

## L'applicazione della TARI deve avvenire nel rispetto del principio di ragionevolezza

**Comm. trib. reg. Reggio Emilia, Sez. II 8 luglio 2015, n. 296 (c.c.) - Crotti, pres. ed est. - Vinoteca Rinaldini di Rinaldini Stefano (avv. Guidetti) c. Comune di Reggio Emilia.**

*Il principio di ragionevolezza rientra nei valori di civiltà giuridica e si riflette nel divieto di ingiustificate disparità di trattamento. In tema di TARI, pertanto, la tassazione di una attività che comporti una produzione di rifiuti inesistente è fuori da ogni principio di ragionevolezza e rende inapplicabile al caso concreto il regolamento comunale che la preveda.*

*(Omissis)*

Parte ricorrente nel ricorso contro il Comune di Reggio Emilia e l'Iren in premessa afferma:

- di aver saldato un primo avviso di pagamento n. 991420051896 del 28 maggio 2014 con scadenza 30 giugno 2014 per l'importo di € 677,47 relativo alla TARES (codice tributo 3944) per il periodo dal 4 novembre 2013 al 31 dicembre 2013 e alla TARI (codice tributo 3944) per il periodo dall'1 gennaio 2014 al 30 giugno 2014;
  - di aver ricevuto da Iren Ambiente S.p.A. avviso di pagamento n. 991420781595 del 16 ottobre 2014 con scadenza 30 novembre 2014 per l'importo di € 529,23 relativo alla TARI (codice tributo 3944) per il periodo dall'1 luglio 2014 al 31 dicembre 2014
  - di aver esperito un tentativo di conciliazione inviando in data 10 novembre 2014 raccomandata a.r. con richiesta all'Iren e al Comune di Reggio Emilia di rivedere l'attribuzione alla categoria tariffaria in funzione dell'effettiva attività svolta e della relativa propensione alla produzione di rifiuti;
  - avendo ricevuto risposta negativa da ambedue gli enti, senza che nessuno abbia ritenuto di venire a verificare *in loco* le modalità di svolgimento dell'attività;
- indi dichiara di proporre ricorso contro il suddetto avviso nei confronti di Iren Ambiente S.p.A. *(omissis)* per i seguenti motivi.

L'attività del proprio negozio consiste principalmente nell'acquisto di vino sfuso, che viene immesso dal fornitore in cisterne tramite pompe o consegnato in fusti d'acciaio per la vendita alla spina, che poi vengono resi vuoti alla cantina fornitrice. Il vino viene poi venduto ai clienti mediante l'uso di contenitori di loro proprietà, o che possono acquistare in negozio per poi riutilizzare enne volte.

Ben si comprende come tale attività comporti una produzione di rifiuti pressoché nulla. Mentre è sicuramente rilevante il contributo che viene dato al sistema di produzione di rifiuti da parte dei consumatori.

Quanto segue intende dimostrare che gli enti citati, nell'applicare il tributo alla mia attività hanno commesso diversi errori.

L'art. 53 della nostra Costituzione dice che «Tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva». Io sono un giovane laureato che, non trovando altro impiego, ha avviato una attività in proprio partendo da zero, con la speranza che tra qualche anno questa possa produrre un reddito che mi consenta di vivere dignitosamente. Quanto mi viene richiesto va molto oltre la mia capacità contributiva. Inoltre, trattandosi di tassa sui rifiuti, è enormemente sproporzionata rispetto alla produzione di rifiuti, effettiva o potenziale, della mia attività.

La direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio n. 98 del 19 novembre 2008 sancisce il principio guida «Chi inquina paga», inoltre promuove il riutilizzo e il riciclaggio dei materiali. Nel mio caso questi principi non sono stati soltanto ignorati, ma completamente stravolti, nel senso che non solo non si è tenuto conto che non inquina e che promuovo il riutilizzo di contenitori che sarebbero destinati alla discarica, ma poiché il prodotto che tratto è alimentare, è stata applicata una tariffa tra le più alte, secondo un assunto che un prodotto alimentare inquina di più di un prodotto non alimentare, come si vedrà meglio in seguito.

La legge istitutiva del tributo legge n. 147 del 27 dicembre 2013 stabilisce:

- che la superficie assoggettabile alla TARI è pari all'80 per cento della superficie catastale (commi 646-647), la superficie catastale del mio negozio è di mq. 72;
- che il Comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al d.p.r. 27 aprile 1999, n. 158 (comma 651);
- che il Comune, sempre nel rispetto del principio «Chi inquina paga» può commisurare la tariffa alla quantità

e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte (comma 652);

- che il regolamento del Comune preveda la classificazione delle categorie di attività con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti (comma 682 a2). Il regolamento di cui al d.p.r. 27 aprile 1999, n.158:

- approva il metodo normalizzato rimandando all'allegato 1 (art. 1);

- suddivide la tariffa in una parte fissa, e una parte variabile, quest'ultima rapportata alle quantità di rifiuti conferiti (art. 3 comma 2);

- all'art. 6 dispone che la parte fissa della tariffa è attribuita alla singola utenza sulla base di un coefficiente relativo alla potenziale produzione di rifiuti connessa alla tipologia di attività (comma 1) e per la parte variabile, gli enti locali organizzano e strutturano sistemi di misurazione delle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dalle singole utenze e i Comuni non ancora organizzati (nota: il decreto è del 1999, siamo nel 2015) applicano un sistema presuntivo prendendo a riferimento per singola tipologia di attività la produzione annua per mq. ritenuta congrua (comma 2).

