



LA CORTE DEI CONTI
SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA LOMBARDIA

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Marcello Degni	Consigliere
dott. Giampiero Maria Gallo	Consigliere
dott.ssa Laura De Rentiis	Consigliere (relatore)
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott. Donato Centrone	I Referendario
dott.ssa Rossana De Corato	I Referendario
dott. Paolo Bertozzi	I Referendario
dott. Giovanni Guida	I Referendario
dott. Sara Raffaella Molinaro	I Referendario

nella camera di consiglio dell'8 maggio 2018 ha assunto la seguente

DELIBERAZIONE

Vista la nota del giorno 17 aprile 2018 (prot. int. pareri 27/18) con la quale il Sindaco del Comune di Milano ha rivolto alla Sezione una richiesta di parere ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta del sindaco del comune sopra citato;

Udito il relatore, Laura De Rentiis;

PREMESSO

Il Sindaco del Comune di Milano, con la nota indicata in epigrafe, espone nelle premesse che *«A partire dall'anno 2013, con l'entrata in vigore della Tares (Tributo comunale sui rifiuti e sui servizi), di cui all'articolo 14 del decreto legge 201/2011 viene previsto che il calcolo del tributo venga effettuato attraverso il c.d. metodo normalizzato di cui al DPR 158/1999. Tale previsione viene confermata anche dalla successiva normativa della Tari (Tassa sui rifiuti) di cui all'articolo 1, commi 641 e seguenti della legge n. 147/2013, attualmente in vigore.*

Secondo il metodo normalizzato, il prelievo tributario è diretto a coprire il costo totale del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è suddiviso tra le utenze domestiche e le utenze non domestiche. Inoltre, la tariffa sui rifiuti si compone di una parte fissa e di una parte variabile. La parte fissa è diretta a coprire le componenti essenziali del costo del servizio, gli investimenti e i relativi ammortamenti ed è calcolata sulla dimensione dei locali tassabili. La parte variabile è diretta a coprire i costi di gestione del servizio in relazione alle quantità di rifiuti conferiti e, per le utenze domestiche, prende a riferimento i componenti del nucleo familiare.

Tale metodo di calcolo della tariffa ha sostituito quello previsto dalla precedente disciplina Tarsu di cui all'articolo 58 e succ. del decreto legislativo 507/1993, in cui veniva considerata essenzialmente la dimensione del locale tassabile.

Sul piano sostanziale, sebbene siano mutate le modalità di calcolo della tariffa, nella successione temporale della Tarsu, prima, e della Tares/Tari, dopo, sono rimasti, invece, inalterati i presupposti impositivi e le fattispecie imponibili dei citati prelievi, essenzialmente da individuarsi nella occupazione e/o detenzione di locali o aree scoperte strutturalmente integre, destinate a qualsiasi uso e possedute a qualsiasi titolo.

L'impiego di fattispecie vieppiù astratte e generali utilizzate dal legislatore per determinare l'oggetto della tassazione, ovvero, i richiamati locali e aree scoperte genericamente intesi, ha comportato sul piano logico-giuridico che rimanesse estranea ai principi impositivi dei prelievi sui rifiuti il concetto di pertinenza, o che, comunque, non fosse in alcun modo rilevante distinguere tra locali principali e locali accessori o secondari, posto che a ciascuno di tali cespiti dal medesimo legislatore era ricondotta essenzialmente l'autonoma capacità di produrre rifiuti (sull'autonoma tassazione delle aree pertinentziali, tra le altre, cfr. Cass. Sent. n. 18500/2017).

Tale estraneità è stata confermata anche dal citato metodo normalizzato, in cui ad essere considerata per il calcolo della tariffa Tares e Tari è stata soltanto la superficie dell'abitazione, ma non anche specificatamente quella delle sue pertinenze ad essa non strettamente riconducibili.

