

Allegato 1 alla deliberazione dell'ASSEMBLEA
n. 8 del 11.05.2014

Spett.le

Ato Rifiuti Toscana Sud

All'attenzione del

Prof. Ing. Andrea Corti

Oggetto: parere in materia di determinazione dei costi del piano economico finanziario della Tares/Tari.

Contratto di prestazione d'opera professionale datato 10.3.2014.

Premessa

Con contratto di prestazione d'opera professionale datato 10 marzo 2014, Codesta Ato mi ha incaricato di rendere un parere avente ad oggetto il seguente quesito:

- “ .. se nella delibera Assembleare n. 22 del 19.12.2013, in via generale e, specificatamente, per la parte che attiene al computo del tasso di morosità nell'ambito del Corrispettivo del Servizio di Ambito, siano da rinvenirsi elementi contrastanti con le modalità di definizione del Corrispettivo dei Piani Economici Finanziari di cui alla legge n. 147/2013;
- se sia legittima – all'interno del Corrispettivo del Servizio di Ambito riconosciuto al Gestore Unico, con effetti quindi entro il PEF che dovrà essere determinato in relazione alla determinazione della TARI 2014 – l'individuazione, a titolo di accantonamento, di un valore di preventivo della morosità, dovuto dai Comuni al Gestore Unico, calcolato come il 3% rispetto al valore complessivo del Corrispettivo provvisorio del Servizio di Ambito. Quanto detto fermo restando che detto valore, a consuntivo, verrebbe concretamente individuato sulla base degli effettivi ritardati/mancati pagamenti al tasso di interesse calcolato sulla base della vigente normativa”.

A tale scopo, mi sono stati trasmessi un estratto della delibera assembleare n. 22 del 19.12.2013 e il testo dell'accordo integrativo del 24.12.2013, concluso tra Codesta Ato, la società “Servizi Ecologici Integrati Toscana, s.r.l.”, nella sua qualità di gestore unico d'ambito, e la società “Siena Ambiente s.p.a.”

Nel testo della suddetta delibera assembleare, tra le premesse, si legge in particolare l'opportunità di valutare che

VIA PICCOLINI, 59 70122 BARI TEL. 080.5212203 FAX 080.5212188
VIA DIRITTO, 114/819 70124 BARI TEL. 080.5061524 FAX 080.5082163
PARTITA IVA 03456690720 CODICE FISCALE LVGTQU DDC19 C976F

LUIGI LOVECCHIO 
 DOTTORE COMMERCIALISTA

“al fine della regolamentazione di quanto in precedenza indicato viene proposta la sottoscrizione di apposito Accordo Integrativo del contratto per l'affidamento del servizio di gestione integrata dei rifiuti urbani ATO toscana sud stipulato in data 27.3.2013” e più oltre

“si proceda alla concreta definizione delle voci (ritardati o mancati pagamenti, tasso di interesse) che comporranno, a livello comunale, il calcolo, a consuntivo, del valore del tasso di morosità”

La parte dispositiva della delibera medesima, al punto 4, autorizza pertanto il prof. Ing. Andrea Corti “alla stipula del predetto Accordo Integrativo del contratto per l'affidamento del servizio di gestione integrata dei rifiuti urbani ATO Toscana sud stipulato in data 27.3.2013, nelle forme ritenute idonee e necessarie e comunque autorizzando fin d'ora lo stesso Direttore Generale ad apportare in modo funzionale alla stipula dell'accordo quelle limitate modifiche che si potranno rendere necessarie”.

In attuazione della ridetta delibera, è stato infine redatto l'accordo integrativo del 24.12.2013, sopra meglio individuato, che, all'articolo 3, relativamente alle modalità di determinazione del corrispettivo provvisorio del servizio di ambito spettante al gestore unico, al punto (xiii) stabilisce “a titolo di accantonamento del valore di preventivo della morosità calcolato come il 3% rispetto al valore complessivo del Corrispettivo provvisorio del Servizio di Ambito (al netto delle voci di cui al presente punto e al successivo); pari quindi a 4,91 milioni di euro, la cui ripartizione a livello comunale sarà oggetto di definizione nella fase di messa a punto del Corrispettivo di Gestione Impianto di cui all'articolo 3.4. A consuntivo tale valore sarà calcolato concretamente sulla base dei ritardati/mancati pagamenti e del tasso di interesse calcolato sulla base della vigente normativa”.

L'importo dell'accantonamento a titolo di morosità, riferita ai pagamenti dovuti dai singoli comuni al gestore unico, quale corrispettivo per il servizio di ambito, secondo quanto precisato nel quesito, è destinato a divenire una componente del piano economico finanziario da finanziare con il gettito del tributo sui rifiuti.

Alla luce di quanto precede, pertanto, il parere richiesto ha ad oggetto, in sintesi, la legittimità della ricomprensione nel costo da finanziare con il gettito del tributo sui rifiuti della suddetta componente riferibile alla morosità attesa nei pagamenti da effettuarsi dai comuni in favore del gestore unico, fermo restando il principio secondo cui, a consuntivo, la medesima componente di costo verrebbe determinata secondo l'effettiva morosità verificatasi nell'esercizio di competenza.

