

LA TARSU, LA TIA E LA TARI

(di Anna Maria Fasano)

SOMMARIO: 1. Inquadramento. – 2. La TARSU: presupposti. – 3. Casistica. – 3.1. Esercizi alberghieri. – 3.2. Porti turistici – 3.3. Deposito temporaneo. – 3.4. Garage. – 4. Esenzioni. – 5. Rifiuti speciali non assimilati. – 6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani. – 7. Imballaggi terziari e secondari. – 8. La TIA. – 9. Questioni di giurisdizione. 10. La TIA-2. – 11. La TARI.

1. Inquadramento.

Il regime fiscale dei tributi, a partire dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) prevista dal d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507, ha subito nel tempo numerose modifiche, in quanto la TARSU è stata sostituita dalla TIA (tariffa di igiene ambientale), denominata anche TIA 1, introdotta dall'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. decreto Ronchi), la TIA-1 è stata sostituita dalla TIA-2 (Tariffa integrata ambientale), la TIA-2, a sua volta, è stata sostituita dalla TARES (tributo comunale sui servizi), introdotto dall'art. 14 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, conv. in l. 22 dicembre 2011, n. 214, e la TARES è stata sostituita dalla TARI (Tassa rifiuti), istituita dall'art. 1, commi 639 ss., della l. 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dal 1° gennaio 2014.

Una volta venuta meno, per effetto dell'art. 17, comma 3, della l. 24 aprile 1998, n. 128, l'assimilazione automatica ai rifiuti urbani di quelli provenienti dalle attività artigianali, commerciali e di servizi, aventi una composizione merceologica analoga a quella urbana, è divenuto pienamente operante l'art. 21, comma 2, lett. g), del d.lgs. n. 22 del 1997, che ha attribuito ai Comuni la facoltà di assimilare o meno ai rifiuti urbani quelli derivanti dalle attività economiche, per cui, a partire dall'annualità di imposta 1997, hanno assunto rilievo decisivo le indicazioni contenute nei regolamenti comunali circa la predetta assimilazione (Sez. 5, n. 22223/2016, Chindemi, Rv. 641882-01). Con l'entrata in vigore del d.lgs. n. 22 del 1997, è stato restituito ai Comuni (Sez. 5, n. 18303/2004, Del Core, Rv. 577003-01) il potere di assimilare ai rifiuti urbani ordinari alcune categorie di rifiuti speciali, fra cui quelli prodotti da ditte commerciali, anche «*per qualità e quantità*» (art. 21, comma 2, lett. g).

Secondo la regolamentazione dettata dal capo III del d.lgs. n. 507 del 1993 e dal d.lgs. n. 22 del 1997, lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani

interni viene svolto in regime di privativa dai Comuni (art. 58), i quali prevedono l'attivazione del servizio di raccolta e di smaltimento, e se tale servizio, sebbene istituito ed attivato, non è svolto nella zona di esercizio di attività dell'utente, o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del relativo regolamento, il tributo è dovuto in misura ridotta (art. 59). Anche il successivo art. 7 del d.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, ha previsto non già l'esenzione dall'imposta, ma soltanto una riduzione della stessa nel caso in cui i rifiuti speciali assimilati a quelli urbani vengano avviati al recupero direttamente dal produttore, purché il servizio sia istituito e sussista la possibilità dell'utilizzazione. La possibilità di sottrarsi, entro certi limiti, alla privativa comunale, è riconosciuta, a norma del d.lgs. n. 22 del 1997, ai produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di aver avviato al recupero i rifiuti stessi.

Il tributo è dovuto 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 maniera continuativa.

Nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa in relazione alla quale, per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti. Ai fini della determinazione della predetta superficie non tassabile il Comune può individuare nel regolamento categorie di attività produttive di rifiuti speciali tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto alla intera superficie su cui l'attività viene svolta (art. 62, commi 1 e 3). È stato precisato che non è configurabile alcun obbligo di motivazione della delibera comunale di determinazione della tariffa di cui all'art. 65 del d.lgs. n. 507 del 1993, poiché la stessa, al pari di qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta, anche se determinabile *ex post* di destinatari, occupanti e detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili (Sez. 6-5, n. 16165/2018, Napolitano, Rv.649267-01).

L'annullamento giurisdizionale della delibera comunale di determinazione delle tariffe per un'annualità precedente non ha efficacia caducante sulle delibere (non impugnate) meramente ripetitive degli anni successivi, poiché ogni deliberazione tariffaria regola la materia in modo autonomo rispetto alla precedente e, dovendosi, quindi, escludere sia l'operare del giudicato esterno, sia il dovere del giudice tributario di disapplicare in via incidentale l'atto sulla base di tale presupposto (Sez. 5, n. 28675/2018, Stalla, Rv. 651228-01). Il principio è stato ribadito da **Sez. 5, n. 14039/2019, D'Oriano, Rv. 654326-01**).

2. La TARSU: presupposti.

Ai sensi dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, la tariffa deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, mentre le deroghe indicate dal comma 2 della norma e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica, in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e dimostrare i relativi presupposti (Sez. 5, n. 18054/2016, Meloni, Rv. 640961-01). L'art. 63 del d.lgs. n. 507 del 1993 nell'individuare i soggetti passivi del tributo contempla anche la categoria dei detentori, quindi il conduttore di un immobile, spettando la tassa a chiunque possa disporre del bene stesso, quand'anche di fatto non lo occupi (**Sez. 5, n. 31743/2018, Mondini, Rv. 651651-01**).

Spetta al contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree in cui vengono prodotti rifiuti speciali non assimilabili a quelli urbani (da lui smaltiti direttamente, essendo esclusi dal normale circuito di raccolta), che pertanto non concorrono alla quantificazione della superficie imponibile, in applicazione dell'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, posto che, pur operando anche nella materia in esame il principio secondo il quale spetta all'Amministrazione provare i fatti che costituiscono fonte dell'obbligazione tributaria, per quanto attiene alla quantificazione del tributo, grava sull'interessato, oltre all'obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993, un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione delle aree sopra descritte dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale, secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Sez. 5, n. 21250/2017, De Masi, Rv. 645459-01).