Sulla scorta di tali presupposti, alcuni comuni, in sede di prima approvazione del regolamento Tares (2013) e Tari (2014), per le utenze domestiche, hanno individuato due fattispecie impositive autonome su cui applicare la nuova tariffa:

- la superficie dell'abitazione comprensiva della cantina catastale ad essa ricollegata;*
- la superficie del box/autorimessa che, in assenza dei sopracitati elementi oggettivi di riconducibilità all'abitazione, è stato comunque inteso, alla stregua di un autonomo locale tassabile suscettibile di una peculiare capacità di produrre rifiuti.*

I regolamenti approvati dal Consiglio comunale, sono stati trasmessi, come previsto dalla legge, al Ministero delle Finanze per essere sottoposti ai necessari controlli formali di legittimità, ai sensi del comma 15 dell'art. 13 del D.L. n. 201 del 2011.

All'inizio del mese di novembre 2017, tuttavia, il Ministero delle Finanze, rispondendo ad un'interrogazione parlamentare, ha sostenuto che il criterio più corretto per calcolare la tassa rifiuti per le utenze domestiche fosse quello di sommare previamente le superfici dell'abitazione e delle sue pertinenze (compresi anche i box) e applicare a tale risultato una sola quota variabile. Ha ribadito, peraltro, che ogni altra modalità di calcolo che non avesse sommato le superfici delle pertinenze (le cantine e i box) a quella dell'abitazione, era illogica e sprovvista di alcun supporto normativo.

Il Ministero, in altre parole, nel silenzio della normativa di riferimento e facendo evidentemente assegnamento a principi generali, ha voluto dare una propria interpretazione del concetto di utenza domestica, ricomprendendo in essa genericamente tutte le pertinenze e, quindi, anche le autorimesse.

In realtà, gli enti locali oggi "incriminati" di aver utilizzato criteri di calcolo della tariffa applicata alle autorimesse dissimili da quello prospettato dal Ministero, lo hanno fatto applicando regolamenti comunali approvati nel pieno rispetto delle procedure, ove è stato analiticamente descritto il criterio di calcolo, soltanto oggi rilevatosi dissimile, della quota variabile separata per le autorimesse dell'utenza domestica, ma senza, tra l'altro, aver mai ricevuto alcuna formale contestazione dai soggetti preposti alle attività ministeriali di revisione e controllo.

Detti Regolamenti sia sul piano formale che sostanziale, per ciascuna annualità della loro vigenza, sono quindi validi e operanti.

Sta di fatto, tuttavia, che di fronte al clamore mediatico suscitato da tale vicenda l'unico tema che si è imposto all'opinione pubblica è stato quello di chiarire le modalità del rimborso della parte eccedentaria di quota variabile calcolata sulle pertinenze e, in particolare, sulle autorimesse.

A tale riguardo, con la successiva circolare n. 1/DF del 20 novembre 2017, dopo alcune settimane di incertezza, il Ministero ha nuovamente preso posizione sulla questione e a proposito della necessità di

restituire la parte variabile della tariffa applicata in via separata anche alle pertinenze ha delineato una specifica procedura di rimborso, facendola decorrere dall'anno 2014 e affidandola esclusivamente all'iniziativa del contribuente. Altri commentatori, invece, hanno suggerito, in virtù del principio di collaborazione con i contribuenti, procedure di rimborso d'ufficio.

Per l'ente comunale non è stato certamente agevole districarsi rispetto alla congerie delle posizioni espresse.

In ogni caso, è necessario comprendere su quali risorse finanziarie l'ente locale possa fare affidamento nel caso in cui fosse chiamato alla restituzione della quota variabile applicata alle autorimesse, essendo comunque necessario assicurare la copertura integrale del costo del servizio.

Ciò significa che la restituzione d'ufficio della quota variabile della tariffa relativa alle autorimesse dovrebbe avvenire sulla base dell'espletamento di una contemporanea procedura di recupero delle quote rimborsate a carico dei contribuenti non possessori di boxes, ma tale possibilità sul piano tecnico-contabile è stata esclusa dallo stesso Ministero delle Finanze (risposta parlamentare numero 2-02038). Non va neppure sottaciuto che a tale evenienza si collega l'enorme costo amministrativo derivante dalla complessa procedura in autotutela, specie se si consideri che questa richiederebbe a monte, come detto, la rimodulazione della quota variabile per ciascuna annualità, con conseguenti conguagli a debito e a credito, magari di pochi euro, per decine migliaia di posizioni, e anche una valutazione su posizioni già consolidate per effetto dell'emissione di eventuali accertamenti già divenuti definitivi.

