3 dei cittadini parmensi. Occorre puntualizzare che la distribuzione tra utenze domestiche e non domestiche registrava 96 mila famiglie e 12 mila attività, con le prime dislocate tra area urbana ed extraurbana e solo in maniera residuale nel centro storico. Al contempo, si registrava su un totale di 26 mila studenti, una presenza importante di universitari fuori sede, pari a circa il 66%.

Questi sono stati elementi e numeri che non potevano essere sottovalutati nella pianificazione del modello a tariffazione puntuale.

Con una graduale e progressiva estensione della raccolta differenziata e del servizio porta a porta su tutto il territorio comunale, supportando i cittadini con un'adeguata attività di sensibilizzazione, è stato possibile agire sul rifiuto alla fonte, incidendo direttamente sulle azioni di prevenzione e riduzione.

Ultimata tale fase, propedeutica a rendere uniforme la situazione di partenza di famiglie e imprese, il Comune di Parma nel 2015 ha avviato la tariffazione puntuale, con l'applicazione della misurazione volumetrica dei contenitori del rifiuto urbano residuo (RUR). Stabilendo una connessione diretta tra la componente variabile della tariffa con il numero degli svuotamenti della frazione residua non differenziabile, gli utenti sono stati incentivati ad una migliore gestione dei propri rifiuti, riscontrando vantaggi economici tangibili nella tariffa finale.

Dopo appena due anni dall'avvio della tariffazione puntuale, il Comune di Parma ha riscontrato un aumento di ben 30 punti percentuali di rifiuti differenziati ed una riduzione di circa 34.000 tonnellate di rifiuto residuo complessivo. A questo si è aggiunta una riduzione cospicua del rifiuto residuo pro capite, dai 248 kg/ab/anno del 2012 ai 104 kg/ ab/anno del 2017 e parallelamente, una riduzione di circa 100 kg/ab/anno del rifiuto totale prodotto.

Proseguendo tale analisi, si riscontra che l'introduzione della TARIP ha prodotto un risparmio sulla bolletta per oltre 92.000 famiglie, già a partire dal secondo semestre del 2015. Sono state, invece, circa 1800 le famiglie che hanno effettuato un numero di svuotamenti superiore a quello preassegnato: tali utenze hanno, quindi, dovuto corrispondere oneri aggiuntivi in sede di conguaglio della tariffa.

Tradotto in termini percentuali, più del 98% delle utenze domestiche ha registrato un numero di svuotamenti inferiore a quello previsto, sintomo lampante che i cittadini hanno compreso in modo efficace il messaggio lanciato dall'Amministrazione.

Per quanto riguarda le utenze non domestiche, il risultato ottenuto cambia a seconda del tipo di attività esercitata: bar e ristoranti, ad esempio, hanno dovuto ricorrere ad un numero di svuotamenti superiori a quello prestabilito, ma al contempo è stato possibile constatare che il rifiuto residuo conferito da queste attività risultava composto da frazioni riciclabili¹⁶².

Ciò detto, gli esperti del settore hanno auspicato che con una maggiore applicazione e sensibilizzazione da parte delle utenze non domestiche che hanno pagato il maggior servizio, si potrà ottimizzare la frequenza della raccolta e così migliorare tale tendenza.

¹⁶² Dalle analisi merceologiche fatte sul rifiuto residuo conferito, è emerso che all'interno dello stesso figurano materiali recuperabili come: plastiche (30%), organico (10%), carta e cartone (11%), legno (6%), tessili (16%). Tali frazioni possono essere avviate a riciclo, non comportando in tal modo costi dovuti al loro smaltimento, ma divenendo risorse da valorizzare, ma anche allo stesso tempo una fonte di ricavo per i soggetti gestori del servizio rifiuti.

Si può così affermare che se il Comune di Parma è riuscito ad ottenere questi risultati importanti, soprattutto in termini di performance legate alla raccolta differenziata, gran parte del merito va attribuito alle attività di sensibilizzazione promosse in modo capillare su tutto il territorio.

Oltre alle esperienze di successo descritte nei Comuni di Capannori e Parma, il vero modello vincente di sistema a tariffazione puntuale, da considerare, è quello introdotto dalla società Contarina Spa nei 49 Comuni aderenti al Consiglio di Bacino Priula¹⁶³ nella provincia di Treviso, in Veneto.