Occorre precisare che l'esonero dalla privativa comunale, previsto appunto in caso di detto comprovato avviamento al recupero dall'art. 21, comma 7, del decreto Ronchi, determina non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto stabilito, in generale, già dall'art. 67, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dall'art. 7, comma 2, del d.P.R. n. 158 del 1999, il quale, nell'approvare il «metodo

normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani», può, nella fase transitoria, essere applicato dai Comuni anche ai fini della TAR SU).

Ai sensi dell'art. 42, comma 2, lett. f), del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, spetta al Consiglio comunale l'istituzione e l'ordinamento dei tributi, oltre alla disciplina generale delle tariffe per la fruizione di beni e di servizi, mentre è di competenza della Giunta la determinazione delle relative aliquote, in continuità con quanto già stabilito dal previgente art. 32, comma 2, lett. g), della l. 8 giugno 1990, n. 142 (Sez. 5, n. 22532/2017, Di Geronimo, Rv. 645643-01). In particolare, con riferimento alla Regione Sicilia è stato chiarito che la competenza è della Giunta per la determinazione delle relative aliquote, atteso che il riferimento letterale alla «disciplina generale delle tariffe», contenuto nell'art. 32, comma 2, lett. g), della l. n. 142 del 1990 – tuttora applicabile, perché recepito dalla l.r. n. 48 del 1991 – rimanda alla mera individuazione dei criteri economici, sulla base dei quali procedere alla loro determinazione entro i limiti fissati dal Consiglio comunale ai sensi dell'art. 65, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1992. La mancata individuazione di tali criteri non determina l'incompetenza della Giunta siciliana in materia tariffaria (Sez. 5, n. 28675/2018, Stalla, Rv. 651228-02).

Ove il Comune abbia istituito ed attivato il servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti nella zona nella quale si trova l'immobile del contribuente e quest'ultimo, tuttavia, abbia provveduto a gestire direttamente gli stessi, indipendentemente dalle ragioni per le quali ciò sia avvenuto, la tassa è egualmente dovuta, indipendentemente dal fatto che l'utente utilizzi il servizio (salva l'autorizzazione dell'Ente impositore allo smaltimento dei rifiuti secondo altre modalità) – essendo finalizzata a consentire all'Amministrazione locale di soddisfare le esigenze generali della collettività e non di fornire, secondo una logica commutativa, prestazioni riferibili a singoli utenti – ma in misura ridotta ai sensi dell'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 (Sez. 5, n. 11451/2018, De Masi, Rv. 648509-01; Sez. 5, n. 01963/2018, Stalla, Rv. 646899-01).

Se il Comune si avvale del sistema di riscossione mediante ruolo, opera in via generale il termine di decadenza annuale di cui all'art. 72 del d.lgs. n. 507 del 1993, poiché tale sistema non ha subito modifiche per effetto della l. n. 296 del 2006 che ha riguardato esclusivamente le ipotesi in cui il Comune eserciti la propria potestà accertativa a fronte di un'omessa, infedele o incompleta dichiarazione del contribuente (**Sez. 5, n. 14043/2019, D'Orlando, Rv. 654005-01**).

3. TARSU: casistica.

Pare utile una disamina della casistica in materia di TARSU, così come estraibile dalla giurisprudenza di legittimità.**3.1. Esercizi alberghieri.**

Secondo la consolidata giurisprudenza della S.C. è legittima la delibera comunale che preveda una tariffa per la categoria degli esercizi alberghieri notevolmente superiore a quella applicata alle civili abitazioni, in ragione della maggiore capacità produttiva di rifiuti propria di tali esercizi (Sez. 5, n. 08308/2018, Castorina, Rv. 647687-01).

È stato inoltre precisato dalla Cassazione che per gli esercizi alberghieri con licenza annuale, ai fini dell'esenzione dalla tassa, non è sufficiente la sola denuncia di chiusura invernale ma occorre allegare e provare la concreta inutilizzabilità della struttura (Sez. 5, n. 22756/2016, Chindemi, Rv. 641545-01). Infatti, il carattere stagionale dell'uso dei locali, ai fini della riduzione della tariffa, deve essere allegato e documentato dal contribuente in sede di denuncia originaria o in variazione dei presupposti della tassa ed, in difetto, la relativa circostanza non può essere fatta valere nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo (**Sez. 5, n. 14037/2019, D'Oriano, Rv. 654004-01**).

Peraltro, l'art. 66 del d.lgs. n. 507 del 1993 prevede alcuni temperamenti all'imposizione per le situazioni che possono obiettivamente comportare una minore utilizzazione del servizio, come nel caso dell'uso stagionale, previsto dalla lett. *b*) del comma 3 di tale disposizione, con conseguente riduzione percentuale della tariffa applicabile; l'esclusione della tassabilità, invece, è prevista dall'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993 solo nel caso di aree scoperte accessorie o pertinenziali ad abitazioni e per i locali e le aree che, per loro natura, o il particolare uso cui sono state stabilmente destinate, o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità, non possono produrre rifiuti, e le relative circostanze devono essere dedotte dal contribuente o nella denuncia originaria o in quella di variazione e suscettibili di essere rilevate direttamente o a mezzo di idonea documentazione. Ne consegue che la mancata utilizzazione di una struttura alberghiera per alcuni mesi dell'anno, in quanto determinata alla volontà o alle esigenze del tutto soggettive dell'utente, o al mancato utilizzo di fatto, non è di per sé riconducibile alle fattispecie di esenzione dal tributo previste dall'art. 62 citato (Sez. 5, n. 09633/2012, Valitutti, Rv. 622868-01).

3.1. Porti turistici.

Nell'ipotesi di concessione demaniale, come quella relativa alla gestione di un porto turistico, si presume che il soggetto tenuto al

pagamento del tributo sia il concessionario, in quanto detentore, in virtù del titolo concessorio, di un'area scoperta sulla quale, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, si producono rifiuti solidi urbani, e detto obbligo non si trasferisce su coloro i quali, anche tramite contratti conclusi con il concessionario, abbiano concretamente prodotto detti rifiuti, avendo in tutto o in parte l'effettiva disponibilità dell'area, salvo che il contribuente indichi nella denuncia originaria o in quella di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità della stessa, in ragione della detenzione da parte di terzi, ed assolva in giudizio al relativo onere probatorio a proprio carico (Sez. 5, n. 03798/2018, Fasano, Rv. 647091-01). Resta, comunque, ferma la competenza dei comuni nelle aree portuali ove l'Autorità portuale non sia stata istituita (Sez. 5, n. 31058/2018, Castorina, Rv. 651770-01).

