

L'onere della prova a carico dei gestori o proprietari di autorimesse pubbliche o private per l'esenzione di locali o aree dalla tassazione per lo smaltimento dei rifiuti (TARSU, TIA 1 e 2, TARES e TARI) (*)

Angelo Cuva

Docente di Diritto Tributario - Università di Palermo

Massimiliano Augugliaro

Avvocato

Sommario: 1. Introduzione - 2. La tassazione dei locali e delle aree adibite ad autorimesse in vigore della TARSU, della TIA 1, della TIA 2 e della TARES - 3. La giurisprudenza della Suprema Corte in tema di tassazione dei locali e delle aree adibite ad autorimesse - 4. Conclusioni

1. Introduzione

La legislazione italiana in materia di tassazione per lo smaltimento dei rifiuti nell'ultimo ventennio si è evoluta nell'alveo delimitato sia dal recepimento del diritto comunitario che dalla necessità di coprire, anche in percentuale, i costi del servizio di raccolta.

La regolamentazione in *subjecta materia* ha preso l'abbrivio con il Capo III del D.Lgs. 15.11.1993, n. 507 ¹, istitutivo della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni (TARSU), applicata da 6.700 Comuni italiani fino al 2012 e da una buona parte di essi fino al 2013 ².

Successivamente il Legislatore con l'articolo 49 del D.Lgs. 5.02.1997, n. 22, ha istituito la "tariffa per la gestione dei rifiuti urbani" (TIA 1) con conseguente abrogazione della TARSU.

Nell'anno 2006 l'articolo 238 del D.Lgs. 3.4.2006, n. 152, ha abrogato il suddetto articolo 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997 e, quindi, la TIA 1, istituendo la "tariffa per la gestione dei rifiuti urbani" (TIA 2).

Nell'anno 2011, con l'art. 14 del Decreto Legge 6.12.2011, n. 201, è stato istituito il "tributo comunale sui rifiuti e sui servizi" (TARES) poi abrogato dall'articolo 1, comma 704, della Legge 27.12.2013, n. 147.

(*) I paragrafi 1 e 2 sono di Angelo Cuva; i paragrafi 3 e 4 di Massimiliano Augugliaro.

¹ La tassa per lo smaltimento dei rifiuti venne originariamente istituita con il Testo Unico della Finanza Locale, approvato con Regio Decreto 14.9.1931, n. 1175, poi sostituito dall'articolo 21 del Decreto del Presidente della Repubblica 10.9.1982, n. 915.

² Posto il rinvio *ex lege* alla regolamentazione TARSU per la richiesta dell'acconto TARES.

Nell'anno 2013, con l'articolo 1, comma 639, della Legge 27.12.2013, n. 147, è stata istituita la "tassa sui rifiuti" (TARI) quale una delle due componenti, l'altra è la TASI, dell'Imposta Unica Comunale (IUC).

Alla data di chiusura del presente articolo è in corso di definizione l'applicazione del nuovo tributo denominato TARI³ atteso che alcuni Comuni devono deliberare gli appositi regolamenti.

In tale contesto questo studio si propone di offrire alcuni spunti di riflessione sull'essenzialità di *locali* o *aree* adibite al parcheggio delle autovetture dalla tassazione per lo smaltimento dei rifiuti, alla luce delle leggi vigenti *ratione temporis*, della normativa comunitaria in argomento e della giurisprudenza della Suprema Corte.

2. La tassazione dei locali e delle aree adibite ad autorimesse in vigore della TARSU, della TIA 1, della TIA 2 e della TARES

Per ciò che concerne la TARSU⁴ l'analisi muove dal testo dell'articolo 62 del D.Lgs. n. 503 del 1997, rubricato "*Presupposto della tassa ed esclusioni*".

Al comma 1 si legge: "*La tassa è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa nei modi previsti dagli articoli 58 e 59, fermo restando quanto stabilito dall'articolo 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.*".

Il successivo comma 2 dispone che: "*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.*".