L'Allegato 1 previsto dall'art. 1 del suddetto d.p.r. n. 158 fornisce il metodo normalizzato, composto da diverse formule algebriche che in questa sede non occorre approfondire. Si rileva soltanto, per quanto riguarda le utenze non domestiche, quanto segue:

- per la parte fissa il risultato del calcolo viene moltiplicato per un correttore chiamato  $K_c(ap)$  (coefficiente potenziale di produzione che tiene conto della quantità potenziale di produzione di rifiuto connesso alla tipologia di attività);

- per la parte variabile il moltiplicatore si chiama  $K_d(ap)$  (coefficiente potenziale di produzione in kg/mq anno che tiene conto della quantità di rifiuto minima e massima connessa alla tipologia di attività).

Inutile sottolineare l'importanza di questi coefficienti che, agendo da moltiplicatori, fanno sì che una tariffa possa risultare doppia, quadrupla o anche dieci volte tanto rispetto ad un'altra.

Si noti inoltre come la normativa sopra citata, oltre a richiamare spesso il principio «chi inquina paga», sia fortemente permeata di riferimenti alla «potenzialità di produzione di rifiuti» e alla «tipologia di attività svolta», e pare ovvio che per tipologia debba intendersi non solo la classe merceologica del bene trattato, ma anche le modalità con cui l'attività viene svolta.

A tali principi infatti il legislatore si è ispirato nel redigere le tabelle contenute nell'allegato, di cui prendiamo in esame la tabella 3a (per la parte fissa) e 4a (per la parte variabile).

Quali studi e quali calcoli siano alla base dei coefficienti contenuti nelle tabelle non è materia di nostra competenza, né sarebbe rilevante ai fini del nostro approfondimento; la semplice osservazione dei valori per ordine di grandezza ci consente di trarre alcuni paragoni, d'altronde in calce alla tabella 3a viene precisato che i coefficienti potenziali di produzione si intendono come parametri di rapporto tra le varie categorie di utenza. Ad esempio: rapportando i diversi coefficienti si vede che un bar dovrebbe avere una tariffa circa quadrupla rispetto ad un barbiere.

Il regolamento del Comune di Reggio Emilia per l'applicazione della TARI, approvato dal Consiglio comunale in data 14 aprile 2014 recepisce i contenuti del citato allegato 1. Prendendo come riferimento le tabelle 3a e 4a elabora una propria tariffa. In questo passaggio, nella definizione delle categorie di attività, apporta modifiche, accorpamenti ed estensioni che non sempre rispettano, e a volte stravolgono, i criteri ispiratori delle tabelle ministeriali, provocando conseguenze e sperequazioni macroscopiche e recandoci danno grave e ingiusto.

Si noti che al punto 27 delle tabelle di cui all'allegato 1 viene definita la categoria «ortofrutta, pescherie, fiori e piante, pizza al taglio», mentre al punto 19 della tabella comunale diventa «attività commerciali per la vendita di beni alimentari e fiori e piante». Se ne deduce che per la nostra Amministrazione comunale la vendita di beni alimentari, di qualunque tipo ed in qualunque modo esercitata, sia suscettibile di produrre rifiuti al pari di un ortofrutta, una pescheria, una pizzeria al taglio. Cioè la vendita di caciotte di pecorino dovrebbe inquinare tanto come una pescheria o un'ortofrutta.

Non di questo avviso è il legislatore, dal momento che al punto 25 delle tabelle di cui all'allegato 1 prevede una categoria «supermercato, pane e pasta, macelleria, salumi e formaggi, generi alimentari» attribuendo dei coefficienti di 3,5-4 volte inferiori al citato punto 27.

Ancora: al punto 11 della tabella comunale è stata definita la categoria «attività commerciali per la vendita di beni non alimentari non altrimenti specificati» (categoria non presente nelle citate tabelle dell'allegato 1). La tariffa relativa è di due volte e mezzo inferiore a quella prevista per i beni alimentari. Ammesso e non concesso che questa tabella sia applicabile ad una vendita di prodotti sfusi, che non produce rifiuti per definizione, ne consegue che se io avessi deciso di vendere detersivi liquidi sfusi anziché vino sarei chiamato a pagare una tassa di due volte e mezzo inferiore. E il principio «chi inquina paga» dove è andato a finire? Abbiamo scoperto che il vino inquina

due volte e mezzo più del detersivo?

Vi sono altre incongruenze: la tariffa che mi viene applicata è del 40 per cento superiore a quella applicata ai supermercati (punto 20 della tabella comunale) che al loro interno hanno ortofrutta, pescheria, e tutti i prodotti che vendono sono con imballi che finiscono nella spazzatura.

Lo stesso regolamento comunale tuttavia ha tenuta aperta la possibilità di rimediare a situazioni particolari, laddove all'art. 11 recita «La classificazione dei locali e delle aree in relazione alla destinazione d'uso, e conseguentemente alla omogenea potenzialità di produzione dei rifiuti, avviene sulla base dei criteri e dei coefficienti previsti dal d.p.r. 27 aprile 1999, n. 158, tenuto conto delle specificità territoriali e della tipologia di rifiuto prodotto. Le attività non comprese in una specifica categoria sono associate alla categoria di attività che presenta maggiore analogia sotto il profilo della destinazione d'uso e della connessa potenzialità quantitativa e qualitativa a produrre rifiuti».

