



Associazione fra le società
italiane per azioni

Spettabile
Fise – Unire
Via Poggio Laurentino, 11
00144 Roma (RM)

VA/EM/ss
P.A. 150AIN

Roma, 6 Marzo 2015

Telefax: 06-5919955

Alla cortese attenzione della dott.ssa Maria Letizia Nepi

Oggetto: Tassa sui rifiuti (TARI – TARSU) – Individuazione della superficie tassabile per le imprese esercenti il servizio di recupero dei rifiuti

Rispondiamo al Vostro quesito del 17 dicembre 2014 con il quale avete chiesto chiarimenti in merito alle modalità di determinazione della superficie imponibile ai fini della tassa sui rifiuti che devono essere adottate dalle imprese che si occupano del recupero dei rifiuti.

In particolare, la questione da Voi sollevata riguarda la possibilità di ritenere non imponibili ai fini della Tari e della Tarsu le superfici funzionalmente connesse all'attività di recupero dei rifiuti, in quanto produttive di rifiuti speciali, alla luce delle prescrizioni contenute nell'art. 1, commi 641 e 649, della legge n. 147 del 2013 e dell'art. 63 del decreto legislativo n. 507 del 1993. Occorre cioè verificare alla luce delle norme che disciplinano il presupposto oggettivo della Tari e della Tarsu se le aree asservite al ciclo di lavorazione dei rifiuti possano risultare non imponibili ai fini dell'applicazione della tassa sui rifiuti in quanto idonee a generare rifiuti speciali e non rifiuti urbani.

Per comprendere la portata della questione, a nostro avviso, occorre preliminarmente considerare l'attività svolta dalle imprese che si occupano del recupero dei rifiuti. L'attività di lavorazione dei rifiuti inizia con una fase di selezione della "materia prima" idonea ad essere rigenerata (plastica, vetro,

00187 Roma Piazza Venezia 11
tel. +39 06.695291
fax +39 06.6790487 / +39 06.6781254
www.assonime.it
e-mail: assonime@assonime.it
cod. fisc. 80053570588

20123 Milano Via Santa Maria Segreta 6
tel. +39 02.86997450 / fax +39 02.86997009
e-mail: assonime.milano@assonime.it

1040 Bruxelles Rue Belliard 4-6
tel. +32 2.2341070 / fax +32 2.2305362
e-mail: assonime.bruxelles@assonime.it

alluminio, etc.) all'interno della massa dei rifiuti raccolti. Il materiale selezionato viene poi lavorato, attraverso specifici trattamenti, fino a divenire "materia prima secondaria" (materiale cioè idoneo ad essere utilizzato da altre imprese) oppure "rifiuto speciale" (in quanto materiale non riciclabile e, quindi, destinato allo smaltimento nei modi prescritti dalla legge).

Le superfici degli impianti delle suddette imprese, dunque, ricomprendono tanto le aree di diretta lavorazione dei rifiuti quanto quelle di deposito e stoccaggio delle materie prime e dei prodotti risultanti dalle diverse fasi di lavorazione.

Proprio riguardo alle superfici funzionalmente connesse all'attività di lavorazione dei rifiuti, come detto, è sorto il dubbio se esse siano o meno ricomprese nella superficie imponibile ai fini della Tari e della Tarsu.

Per quanto riguarda la Tari, l'ambito applicativo della nuova tassa sui rifiuti è determinato dalla lettura congiunta dei commi 641 e 649 dell'art. 1 della legge n. 147 del 27 dicembre 2013. Il suddetto comma 641 prevede che *"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"*. Il presupposto impositivo individuato dal comma 641 è ribadito dal comma 649 del medesimo articolo 1 ove è prescritto che *"Nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente. Per i produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani, nella determinazione della TARI, il comune disciplina con proprio regolamento riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati. Con il medesimo regolamento il comune individua le aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili e i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di dette attività produttive, ai quali si estende il divieto di assimilazione"*.

Per quanto riguarda la Tarsu, l'art. 62, comma 3, del decreto legislativo n. 507 del 1993, come evidenziato dalla Corte di Cassazione in una recente sentenza¹, richiede quale presupposto applicativo della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani *“l'occupazione o la detenzione di locali e aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, salva la necessità di escludere dalla superficie tassabile la <<parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti>>”*.

Sia nella disciplina della Tari che in quella della Tarsu, dunque, non sono state dettate puntuali prescrizioni in merito alle superfici funzionalmente connesse all'attività produttiva.