La disposizione, sin dalla sua rubrica, è chiara.

Per ciò che concerne le autorimesse, qualora queste siano ubicate in *locali* o *aree* pertinenziali o accessorie alle "*civili abitazioni*", sono *ope legis*, ai sensi del comma 1 dell'articolo 62, escluse dalla tassazione ai fini TARSU.

³ Cfr., fra gli altri, Giuseppe Debenedetto "Tasi, mancano 5 mila Comuni", in *Il Sole24 Ore* del 4 agosto 2014; *Idem*, "Tari, dietro la nuova sigla i vecchi criteri per il calcolo", in *Il Sole24 Ore* del 18 agosto 2014.

⁴ Si ritiene opportuno partire dall'analisi della TARSU vista l'applicazione della stessa da parte di 6.700 Comuni italiani fino al 2012 e da una buona parte di essi fino al 2013, in forza del rinvio *ex lege* alla regolamentazione di tale tributo per la richiesta dell'acconto TARES.

Le autorimesse, sia private sia pubbliche, site in locali o in aree diverse da quelli pertinenti o accessorie rientrano nella previsione del secondo comma dell'articolo 62.

In attuazione della Direttiva 91/156/CEE sui rifiuti, della Direttiva 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e della Direttiva 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio il Presidente della Repubblica ha emanato il D.Lgs. 5.02.1997, n. 22.

L'articolo 49 di detto decreto legislativo, rubricato *"istituzione della tariffa"*, al comma 3 dispone che *"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."*

Nel passaggio dalla TARSU alla TIA 1 si evidenzia, in primo luogo, che l'*esclusione* di cui al comma 1 dell'articolo 62 del D.Lgs. n. 507 del 1993 resta ferma, mentre scompare senza manifesto motivo l'*esclusione* di cui al comma 2 dell'articolo 62 del D.Lgs. n. 507 del 1993.

In secondo luogo, altresì, si rileva che il presupposto della TIA 1 è costituito solamente dall'occupazione o dalla detenzione dei locali o delle aree e non più dalla *produzione dei rifiuti*.

Come già detto, però, il D.Lgs. n. 22 del 1997 (istitutivo della TIA 1) è stato abrogato dall'art. 264 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 ⁵.

L'articolo 238 del citato D.Lgs. n. 152/2006, rubricato *"Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani"* (TIA 2), al comma 1 dispone: *"Chiunque posseda 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 di cui all'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11"*.

Il passaggio dalla TIA 1 alla TIA 2, nel mantenere fermo nel presupposto del tributo il possesso o la detenzione dei locali o delle aree, anche in applicazione della Direttiva 85/337/CEE del Consiglio del 27 giugno 1985 ⁶, ha reinserito quale altra imprescindibile condizione che detti locali o aree *producano rifiuti urbani*.

L'esplicito riferimento alla *produzione dei rifiuti* non poteva non essere posto quale condizione necessaria per la tassazione anche, se non soprattutto, in un'ottica di sistema vista la disposizione di cui all'articolo 183, comma 1 lett. a), dello stesso decreto legislativo.

⁵ All'uopo si rinvia alle altre disposizioni di cui al comma 1, lett. i) e o) dello stesso articolo 264 nonché all'articolo 238 del medesimo decreto.

⁶ Come modificata dalle Direttive 97/11/CE del Consiglio del 3 marzo 1997 e 2003/35/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26 maggio 2003.

Pertanto, in base a tale normativa, l'onere probatorio in capo al contribuente ritorna ad essere escluso *ope legis*.

Il Decreto Legge 6.12.2011, n. 201 ⁷, recante disposizioni urgenti per la crescita, l'equità e il consolidamento dei conti pubblici, all'articolo 14 istituisce il *tributo comunale sui rifiuti e sui servizi* (TARES) disponendo al comma 3 che *“Il tributo è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.”*, e al successivo comma 4 che *“Sono escluse dalla tassazione, ad eccezione delle aree scoperte operative, le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva”* ⁸.