Poiché non vi è una categoria che comprenda la vendita di prodotti sfusi, né tantomeno di vino, il mio esercizio avrebbe dovuto essere associato ad altra attività, avendo riguardo non già alla categoria merceologica del prodotto (alimentare o non alimentare) quanto alla potenzialità di produrre rifiuti.

Tanto l'Amministrazione comunale quanto l'Iren, pur da me sensibilizzate in proposito, hanno ritenuto non applicabile questo articolo del regolamento ed hanno ritenuto che l'attribuzione della categoria di cui al punto 19 della tabella «Attività commerciali per la vendita di beni alimentari e fiori e piante» sia corretta.

Si richiede pertanto

- la sospensione del pagamento *ex art. 47, d.lgs. 546/92*, per quanto riguarda l'avviso di pagamento Iren Ambiente n. 991420781595 del 16 ottobre 2014 di € 529,23;
- la nullità di entrambi i citati avvisi di pagamento in quanto viziati da errori gravi;
- l'esenzione dalla TARI per quanto riguarda la quota variabile della tariffa;
- la determinazione della quota fissa della tariffa con attribuzione di una categoria più attinente all'attività svolta sotto il profilo della potenzialità a produrre rifiuti;
- il ricalcolo di TARES e TARI già pagate tenendo conto dei criteri di cui sopra e sulla base dell'80 per cento della superficie catastale, con decorrenza dal 7 dicembre 2013, giorno di inizio attività;
- la restituzione, o in subordine la compensazione, di quanto indebitamente pagato;
- il rimborso delle spese sostenute per il presente ricorso.

Si costituiscono regolarmente e nei termini, l'Iren ed il Comune di Reggio Emilia contestando in modo liturgico e canonico le eccezioni di parte ricorrente.

A parere della Commissione il ricorso deve essere accolto per le motivazioni che seguono.

Il ricorso è fondato ed il Collegio ne apprezza i contenuti, in quanto i rilievi puntuali.

Preliminarmente

La vera sfida oggi, per un Fisco confuso nell'emergenza, è fare gettito rispettando regole e diritti tutelando la libertà economica e l'interesse della collettività, la certezza dei rapporti e, con essa, il principio dell'affidamento. Nella materia fondamentale dell'applicazione retroattiva delle norme fiscali, la Corte ha individuato una serie di limiti generali all'efficacia retroattiva delle leggi attinenti alla salvaguardia di principi costituzionali e di altri valori di civiltà giuridica, tra i quali il rispetto del principio di ragionevolezza che si riflette nel divieto di introdurre ingiustificate disparità di trattamento; la tutela dell'affidamento sorto nei soggetti quale principio connotato allo Stato di diritto; la coerenza e la certezza dell'ordinamento giuridico, il rispetto delle funzioni costituzionali riservate al potere giudiziario. La nostra Costituzione definisce l'imposta concorso alla spesa pubblica come dovere di solidarietà (articoli 2 e 53). «Fondato su tali principi il nostro sistema tributario richiede leggi accettabili e comprensibili dai cittadini, non solo secondo la logica giuridica ma secondo il senso comune, consapevoli che neppure l'emergenza giustifica la violazione di competenze e interessi costituzionalmente garantiti (sentenza 307/83)» (De Mita 12 gennaio 2014).

Gli aspetti ambientali delle attività economiche sono fortemente legati con la prospettiva sanitaria, sociale ed economica. In tale legame risiede la loro valenza di innegabile trasversalità nell'agire quotidiano delle imprese. Per questo motivo, la gestione delle tematiche ambientali produce significative ricadute sul sistema produttivo e la sua competitività che non devono essere negate, ma gestite mediante politiche di largo respiro. I tempi sono sufficientemente maturi per uscire dalla logica sia dell'emergenza sia della preconcepita visione di una condotta imprenditoriale sempre colpevole. La possibile strategia declinabile a tal fine non è né misteriosa né nuova. Occorrono norme semplici e stabili nel tempo. Infatti, le imprese continuano ad avvertire la necessità di rigore e chiarezza interpretativi, di fissazione di obiettivi realistici e stabilità delle regole nel tempo. In difetto, è quasi impossibile per un tessuto produttivo garantire la tutela della salute e dell'ambiente e continuare a produrre. L'AIA (autorizzazione integrata ambientale) rappresenta l'ultima frontiera di un nuovo approccio

culturale alle complesse dinamiche delle società industrialmente avanzate; infatti, cerca di conciliare l'esigenza di una sempre maggiore tutela ambientale con quella della competitività industriale; infatti, l'applicazione delle migliori tecniche disponibili risponde alla crescente richiesta di ricerca e innovazione. Questo, però, è l'orizzonte ideale il quale si scontra con quello reale dove l'applicazione delle regole (non solo di quelle relative all'ambiente) sul territorio nazionale è decisamente a macchia di leopardo. «L'uniformità del dato, invece, unitamente alla ragionevolezza della discrezionalità, è elemento essenziale se si vuole rendere efficace la tutela dell'ambiente e la parità di trattamento tra imprese insediate di aree diverse, ma della stessa nazione» (Ficco 3 aprile 2015).

