

TARES: dalla breve applicazione “transitoria” alla sua abrogazione

Angelo Cuva

Avvocato - Docente di Scienza delle Finanze e di Sistemi fiscali comparati - Università di Palermo

I recentissimi provvedimenti in materia di imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare emanati ed annunciati dal Governo, sulla base di contingenti esigenze di natura politico-economica, (D.L. n. 102 del 31.8.2013 e la Nota sulla Service Tax del 28.8.2013) confermano la convinzione che il Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES), introdotto dall'art. 14 del D.L. n. 201/2001¹, costituisca una delle forme di prelievo più precarie e di brevissima vita del nostro ordinamento tributario che, certamente, ha determinato un oggettivo disorientamento dei contribuenti.

Si deve, invero, evidenziare che tali caratteristiche costituiscono una *continuità negativa* della “ondivaga” normativa riguardante la tassazione riguardante il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti che, a fronte di una “formale” abrogazione della TARSU a partire dal 2010 e della sua sostituzione con la TIA (Tariffa di Igiene ambientale), ha condotto ad una lungo ed intricato regime transitorio che, con una sequela di provvedimenti di proroga², ha fatto sì che buona parte dei Comuni continuassero ad applicare fino al 2012 la Tassa sui rifiuti solidi urbani sulla base di una “contaminazione” normativa che

¹ Convertito in legge, con modificazioni, dalla L. 22 dicembre 2001, n. 214 e successivamente modificato e derogato da dall'art. 10 del D.L. 8 aprile 2013, n. 35.

² Il legislatore, infatti, con l'art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 05/02/1997 (c.d. Decreto Ronchi) ha espressamente stabilito la soppressione della TARSU a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio, da disciplinarsi con apposito regolamento di attuazione. Il regolamento di attuazione (D.P.R. n. 158 del 27/04/1999) ha poi previsto che gli enti locali erano tenuti a raggiungere la piena copertura dei costi di gestione dei rifiuti urbani attraverso la TIA entro la fine della fase di transizione, la cui durata era fissata nel massimo in otto anni.

Tale termine è stato tuttavia successivamente prorogato con diversi interventi legislativi intervenuti di anno in anno.

L'ultima proroga è stata prevista per l'anno 2009.

L'art. 5, comma 1, del D.L. n. 208/2008, convertito nella L. 27.02.2009, n. 13, infatti, ha esteso anche al 2009 la previsione contenuta nell'art. 1, comma 184 della L. 296/2006 (Finanziaria 2007) stabilendo che “nelle more della completa attuazione delle disposizioni recate dal decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, e successive modificazioni: a) il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento rifiuti adottato in ciascun Comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007 e per gli anni 2008 e 2009”.

Successivamente non è intervenuto alcun altro espresso intervento legislativo di proroga del regime transitorio di applicazione della Tarsu che, in linea teorica, a partire dal 1 gennaio 2010 risulterebbe un tributo definitivamente abrogato.

ha favorito, oltre ad una estrema difficoltà interpretativa ed applicativa delle disposizioni in questione, anche un cospicuo contenzioso ³.

Dal 1 gennaio 2013, secondo le originarie previsioni normative contenute nel citato D.L. 201/2001, sarebbe dovuta andare a regime l'applicazione della TARES che era destinata a sostituire "tutti i vigenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria, compresa l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza" ⁴.

Com'è noto, però nel 2013 interviene un ulteriore provvedimento normativo ⁵ che nella sostanza rinvia l'entrata in vigore della TARES, prevedendo un ulteriore regime transitorio e derogatorio (del citato art. 14, c. 35, del D.L. 201/2011) che incide sulla scadenza e sul numero delle rate previste per il pagamento disponendo che queste vengano "stabilite dal comune con propria deliberazione adottata, anche nelle more della regolamentazione comunale del nuovo tributo, e pubblicata, anche, sul sito web istituzionale, almeno trenta giorni prima della data di versamento" ⁶ e che i comuni potranno inviare al fine del versamento delle prime due rate i modelli di pagamento già predisposti per la Tarsu, per la TIA 1 o la TIA 2 (o indicare altre modalità) e che tali pagamenti saranno "scomputati ai fini della determinazione dell'ultima rata dovuta, a titolo di Tares, per l'anno 2013" ⁷.