Detta disposizione è stata abrogata a decorrere dal 1° gennaio 2014 dall'articolo 1, comma 704, della Legge 27.12.2013, n. 147, che, nel contempo, ha previsto l'introduzione della TARI.

L'articolo 1, comma 641, di tale legge così dispone: *“Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva.”*.

Il successivo comma 642 precisa: *“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.”*.

Infine, ai commi 645 e seguenti vengono indicati i parametri di individuazione della superficie tassabile ⁹.

Ai fini del tema che ci occupa si evidenzia che il *discrimen* è dato dalla *“suscettibilità di produrre rifiuti urbani”* dei locali o delle aree scoperte ¹⁰.

3. La giurisprudenza della Suprema Corte in tema di tassazione dei locali e delle aree adibite ad autorimesse

La Corte di Cassazione, con diversi arresti, ha posto in essere un *edictum tralaticium* in tema di onere della prova in riferimento alla materia in esame.

⁷ Pubblicato nella Gazz. Uff. 6 dicembre 2011, n. 284, S.O., e convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. 22 dicembre 2011, n. 214.

⁸ Per un approfondimento ci permettiamo di rinviare a A. Cuva, *“TARES dalla breve applicazione “transitoria” alla sua abrogazione”*, in *Norma* del 6 settembre 2013.

⁹ Sul tema cfr. la *“Nota operativa e schema regolamento”* diramata dall'ANCI Emilia Romagna del 19.02.2014, prot. n. 47.

¹⁰ Sull'argomento si rinvia *infra* al paragrafo 3.

Si rileva che ad oggi non risultano pubblicate pronunce della Suprema Corte aventi ad oggetto la richiesta di TIA 1, TIA 2 e TARES relativamente alle autorimesse.

La Corte di Cassazione, con sentenza 31.1.2011, n. 2202, su ricorso promosso innanzi alla Commissione Tributaria di Genova da un proprietario di un box adibito ad autorimessa, in ordine ai seguenti motivi di ricorso: violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 62 e 70, violazione degli artt. 11, 101 Cost.; art. 15 preleggi; violazione e falsa applicazione dei principi generali sulla disapplicazione del diritto nazionale per contrasto col diritto comunitario, nonché del principio comunitario “che inquina paga” e dell’art. 174 (3 x 130 R) del Trattato CE, ha così statuito con specifico riferimento al tema oggetto del presente contributo: *“Il primo motivo merita accoglimento nella parte in cui richiama il principio, affermato da una costante giurisprudenza di questa Corte, secondo cui il presupposto impositivo della ta.r.s.u. è soltanto la detenzione o disponibilità di immobili, mentre la prova della non idoneità del bene immobile a produrre rifiuti o la sua sottoposizione a regimi impositivi più favorevoli incombe al contribuente. In altri termini, come ha esattamente dedotto il Comune ricorrente, il D.Lgs. n. 507 del 1992, art. 62, pone a carico dei possessori di immobili una presunzione legale relativa di produzione di rifiuti. Il Collegio richiama le sentenze della Sezione n. 4766, 12084, 15083 e 17703/04”.*

Successivamente, con la sentenza n. 11351 del 6.7.2012, su ricorso innanzi alla Commissione Tributaria di Catania avverso l’iscrizione a ruolo della TARSU per l’anno 1998 relativa ad abitazione, autorimessa e studio professionale, la Suprema Corte con specifico riferimento alla tassabilità ai fini TARSU dell’autorimessa ha così statuito: *“Con il terzo motivo, denunciando “falsa applicazione e violazione del D.Lgs. n. 507 del 1993, artt. 62 e 68 e dell’art. 174 del trattato di Amsterdam in relazione all’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3”, [la ricorrente] deduce che sarebbe escluso da tassazione il locale garage di pertinenza dell’abitazione in quanto inidoneo a produrre rifiuti secondo la normale destinazione, contestata tra le parti, di locale adibito al ricovero dell’automezzo privato del proprietario, senza che quest’ultimo sia onerato di rendere la dichiarazione di cui alla prima disposizione in rubrica, e che debba essere disapplicato il regolamento tarsu che prevede la tassazione del detto locale anche in violazione di legge. ...*