Il Collegio annotava più sopra come le doglianze di parte ricorrente siano fondate e, trascritte integralmente, esse vengono recepite quali motivazioni della presente sentenza. Il Collegio quindi si chiede, nel far proprie le eccezioni del ricorrente, dove e come possa essere ritenuta inquinante e fonte di rifiuti *l'attività di acquisto di vino sfuso, che viene immesso dal fornitore in cisterne tramite pompe o consegnato in fusti d'acciaio per la vendita alla spina, che poi vengono resi vuoti alla cantina fornitrice. Il vino viene poi venduto ai clienti mediante l'uso di contenitori di loro proprietà, o che possono acquistare in negozio per poi riutilizzare enne volte.*

Ben si comprende come tale attività comporti una produzione di rifiuti inesistente e la cui tassazione (contestata da parte ricorrente) sia fuori da ogni principio di ragionevolezza, soprattutto dopo quanto esposto, in termini preliminari, da questo giudice. Il ricorso quindi è da accogliere, seguendo le spese la soccombenza essendo di solare evidenza come, in base e per effetto dell'art. 7, ultimo comma del d.lgs. 546/92 il Collegio possa (*rectius*: debba) dichiarare non applicabili, i regolamenti e gli atti generali del Comune di Reggio Emilia e di Iren a parte ricorrente, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio.

Vista la peculiarità della lite si compensano le spese.

(*Omissis*)

## L'applicazione della TARI deve avvenire nel rispetto del principio di ragionevolezza\*

1. *Introduzione.* La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia con la sentenza n. 296 del 4 giugno 2015 in commento si è pronunciata sulla applicazione dei regolamenti e degli atti generali del Comune in materia di tassa sui rifiuti (TARI).

Nel caso di specie il contribuente ha impugnato un avviso di pagamento relativo alla TARI emesso dalla società incaricata della raccolta dei rifiuti da parte del Comune di Reggio Emilia basando il ricorso sulla particolarità dell'attività svolta, oggetto di tassazione, consistendo la stessa nel commercio di vino sfuso: il ricorrente, infatti, eccepisce che simile tipologia di attività comporti una produzione di rifiuti pressoché nulla. Il Comune di Reggio Emilia, invece, avendo qualificato il prodotto (vino sfuso) come «alimentare» ha applicato al ricorrente una tariffa tra le più alte secondo l'assunto che il prodotto alimentare inquina più di un prodotto non alimentare.

Alla luce di tanto, il contribuente ha evidenziato che il regolamento del Comune di Reggio Emilia nella definizione della categoria di attività utile per l'applicazione della TARI apporta modifiche, accorpamenti ed estensioni che non sempre rispettano, e a volte stravolgono, i criteri ispiratori delle disposizioni nazionali, provocando conseguenti macroscopiche sperequazioni. L'incongruenza verificatasi viene raffigurata efficacemente dal contribuente: se anziché vendere vino avesse venduto detersivo liquido sfuso, avrebbe pagato una tassa due volte e mezzo inferiore a quella richiesta, in spregio al principio del «chi inquina paga»; ciò vorrebbe dire che il detersivo, per assurdo, inquinerebbe due e volte e mezzo meno del vino. Il contribuente sottolinea, inoltre, che la tariffa applicatagli è del 40 per cento superiore a quella applicata ai supermercati che al loro interno forniscono ortofrutta e pescheria, attività notoriamente produttive di rifiuti, imballi compresi.

2. *La tassa sui rifiuti: un inquadramento normativo.* Preliminarmente occorre ricordare che la legge

---

\* I paragrafi 1, 3 e 4 sono a cura di Marta Basile. I paragrafi 2 e 5 sono a cura di Claudio Sciancalepore.

di stabilità 2014 (legge n. 147/2013), commi 640 e seguenti, nell'ambito dell'imposta unica comunale (IUC), ha introdotto la tassa sui rifiuti (TARI) mutuando e ricalcando la disciplina del precedente tributo comunale sui rifiuti e servizi (TARES) di cui all'art. 14 del d.l. n. 201/2011 convertito, con modificazioni, in legge n. 214/2011. Il tributo è corrisposto in base alla tariffa commisurata ad un livello tale da assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio del servizio di gestione e smaltimento dei rifiuti quantificati dal piano finanziario predisposto dal soggetto che svolge il servizio stesso.

Tale tariffa è determinata dal Comune tenendo conto dei criteri individuati nel d.p.r. 27 aprile 1999, n. 158 recante norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani<sup>1</sup>. Alternativamente il Comune 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, nel rispetto del principio «chi inquina paga». Il Comune di Reggio Emilia, come precisato nel regolamento per l'applicazione della TARI, ha adottato il metodo normalizzato e non quello «alternativo», tenendo conto delle specificità territoriali e della tipologia di rifiuto prodotto.

Secondo il metodo normalizzato di cui al d.p.r. n. 158/1999 la tariffa è composta da una parte fissa, determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti, e da una parte variabile, rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione. La tariffa è ulteriormente articolata in utenze domestiche, ovverosia superfici adibite a civile abitazione, e non domestiche, tra cui è possibile annoverare le comunità<sup>2</sup>, le attività commerciali, industriali, professionali ed in genere tutte le attività produttive di beni e servizi.