Contarina Spa è una società in house providing¹⁶⁴ a completa partecipazione pubblica, amministrata dal Consiglio di Bacino Priula, che si occupa della gestione dei rifiuti su un territorio avente una superficie complessiva di circa 1.300 kmq ed un totale di 555.110 abitanti.

Il successo di Contarina Spa si è basato sull'introduzione di un sistema porta a porta con tariffa a commisurazione puntuale: un modello oramai collaudato e replicabile anche in altri contesti territoriali.

Al centro di questo progetto di tariffazione puntuale, hanno assunto un ruolo centrale la responsabilità individuale dei cittadini nell'effettuare una buona raccolta differenziata, ma anche la capacità della stessa azienda di attuare in maniera corretta ed efficace le varie fasi dell'attività del servizio rifiuti, che vanno dalla consegna delle attrezzature per le utenze, alle attività di raccolta, smaltimento, riciclo e recupero.

¹⁶³ Il Consiglio di Bacino denominato "Priula" è stato istituito il 21 maggio 2015 con atto costitutivo dei sindaci dei 50 Comuni associati. Esso ha unificato sostanzialmente i due ex consorzi Priula e Tvtre, divenendo un unico organo giuridico, con il ruolo di gestore delle attività del servizio dei rifiuti urbani nei 49 comuni della provincia di Treviso.

¹⁶⁴ Le società in house providing si "caratterizzano per il fatto che il servizio pubblico viene ad esse affidato in gestione direttamente, ossia senza il previo espletamento di una pubblica gara. Le società in house providing sono quelle: (i) il cui capitale è interamente pubblico, (ii) sulle quali l'ente o gli enti pubblici titolari del capitale pubblico esercitano un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi e (iii) che realizzano la parte più importante della loro attività con l'ente o con gli enti pubblici che le controllano [art. 113, comma 5, lett. c), TUEL].", in TESSAROLO COSTANTINO, "La gestione in house di servizi pubblici", www.dirittodeiservizipubblici.it, 2005.

La raccolta porta a porta è stata implementata attraverso la distribuzione di contenitori in comodato d'uso a ciascuna utenza, distinti per colore e per volume, nei quali conferire le diverse frazioni di rifiuto urbano, tra cui il secco non riciclabile, l'umido, il verde, carta e cartone, plastica e vetro. I contenitori, sono stati dotati di un dispositivo elettromagnetico, definito trasponder, il quale consente l'identificazione delle utenze e traccia la tipologia della frazione di rifiuto conferito.

Il modello Contarina Spa risulta flessibile e capace di adattarsi ad ogni contesto territoriale, vedi, ad esempio, la circostanza che le frequenze del servizio di raccolta porta a porta cambiano, a seconda del contesto geografico, nel quale sono localizzate le utenze (centri storici, zone ad alta o a bassa densità di popolazione).

Oltre al servizio porta a porta, sono stati istituiti degli EcoCentri dislocati su tutto il territorio comunale, i quali costituiscono dei veri e propri centri attrezzati con container per la raccolta dei rifiuti pericolosi, di inerti, ingombranti e apparecchi elettrici ed elettronici consegnati dalle utenze.

I risultati, in termini di performance della raccolta differenziata nei Comuni gestiti da Contarina Spa, sono stati incredibili nel corso degli anni.

Grafico 5.5: Evoluzione delle performance di raccolta differenziata (RD%) nei Comuni gestiti da Contarina Spa



Legenda:

Linea rossa: performance RD (%) del Consorzio Tvtre

Linea verde: performance RD (%) del Consorzio Priula

(Fonte: dati Contarina 2016, Rapporto Rifiuti ISPRA 2016)

Dall’analisi dei dati forniti dalla società Contarina Spa, si evince il costante aumento avvenuto nelle performance di raccolta differenziata nei due ex consorzi Priula e Tvtre, riuniti successivamente nel 2015 nell’unico Consiglio di Bacino Priula.