1. Sulla natura giuridica del vigente prelievo sui rifiuti e sulle conseguenze in materia di disciplina dei criteri di determinazione del costo da finanziare

Il quesito è riferito all'annualità 2014. Ne consegue che la disciplina di riferimento è quella della Tari (tassa rifiuti), recata nell'articolo 1, commi da 641 a 668, nonché commi da 682 a

702, della legge n. 147/13, che ha sostituito, con effetto dal primo gennaio 2014, la Tares, disciplinata nell'articolo 14, D.L. n. 201/11. La normativa di riferimento della Tari, peraltro, si pone sotto il profilo sostanziale in linea di continuità con quella della Tares, come riconosciuto tra l'altro dalla stessa relazione illustrativa al D.L. n. 16/14 (il primo decreto correttivo della Tari), a commento della norma che consente l'affidamento diretto del nuovo tributo ai soggetti che gestivano la Tares ovvero il servizio di gestione dei rifiuti nel 2013 ("... Tari la quale rappresenta obiettivamente un'ulteriore razionalizzazione della Tares").

Elementi di continuità tra le due entrate sono, in particolare, rappresentati dalla natura tributaria di entrambe, che appartengono alla categoria della tassa, e dalle regole di determinazione della tariffa. Sotto quest'ultimo profilo, il comma 651 della citata legge n. 147/13 prevede che "il comune nella determinazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al D.P.R. n. 158/99". Una previsione del tutto analoga era contenuta nell'articolo 14, c. 9, D.L. n. 201/11, in relazione alla Tares.

Secondo l'impostazione dottrinale e giurisprudenziale tradizionale, la caratteristica delle tasse è quella di rispondere al criterio del beneficio, in alternativa al criterio della capacità contributiva, di cui all'articolo 53, della Costituzione, tipica delle imposte. Le tasse sono cioè giustificate dalla circostanza che il contribuente si avvale di una utilità pubblica e pertanto deve partecipare alla ripartizione delle spese sostenute per rendere tale utilità. Una recente rilettura di questa classificazione (Del Federico), ritiene invece che sia le tasse che le imposte debbano essere ricondotte al paradigma normativo di cui all'articolo 53 della Costituzione. La differenza tra le due tipologie di prelievo sarebbe pertanto rappresentata dalla circostanza che mentre per le tasse il criterio di riparto è costituito dalla capacità economica insita nella fruizione di un servizio pubblico, entro i limiti del costo sostenuto per effettuare il servizio stesso, per le imposte il criterio di riparto sarebbe costituito dalla capacità economica qualificata, intesa come indice reddituale o patrimoniale, trattandosi del concorso alle spese relative a servizi indivisibili, che, per loro natura, non consentono riferimenti corrispondenti alla intensità della loro fruizione.

Va peraltro evidenziato e ricordato che la tassa non è mai corrispettiva di un servizio, poiché essa si traduce in una obbligazione *ope legis*, e non di origine contrattuale. Anche nelle ipotesi in cui la normativa di riferimento prevede l'obbligo da parte del soggetto pubblico di rendere il servizio a fronte del pagamento della tassa, si è comunque a cospetto di due obbligazioni unilaterali previste dalla legge, giammai di un rapporto sinallagmatico tipico delle prestazioni privatistiche.

In entrambe le sopra riportate concezioni è comunque fermo il principio secondo cui nella tassa il punto di riferimento per il riparto in capo ai singoli contribuenti è rappresentato dal costo del servizio. Qualora il legislatore decidesse di addebitare ai soggetti passivi un importo complessivamente superiore al costo del servizio occorrerebbe utilizzare un criterio di riparto rappresentato dalla capacità economica qualificata (ovvero, nell'impostazione tradizionale, della capacità contributiva), in analogia con le imposte.

Alla luce della ricostruzione sistematica dianzi sintetizzata, è agevole comprendere come la definizione delle componenti del costo del servizio pubblico che costituisce la giustificazione

dell'istituzione della tassa, in quanto fondamento dell'importo posto a carico del singolo utente, sia elemento che deve essere delineato con sufficiente precisione nella legislazione di riferimento. In proposito, è corretto affermare che i criteri per la determinazione del costo del servizio rappresentano nelle tasse ciò che l'aliquota massima rappresenta per le imposte: in entrambi i casi, si tratta di aspetti fondamentali del prelievo che pertanto rientrano nell'ambito di applicazione della riserva di legge, di cui all'articolo 23 della Costituzione. In questo senso, è immediato il collegamento con il disposto di cui all'articolo 52, c. 1, D. Lgs. n. 446/97, a mente del quale i comuni hanno potere regolamentare generale in materia di tributi propri, con eccezione della definizione della fattispecie imponibile, dei soggetti passivi e *dell'aliquota massima*.