Con riferimento alle utenze non domestiche la parte fissa della tariffa è attribuita alla singola utenza sulla base di un coefficiente relativo alla potenziale produzione di rifiuti connessa alla tipologia di attività. Circa l'attribuzione della parte variabile della tariffa, in caso di mancata organizzazione del sistema di misurazione delle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dalle singole utenze, si applica un sistema presuntivo, ove per singola tipologia di attività, la produzione annua di rifiuti è calcolata utilizzando un ulteriore coefficiente presuntivo.

Nel caso in esame sottoposto ai giudici di prime cure il contribuente lamenta, come detto, che l'inclusione della propria attività (commercio di vino sfuso) nella classificazione tariffaria «attività commerciali per la vendita di beni alimentari e fiori e piante» sia inadeguata e penalizzante in quanto a tale categoria vengono applicati dei coefficienti presuntivi superiori rispetto ad altre categorie ove, invece, l'attività in questione sarebbe potuta essere collocata. La questione sollevata dal ricorrente, dunque, attiene al problema dell'inquadramento dell'attività svolta tra le tipologie di attività individuate dal regolamento comunale per l'applicazione della TARI raggruppate nella categoria delle utenze non domestiche. La classificazione tariffaria adottata dal Comune non corrisponde puntualmente con quella individuata dal d.p.r. n. 158/1999 in quanto, come previsto dal comma 682 della legge n. 147/2013, la suddivisione delle utenze non domestiche in categorie con omogenea potenzialità di produzione dei rifiuti è rimessa alla potestà regolamentare comunale. La

---

<sup>1</sup> Sul metodo normalizzato si veda A. URICCHIO, *La gestione dei rifiuti solidi urbani: dalle direttive comunitarie al regolamento 27 aprile 1999, n. 158 recante il metodo normalizzato*, in *Riv. trib. loc.*, 1999, 5, 501 ss. Si veda anche G. SELICATO, *L'imposta unica comunale tra novità e conferme di precedenti modelli impositivi*, in *Dir. e prat. trib.*, 2015, 2, 242 ss.; F. SOLOFRIZZO, *La TARSU degli alberghi: giurisprudenza a confronto*, in *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*, 2012, 1/2, 66 ss.; A. URICCHIO, *La problematica dei rifiuti nella evoluzione normativa*, in *Riv. trib. loc.*, 1997, 2, 135 ss.

<sup>2</sup> Si pensi alle attività svolte all'interno di immobili aventi gruppo catastale B1 (collegi e convitti, educandati, ricoveri, orfanotrofi, ospizi, conventi, seminari e caserme).

realità territoriale del Comune ha determinato un lieve scostamento dalle categorie indicate dal citato d.p.r. attraverso un accorpamento di alcune categorie e la creazione di nuove sottocategorie.

Occorre tuttavia rilevare come la collocazione di un'attività produttiva all'interno delle categorie tariffarie avviene attraverso le informazioni riportate nella dichiarazione tributaria ovvero di quelle acquisite *aliunde*. I criteri generalmente utilizzati dai Comuni in base ai quali un'utenza non domestica è inserita in una categoria si basano sull'utilizzo del codice ATECO dell'attività produttiva, sulle risultanze del provvedimento amministrativo di autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero sull'iscrizione nei pubblici registri, sulla tipologia di attività dichiarata ai fini IVA, ecc. In caso di difformità tra le informazioni acquisite *per tabulas*, appare opportuno verificare *in loco* l'attività effettivamente svolta.

Se un'attività non può essere compresa in nessuna delle categorie tariffarie, tale attività è associata alla categoria più simile sul piano della destinazione d'uso e sulla potenzialità qualitativa e quantitativa a produrre rifiuti.

I giudici di prime cure, di fatto, non hanno risolto la questione circa il corretto inquadramento dell'attività del contribuente all'interno delle categorie tributarie stabilendo in modo *tranchant* come l'attività di commercio dei vini sfusi non produca rifiuti.

3. *Le considerazioni dei giudici di prime cure sul potere impositivo comunale.* La Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, a fronte del caso prospettato, coglie l'occasione per effettuare una serie di considerazioni generali sulla valenza che il Fisco deve continuare ad avere anche in un contesto di crisi finanziaria come quello attuale. Il Collegio, che fa integralmente proprie le eccezioni mosse dal contribuente trasformandole in motivazione della sentenza, si sofferma sulla necessità che il Fisco faccia sì gettito, ma sempre nel rispetto delle «*regole e diritti tutelando la libertà economica e l'interesse della collettività, la certezza dei rapporti e, con essa, il principio dell'affidamento*». La Commissione, ricordando i valori costituzionali e di civiltà giuridica tra i quali il rispetto del principio di ragionevolezza, che si riflette nel divieto di effettuare ingiustificate disparità di trattamento, sottolinea che il nostro sistema tributario, proprio perché basato su tali principi costituzionali, richiede «*leggi accettabili e comprensibili dai cittadini, non solo secondo la logica giuridica ma secondo il senso comune*».

La Commissione evidenzia, inoltre, che la gestione delle tematiche ambientali produce significative ricadute sul sistema produttivo e sulla sua competitività e che è necessario uscire dalla mera logica dell'emergenza nonché dal preconcetto che la condotta imprenditoriale sia sempre colpevole; sono proprio le imprese che anzi richiedono, oggi, rigore e chiarezza nella interpretazione e applicazione di norme e regolamenti, fissazione di obiettivi realistici nonché stabilità delle regole nel tempo.