E' altrettanto indubbio che, come rilevato da tutti i commentatori, la suddetta procedura di conguaglio/rimborso incontrerebbe ulteriori ostacoli anche in relazione alla platea dei contribuenti che medio tempore sono sicuramente cambiati in una percentuale significativa.

Diversamente, minori criticità e maggiore certezza giuridica si avrebbero nel caso della procedura di rimborso su istanza del contribuente, come prevede l'attuale normativa, anche se comunque per tale procedura permarrebbe la necessità di individuare le risorse necessarie per la sua copertura.

Da ultimo, su tale questione si registra l'ulteriore intervento del Ministero delle Finanze al "question time" del 5 febbraio 2018 proposto dal quotidiano "Il Sole 24 ore" nel quale, a proposito delle possibili soluzioni al tema dei rimborsi della quota variabile calcolata separatamente sulle autorimesse, introduce la possibilità che l'ente locale possa fare fronte ai possibili rimborsi attingendo alla fiscalità generale del comune: "Si deve comunque precisare che altre possono essere le soluzioni prospettabili nell'ipotesi in esame, poiché il Comune potrebbe ad esempio far fronte ai rimborsi attraverso la copertura a carico del bilancio generale del comune, come si evince da quanto affermato dalla Corte dei conti Sezione regionale di controllo per la Toscana nella deliberazione n. 73 del 2015"».

Alla luce di quanto premesso, il Sindaco del comune di Milano formula alla Sezione i seguenti quesiti: «se, nella fattispecie descritta:

- a) *sia possibile procedere al rimborso d'ufficio della quota variabile, calcolata separatamente sulle autorimesse, pur in presenza di regolamenti comunali efficaci e prescrittivi;*
- b) *sia possibile, anche in caso di rimborso su istanza di parte, attingere a risorse della fiscalità generale per far fronte alla restituzione della quota variabile calcolata separatamente sulle autorimesse.*

CONSIDERATO

1. Secondo ormai consolidati orientamenti assunti dalla Magistratura contabile in tema di pareri da esprimere ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003, occorre verificare in via preliminare se la richiesta di parere presenti i necessari requisiti di ammissibilità, sia sotto il profilo soggettivo, con riferimento alla legittimazione dell'organo richiedente, sia sotto il profilo oggettivo, concernente l'attinenza dei quesiti alla materia della contabilità pubblica.

1.1. La richiesta di parere deve essere dichiarata soggettivamente ammissibile, in quanto formulata dal Sindaco del comune interessato.

1.2. Diversamente la stessa è parzialmente inammissibile sotto il profilo oggettivo.

Con il primo quesito il Comune di Milano chiede a questa Sezione un parere sulla possibilità dell'ente medesimo di esercitare il suo potere in autotutela procedendo *«al rimborso d'ufficio della quota variabile, calcolata separatamente sulle autorimesse, pur in presenza di regolamenti comunali efficaci e prescrittivi»*.

E' di tutta evidenza che il quesito formulato comporterebbe che questa Sezione si pronunci sulla legittimità o meno del potere d'autotutela (estrinsecantesi nell'adozione di provvedimenti di "rimborso d'ufficio della quota variabile") che l'ente comunale intende esercitare per risolvere le problematiche esposte nelle premesse della richiesta di parere.

Detto ciò, a prescindere dal fatto che una pronuncia sul quesito implicherebbe una ingerenza di questa Sezione sull'attività gestionale dell'ente, si osserva che la questione prospettata interferirebbe sui possibili contenziosi -di competenza di altri plessi giurisdizionali- che potrebbero sorgere tra l'ente comunale e i contribuenti che ritengono di avere diritto al rimborso del tributo in discorso.

Ne consegue che il primo quesito formulato va dichiarato oggettivamente inammissibile.