Tale decisione si pone nel solco del precedente di legittimità per il quale la convenzione stipulata tra il Comune ed un consorzio, avente per oggetto le aree scoperte demaniali concesse dall'ente per la gestione della sosta di autoveicoli, deve essere interpretata, in mancanza di una esplicita previsione relativa al pagamento dell'imposta, avendo riguardo all'equo temperamento degli interessi delle parti ai sensi dell'art. 1371 c.c., da ravvisarsi nell'obbligo del pagamento dell'imposta da parte di chi di fatto occupa le aree scoperte ex art. 62, commi 1 e 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, nonché del canone di cui all'art. 1369 c.c., per essere più conforme alla natura ed all'oggetto di un contratto di concessione di un'area demaniale (Sez. 5, n. 07916/2016, Bruschetta, Rv. 639763-01).

3.2. Depositi temporanei.

Rientrano nella nozione di «*rifiuto*», ai sensi dell'art. 6, comma 1, lett. a), del d.lgs. n. 22 del 1997, come risultante dall'interpretazione autentica effettuata dall'art. 14 della l. 10 agosto 2002, n. 187, tutti i materiali ed i beni dei quali il soggetto produttore «*si disfi*», con ciò intendendosi qualsiasi comportamento attraverso il quale, in modo diretto o indiretto, una sostanza, un materiale o un bene siano avviati e sottoposti ad attività di smaltimento o anche di «recupero», e che sia da altri recuperato e messo in riserva, con esclusione del solo deposito temporaneo, prima della raccolta, nel luogo in cui i materiali o beni sono prodotti, non rilevando ad escludere la natura di rifiuto del bene l'intenzione di chi effettua il recupero, o anche la reale possibilità di reimpiego dei materiali nel ciclo produttivo (Sez. 2, n. 19643/2006, Colaruso, Rv. 592695-01).

È stato delimitato il concetto di «*deposito temporaneo*», per tale intendendosi ogni raggruppamento effettuato, prima della raccolta, nel luogo in cui i rifiuti sono prodotti, nel rispetto delle condizioni dettate dall'art. 183 del d.lgs. n. 152 del 2006, con la conseguenza che, in caso di deposito in un luogo diverso, l'attività di gestione deve ritenersi non

autorizzata e, pertanto, rientrante nell'ambito applicativo dell'art. 3, comma 32, della l. 28 dicembre 1995, n. 549, che assoggetta alla cd. ecotassa sia l'attività di discarica abusiva che il mero deposito incontrollato di rifiuti (Sez. 5, n. 08268/2018, De Masi, Rv. 647682-01).

Un'area che sia destinata a lavorazioni artigianali e, dunque, alla produzione di rifiuti speciali, ma venga usata come magazzino dei rifiuti prodotti in altri locali nell'unico complesso aziendale, va compresa nel calcolo della superficie tassabile, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, atteso che i residui dei prodotti in un deposito o magazzino possono essere considerati residui di un ciclo di lavorazione (Sez. 5, n. 26725/2016, Solaini, Rv. 642369-01).

Sono assoggettati ad imposta, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, i magazzini destinati al ricovero di beni strumentali o delle scorte da impiegare nella produzione o nello scambio, che concorrano all'esercizio dell'impresa, e vanno conseguentemente considerati come aree operative idonee a produrre rifiuti, al pari degli stabilimenti e dei locali destinati alla vendita (Sez. 5, n. 19720/2010, Pivetti, Rv. 615218-01, in una fattispecie relativa ad un locale destinato a deposito di attrezzature per l'edilizia).

Con riferimento alle attività produttive di beni deperibili, la distinzione posta dall'art. 68 del d.lgs. n. 507 del 1993, ai fini della determinazione delle c.d. macroaree per gruppi di attività o di utilizzazione, tra attività produttive di beni deperibili e non, impone all'Amministrazione comunale, in sede di classificazione delle categorie tassabili, di distinguere gli esercizi commerciali a seconda che svolgano attività che implichi o meno l'utilizzo di beni deperibili, in ragione della correlata disomogenea potenzialità produttiva di rifiuti (**Sez. 5, n. 10163/2019, Balsamo, Rv. 653367-01**: fattispecie relativa da un regolamento comunale, ritenuto illegittimo in applicazione del principio, che collocava i distributori di benzina all'interno della categoria degli esercizi commerciali in genere, comprensivi anche dei banchi di vendita di beni deperibili come pescherie e macellerie).

3.3. Garage.

Come evidenziato, presupposto della TARSU, ai sensi dell'art. 62 del d.lgs. n. 507 del 1993, è l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, a fronte della quale rientra nell'onere del contribuente la dimostrazione di eventuali condizioni di esclusione o di esenzione dalla tassazione: ne deriva che, salvo il ricorrere delle stesse, il tributo trova applicazione per i garage siti all'interno di locali, siano essi autonomamente accatastati come unità immobiliari o posti auto assegnati in via esclusiva ed un occupante dell'immobile, in quanto producono rifiuti

apprezzabili, e non costituiscono, a differenza delle autorimesse scoperte esterne, pertinenze dell'abitazione, automaticamente escluse dalla tassa (Sez. 5, n. 04961/2018, Balsamo, Rv. 647215-01).

4. Esenzioni.

Poiché l'art. 62, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993, pone a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti, ai fini dell'esenzione della tassazione prevista dal comma 2 del medesimo articolo, per le aree inidonee alla produzione di rifiuti per loro natura o per il particolare uso, è onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o in quella di variazione le condizioni obiettive di inutilizzabilità e provarle in giudizio (Sez. 6-5 n. 19469/2014, Iacobellis, Rv. 632445-01; Sez. 6-5, n. 09790/2018, Napolitano, Rv. 647738-01), costituendo l'esenzione, anche parziale, un'eccezione alla regola generale del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nella zona del territorio comunale (Sez. 5, n. 22130/2017, Fasano, Rv. 645621-01). In sostanza, grava sul contribuente l'onere di dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare delle esenzioni previste dall'art. 62, commi 2 e 3 del d.lgs. n. 507 del 1993, per quelle aree detenute, od occupate, che, in ragione delle specifiche caratteristiche strutturali o di destinazione, non producono rifiuti o producono rifiuti speciali (smaltiti dallo stesso produttore a proprie spese), in quanto il principio secondo cui spetta all'Amministrazione provare la fonte dell'obbligazione tributaria non si estende alla dimostrazione della spettanza o meno delle esenzioni, le quali costituiscono eccezioni alla regola generale della debenza del tributo da parte di tutti coloro che occupano, o detengono, immobili nel territorio comunale (**Sez. 6-5, n. 10634/2019, Delli Priscoli, Rv.653952-01**).