Il preludio sui principi generali effettuato dai giudici emiliani precede un affondo sulle più specifiche tematiche relative all'ambiente legate alla TARI, enunciando che in difetto di rigore e chiarezza nelle norme è quasi impossibile che il tessuto produttivo garantisca la tutela della salute e dell'ambiente. Scendendo dal piano dei principi alla situazione reale, il Collegio esprime la considerazione che le regole sul territorio dello Stato sono, in realtà, applicate a macchia di leopardo evidenziando, al riguardo, che l'unità del dato unitamente al principio di ragionevolezza è, invece, elemento essenziale per assicurare la tutela dell'ambiente e la parità di trattamento tra le imprese insediate in aree diverse.

Il Collegio, pertanto, si chiede, sulla base del principio di ragionevolezza, come possa essere ritenuta inquinante e fonte di rifiuti l'attività di acquisto di vino sfuso che viene immesso dal fornitore in cisterne tramite pompe o consegnato in fusti di acciaio, successivamente resi vuoti alla cantina fornitrice, per la successiva vendita alla spina; vino che viene poi venduto ai clienti mediante l'uso di contenitori di loro proprietà o acquistabili in negozio da riutilizzare enne volte.

La conclusione, pertanto, a cui giunge il Collegio secondo cui l'attività in questione comporta una produzione di rifiuti praticamente inesistente, è che la tassazione imposta è fuori da ogni principio di ragionevolezza. Di conseguenza i giudici di prime cure dichiarano non applicabili al ricorrente, in relazione all'oggetto del giudizio, i regolamenti e gli atti generali del Comune di Reggio Emilia<sup>3</sup>.

4. *Il principio di ragionevolezza nell'applicazione della TARI.* Di particolare interesse risulta, con ogni evidenza, il richiamo al principio della ragionevolezza in un contesto alquanto tecnico quale può essere quello dell'applicazione meccanica di un tributo quale la TARI, risultato di un mero calcolo.

In linea generale, l'applicazione del principio di ragionevolezza comporta, infatti, valutazioni di adeguatezza, pertinenza, congruenza, proporzionalità, coerenza della legge per cui è possibile un controllo di ragionevolezza *interno* alle scelte del legislatore, riferibile a canoni di coerenza e congruità rispetto al fine imposto dalla legge stessa. Il principio di ragionevolezza appare, dunque, come sinonimo di razionalità, logicità, coerenza, congruità.

In merito alla ragionevolezza, la stessa può assumere le sembianze di «*argomenti di razionalità sistematica (coerenza)*», di «*argomenti di efficienza strumentali (congruenza, pertinenza, perizia, proporzionalità ed evidenza)*», di «*argomenti di giustizia-equità*»<sup>4</sup>, venendo così a delinearci quale «*strumento*» diretto ad accertare tanto la razionalità intrinseca, quanto la razionalità estrinseca della legge. Il criterio della ragionevolezza costituisce, in pratica, una forma di giudizio autonoma e generale che media tra testi di legge e contesti sottoposti al giudice «*come giudizio di valore finalizzato ad una scelta normativa adeguata alla realtà sociale*»<sup>5</sup>, giudizio in cui è coinvolto un bilanciamento di interessi.

Nel contesto in esame si potrebbe dire che la ragionevolezza è stata usata come «*tecnica (...) alla quale può (e deve) costantemente farsi ricorso nei processi decisionali*»<sup>6</sup>.

I giudici di prime cure, nella decisione in commento, hanno altresì richiamato il principio della certezza del diritto, come indispensabile fattore di crescita. È il caso, pertanto, di fare un breve riferimento al legame esistente tra la ragionevolezza della decisione e la certezza del diritto nella teoria dell'argomentazione<sup>7</sup>. Nell'ambito della predetta teoria è, infatti, possibile rinvenire una relazione tra certezza e ragionevolezza, garantita dal fatto che la controllabilità razionale dei processi che conducono alle decisioni sarebbe rilevante per la caratterizzazione della certezza del diritto. Per tal verso una procedura è razionalmente controllabile se ha rispettato i criteri della razionalità dialettica che delincono la ragionevolezza. Sarebbe quindi ragionevole la deroga alla norma generale quando conforme agli interessi costituzionali ed ai canoni della logica, del senso comune, dell'esperienza, delle nozioni elastiche e della coscienza sociale<sup>8</sup>, legata al caso concreto<sup>9</sup>.

Nel caso di specie il Collegio, nell'applicazione della ragionevolezza sembra aver fatto ricorso, in particolare, al criterio dell'idoneità, secondo cui è ragionevole esigere che i mezzi legislativi predisposti siano idonei ovvero non palesemente inadeguati al raggiungimento del fine che si

<sup>3</sup> Sul potere di disapplicazione dei regolamenti comunali da parte del giudice tributario si veda A. URICCHIO, *Il potere di disapplicazione di regolamenti e atti amministrativi generali in materia di accertamento dei tributi locali*, in A. URICCHIO (a cura di), *Accertamento e sanzioni nei tributi locali*, Rimini, 2009, 113 ss.

<sup>4</sup> Cfr. G. SCACCIA, *Gli «strumenti» della ragionevolezza nel giudizio costituzionale*, Milano, 2000, 106.

<sup>5</sup> Cfr. A. MORRONE, *Il custode della ragionevolezza*. Milano, 2001, 386.