Fondamentalmente emerge un raggiungimento nell’anno 2016 di una performance pari all’85% di raccolta differenziata, superiore alla media registrata a livello nazionale che si attesta, invece, al 47,5% e a quella della Regione Veneto pari al 68,8%.

Nel 2020 la società Contarina Spa è arrivata ad una gestione nel territorio di un totale di 229.447 tonnellate di rifiuti urbani ed assimilabili agli urbani, di cui l’89,74% è stato raccolto in maniera differenziata.

Tabella 5.6: La produzione dei rifiuti nei Comuni gestiti da Contarina Spa

Tipologia rifiuto	Totale(kg)	Pro capite(kg/ab)	Incidenza sul totale(%)
Umido	47.905.69	86,30	20,88
Vetro-Plastica-Lattine	43.793.090	78,89	19,01
Carta e Cartone	30.089.480	54,20	13,11
Vegetale	27.062.005	48,75	11,79
Legno	10.178.080	18,34	4,44
Inerti	8.200.835	14,77	3,57
Ingombranti	7.160.790	12,90	3,12
Spazzamento	4.949.780	8,92	2,16
Ferro e Metalli	4.392.394	7,91	1,91
RAEE	3.604.321	6,49	1,57
Altra Plastica	2.194.690	3,95	0,96
Indumenti usati	2.172.830	3,91	0,95
Vetro	1.146.690	2,07	0,50
Etichettati T&F	479.994	0,86	0,21
Oli	403.719	0,73	0,18
Pannolini Dif.	303.000	0,55	0,13
Pneumatici	286.328	0,52	0,12
Pannolini Indif.	267.695	0,48	0,12
Pile accumulatori	132.757	0,24	0,06
Farmaci	63.718	0,11	0,03
Rifiuto da cimiteri	52.890	0,10	0,02
Toner	42.299	0,08	0,02
Estintori	19.758	0,04	0,01
Altro	1179	-	-
Compostaggio domestico	10.997.040	19,81	4,79
Totale differenziato	205.901.410	370,92	89,74
Secco non riciclabile	23.545.856	42,42	10,26
Totale indifferenziato	23.545.856	42,42	10,26
Totale complessivo	229.447.266	413,34	100,00

(Fonte: dati Contarina, Bilancio di Sostenibilità, anno 2020)

Accanto ad uno straordinario aumento dell'attività di raccolta differenziata, un altro elemento importante sul quale focalizzare l'attenzione è la riduzione registrata, da parte delle utenze, nella produzione di rifiuto indifferenziato, pari a 42,42 kg annui per abitante.

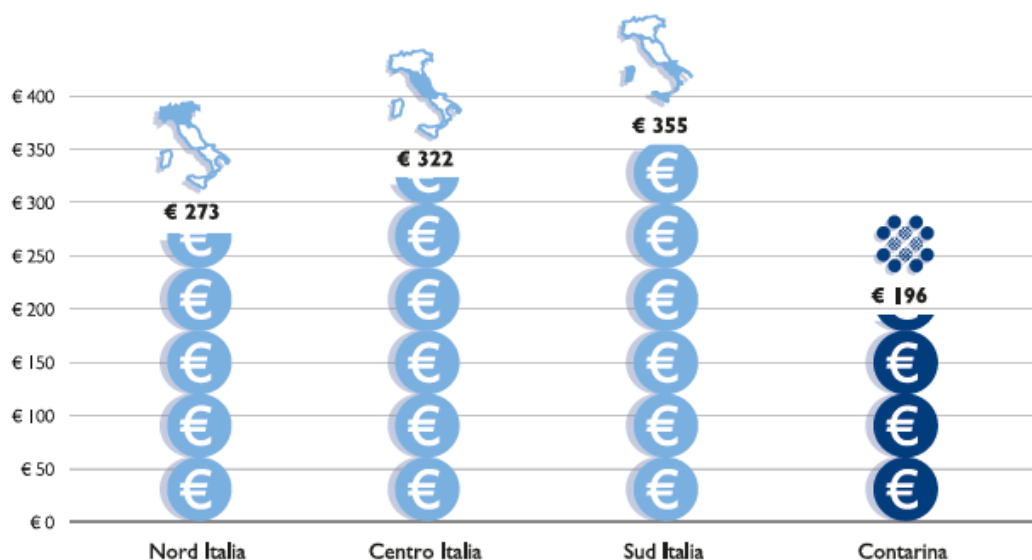
Tale riduzione, dovuta al comportamento virtuoso degli utenti, ha apportato così un grande vantaggio nella tariffa a loro erogata dal gestore del servizio.