Proprio per l'assenza di univoche prescrizioni normative, tuttavia, particolarmente rilevanti risultano i chiarimenti che sono stati resi dal Dipartimento delle Finanze nella risposta prot. n. 38997 del 9 ottobre 2014 riguardo all'applicazione della tassa sui rifiuti agli immobili nei quali viene svolta l'attività industriale di produzione di tubi in acciaio senza saldatura. In questo pronunciamento di prassi, infatti, sono state fornite importanti indicazioni sull'applicazione della Tari e della Tarsu alle superfici adibite allo stoccaggio di materie prime, ai magazzini intermedi di produzione e ai magazzini adibiti allo stoccaggio dei prodotti finiti. Le conclusioni formulate dal Dipartimento delle finanze nella suddetta risposta n. 38997 riguardo all'applicazione della Tari ai magazzini e alle altre superfici funzionalmente connesse all'attività di produzione, peraltro, sono state successivamente confermate in termini ancor più chiari nella risoluzione n. 2/DF del 9 dicembre 2014.

Per quanto riguarda la Tari, il Dipartimento ha chiarito che *“i magazzini intermedi di produzione e quelli adibiti allo stoccaggio dei prodotti finiti devono essere considerati intassabili in quanto produttivi di rifiuti speciali, anche a prescindere dall'intervento regolamentare del comune di cui al terzo periodo del*

¹ Vedi sentenza della Corte di Cassazione, sez. V, n. 16858 del 24 luglio 2014.

comma 649 dell'art. 1 della L. n. 147 del 2013. Devono essere parimenti escluse dall'ambito applicativo della TARI le aree scoperte che danno luogo alla produzione, in via continuativa e prevalente, di rifiuti speciali non assimilabili, ove siano asservite al ciclo produttivo. Il comune, a sua volta, in applicazione di quanto previsto dal terzo periodo del citato comma 649, deve individuare le ulteriori superfici produttive di rifiuti speciali assimilabili ai quali si estende il divieto di assimilazione".

Secondo il Ministero, dunque, tutte le aree legate alla produzione ed idonee a generare rifiuti speciali non possono essere ritenute rilevanti ai fini dell'applicazione della tassa sui rifiuti introdotta dalla legge di stabilità 2014, a prescindere da qualsiasi diversa indicazione recata nei regolamenti comunali. Tale prescrizione di esclusione è stata ritenuta valida ed efficace non soltanto per le aree direttamente destinate alla attività di "produzione" ma anche per le aree che risultano funzionalmente connesse all'attività produttiva vera e propria. In particolare, i magazzini sono stati esclusi dall'ambito applicativo della TARI *iuris et de iure*, mentre le aree scoperte potranno beneficiare dell'esenzione dalla tassa sui rifiuti nel caso in cui venga provato che su di esse, ove asservite all'attività produttiva, siano prodotti, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali non assimilabili.

In merito alla Tarsu, il Dipartimento, pur riconoscendo che, in linea di principio, *"non sono esclusi i locali e le aree destinati all'immagazzinamento o alla cessione dei prodotti finiti, i quali rientrano nella previsione generale di tassabilità, a qualunque uso siano adibiti, posta dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, art. 62, comma 1, prima parte, come nel caso in esame..."*¹², ha chiarito che *"è onere del contribuente provare, ai fini dell'esclusione dalla superficie tassabile di quella destinata a lavorazioni industriali, ai sensi del D.Lgs. n. 507 del 1993,*

¹² Prosegue la Corte chiarendo che *"Infatti il collegamento funzionale con l'area produttiva, destinata alla lavorazione industriale, delle aree destinate all'immagazzinamento dei prodotti finiti, come di tutte le altre aree di uno stabilimento industriale, tra cui quelle adibite a parcheggio, a mensa e ad uffici, non assume rilievo, atteso che tale collegamento funzionale fra aree non è stato previsto come causa di esclusione dalla tassazione neanche dalla legislazione precedente l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 507 del 1993".* Vedi sentenza della Corte di Cassazione n. 23390 del 4 novembre 2009.

*art. 62, comma 3, che nelle aree adibite a tali produzioni si formino rifiuti speciali, e che allo smaltimento di tali rifiuti provveda lo stesso produttore a sue spese*³.