<sup>6</sup> Cfr. G. RAZZANO, *Il parametro delle norme non scritte nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 2002, 168.

<sup>7</sup> Cfr. S. BERTEA, *Certezza del diritto e ragionevolezza delle decisioni nella teoria dell'argomentazione giuridica contemporanea*, in M. LA TORRE - A. SPADARO, *La ragionevolezza nel diritto*, Torino, 2002, 161. Sulla teoria dell'argomentazione giuridica si veda R. ALEXY, *Teoria dell'argomentazione giuridica*, Milano, 1998, *passim*.

<sup>8</sup> Cfr. C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, 1027.

<sup>9</sup> Cfr. G. ZAGREBELSKY, *Giustizia costituzionale*, Bologna, 1988, *passim*.

prefiggono<sup>10</sup>.

Come conseguenza, autorevole dottrina sostiene che «*le regole di cui non esiste o non si riesce a scorgere una ratio ragionevole, sono invalide, in quanto puramente arbitrarie*»<sup>11</sup>.

La ragionevolezza, di fatto, viene invocata nella sentenza in commento, come sinonimo di coerenza, di logicità e di non contraddittorietà; la norma, infatti, deve essere qualificata in termini di conformità alla finalità perseguita dal legislatore e al sistema dei valori<sup>12</sup>. Sicché la ragionevolezza può essere letta anche quale indice di giustizia nell'applicazione delle leggi, come un sapere da cui trarre la soluzione più appropriata al singolo caso giuridico. Il più delle volte, peraltro, non si tratta di un difetto della legge, ma è l'effetto imprevedibile dell'infinita variabilità dei casi concreti con cui il giudice ha quotidianamente a che fare. Come nella fattispecie in giudizio, l'irragionevolezza si manifesta non appena il caso a cui la legge deve essere applicata vada fuori dalla sua *ratio*. Tale ultima riflessione sembra essere corroborata da quanto afferma la Corte costituzionale allorché si trova a dover fronteggiare l'umana impossibilità di «*prevedere e disciplinare tutte le mutevoli situazioni di fatto*»<sup>13</sup>.

5. *La suscettibilità dei locali a produrre rifiuti*. In forza dell'articolo unico, comma 641 della legge n. 147/2013 il presupposto impositivo della TARI risiede nel possesso o nella detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti urbani. Come ribadito nel successivo comma 642 in materia di soggetto passivo gli elementi che determinano l'insorgenza del tributo sono il possesso o la detenzione dell'immobile e la sua astratta possibilità di produrre rifiuti. Gli immobili che potenzialmente non sono in grado di produrre rifiuti sono, invece, esclusi dalla tassazione.

Il regolamento per l'applicazione della TARI del Comune di Reggio Emilia, all'art. 8, individua alcune fattispecie esemplificative di locali ed aree non assoggettabili a tassazione in quanto non possono produrre rifiuti per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità. Si tratta delle medesime condizioni individuate dall'art. 62 del d.lgs. 15 novembre 1993, n. 507 che istituiva la TARSU e declinate in tipologie pratiche esemplificative individuate secondo la comune esperienza<sup>14</sup>. A mero titolo esemplificativo il regolamento comunale esclude dal prelievo i locali con utenze non domestiche sgombri di arredi e/o privi di utenze attive di servizi a rete (gas, acqua, energia elettrica) che non sono utilizzati per chiusura o accertata sospensione di attività nonché i fabbricati danneggiati non abitabili e non abitabili. Tale non suscettibilità a produrre rifiuti deve essere indicata nella dichiarazione tributaria e deve essere direttamente rilevabile in base ad elementi obiettivi o ad idonea documentazione. L'esclusione dalla tassazione, dunque, non è automatica ma pone l'onere della prova a carico del contribuente chiamato a dimostrare le circostanze escludenti.

La posizione della giurisprudenza di legittimità ormai consolidata in tema di TARSU valorizza la mera attitudine degli immobili a produrre rifiuti indipendentemente dalla circostanza che via sia un effettivo utilizzo del servizio pubblico<sup>15</sup>. La Corte di cassazione, nei suoi numerosi interventi in

<sup>10</sup> Cfr. F. VIOLA, *Ragionevolezza, cooperazione e regola d'oro*, in *Ars Interpretandi, Annuario di ermeneutica giuridica*, 2002, 7, 115-116.

<sup>11</sup> Così G. ZAGREBELSKY, *Giustizia costituzionale, op. cit., passim*.

<sup>12</sup> Per il richiamo al concetto di «coerenza intrinseca» si veda *ex multis*: Corte cost. 23 gennaio 1997, n. 10, in *Foro it.*, 1997, I, 363; Corte cost. 23 luglio 1991, n. 366, *ivi*, 1992, I, 3257; Corte cost. 4 aprile 1990, n. 155, in *Rass. giur. Enel*, 1994, 446; Corte cost., 30 novembre 1982, n. 204, in *Giur. it.*, 1983, I,.

<sup>13</sup> Cfr. Corte cost. 3 luglio 1957, n. 121, in banca dati *De Jure*.

<sup>14</sup> Si veda anche l'art. 8 dello schema di regolamento TARI disponibile sul portale istituzionale del Dipartimento delle Finanze ([www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it)) che individua dei casi di esclusione dalla TARI per inidoneità a produrre rifiuti.