Contarina Spa applica una tariffa puntuale per le utenze domestiche così strutturata:

- 1) una quota fissa pari al 60% del totale della tariffa, determinata in funzione del numero dei componenti del nucleo familiare;
- 2) una quota variabile (40%) calcolata in funzione del numero di svuotamenti del rifiuto secco non riciclabile e della frazione del Verde conferita. Si prevede, inoltre, una riduzione applicata nella tariffa del 30%, nel caso in cui l'utenza effettui il compostaggio domestico.

Come risulta dalla tabella 5.7 sottostante, la tariffa media, applicata nell'anno 2020 da Contarina Spa alle utenze domestiche, è risultata pari a 196 Euro, di gran lunga, quindi, notevolmente inferiore rispetto alla media nazionale che ha segnato 273 Euro nel Nord Italia, 322 nel Centro e 355 Euro nelle regioni del Sud Italia.

Tabella 5.7: Un confronto tra la tariffa puntuale di Contarina e la media nazionale



(Fonte: dati Contarina, Bilancio di Sostenibilità, anno 2020)

Per quanto riguarda, invece, la tariffa applicata alle utenze non domestiche, Contarina Spa ha predisposto:

- 1) una quota fissa calcolata in base alla superficie delle utenze e in funzione del volume dei contenitori messi a disposizione;
- 2) una quota variabile legata agli svuotamenti del secco non riciclabile (litri) e alla volumetria dei contenitori dei rifiuti riciclabili;

3) una quota legata all'effettuazione di servizi aggiuntivi su richiesta degli utenti, tra cui gli accessi per il conferimento presso gli EcoCentri, la raccolta della frazione "Verde" o del materiale in carta o cartone.

La quota variabile rimane sempre la componente che pesa sull'aumento della tariffa finale, infatti un numero maggiore per le utenze degli svuotamenti legati al secco non riciclabile, comporta una graduale crescita nella tariffa finale.

I risultati ottenuti da Contarina Spa con l'introduzione della tariffazione puntuale, hanno reso la società un modello di riferimento per l'intero territorio nazionale. La società è stata in grado di garantire la concreta applicazione del principio comunitario "*pay as you throw*", rendendo l'utente del servizio rifiuti il vero e proprio attore principale. La responsabilizzazione degli utenti, nell'intento della prevenzione e riduzione nella produzione dei rifiuti, si è ottenuta attraverso una mirata campagna di comunicazione integrata con strumenti e metodi per creare informazione e sensibilizzazione sull'intero territorio.

Sulla base di quanto finora affermato, le esperienze vincenti descritte nei vari Comuni, sicuramente diverse in quanto al contesto geografico, sociale ed economico, ci consegnano un'importante quadro univoco: la gestione responsabile dei rifiuti induce ad una rivoluzione culturale e ad un cambiamento dei comportamenti individuali che va supportato con il giusto riconoscimento da parte delle amministrazioni locali.

Conclusioni

Lo scopo del mio elaborato è stato quello di mostrare come lo strumento della fiscalità ambientale sia stato utilizzato all'interno delle politiche comunitarie al fine di perseguire la tutela dell'ambiente.

L'introduzione di un tributo ambientale "in senso stretto", caratterizzato da una relazione diretta tra il presupposto impositivo e l'unità fisica inquinante capace di provocare un danno all'ambiente, è risultata fondamentale per incentivare gli Stati membri dell'UE a utilizzare tale strumento economico per combattere e ridurre i danni ecologici. L'inclusione del fattore inquinante, direttamente all'interno del presupposto impositivo, ha consentito, infatti, di garantire una correlazione diretta ed efficace con il principio "*chi inquina paga*".

Il principio "chi inquina paga", collegato all'attuazione della Direttiva 2004/35/CE sulla responsabilità ambientale in materia di prevenzione e riparazione del danno ambientale causato dall'uomo, ha così giustificato l'ammissione di tributi ambientali, ma anche di altri strumenti economici e fiscali da utilizzarsi a sostegno delle politiche "verdi" europee.