Per quanto riguarda la tassa sui rifiuti solidi urbani, dunque, il Dipartimento delle finanze, attraverso una lettura congiunta delle diverse pronunce della Corte di Cassazione che si sono succedute sulla materia *de qua*, ha implicitamente affermato la prevalenza del principio generale di esclusione per le superfici "generatrici" di rifiuti speciali rispetto alle norme che definiscono l'ambito oggettivo di applicazione della tassa. Secondo le indicazioni ministeriali, cioè, l'assolvimento dell'onere probatorio riguardo alla produzione di rifiuti speciali consente di escludere in ogni caso determinate superfici dall'applicazione della TARSU, a prescindere dal fatto che esse siano direttamente destinate all'attività produttiva oppure risultino solamente ad essa funzionalmente connesse.

La suddetta interpretazione ministeriale, tuttavia, non risulta unanimemente condivisa poiché molti Comuni italiani continuano a ritenere rilevanti ai fini dell'applicazione della Tari e della Tarsu i magazzini e le aree scoperte funzionalmente connesse all'attività di recupero dei rifiuti.

Seppur con le necessarie cautele del caso, a nostro avviso, l'applicazione alla fattispecie in esame delle indicazioni fornite dal Dipartimento delle finanze nei suddetti pronunciamenti di prassi dovrebbe portare alla conclusione che le aree in cui i rifiuti vengono "depositati" prima della lavorazione per la selezione della "materia prima", le aree "di transito" del prodotto risultante dalle diverse fasi di lavorazione dei rifiuti e, infine, le aree di stoccaggio di quello che rappresenta il risultato finale della lavorazione dei rifiuti dovrebbero ritenersi:

a) escluse dall'applicazione della Tari nel caso in cui siano costituite da magazzini, mentre nel caso in cui siano costituite da aree scoperte, esse dovranno ritenersi intassabili ai fini Tari qualora il contribuente dimostri il loro "asservimento" al ciclo produttivo e la loro idoneità a produrre in via continuativa e prevalente rifiuti speciali non assimilabili;

³ Vedi sentenza della Corte di Cassazione n. 9631 del 13 giugno 2012.

The logo for assonime, featuring the word "assonime" in a lowercase, serif font. The letter "o" is stylized with a circular graphic element inside it.

PAGINA 6

b) escluse altresì dalla superficie imponibile ai fini Tarsu, tanto se costituite dai magazzini quanto se costituite da aree scoperte, a condizione che il contribuente dimostri la loro idoneità a generare rifiuti speciali non assimilabili.

Per le imprese che si occupano del recupero dei rifiuti, infatti, sembra logico ritenere che l'oggetto della lavorazione, proprio in ragione dell'attività di impresa svolta, perda la sua oggettiva natura di "scarto" e assuma quella di "materia prima" o di "semilavorato" (indispensabile allo svolgimento della attività sia nel momento iniziale del processo di lavorazione sia nel corso di esso) oppure di "materia prima secondaria" o di "rifiuto speciale" (alla fine del processo di lavorazione). Ai fini dell'applicazione della Tari e della Tarsu, cioè, i luoghi di lavorazione, stoccaggio, deposito o immagazzinamento dei "rifiuti" lavorati dalle aziende di recupero dovrebbero essere trattati allo stesso modo in cui vengono trattati i luoghi occupati dalle "materie prime", dai "semilavorati", dai "beni merce" e dagli "scarti di lavorazione" delle imprese che interessano altri settori produttivi.

Un'interpretazione diversa – un'interpretazione cioè che riconoscesse l'imponibilità delle superfici funzionalmente connesse all'attività di lavorazione dei rifiuti solamente in ragione del "prodotto" lavorato – potrebbe rappresentare, al contrario, una violazione dei principi costituzionali di eguaglianza e di libera iniziativa in campo economico poiché introdurrebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra le imprese che si occupano del recupero dei rifiuti e tutte le altre che "lavorano" beni diversi. Applicare la tassa sui rifiuti alle aree funzionalmente connesse all'attività di lavorazione dei rifiuti senza tener conto dei chiarimenti ministeriali, infatti, finirebbe col determinare un'illogica ed incostituzionale penalizzazione dell'intera categoria delle imprese che si occupano del recupero dei rifiuti rispetto a tutte le altre che svolgono attività diverse.

Rimanendo a disposizione per qualunque chiarimento si rendesse utile o necessario, porgiamo i nostri cordiali saluti.

A handwritten signature in dark ink, appearing to read "S. Miccò".

Il Direttore Generale