Si osserva in primo luogo che “la disciplina della tarsu contenuta nel D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, sulla individuazione dei presupposti della tassa e sui criteri per la sua quantificazione non contrasta con il principio comunitario “chi inquina paga”, sia perché è consentita la quantificazione del costo di smaltimento sulla base della superficie dell’immobile posseduto, sia perché la detta disciplina non fa applicazione di regimi presuntivi che non consentano un’ampia prova contraria, ma contiene previsioni (v.

artt. 65 e 66) che commisurano la tassa ad una serie di presupposti variabili o a particolari condizioni: in applicazione del principio, la S.C. ha cassato la sentenza della Commissione tributaria regionale che aveva disapplicato la disciplina nazionale sulla TARSU, ritenendola in contrasto con il principio comunitario “chi inquina paga”, nella parte in cui prevedeva il pagamento del tributo per un box adibito ad autorimessa” (Cass. n. 2202 del 2011).

Ciò premesso, occorre ricordare che “il presupposto della tassa di smaltimento dei rifiuti ordinari solidi urbani, secondo il D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, è l’occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti: l’esenzione dalla tassazione di una parte delle aree utilizzate perché ivi si producono rifiuti speciali, come pure l’esclusione di parti di aree perché inidonee alla produzione di rifiuti, sono subordinate all’adeguata delimitazione di tali spazi ed alla presentazione di documentazione idonea a dimostrare le condizioni dell’esclusione o dell’esenzione; il relativo onere della prova incombe al contribuente” (Cass. n. 17037 del 2004, n. 17599 del 2009). Una siffatta prova non risulta nella specie essere stata fornita.”.

Infine si segnala la recente pronuncia resa dalla Suprema Corte con Ordinanza del 24.3.2014, n. 6899, secondo cui: “Costituisce, infatti, principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello secondo il quale, in tema di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, grava sul contribuente l’onere di provare la sussistenza delle condizioni per beneficiare delle esenzioni previste dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, commi 2 e 3, per alcune aree detenute od occupate aventi specifiche caratteristiche strutturali e di destinazione (e cioè che le stesse siano inidonee alla produzione di rifiuti o che vi si formino rifiuti speciali al cui smaltimento provveda il produttore a proprie spese), atteso che, pur operando il principio secondo il quale è l’Amministrazione a dover fornire la prova della fonte dell’obbligazione tributaria, tale principio non può operare con riferimento al diritto ad ottenere una riduzione della superficie tassabile, costituendo l’esenzione, anche parziale, un’eccezione alla regola generale del pagamento del tributo da parte di tutti coloro che occupano o detengono immobili nelle zone del territorio comunale (ex multis, Cass. nn. 17703 del 2004, 13086 del 2006, 17599 del 2009, 775 del 2011)”.

In conclusione, ad avviso della Suprema Corte l’onere della prova in riferimento alla materia in esame incombe sul contribuente.

A tale riguardo si osserva, in primo luogo, che detto *edictum tralaticium* si è formato in materia di TARSU su ricorsi incoati innanzi le Commissioni Tributarie Provinciali in data antecedente alle entrate in vigore del D.Lgs. n. 152 del 2006 (cd. Codice dell’ambiente).

Tuttavia, detto orientamento potrebbe, in linea teorica, trovare applicazione in riferimento alla TARI posta l'analogia del presupposto d'imposta ex articolo 1, comma 641, della Legge n. 147 del 2013 con l'abrogata TARSU.

In secondo luogo, si deve osservare che sembra assumere i connotati di *probatio diabolica* la richiesta dimostrazione di non produzione di rifiuti in aree o locali che per loro stessa natura e destinazione d'uso non hanno tale potenzialità.