La Corte di legittimità, in particolare, ha negato l'esistenza di una causa di esenzione dal pagamento del tributo, richiesta da una società appaltatrice di un Comune per il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani relativamente al suolo pubblico da essa occupato per svolgere il suindicato servizio, e, dunque, in presenza di un interesse dello stesso Comune per ragioni di igiene e sanità pubblica a tutela della collettività. Si è precisato che l'esenzione di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 507 del 1993 è una norma eccezionale rispetto alla regola generale della sottoposizione a tassazione e deve essere interpretata in maniera rigorosa. La norma prevede in maniera tassativa una serie di esenzioni tra le quali non è possibile fare entrare l'attività che il privato svolge, in ragione di un contratto di appalto stipulato con la pubblica Amministrazione, utilizzando dei cassonetti, per la raccolta di rifiuti solidi urbani, anche se questa attività viene svolta nell'interesse del Comune. In particolare, non può trovare applicazione

l'esenzione prevista dalla lett. *e*) sia perché nella specie non ci sarebbe concessione, ma un contratto di appalto, e sia perché, nella specie, non risulterebbe la devoluzione gratuita in favore del Comune degli impianti alla fine del rapporto. Né potrebbe operare l'esenzione di cui alla lett. *a*), poiché essa è configurabile quando ad effettuare l'occupazione è direttamente uno degli enti ivi indicati, e ricorra, tra le altre, una finalità sanitaria (Sez. 5, n. 22489/2017, Fasano, 645898-01).

Con riferimento ad immobili utilizzati da confessioni religiose, la Corte di legittimità ha chiarito che non è esentato dall'imposizione l'immobile adibito a sede di seminario, atteso che l'art. 16 della l. 1° aprile 1985, n. 222 (cd. Trattato Lateranense), nell'equiparare l'attività di formazione del clero a quella del culto e della religione, indicando gli immobili esentati da tributi ordinari e straordinari, pone una norma programmatica, che postula una disposizione di attuazione specifica mancante con riferimento alla tassa anzidetta, e dovendosi escludere il richiamo analogico all'art. 7, comma 1, lett. *i*), del d.lgs. n. 504 del 1992, in quanto norma agevolativa di stretta interpretazione dettata in materia di ICI (Sez. 5, n. 15407/2017, Napolitano, Rv. 644715-01).

5. Rifiuti speciali non assimilati.

Il (previgente) d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), emanato in attuazione delle direttive n. 91/156/CEE sui rifiuti, n. 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio, aveva previsto nel Titolo I che:

a) la gestione dei rifiuti costituisce attività di pubblico interesse ed è disciplinata al fine di assicurare un'elevata protezione dell'ambiente e controlli efficaci; i rifiuti devono essere recuperati o smaltiti senza pericolo per la salute dell'uomo e senza usare procedimenti o metodi che potrebbero recare pregiudizio all'ambiente (art. 2, commi 1 e 2);

b) le Autorità competenti favoriscono il recupero dei rifiuti, nelle varie forme previste (reimpiego, riciclaggio, ecc.) allo scopo di ridurre lo smaltimento dei rifiuti, che costituisce la fase residuale della «gestione» degli stessi, la quale comprende le operazioni di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento (artt. 4 e art. 6, comma 1, lett. *d*);

c) sono rifiuti «urbani», tra l'altro, quelli non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quello di civile abitazione, assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'art. 21, comma 2, lett. *g*), mentre sono rifiuti «speciali», tra l'altro, quelli da «attività commerciali» (art. 7, comma 2, lett. *b* e comma 3, lett. *e*);

d) la responsabilità del detentore per il corretto recupero o smaltimento dei rifiuti è esclusa (oltre che nel caso di conferimento degli stessi al servizio pubblico di raccolta) «in caso di conferimento dei rifiuti a soggetti

autorizzati alle attività di recupero o smaltimento, a condizione che il detentore abbia ricevuto il formulario di identificazione di cui all'art. 15 controfirmato e datato in arrivo dal destinatario entro tre mesi dalla data di conferimento dei rifiuti al trasportatore, ovvero alla scadenza del predetto termine abbia provveduto a dare comunicazione alla provincia della mancata ricezione del formulario» (art. 10, comma 3);

e) i Comuni «effettuano la gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento in regime di privativa»; con appositi regolamenti stabiliscono, fra l'altro, «le disposizioni necessarie ad ottimizzare le forme di conferimento, raccolta e trasporto dei rifiuti urbani da imballaggio», nonché «l'assimilazione per qualità e quantità dei rifiuti speciali non pericolosi ai rifiuti urbani ai fini della raccolta e smaltimento» (tale potere di assimilazione è divenuto pienamente operante a seguito dell'abrogazione dell'art. 39 della l. 22 febbraio 1994, n. 146, ad opera dell'art. 17 della l. 2 giugno 1998 n. 218); la privativa suddetta «non si applica (...) alle attività di recupero dei rifiuti assimilati» (dal 1° gennaio 2003), «alle attività di recupero dei rifiuti urbani o assimilati», ai sensi dell'art. 23 della l. n. 179 del 2002) (art. 21, comma 1, comma 2, lett. e), e comma 7, lett. g), del d.lgs. n. 22 del 1997).

Il mancato esercizio del potere di assimilazione dei rifiuti speciali ai rifiuti solidi urbani da parte del Comune, ai sensi dell'art. 1, comma 2, lett. g), del d.lgs. n. 22 del 1997, non comporta che detti rifiuti siano, di per sé, esenti dalla tassa, in quanto essi sono soggetti alla disciplina stabilita per i rifiuti speciali dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993 (applicabile *ratione temporis*), che rapporta la stessa alle superfici dei locali occupati o detenuti, con la sola esclusione della parte della superficie in cui, per struttura e destinazione, si formano esclusivamente i rifiuti speciali non assimilati (Sez. 5, n. 01975/2018, Zoso, Rv. 646900-01).