L'importanza di garantire la tutela dell'ambiente è stata subito recepita dai vari Stati comunitari, i quali hanno integrato verso un'unica direzione le politiche ambientali con quelle fiscali. Il nostro Paese, sulla base del quadro normativo comunitario istituito, ha riconosciuto l'ambiente come un bene giuridico degno di tutela, ma soprattutto è stato in grado di sviluppare politiche ambientali contraddistinte dall'utilizzo di strumenti di regolazione diretta o da strumenti di mercato efficaci nel contrastare l'attività dannosa prodotta dall'uomo.

All'interno delle politiche ambientali sviluppate in Italia, la gestione del settore rifiuti ha assunto da sempre un ruolo centrale.

La questione della "tassa sui rifiuti" istituita per garantire il finanziamento del servizio pubblico di raccolta e smaltimento è stata spesso

al centro delle cronache nazionali, non solo per aspetti tributari legati alla natura giuridica o alla possibile applicazione dell'IVA, ma anche per i disservizi nel servizio erogato ai cittadini dai soggetti gestori.

Attraverso il mio lavoro, ho evinto come il nostro ordinamento nazionale sia stato capace di attuare la strategia comunitaria che, ai fini del conseguimento di un'economia circolare, ha stabilito nuovi obiettivi da perseguire, tra cui l'aumento delle percentuali di riciclo dei rifiuti raccolti, ma anche la diminuzione dell'utilizzo delle discariche nella fase finale dell'attività di smaltimento.

Nel recepire i dettami dettati dall'Unione europea, l'Italia, negli ultimi anni, ha eseguito notevoli passi avanti nella gestione dei rifiuti urbani, grazie in particolar modo all'adozione del nuovo modello tariffario TARIP, derivante dall'applicazione del principio comunitario "*pay as you throw*".

Quello che sembrava un modello sperimentale o un'eccezione, nell'ultimo triennio sta trovando sempre più applicazione grazie all'aumentare delle amministrazioni locali "virtuose", ma anche soprattutto agli interventi normativi, come il già approfondito D.M. 20 aprile 2017, che hanno creato le condizioni per l'instaurazione di sistemi a misurazione puntuale dei rifiuti urbani.

Se da una parte la strada da percorrere per completare la diffusione della tariffazione puntuale su tutto il territorio nazionale è assai lunga e complessa, dall'altra vanno evidenziati i successi già riscontrati nell'attuazione di tale metodo tariffario.

Le esperienze vincenti analizzate nei casi dei Comuni di Capannori, Parma o della stessa società Contarina Spa operante nella provincia di Treviso hanno dimostrato i punti di forza del modello TARIP.

L'applicazione di una tariffa equa, basata sulle quantità di rifiuto conferito, ha aumentato i comportamenti virtuosi dei cittadini. L'aumento delle percentuali di raccolta differenziata, accanto ad una diminuzione nella

produzione complessiva dei rifiuti urbani, ha consentito, pertanto, di risolvere i problemi legati ai danni ambientali causati dall'abbandono o dallo smaltimento illegale dei rifiuti sul territorio nazionale.

Il vantaggio della tariffazione puntuale si traduce così nel poter "educare" il cittadino, così come avviene per gli altri servizi a rete, come l'acqua o la luce, dove l'utente è abituato a pagare in relazione al consumo effettivo.

Le campagne di comunicazione svolte dai Comuni rappresentano la chiave necessaria per far conoscere a tutti i cittadini le potenzialità e gli effetti positivi garantiti dai sistemi a tariffazione puntuale.

Ritengo che lo strumento della tariffazione puntuale possa, in via definitiva, contribuire a garantire una migliore gestione sostenibile dei rifiuti, la quale contribuisce ad un minor utilizzo delle risorse e può creare nuovi mercati e posti di lavoro, favorendo, allo stesso tempo, una minore dipendenza dalle importazioni di materie prime e consentendo la riduzione degli impatti negativi arrecati all'ambiente.