Al contrario è ammissibile, sotto il profilo oggettivo, il secondo quesito formulato dall'ente essendo la questione interpretativa proposta riconducibile alla nozione di "contabilità

pubblica” strumentale all’esercizio della funzione consultiva delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, e sussistendo, altresì, tutti gli altri requisiti individuati nelle pronunce di orientamento generale, rispettivamente, delle Sezioni riunite in sede di controllo (cfr. in particolare deliberazione n. 54/CONTR/10) e della Sezione delle autonomie (cfr. in particolare deliberazioni n. 5/AUT/2006, n. 9/AUT/2009 e n. 3/SEZAUT/2014/QMIG).

2. Venendo al merito del secondo quesito formulato nella richiesta di parere, occorre preliminarmente osservare che la Sezione, nell’ambito dell’attività consultiva, non può sindacare le opzioni gestionali sottese al quesito in quanto le stesse sono rimesse alla potestà amministrativa riservata dalla legge alla pubblica amministrazione. Dunque, questa Sezione prenderà in esame il quesito formulato dall’ente astraendolo da ogni riferimento alla fattispecie concreta sottostante.

Il Comune istante chiede se *«sia possibile, anche in caso di rimborso su istanza di parte, attingere a risorse della fiscalità generale per far fronte alla restituzione della quota variabile calcolata separatamente sulle autorimesse»*. In altri termini, l’ente chiede se sia contabilmente corretto coprire la spesa derivante dal rimborso di tributi -non dovuti e di competenza di esercizi finanziari precedenti- con entrate ascrivibili alla fiscalità generale.

Nelle premesse della richiesta di parere, in realtà, il Comune in merito all’astratta possibilità di avviare una procedura di rimborso (d’ufficio o su istanza di parte) a partire dall’anno 2014, evidenzia che *“in ogni caso, è necessario comprendere su quali risorse finanziarie l’ente locale possa fare affidamento nel caso in cui fosse chiamato alla restituzione della quota variabile applicata alle autorimesse, essendo comunque necessario assicurare la copertura integrale del costo del servizio”*.

Al fine di rispondere al “dubbio” evidenziato nella richiesta di parere -al quale, alla luce di quanto sin qui detto, va circoscritto il quesito che in questa sede questa Sezione può affrontare-, si richiama integralmente quanto già affermato nella deliberazione Lombardia/309/2017/PRSP dell’8 novembre 2017.

Nella richiamata deliberazione, è stato ricordato che la TARI (tassa rifiuti) sostituisce, a decorrere dal 1° gennaio 2014, i preesistenti tributi dovuti da coloro che occupano un immobile in favore dell’ente comunale sul quale insiste il bene immobile stesso; in altri termini, la TARI ha sostituito tutti i precedenti tributi che venivano versati per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, noti con l’acronimo di TARSU, e successivamente di TIA e di TARES.

La competenza del Consiglio comunale in materia è duplice: adotta il regolamento che disciplina la TARI (comma 682 della Legge di stabilità per il 2014 - l. n. 147/2013) e individua le tariffe in linea con il piano finanziario del servizio della gestione dei rifiuti (comma 683, l. cit.).

La potestà regolamentare comunale -che deve essere esercitata in conformità alla legge- è volta a disciplinare: 1) i criteri di determinazione delle tariffe; 2) la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti; 3) le riduzioni tariffarie; 4) le eventuali riduzioni ed esenzioni, che tengano conto altresì della capacità contributiva della famiglia, anche attraverso l'applicazione dell'ISEE; 5) l'individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta.

Con specifico riferimento al piano finanziario, inoltre, la legge stabilisce che *“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”* (comma 683 cit.).

Le modalità per la determinazione del nuovo tributo, in parte, sono le stesse di quelle previste per la soppressa TARSU, ossia la tassa viene commisurata a quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie. In questo senso, il comma 651 della Legge di stabilità cit., afferma che *“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”*.