In tema di TARSU, l'esonero dalla privativa comunale, previsto dall'art. 21, comma 7, del d.lgs. n. 22 del 1997, in caso di avviamento al recupero di rifiuti speciali assimilabili a quelli urbani direttamente da parte del produttore, determina non già la riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di rifiuti speciali (non assimilabili e non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero, ponendosi a carico dei produttori di rifiuti assimilati l'onere della prova dell'avviamento al recupero dei rifiuti stessi (Sez. 5, n. 09731/2015, Chindemi, Rv. 635472-01). In tema di rifiuti speciali non assimilati, la TARSU va applicata, quindi, nei confronti di chiunque occupi aree a qualsiasi uso adibite, salva l'applicazione sulla stessa di un «coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività di recupero dei rifiuti stessi» e chiaramente

presuppone l'assoggettamento ad imposta dei soli rifiuti urbani e salvo il diritto ad una riduzione della stessa in caso di produzione di rifiuti assimilati smaltiti in proprio. Ne consegue che le deroghe indicate dal comma 2 della norma e le riduzioni delle tariffe stabilite dal successivo art. 66 non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti. La facoltà riconosciuta ai Comuni dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, di individuare, ai fini della determinazione della superficie non tassabile, categorie di attività produttive di rifiuti speciali, tossici o nocivi alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta, non è correttamente esercitata ove il regolamento comunale si limiti a prevedere un limite quantitativo di riduzione applicabile indistintamente a tutte le attività produttive, occorrendo, invece, la specificazione delle categorie di attività produttive dei predetti rifiuti (le cui superfici sono altrimenti esenti da tassazione) assimilabili a quelle produttive di rifiuti ordinari (Sez. 5, n. 10548/2017, Carbone, Rv. 643934-01).

6. Rifiuti speciali assimilati a quelli urbani.

Altra questione concerne la possibilità, nell'ipotesi di produzione di rifiuti speciali assimilabili a quelli urbani, di sottrarsi alla privativa comunale, ai sensi del d.lgs. n. 22 del 1997, per i produttori di rifiuti assimilati che dimostrino di avere avviato al recupero i rifiuti stessi e di usufruire di eventuali riduzioni o esenzioni nel caso in cui il servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, non venga svolto in zona ove è ubicato l'immobile aziendale, ovvero sia stato effettuato in modo irregolare.

L'art. 59, comma 4, del d.lgs. n. 507 del 1993 stabilisce che: «*Se il servizio di raccolta, sebbene istituito e attivato, non si è svolto nella zona di residenza o di dimora nell'immobile a disposizione ovvero di esercizio dell'attività dell'utente o è effettuato in grave violazione delle prescrizioni del regolamento di cui al primo comma, relative alle distanze e capacità dei contenitori ed alla frequenza della raccolta, da stabilire in modo che l'utente possa usufruire agevolmente del servizio di raccolta, il tributo è dovuto nella misura ridotta di cui al secondo periodo del comma 2*» (cioè in misura non superiore al 40% della tariffa).

L'omesso svolgimento, da parte del Comune, del servizio di raccolta, sebbene istituito ed attivato, nella zona dove è ubicato l'immobile a disposizione dell'utente comporta non già l'esenzione dalla tassa, bensì la conseguenza che il tributo è dovuto in misura ridotta, il che consente di escludere che, per ogni esercizio di imposizione annuale, la tassa è dovuta solo se il servizio sia stato esercitato in modo regolare così da consentire al singolo utente di usufruirne pienamente, posto che la tassa è un tributo

che il singolo soggetto è tenuto a versare in relazione all'espletamento da parte dell'ente pubblico di un servizio nei confronti della collettività, che da tale servizio riceve un beneficio, e non già in relazione a prestazioni fornite ai singoli utenti, per cui sarebbe contrario al sistema di determinazione del tributo pretendere di condizionarne il pagamento al rilievo concreto delle condizioni di fruibilità che del resto, per loro natura, oltre ad essere di difficile identificazione mal si prestano ad una valutazione economica idonea a garantirne una esatta ripartizione fra gli utenti del costo di gestione (Sez. 6-5, n. 18022/2013, Caracciolo, Rv. 628088-01; Sez. 5, n. 01963/2018, Stalla, Rv. 646899-01).

Ai sensi degli artt. 7, 10 e 21 del d.lgs. n. 22 del 1997, sono soggetti a tassazione i rifiuti speciali non pericolosi, se assimilati ai rifiuti solidi urbani da una delibera comunale e ciò anche nell'ipotesi in cui la stessa non ne individui le caratteristiche quantitative e qualitative, spettando al contribuente solo una riduzione tariffaria in base a criteri di proporzionalità, nel caso in cui dimostri una riduzione della superficie tassabile ovvero che i rifiuti speciali siano avviati a recupero direttamente dal produttore, purché il servizio di raccolta e smaltimento sia istituito e sussista la possibilità per l'istante di avvalersene (Sez. 5, n. 09214/2018, Castorina, Rv. 647823-01).

L'indirizzo si discosta da quello precedentemente affermato dalla stessa S.C., secondo cui la dichiarazione di assimilazione dei rifiuti speciali non pericolosi a quelli urbani, prevista dall'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 22 del 1997, presuppone necessariamente la concreta individuazione delle caratteristiche, non solo qualitative, ma anche quantitative dei rifiuti speciali poiché l'impatto igienico ed ambientale di un materiale di scarto non può essere valutato a prescindere dalla sua quantità (Sez. 5, n. 30719/2011, Bernardi, Rv. 621055-01; Sez. 6-5, n. 18018/2013, Caracciolo, Rv. 627693-01). Più di recente la S.C., a tale riguardo, ha precisato che in tema di TARSU, la facoltà, riconosciuta ai comuni dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, di individuare, ai fini della determinazione della superficie non tassabile, categorie di attività produttive di rifiuti speciali, tossici o nocivi, alle quali applicare una percentuale di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta, non è correttamente esercitata ove il regolamento comunale si limiti a prevedere un limite quantitativo di riduzione applicabile indistintamente a tutte le attività produttive, occorrendo, invece, la specificazione delle categorie di attività produttive dei predetti rifiuti (le cui superfici sono altrimenti esenti da tassazione) assimilabili a quelle produttive di rifiuti ordinari (Sez. 5, n. 10548/2017, Carbone, Rv. 643934-01).