2. Sulla disciplina di determinazione della tariffa della Tari, di cui al D.P.R. n. 158/99.

Il D.P.R. n. 158/99 svolge per l'appunto la funzione di determinare normativamente le regole di costruzione della tariffa della Tari, individuando innanzitutto le componenti del costo del servizio da coprire con il gettito della tassa. Al riguardo, si osserva che, del tutto condivisibilmente, le linee guida del Ministero delle Finanze alla redazione del piano economico finanziario della Tares, pacificamente applicabili anche nell'ambito della Tari, precisano che "nel Pef vanno dunque inserite tutte e sole le voci di costo indicate dal D.P.R. 158/1999, cosicché:

- nessun costo che non sia previsto dal metodo può rientrare nel PEF;
- nessun costo individuato come rilevante può esserne escluso;
- le voci di costo entrano esattamente nella misura consentita dal medesimo D.P.R. 158/1999, e pertanto nessun costo può essere inserito nel PEF per un valore diverso – maggiore o minore – di quanto è previsto dal metodo."

In forza delle considerazioni sopra esposte è pertanto agevole concludere che non vi è spazio alcuno per inserire nel PEF, da porre a base della tariffa della Tari un importo a titolo di morosità imputabile a ritardi da parte dei comuni nel pagamento dei corrispettivi relativi alla gestione d'ambito in favore del gestore unico. Tanto, poiché la suddetta voce di costo è del tutto estranea alle previsioni del citato D.P.R. 158. Vale peraltro ricordare come il predetto metodo normalizzato sia stato adottato in attuazione dell'articolo 49, D. Lgs. n. 22/97, (cd "Tia1"), che, nelle intenzioni dell'estensore della norma, avrebbe dovuto costituire un prelievo corrispettivo di carattere patrimoniale, applicato dal gestore direttamente nei riguardi dell'utente (si veda l'articolo, 49, commi 9 e 13, citato D. Lgs. n. 22/97). È noto che tale modello di riferimento è stato rigettato dalla giurisprudenza di vertice (ex multis, sentenza n. 238/2009 della Corte Costituzionale), in favore di un modello di tipo tributario, e nonostante è altrettanto indubbio che il suddetto D.P.R. n. 158/99 è stato concepito in funzione dello schema dei corrispettivi privatistici.

Ne deriva che tutte le componenti di costo considerate nel decreto attengono, idealmente, solo ai rapporti tra utente/contribuente e affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani (si

pensi, ad esempio, ai costi riferiti all'accertamento e alla riscossione della tariffa: CARC) e non a quelli intercorrenti tra comune e gestore.

Anche sotto questo profilo dunque emerge l'illegittimità della ipotizzata inclusione nel PEF della Tari dell'accantonamento afferente alla morosità dei comuni nel pagamento dei corrispettivi contrattuali al gestore unico.

Conclusioni:

- nell'ambito delle entrate tributarie qualificabili come tasse, quali la Tari e la Tares, il criterio di riparto del carico tributario tra i soggetti passivi è rappresentato, a seconda delle tesi, dal principio del beneficio ovvero dalla capacità economica insita nella fruizione del servizio pubblico;
- nelle tasse, in linea di principio, oggetto del riparto è il costo del servizio pubblico al quale la tassa è correlata. Qualora il legislatore decidesse di addebitare agli utenti/contribuenti un importo maggiore del costo del servizio, occorrerebbe utilizzare come criterio di riparto la capacità contributiva ovvero la capacità economica qualificata dal riferimento ad indici di natura reddituale o patrimoniale;
- ne deriva che la definizione del costo del servizio, in quanto posta a fondamento del meccanismo di riparto nei riguardi dei soggetti passivi e dunque della struttura del tributo, appartiene a materia riservata al legislatore statale, ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione ed in sintonia con quanto dettato nell'articolo 53, c. 1, D. Lgs. n. 446/97, in materia di potestà regolamentare comunale;
- nel contesto della Tari, il compito di definire i costi del servizio è assegnato dal legislatore al D.P.R. n. 158/99;
- alla luce delle disposizioni del suddetto decreto, risulta pertanto chiara l'illegittimità della inclusione nel PEF da finanziare con il gettito della Tari dell'accantonamento relativo alla morosità dei comuni nel pagamento del corrispettivo dovuto al gestore unico, in quanto componente del tutto estranea al provvedimento in esame, ancor più ove si consideri che il suddetto decreto è concepito per accogliere unicamente le voci di spesa afferenti ai rapporti tra gestore e utenti/contribuenti. La soluzione ovviamente non cambia qualora in luogo dell'accantonamento si proceda alla contabilizzazione, a consuntivo, dell'effettivo onere finanziario derivante dai ritardi concretamente accumulati dai comuni nel pagamento del corrispettivo suddetto.

Tanto dovevo in esecuzione dell'incarico conferito.

I migliori saluti

Bari,