4. Conclusioni

Alla luce della su esposta evoluzione legislativa si rileva, già da una prima lettura delle disposizioni ¹¹, che l'esenzione dalla tassazione *su locali o aree* destinate ad autorimessa prima legislativamente ammessa (dall'articolo 62 del D.Lgs. n. 507 del 1993) è stata via via esclusa nei successivi interventi legislativi.

Orbene, per stabilire se nell'ipotesi di autorimesse pubbliche o private è dovuta la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è necessario chiarire a che cosa ci si riferisce in diritto quando si utilizza il sostantivo "rifiuti".

L'articolo 183, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 152/2006 definisce "*rifiuto: qualsiasi sostanza od oggetto che rientra nelle categorie riportate nell'allegato A alla parte quarta del presente decreto e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi*".

Tale definizione, i cui estremi costitutivi ricalcano sostanzialmente la Direttiva 75/442/CEE, consente di ritenere che si è di fronte (tecnicamente e giuridicamente) ad un rifiuto al ricorrere di due elementi, uno di natura oggettiva, costituito dal richiamo alle categorie elencate in un allegato al decreto e, l'altro, di impronta soggettiva, ancorato all'azione del "disfarsi" dell'oggetto.

E' ormai un dato acquisito come l'elemento oggettivo abbia scarsa importanza per capire cosa sia un rifiuto, giacché il richiamato allegato A conteneva ¹² un elenco aperto, come dimostra la categoria "Q16" che ricomprendeva: "*qualunque sostanza, materia o prodotto che non rientri nelle categorie sopra elencate*".

Diversamente, l'elemento centrale della definizione è costituito, anche per espressa affermazione della Corte di Giustizia della Comunità Europea (sentenza 18 dicembre 1997, causa C-129/96), dal verbo "*disfarsi*"; ed è proprio la Corte di Giustizia che ha consolidato,

¹¹ Cfr. l'articolo 62 del D.Lgs. n. 507 del 1993 per la TARSU, l'articolo 49, comma 3, del D.Lgs. n. 22 del 1997 per la TIA 1, l'articolo 238 del D.Lgs. n. 152 del 2006 per TIA 2, l'articolo 14 del D. L. n. 201 del 2011 per la TARES.

¹² L'allegato "A" alla parte quarta del D.Lgs. n. 152/2006 è stato abrogato dal D.Lgs. 3 dicembre 2010, n. 205.

attraverso la propria giurisprudenza, alcuni indirizzi ermeneutici che si rivelano utili per inquadrare correttamente la disposizione, sopra richiamata, del D.Lgs. 152/2006.

Ciò posto dalla lettura del combinato disposto dell'articolo 183, comma 1 lett. a), D.Lgs. 152/2006 con l'articolo 62, comma 2, D.Lgs. 507/1993, alla luce dei canoni interpretativi dettati dalla disciplina comunitaria e nazionale, è possibile affermare che normalmente un'auto-rimessa sia pubblica che privata (ad eccezione delle aeree in essa rientranti destinate ad altre attività) non può tecnicamente e giuridicamente produrre "rifiuti" perché non si vede di quale sostanza od oggetto il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi.

Sulla base delle argomentazioni espresse si può quindi sostenere, per ciò che concerne la TARSU, che dovrebbe risultare escluso *ope legis* l'onere probatorio in capo al contribuente.

Alla stessa conclusione si può pervenire in riferimento alla TARI per l'evidente analogia del presupposto d'imposta ex articolo 1, comma 641, della Legge n. 147 del 2013 con gli abrogati tributi in materia di servizio raccolta rifiuti (TARSU, TIA 1, TIA 2 e TARES).

Sul punto, come più sopra accennato, non si registrano ad oggi arresti giurisprudenziali essendosi la Suprema Corte pronunciata in riferimento ad un impianto legislativo superato rispetto alla data di incardinamento dei ricorsi avanti le Commissioni Tributarie.

Restano subordinate al vaglio di legittimità le successive (TIA 1 e 2, TARES e TARI) previsioni legislative.