³ Si pensi, ad esempio, a quello scaturente dalla identificazione delle disposizioni applicabili per la quantificazione del tributo ed alle controversie riguardanti la eccepita illegittima applicazione della Tarsu dal 2010 per mancanza di una espressa proroga. Su tale ultimo profilo si segnalano la sentenza n. 124 del 22/04/2012 della Commissione Tributaria di Grosseto, la quale ha espressamente affermato che "per l'anno 2010 la TARSU, in assenza di una disposizione normativa di proroga del suo regime transitorio, è stata sostituita dalle tariffe della TIA ... con la conseguenza ... che il Comune ... non può pretendere il pagamento a carico della ricorrente delle somme di cui all'avviso di accertamento impugnato non potendo applicare la tassa per i rifiuti solidi urbani di cui il legislatore ha già disposto l'abrogazione" e la recentissima sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Palermo (n. 284/07/13) che ha ribadito "che l'ultima proroga legislativa della TARSU è quella prevista dall'art. 5, comma 1, del D.L. n. 208/2008 (il prelievo effettuato in ciascun Comune per l'anno 2006, resta invariato anche per gli anni 2007, 2008 e 2009; ma mancando una norma di proroga per gli anni successivi, viene a cessare a partire dal 1.1.2010, la fonte legislativa di applicazione del D. Lgs. n.507 del 15.11.1993, istitutivo della TARSU".

⁴ Comma 46 dell'art. 14 del D.L. 6.12.2001, n. 201.

⁵ Art. 10 del D.L. 8 aprile 2013, n. 35.

⁶ Art. 10, 2.c., lett. a), D.L. 8 aprile 2013.

⁷ Su numerosi dubbi interpretativi generati da tale ulteriore deroga si è espresso, anche, il Ministero dell'Economia e delle Finanze con la Circolare n. 1/DF del 29.4.2013, precisando, tra l'altro, che la disposizione contenuta nella lett. b) del comma 2 dell'art. 10 del D.L. n. 201/2011, "costituisce, quindi, un indirizzo del Legislatore rivolto ai comuni di far pagare al contribuente almeno le prime due rate del nuovo tributo secondo gli importi relativi all'anno 2012 stabiliti ai fini TARSU, TIA 1 e TIA 2, mentre l'ultima rata dovrà essere determinata sulla base dei nuovi importi della TARES e, contestualmente, dovrà essere versata anche la maggiorazione standard, di cui al comma 13 dell'art. 14 del D.L. n. 201 del 2011".

Non volendoci soffermare su i dubbi di legittimità costituzionale che potrebbero essere ingenerati da queste disposizioni nella parte in cui esse sembrano consentire la determinazione di acconti della TARES (in assenza di un regolamento approvato) sulla base di importi quantificati con riferimento a tributi del 2012 non più esistenti ⁸, completiamo l'analisi di tale complesso puzzle normativo richiamando i recentissimi provvedimenti Governativi citati *in limine* che oltre a confermare il giudizio di assoluta precarietà sul prelievo in questione ci inducono a constatare che lo stesso nel momento della sua *prima*, e brevissima, applicazione (transitoria) viene ancora fatto oggetto di interventi che da un lato modificano ed integrano la disciplina originaria (stabilendo, anche, uno slittamento al 30 novembre 2013 del termine per l'approvazione del regolamento di cui all'art. 52 del D.Lgs. n.446/1997 - art. 5 del D.L. n. 102/2013 ⁹) e dall'altro prevedono la sua **abolizione**.