7. Imballaggi terziari e secondari.

Il titolo II del (previgente) d.lgs. n. 22 del 1997, premesso che la gestione di imballaggi e dei rifiuti di imballaggio è disciplinata sia per prevenire e ridurre l'impatto sull'ambiente ed assicurare un elevato livello di tutela dell'ambiente, sia per garantire il funzionamento del mercato e prevenire l'insorgere di ostacoli agli scambi, nonché distorsioni e restrizioni alla concorrenza, ai sensi della direttiva n. 94/62/CE cit. (art. 34, comma 1) ha disposto che:

- a) gli imballaggi si distinguono in primari (quelli costituiti da «*un'unità di vendita per l'utente finale o per il consumatore*»), secondari o multipli (quelli costituiti dal «*raggruppamento di un certo numero di unità di vendita*») e terziari (quelli concepiti «*in modo da facilitare la manipolazione ed il trasporto di un certo numero di unità di vendita oppure di imballaggi multipli*») (art. 35, comma 1);
- b) «*i produttori e gli utilizzatori sono responsabili della corretta gestione ambientale degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggio generati dal consumo dei prodotti*»; oltre ai vari obblighi in tema di raccolta, riutilizzo, riciclaggio e recupero dei rifiuti di imballaggio, sono a carico dei produttori e degli utilizzatori i costi per, fra l'altro, la raccolta dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari, la raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico, il riciclaggio e il recupero dei rifiuti di imballaggio, lo smaltimento dei rifiuti di imballaggio secondari e terziari (art. 38);
- c) dal 1° gennaio 1998 è vietato immettere nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani imballaggi terziari di qualsiasi natura. Dalla stessa data eventuali imballaggi secondari non restituiti all'utilizzatore dal commerciante al dettaglio possono essere conferiti al servizio pubblico solo in raccolta differenziata, ove la stessa sia stata attivata (art. 43, comma 2).

I rifiuti da imballaggio costituiscono oggetto di un regime speciale rispetto a quello dei rifiuti in genere, regime caratterizzato essenzialmente dalla attribuzione ai produttori ed agli utilizzatori della loro «*gestione*» (termine che comprende tutte le fasi, dalla raccolta allo smaltimento), (art. 38 del d.lgs. n. 22 del 1997); ciò vale in assoluto per gli imballaggi terziari, per i quali è stabilito il divieto di immissione nel normale circuito di raccolta dei rifiuti urbani, cioè, in sostanza, il divieto di assoggettamento al regime di privativa comunale, mentre per gli imballaggi secondari è ammessa solo la raccolta differenziata da parte di commercianti al dettaglio che non li abbiano restituiti agli utilizzatori (art. 43).

Ne deriva che i rifiuti da imballaggi terziari, nonché quelli degli imballaggi secondari ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del decreto Ronchi e dalla successiva

abrogazione dell'art. 39 della l. n. 146 del 1994, ed i regolamenti che una tale assimilazione abbiano previsto vanno perciò disapplicati *in parte qua* dal giudice tributario (Sez. 5, n. 04960/2018, Balsamo, Rv. 649761-01).

I rifiuti da imballaggi terziari nonché quelli da imballaggi secondari, ove non sia stata attivata la raccolta differenziata, non possono essere assimilati dai comuni ai rifiuti urbani, ma ciò non comporta che tali categorie di rifiuti siano, di per sé, esenti dalla TARSU, ma che ad esse si applica la disciplina stabilita per i rifiuti speciali, che è quella dettata dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, il quale rapporta la tassa alle superfici dei locali occupati o detenuti, stabilendo, nell'ovvio presupposto che in un locale od area in cui producano rifiuti speciali si formano, anche, di norma, rifiuti ordinari, l'esclusione dalla tassa della sola parte di superficie per cui, per struttura e destinazione, si formano solo rifiuti speciali (Sez. 5, n. 04793/2016, Zoso, Rv. 639127-01). Il principio è stato confermato anche da **Sez. 5, n. 00703/2019, Fasano, Rv. 652499-01**, secondo cui, essendo previsto per gli imballaggi secondari l'esonero dalla privativa comunale ove si provato l'avviamento al recupero (art. 21, comma 7, del d.lgs. n. 22 del 1997, applicabile *ratione temporis*), l'operatore economico ha l'onere di dimostrare il conferimento degli stessi ai soggetti autorizzati giovandosi, in tal caso, non già della riduzione della superficie tassabile, prevista dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali, bensì del diritto alla riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero.

Nel caso di imballaggi secondari è previsto dall'art. 21, comma 7, del decreto Ronchi l'esonero dalla privativa comunale qualora sia provato l'avviamento al recupero. In tal caso l'operatore economico ha l'onere di dimostrare l'effettivo e corretto avviamento al recupero attraverso valida documentazione comprovante il conferimento dei rifiuti a soggetti autorizzati a detta attività in base alle norme del d.lgs. n. 22 del 1997 e si determina, allora, non già la riduzione della superficie tassabile, contemplata dall'art. 62, comma 3, del d.lgs. n. 507 del 1993, per il solo caso di produzione di rifiuti speciali (non assimilabili o non assimilati), bensì il diritto ad una riduzione tariffaria determinata in concreto, a consuntivo, in base a criteri di proporzionalità rispetto alla quantità effettivamente avviata al recupero (in virtù di quanto previsto, in generale, dall'art. 67, comma 2, del d.lgs. n. 507 del 1993, e poi, più specificamente, dall'art. 49, comma 14, del decreto Ronchi e dall'art. 7, comma 2, del d.P.R. n. 158 del 1999, il quale, nell'approvare il «metodo normalizzato per la determinazione della tariffa di riferimento per la gestione dei rifiuti urbani», può nella fase transitoria, essere applicato dai Comuni anche ai fini della TARSU (Sez. 5, n. 09731/2015, Chindemi, Rv. 635472-01). I

rifiuti degli imballaggi terziari (nonché quelli degli imballaggi secondari ove non sia attivata la raccolta differenziata) non possono essere assimilati dai Comuni ai rifiuti urbani, nell'esercizio del potere ad essi restituito dall'art. 21 del d.lgs. n. 22 del 1997 e dalla successiva abrogazione dell'art. 39 della l. n. 146 del 1994, ed i regolamenti che abbiano previsto tale assimilazione devono essere conseguentemente disapplicati *in parte qua* dal giudice tributario (**Sez. 5, n. 10010/2019, Balsamo, Rv. 653536-01**).