Il principio fondamentale per l'applicazione della TARI è quello per cui *“chi inquina paga”*. In questo senso, il comma 652 della Legge di stabilità per il 2014 (nella versione in vigore dal 14 settembre 2016) stabilisce che *“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 di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti. 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. 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, 2015, 2016 e 2017, 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 e 1b del medesimo allegato 1. Alle utenze non domestiche relative ad attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere, che producono o distribuiscono beni alimentari, e che a titolo gratuito cedono, direttamente o indirettamente, tali beni alimentari agli indigenti e alle persone in maggiori condizioni di bisogno ovvero per l'alimentazione animale, il comune può applicare un coefficiente di riduzione della tariffa proporzionale alla quantità, debitamente certificata, dei beni e dei prodotti ritirati dalla vendita e oggetto di donazione”.

Altro principio fondamentale (oltre a “chi inquina paga”) è che “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” (comma 654) e che “tra le componenti di costo vanno considerati anche gli eventuali mancati ricavi relativi a crediti risultati inesigibili con riferimento alla tariffa di igiene ambientale, alla tariffa integrata ambientale, nonché al tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES)” (comma 654 bis entrato in vigore dal 20 giugno 2015 in ragione del suo inserimento ad opera dell'art. 7, comma 9, D.L. 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 agosto 2015, n. 125).

Il piano finanziario si struttura «essenzialmente attorno a due nuclei tematici: a) i profili tecnico-gestionali, che illustrano il progetto del servizio di gestione integrata del ciclo dei rifiuti, delineando il quadro del servizio esistente (con funzione anche di rendicontazione e di verifica) e l'evoluzione che si intende imprimere al servizio medesimo; b) i profili economici-finanziari, che individuano e programmano, con cadenza annuale, i flussi di spesa e i fabbisogni occorrenti a fronteggiarli, indicando anche gli aspetti patrimoniali ed economici della gestione. In sostanza, il piano finanziario si compone di due parti: una di carattere economico costituita dal programma degli interventi necessari, il piano finanziario degli investimenti, l'indicazione dei beni e delle strutture dei servizi disponibili, e le risorse necessarie; la seconda parte di carattere più descrittivo in quanto la normativa dispone che il piano deve essere corredato da una relazione nella quale sono indicati i seguenti elementi: modello gestionale e organizzativo prescelto, il livello di qualità del servizio ai quali deve essere commisurata la tariffa, la ricognizione degli impianti esistenti e/o

disponibili, l'indicazione degli eventuali scostamenti dell'anno precedente» (TAR Puglia – Lecce sent. n. 352/2017 del 23 febbraio 2017).

Sintetizzando per i profili di interesse ai fini del presente parere, il piano finanziario della TARI -quando è adottato in conformità alle indicazioni del legislatore- deve assicurare *“la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio”* e *“tra le componenti di costo vanno considerati anche gli eventuali mancati ricavi relativi a crediti risultati inesigibili”*.

Dunque tra le componenti dei costi, il piano finanziario deve tenere conto dei “crediti inesigibili” vantati dall’ente comunale a titolo di tariffa per il servizio di smaltimento dei rifiuti, ma non necessariamente anche delle quote rimborso dei tributi che in ragione dell’esercizio del potere di autotutela si ritengono non più dovuti.

Ne consegue che qualora il Comune, a partire dall’anno 2014, dovesse avviare una procedura di rimborso (d’ufficio o su istanza di parte) della quota variabile applicata alle autorimesse, la sua copertura finanziaria non deve necessariamente trovare integrale copertura nel piano finanziario della Tari come *“costo del servizio”*.

Dunque, in risposta al secondo quesito formulato dall’ente, questa Sezione esprime il seguente principio di diritto: «il rimborso della quota variabile della TARI non dovuta e di competenza di esercizi finanziari precedenti, può trovare copertura in entrate ascrivibili alla fiscalità generale».

P.Q.M.

la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Lombardia:

- dichiara inammissibile il primo quesito formulato nella richiesta di parere di cui in narrazione;
- con riferimento al secondo quesito, afferma che «il rimborso della quota variabile della TARI non dovuta e di competenza di esercizi finanziari precedenti, può trovare copertura in entrate ascrivibili alla fiscalità generale».

Il Relatore

(Laura De Rentiis)

Il Presidente

(Simonetta Rosa)

Depositata in Segreteria

Il 9 maggio 2018

Il Direttore della Segreteria

(f.to dott.ssa Daniela Parisini)