<sup>15</sup> Si veda anche G. IELO, *La tassazione sui rifiuti*, in *Azienditalia. Finanza e tributi - Le monografie*, 2013, 10 ss.

merito ai tributi municipali sui rifiuti<sup>16</sup>, è apparsa piuttosto riluttante a riconoscere tale esclusione dal prelievo se non in casi eccezionali da cui emerge la non suscettibilità di produrre rifiuti. Il Supremo Consesso, ha stabilito in tema di TARSU che «*il presupposto legale per l'esonero del tributo, consistente nel fatto che i locali e le aree interessate "risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità", non viene integrato quando sia data la mera prova (...) dell'avvenuta cessazione di un'attività industriale (nella specie un oleificio) atteso che, in tal modo, il contribuente ha solo provato la mancata utilizzazione di fatto del locale o dell'area ma non pure la sua obiettiva non utilizzabilità*»<sup>17</sup>. In un'altra pronuncia, inoltre, la Corte di cassazione ha ritenuto legittima la pretesa di applicare la TARSU su un appartamento inutilizzato a seguito del cambio di residenza del contribuente: la denuncia di cessazione dell'occupazione dell'immobile e il mancato consumo di energia elettrica non erano bastati a esonerare dal pagamento della tassa sui rifiuti<sup>18</sup>. Per godere dell'esclusione occorre, quindi, dimostrare fattivamente la mancata produzione di rifiuti nel locale: i casi di esclusione affrontati dalla giurisprudenza hanno riguardato, infatti, immobili oggettivamente inutilizzabili come quelli collabenti o impraticabili. Nel complesso parrebbe che laddove vi sia un'attività antropica all'interno di un locale o di un'area sussista la potenzialità nella produzione di rifiuti. Viceversa l'esclusione dal tributo è riconosciuta, ad esempio, solo a seguito di presentazione della dichiarazione di inagibilità nonché di atti amministrativi che impediscono l'esercizio dell'attività nei locali e nelle aree (revoca, sospensione, rinuncia, ecc.).

La Commissione tributaria provinciale, pur stabilendo la disapplicazione del regolamento per l'applicazione della TARI del Comune, non si è pronunciata sul requisito della suscettibilità alla produzione di rifiuti del locale. I giudici tributari, infatti, si sono limitati ad accogliere il ricorso del ricorrente che richiedeva l'esenzione della TARI per quanto riguarda la quota variabile della tariffa e la rideterminazione della quota fissa attraverso l'applicazione di un coefficiente di potenziale produzione di rifiuti più consono all'attività esercitata. In altri termini l'obbligo tributario del contribuente risiede solo sul pagamento della quota fissa della tariffa ancorata ad un adeguato coefficiente di produttività, mentre la quota variabile dovuta è nulla a causa della sostenuta incapacità a produrre rifiuti. Il contribuente, quindi, parteciperebbe alla copertura delle sole componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti (costi fissi), e non ai costi di gestione del servizio rapportati alla quantità di rifiuti conferiti (costi variabili).

Si può concludere che la sentenza dei giudici di primo grado di Reggio Emilia si allontana decisamente dall'orientamento della giurisprudenza di legittimità prevalente e dalla prassi ministeriale piuttosto restii a riconoscere l'incapacità nella produzione di rifiuti. Occorre, però interrogarsi se il riconoscimento della debenza del tributo limitatamente alla quota fissa implica, in *re ipsa*, la suscettibilità del locale a produrre rifiuti: qualora il contribuente sia chiamato a corrispondere la componente fissa della tariffa, il locale non può essere escluso dalla tassazione. Ne discende che il locale è suscettibile di produrre rifiuti e dovrebbe essere assoggettato alla tariffa, sia fissa sia variabile. In altri termini imporre al contribuente di versare la tariffa in parte fissa implicherebbe la suscettibilità del locale di produrre rifiuti ed il conseguente logico

<sup>16</sup> Si veda *ex multis*, Cass. Sez. V Civ. 12 agosto 2004, n. 15658, in *Giust. civ. Mass.*, 2004, 7/8, 16; Cass. Sez. V Civ. 20 giugno 2005, n. 13241, in *Fin. loc.*, 2005, 11, 99; Cass. Sez. V Civ. 7 novembre 2005, n. 21508, in *Giust. civ. Mass.*, 2005, 7/8, 24; Cass. Sez. V Civ. 8 aprile 2010, n. 8313, in *Dir. giur. agr. al. amb.*, 2012, 4, 263; Cass. Sez. V Civ. 19 febbraio 2014, n. 6899, in banca dati *DeJure*; Cass. Sez. V Civ. 7 gennaio 2015, n. 33, in *Diritto&Giustizia*, 9 gennaio 2015 e in banca dati *BigSuite*.

<sup>17</sup> Si veda Cass. Sez. V Civ. 21 gennaio 2013, n. 1332, in *Giust. civ. Mass.*, 2013 e in banca dati *BigSuite*.

<sup>18</sup> Si veda Cass. Sez. V Civ. 24 luglio 2013, n. 18022, in *Giust. civ. Mass.*, 2013 e in banca dati *BigSuite*.

assoggettamento alla quota variabile della tariffa.

Occorrerà, quindi, verificare se tale soluzione adottata dai giudici di merito verrà accolta anche dalle giurisprudenze superiori nell'ottica di dare una concreta applicazione al principio del «chi inquina paga».

*Marta Basile - Claudio Sciancalepore*