Nell'ipotesi in cui una impresa contribuente produca imballaggi secondari, non assimilati agli urbani dall'ente comunale, ed imballaggi terziari, non assimilabili, che provvede a smaltire autonomamente: incombe sull'impresa contribuente l'onere di fornire all'Amministrazione comunale i dati relativi all'esistenza ed alla delimitazione delle aree che, per il detto motivo, non concorrano alla quantificazione della complessiva superficie imponibile; infatti, pur operando anche nella materia in esame, per quanto riguarda il presupposto della occupazione di aree nel territorio comunale, il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti fonte dell'obbligazione tributaria spetta all'Amministrazione, per quanto attiene alla quantificazione della tassa è posto a carico dell'interessato (oltre all'obbligo di denuncia, art. 70 del d.lgs. n. 507 del 1993), un onere di informazione, al fine di ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile, ponendosi tale esclusione come eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono astrattamente tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio comunale (Sez. 5, n. 05377/2012, Greco, Rv. 622215-01; Sez. 5, n. 04793/2016, Zoso, Rv. 639127-01).

Si segnala che la Corte ha precisato che il servizio di gestione dei rifiuti sulle aree autostradali e relative pertinenze, dalla raccolta allo smaltimento in discarica, compete al concessionario della rete viaria a norma dall'art. 14 del d.lgs. n. 285 del 1992: ne consegue che, in relazione a detta attività, alcun potere impositivo, ai fini della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, può essere riconosciuto in capo ai comuni, quali enti proprietari che in tale ambito operano in regime di privativa, non essendo detto potere configurabile in favore di un soggetto diverso da quello che espleta il servizio (**Sez. 5, n. 01341/2019, Billi, Rv. 652316-01**).

8. La TIA.

L'art. 49, compreso nel Titolo III, del (previgente) d.lgs. n. 22 del 1997 (applicabile *ratione temporis*), istituì la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, usualmente denominata TIA (Tariffa di igiene ambientale), in sostituzione della soppressa TARSU, prevedendo, in particolare, nella modulazione della tariffa, agevolazioni per la raccolta differenziata, «ad

eccezione della raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio, che resta a carico dei produttori e degli utilizzatori» (comma 10), e disponendo, altresì, che «sulla tariffa è applicato un coefficiente di riduzione proporzionale alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di avere avviato al recupero mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua» detta attività (comma 14).

I termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA (il cui regime è stato introdotto dal d.P.R. n. 158 del 1999, come modificato dall'art. 33 della l. n. 488 del 1999, salva la possibilità per i Comuni di introdurre in via sperimentale la TIA), hanno subito varie deroghe ed, infine, il d.lgs. n. 152 del 2006, abrogando per intero il d.lgs. n. 22 del 1997 (sia pure prevedendo anche in questo caso una disciplina transitoria), all'art. 238 ha soppresso tale tariffa, sostituendola con la nuova «Tariffa integrata ambientale» (la cd. TIA-2), come definita dal d.l. 30 dicembre 2008, n. 208, convertito in l. 27 febbraio 2009, n. 13.

La TIA, introdotta dal richiamato art. 49 del decreto Ronchi, prima dell'emanazione dell'art. 14, comma 33, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in l. 30 luglio 2010, n. 122 (che ha modificato l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, con una norma priva, peraltro, di portata retroattiva), ha avuto natura tributaria, in quanto assimilata alla TARSU (Sez. 5, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01), sicché è stata ritenuta applicabile ai soli rifiuti solidi urbani, gravando sul contribuente l'onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione, desumibile dal regime delineato dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, in caso di produzione di rifiuti assimilati e smaltiti in proprio (Sez. 5, n. 10787/2016, Bruschetta, Rv. 639990-01).

L'attività impositiva delegata dalla legge statale spetta in via esclusiva al Comune, che determina l'*an* ed il *quantum* della tariffa, mentre al soggetto terzo affidatario del servizio, in forza di specifica convenzione, compete l'attività di gestione e di recupero del tributo in cui rientra l'emissione degli avvisi di accertamento (Sez. 5, n. 17491/2017, Stalla, Rv. 644908-01). In quanto assimilata alla TARSU, opera, in relazione alla stessa, con riferimento ai periodi di imposta sino alla data del 30 giugno 2010, il generale principio dell'emendabilità della dichiarazione da parte del contribuente ove affetta da errori a proprio danno (Sez. 5, n. 00453/2018, Zoso, Rv. 646907-01). È stato chiarito che, in tema di TIA, le comunicazioni aventi ad oggetto variazioni che comportano il pagamento di una tariffa inferiore, sia se correlate a sopravvenienze sia se derivanti da errori contenuti nella precedente dichiarazione, hanno effetto dall'anno successivo a quello della presentazione delle stesse da parte dell'interessato, al fine di consentire all'Ente impositore di verificarne il fondamento ai sensi dell'art. 66, comma 5, del d.lgs. n. 507 del 1993,

applicabile in ragione del rapporto di sostanziale continuità tra TARSU e TIA (Sez. 5, n. 04602/2018, Stalla, Rv. 647246-01).

9. Questioni di giurisdizione.

La TIA riveste natura tributaria, quale entrata pubblica costituente tassa di scopo, che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, mentre manca un rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere ed il beneficio che il singolo riceve. Si è quindi precisato che essa non è assoggettabile ad IVA, in quanto ha natura tributaria, mentre l'imposta sul valore aggiunto mira a colpire una qualche capacità contributiva che si manifesta quando si acquisiscono beni o servizi versando un corrispettivo, in linea con la previsione di cui all'art. 3 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non quando si paga un'imposta, sia pure destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il medesimo contribuente; inoltre l'art. 14, comma 33, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, pur avendo attribuito natura non tributaria alla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani introdotta dall'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, non può intendersi riferito, in assenza di esplicita disposizione, anche a quella di cui all'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, avendo la prestazione prevista nel 2006 carattere innovativo e natura ontologicamente diversa rispetto a quella, tipicamente tributaria, regolata nel 1997 (Sez. 5, n. 03293/2012, Cicala, Rv. 621524-01).