I rifiuti devono essere gestiti come una risorsa da sfruttare e tutto dipende dall'azione dell'uomo.

Bibliografia:

- ALFANO.R, *Tributi Ambientali, profili interni ed europei*, G. Giappichelli, Torino, 2012.
- ANDRONIO A., CECCHETTI.M, GRASSI.S, *Ambiente e diritto.1.*, Olschki, Firenze, 1999.
- ANDRONIO A., CECCHETTI.M, GRASSI.S, *Ambiente e diritto 2.*, Olschki, Firenze, 1999.
- ANTICH.F, *Origine ed evoluzione del diritto internazionale ambientale. Verso una governance globale dell'ambiente*, in ambientediritto.it, 2012.
- BALDONI. S, *Tutto pronto per la tariffa corrispettiva, ma restano dubbi sui sistemi di pesatura*, Il Sole 24 Ore, 2017.
- BERTOLISSI.M., *Fiscalità diritti libertà. Carte storiche e ambiti del diritto costituzionale*, Jovene, 2015.
- BORIA P., *Diritto Tributario*, G. Giappichelli, Torino, 2016.
- BORIA.P, *Diritto Tributario Europeo*, Giuffrè, Milano, 2015.
- BORIA.P, *Il principio di non discriminazione tributaria ed i rapporti con l'interesse fiscale nella disciplina dell'imposizione diretta*, in Riv.it.dir.pubbl.comunit., 2005.
- BUSI. Osvaldo, *Codice dei rifiuti commentato: annotato con la giurisprudenza: con prontuario delle violazioni e delle sanzioni*, Maggioli Editore, 2017.
- CITRIGNO.A, MOSCHELLA.G, *Tutela dell'Ambiente e principio chi inquina paga*, Giuffrè, Milano, 2014.
- DE CESARIS.A, NESPOR.S, *Codice dell'Ambiente*, Giuffrè, Milano, 2003.
- DONADIO.D, PROIA.F, *Guida alla tariffazione puntuale dei rifiuti urbani*, in www.fondazioneifel.it, 2019.

- FORTIS.M, LIBERATI.E, *Le imprese multiutility. Aspetti generali e prospettive dei settori a rete*, Il Mulino, 2001.
- FOSCO.M, LIMITI.E, *TARIP: il nuovo sistema della tariffa rifiuti*, Maggioli Editore, 2020.
- GALLO.F, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass.Tributaria*, 2010.
- GALLO.F, MARCHETTI.F, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass.Trib.*, 1999.
- GREGGI.M, *La tariffa di igiene ambientale al vaglio della consulta: nuovi orientamenti giurisprudenziali sulla nozione di tributo e sull'applicabilità dell'IVA*, in *Le Nuove leggi Civili Commentate*, Cedam, 2010.
- LUPI.R, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Ipsoa, Milano, 2008.
- LOVISETTI.M, *I prelievi sulla gestione dei rifiuti urbani. TARSU, TIA1, TIA2 e TARES*, Italedit, 2012.
- MASTRAGOSTINO.F, *Gli strumenti economici e consensuali del diritto dell'ambiente*, Editoriale scientifica, 2011.
- MICELI.R, *Federalismo fiscale e principi europei. Spazi di autonomia, livelli di responsabilità e modelli di federalismo*, Giuffrè, Milano, 2014.
- MICELI.R, *Tassazione ambientale e sistema tributario nazionale: nuove linee guida per le Regioni dalla sentenza della Corte Cost. N. 58/2015*, in *Rivista trimestrale di Diritto tributario*, n.1/2016.
- MIRTO.P, *TARIP, corrispettivo o tributo? Ovvero dell'incertezza del diritto*, in www.dirittodeiservizipubblici.it., 2017.
- MOROTTI, LONGHI, *La TARI e il nuovo metodo tariffario dei rifiuti*, Maggioli Editore, 2020.
- MUSU Ignazio, *Introduzione all'economia ambientale*, Il Mulino, 2003.