Il governo, infatti, con la "Nota sulla Service Tax" ed il Comunicato stampa del 28 agosto 2013 ¹⁰ (e, quindi, contestuali al citato D.L. n. 102/2013) ha comunicato l'istituzione dal 2014 di una imposta sui servizi comunali ("Service Tax") **"che sostituisce la Tares"**. Tale nuovo tributo, riscosso dai Comuni, sarà costituito da due componenti: la

⁸ Sul punto cfr., anche, M. Augugliaro, *TARES e TARSU, note critiche, sulle note de "La donna è mobile", tra disposizione rinviante e disposizione richiamata alla luce del prossimo, probabile, prelievo TARES*, in *Giustizia Tributaria - Finanza Territoriale* del 20.6.2013 (www.giustiziatributaria.it/finanzaterritoriale).

⁹ L'art. 5 stabilisce che "Per l'anno 2013 il comune con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, da adottarsi entro il termine fissato dall'articolo 8 per l'approvazione del bilancio di previsione, può stabilire di applicare la componente del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi di cui all'articolo 14 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, diretta alla copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti tenendo conto dei seguenti criteri e nel rispetto del principio "chi inquina paga", sancito dall'articolo 14 della Direttiva 2008/98/CE relativa ai rifiuti:

a) commisurazione della tariffa sulla base delle 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;

b) determinazione delle tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea 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;

c) commisurazione della tariffa tenendo conto, altresì, dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158;

d) introduzione di ulteriori riduzioni ed esenzioni, diverse da quelle previste dai commi da 15 a 18 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 201 del 2011.

2. È abrogato il comma 19 dell'articolo 14 del decreto-legge n. 201 del 2011.

3. 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.

4. Il comune predisporre e inviare ai contribuenti il modello di pagamento dell'ultima rata del tributo sulla base delle disposizioni regolamentari e tariffarie di cui ai commi precedenti (per un primo commento a tale disposizione si v. L. Lovecchio, *Tassa sui rifiuti, sconti a spese dei contribuenti*, in *il Sole 24 Ore*, 30.8.2013).

¹⁰ In www.governo.it.

prima riguardante la gestione dei rifiuti urbani (Tari), la seconda relativa alla copertura dei costi dei servizi indivisibili (Tasi) ¹¹.

La Tares, quindi, - se non vi saranno ulteriori ripensamenti - rimarrà nella memoria del nostro ordinamento come un tributo colpito da una “morte prematura” o, meglio, “assistita” che però, come altri provvedimenti frutto di una tecnica legislativa asistemica, disorganica ed a getto continuo, sarà ricordato (e subito) dai contribuenti per i censurabili problemi ermeneutici ed il conseguente disorientamento generato (del quale si dovranno valutare le conseguenze, anche in termini di contenzioso) che non risulta coerente con i principi di chiarezza e trasparenza che dovrebbero regolare i rapporti tra fisco e cittadini.

E' auspicabile che la complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare delineata dai richiamati provvedimenti governativi si inquadri in un contesto normativo finalmente stabile, non più soggetto a continue modificazioni “in corsa”, che anche attraverso la contestuale - ed indifferibile - ripresa della delega sulla revisione del sistema tributario possa garantire ai contribuenti la legittima esigenza di una tempestiva pianificazione fiscale delle scelte economiche che, con riferimento alla fattispecie esaminata, è stata sostanzialmente impedita ¹².

11 L'introduzione di questo nuovo modello di tassazione comunale “federale” si muove nell'ambito di quanto già disposto con il D.L. n. 54 del 21.5.2013 che all'art. 1 ha previsto che “Nelle more di una complessiva riforma della disciplina dell'imposizione fiscale sul patrimonio immobiliare, ivi compresa la disciplina del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, volta, in particolare a riconsiderare l'articolazione della potestà impositiva a livello statale e locale, e la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa dell'imposta municipale propria relativa agli immobili utilizzati per attività produttive, per l'anno 2013 il versamento della prima rata dell'imposta municipale propria..., è sospeso”.

12 Si deve, infatti, rilevare che per effetto della disciplina transitoria e del citato art. 5 del D.L. n. 102/2013 (cfr. nota 9) la possibilità della quantificazione puntuale della Tares relativa al 2013 potrebbe determinarsi dal 30 novembre (termine per l'approvazione del regolamento) e, quindi, sostanzialmente al termine del relativo periodo d'imposta!