Quindi la TIA (o TIA-1) non è assoggettabile ad IVA, per il periodo antecedente all'entrata in vigore del d.lgs. n. 152 del 2006, attesa la sua natura tributaria, affermata anche dal giudice costituzionale (Corte Cost. n. 239/2009 e n. 64/2010). Né assume alcun rilievo, per tale periodo, la disposizione interpretativa di cui all'art. 14, comma 3, del d.l. n. 78 del 2010, conv. in l. n. 122 del 2010, in quanto la stessa, riconoscendo la natura non tributaria della tariffa soltanto con riferimento alla disciplina di cui all'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006, costituisce un chiaro indice della volontà legislativa di non incidere sul diritto vivente fino alla data di entrata in vigore del medesimo testo normativo (Sez. 5, n. 05831/2012, Merone, Rv. 621911-01; Sez. 5, n. 04723/2015, Conti, Rv. 635064-01).

Il giudice nomofilattico (Sez. U, n. 08822/2018, Cirillo, Rv. 647914-01) ha recentemente ribadito il principio per il quale le controversie riguardanti la debenza della tariffa di igiene ambientale (cd. TIA-1), regolata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, che, pur essendo stata soppressa, in virtù dell'art. 238, commi 1 e 11, del d.lgs. n. 152 del 2006, è rimasta vigente fino all'emanazione del regolamento, destinato a disciplinare i criteri generali sulla base dei quali sono stabilite le componenti dei costi ed è definita la tariffa, nonché fino al compimento

degli adempimenti per l'applicazione della tariffa stessa – sono devolute alla giurisdizione ordinaria, tenuto conto che, come evidenziato Corte Cost. ord. n. 64/2010), tale tariffa non costituisce un'entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU, prevista dall'art. 58 del d.P.R. n. 507 del 1993, di cui conserva la qualifica di tributo.

10. La TIA-2.

I termini del regime transitorio per la soppressione della TARSU e l'operatività della TIA, secondo il regime introdotto dal d.P.R. n. 158 del 1999, modif. dall'art. 33 della l. n. 488 del 1999, fa salva la possibilità per i Comuni di introdurre in via sperimentale la TIA, hanno subito varie proroghe finché l'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006 ha soppresso tale tariffa, sostituendola con la nuova TIA-2.

In particolare, l'art. 238 cit. ha previsto, al comma 1, che: *«la tariffa di cui all'art. 49 del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11»*, il quale recita che sino all'emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti.

Il regolamento ministeriale non è stato adottato entro il programmato termine del 30 giugno 2010, per cui sono rimaste in vigore, ed applicate dai Comuni nei rispettivi territori, sia la TARSU che la TIA-1, disciplinata dal d.lgs. n. 22 cit., alla quale, per effetto della l. n. 296 del 2006, commi 183 e 184 (finanziaria 2007), sono stati estesi i criteri di determinazione della TARSU.

È stata prevista per gli Enti locali, inutilmente decorso il termine del 30 giugno 2010, la facoltà di adottare delibere di passaggio dalla TARSU alla TIA-2, con effetto dal 10 gennaio 2011.

La S.C., a conferma dell'inapplicabilità del Codice ambientale, ha richiamato una sentenza del giudice amministrativo (TAR Lazio n. 4611/2017) che ha obbligato il Ministero dell'ambiente ad indicare, attraverso un decreto, i criteri qualitativi e quantitativi per la gestione dei rifiuti speciali assimilati ai rifiuti urbani. La Corte di legittimità ha precisato che l'addizionale provinciale sulla TIA-2, prevista dall'art. 19 del d.lgs. n. 504 del 1992, ha natura tributaria, come si evince dalla stessa formulazione letterale della disposizione istitutiva, la quale prevede un sistema di reperimento, attraverso un tributo, della provvista necessaria all'esercizio di utilità generale di funzioni di interesse pubblico, mancando un rapporto di corrispondenza economica tra la prestazione della P.A. ed il vantaggio ricevuto dal privato (che condurrebbe ad escluderne la natura di tassa); né è idonea a snaturare la natura di tributo il collegamento quantitativo e percentuale con la TIA-2, di natura privatistica, fungendo quest'ultima

solo da parametro per la quantificazione di tale prestazione in favore delle province. Ne consegue che la controversia sulla debenza di tale addizionale appartiene alla giurisdizione del giudice tributario (Sez. U, n. 17113/2017, Chindemi, Rv. 644921-01).

La TIA-2 è stata sostituita dal TARES (tributo comunale sui servizi), introdotto dall'art. 14 del d.l. n. 201 del 2011, conv. in l. n. 214 del 2011, ed il TARES è stato, a propria volta, sostituito dalla TARI (tassa sui rifiuti), istituita, a decorrere dal 1° gennaio 2014, dall'art. 1, commi 639 ss., della l. n. 147 del 2013. La tariffa integrata, in particolare, restava *«commisurata alla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotto da unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali»* (comma 2), e costituiva *«il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'art. 15 del d.lgs. 13 gennaio 2003, n. 36»* (art. 238, comma 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 152 del 2006).

11. La TARI.

Come anticipato, la TARI ha sostituito, a decorrere dal 1° gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti ai comuni dai cittadini, enti ed imprese quale pagamento del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, conservandone, peraltro, la medesima natura tributaria, quale entrata pubblica costituente tassa di scopo, che mira a fronteggiare una spesa di carattere generale, con ripartizione dell'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio, senza alcun rapporto sinallagmatico tra la prestazione da cui scaturisce l'onere e il beneficio che il singolo riceve (Sez. 1, n. 12275/2016, Ferro, Rv. 640011-01).

L'imposta è dovuta, ai sensi della l. n. 147 del 2013, per la disponibilità dell'area produttrice di rifiuti e, dunque, unicamente per il fatto di occupare o detenere locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, mentre le deroghe indicate e le riduzioni delle tariffe non operano in via automatica in base alla mera sussistenza delle previste situazioni di fatto, dovendo il contribuente dedurre e provare i relativi presupposti.

Ai sensi dell'art. 1, comma 649, della l. n. 147 del 2013, nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa nella quale si formano in via continuativa e prevalente rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, purché ne dimostrino l'avvenuto trattamento, in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il Comune con proprio regolamento può prevedere riduzioni della parte variabile

proporzionali alle quantità che i produttori stessi dimostrino di avere avviato al recupero.

Stante il sostanziale rapporto di continuità tra le tasse sopra indicate, la S.C. ha ribadito, anche con riferimento alla TARI, il principio più volte affermato con riferimento alla TARSU circa l'onere probatorio posto a carico del contribuente nel caso in cui egli voglia godere di esenzioni o di riduzioni della superficie tassabile (Sez. 5, n. 22130/2017, Fasano, Rv. 645621-01).