- NATOLI L.F, *Diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2010.
- PICCIAREDDA.F, SELICATO, *I tributi e l'ambiente: profili ricostruttivi*, A. Giuffrè Editore, 1996.
- PICCIAREDDA.F, SELICATO, *Imposizione fiscale e principio chi inquina paga*, in eurostudium.eu/convegni/interventoselicato, 2005.
- PIEROBON. A., *Cambia la giurisdizione della tariffa puntuale?*, in www.osservatorioagromafie.it, 2021.
- SANTISE.M, ZUNICA, *Coordinate ermeneutiche di Diritto Penale*, G. Giappichelli, Torino, 2017.
- TESSAROLO.C, *La gestione in house di servizi pubblici*, in www.dirittodeiservizipubblici.it, 2005.
- TORNAVACCA.A, *Analisi delle esperienze europee di tariffazione incentivante: risultati e linee di tendenze in atto*, in www.regionepiemonte.it.
- VERRIGNI.C, *Le accise nel mercato unico europeo*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle finanze*, A. Giuffrè, Milano, 2007.

SENTENZE:

Cassazione 8 luglio 1976, sentenza n. 2554 in cortedicassazione.it.

Corte Costituzionale, 22-28 maggio 1987, sentenza n. 210 in cortedicassazione.it.

Corte di Giustizia Europea, 9 luglio 1987, Causa C-335/85 in <https://eur-lex.europa.eu>.

Cassazione 18 dicembre 2003, sentenza n. 19459 in cortedicassazione.it.

Cassazione 23 novembre 2004, sentenza n. 22094 in cortedicassazione.it.

Cassazione 24 febbraio 2005, sentenza n. 3852 in cortedicassazione.it.

Cassazione, 24 luglio 2009, sentenza n. 238 in cortedicassazione.it.

Cassazione 19 luglio 2011, sentenza n. 15851 in cortedicassazione.it.

Cassazione 25 luglio 2012, sentenza n. 13100 in cortedicassazione.it.

Cassazione 23 aprile 2014, sentenza n. 9141 in cortedicassazione.it.

TAR Lecce, 29 gennaio 2015, n. 362 in www.giustizia-amministrativa.it.

TAR Napoli, 24 ottobre 2016, n. 4849 in www.giustizia-amministrativa.it.

Cassazione 21 giugno 2017, sentenza n. 15440 in cortedicassazione.it.

Cassazione 11 luglio 2017, sentenza n. 17113 in cortedicassazione.it.

Cassazione 26 luglio 2017, sentenza n. 18497 in cortedicassazione.it.

Corte di Giustizia Europea, 30 marzo 2017, Causa C-335/16 in www.ambientediritto.it/giurisprudenza/corte-di-giustizia-ue-sez-6-30-03-2017-sentenza-c-335-16/.

Cassazione, 21 giugno 2018, ordinanza n. 16332 in cortedicassazione.it.

Cassazione 4 dicembre 2018, sentenza n. 31307 in cortedicassazione.it.

Cassazione 25 settembre 2019, ordinanza n. 23949 in cortedicassazione.it.

Cassazione, 29 aprile 2021, sentenza n. 11290 in cortedicassazione.it.

Sitografia:

- www.aemmelineaambiente.it/.
- www.ambientediritto.it.
- <https://www.arera.it>.
- www.bosettiegatti.eu.
- www.comune.parma.it/comune/Tariffazione-puntuale.aspx
comunivirtuosi.org/tariffa-puntuale-parma/.
- www.conai.org.
- www.cortedicassazione.it/corte-di-cassazione/.
- www.dirittodeiservizipubblici.it.
- eur-lex.europa.eu.
- www.eurostudium.eu/convegni/2005/intervento_selicato.php
contarina.it/.
- www.etraspa.it.
- www.finanzaterritoriale.it.
- www.fondazioneifel.it/documenti-e-pubblicazioni/item/9907-guida-alla-tariffazione-puntuale-dei-rifiuti-urbani.
- <https://www.gazzettaufficiale.it/>.
- www.giustizia-amministrativa.it.
- www.gruppoeveritas.it.
- <https://www.ipsoa.it/>.
- www.isprambiente.gov.it/.
- www.normattiva.it/.
- www.osservatorioagromafie.it.
- https://www.rdti.it/sites/default/files/allegati/RDTI%20-%20202_3_2004.pdf.
- www.regioneapiemonte.it.
- www.rifiutizerocapannori.it .