

### 5.3.2 L'elaborazione giurisprudenziale e l'onere di motivazione

A. L'indirizzo interpretativo sopra riportato, anticipato ancora negli anni '60 da una isolata pronuncia della Commissione centrale<sup>44</sup>, appare nettamente prevalente nella giurisprudenza dei giudici amministrativi che, con una copiosa serie di pronunce, hanno ribadito l'illegittimità della commisurazione delle tariffe a criteri diversi dall'attitudine dei locali a produrre rifiuti, in particolare alla redditività economica delle attività ivi svolte, giacché ciò avrebbe trasformato la tassa in imposta, dovendosi, al contrario, commisurare il prelievo all'idoneità delle singole categorie di locali ad incidere sul costo del servizio<sup>45</sup>.

Ciò non equivale ad affermare — hanno rilevato alcune pronunce — che la redditività o la non redditività di talune categorie di locali debba sempre restare del tutto irrilevante. Sotto un primo profilo, la considerazione di tale elemento risulta corretta nell'ambito delle esenzioni e delle agevolazioni che la legge consente ai comuni di accordare discrezionalmente, peraltro, non perché i locali non produttivi di reddito abbiano, per ciò soltanto, titolo ad un trattamento di indiscriminato favore, ma in relazione a principi di solidarietà e di socialità che i comuni possono e non debbono tenere in conto. Inoltre, e soprattutto, la natura dell'attività economica esercitata nei locali, vista quale "proiezione soggettiva della destinazione d'uso dei medesimi", può essere considerata quale parametro alla stregua del quale operare una differenziazione tra le varie categorie di utenze — distinguendo innanzitutto tra destinazione abitativa e destinazione produttiva e, all'interno di quest'ultima, tra categorie di attività imprenditoriali — a condizione che le valutazioni compiute dall'ente impositore siano adeguatamente motivate in relazione alla natura ed alle finalità del tributo. L'attività economica svolta nei locali può, cioè, essere considerata elemento rilevante al fine della individuazione delle varie categorie di utenza, purché tale elemento sia considerato sotto il preminente profilo dell'idoneità dell'attività stessa a produrre rifiuti e, quindi, a fruire del servizio comunale<sup>46</sup>.

**44** Comm. trib. centr., 12 dicembre 1962, n. 65931, in "Boll. trib.", 1963, p. 1201.

**45** Cons. Stato, sez. V, 20 aprile 1991, n. 612, in "Cons. st.", 1991, I, p. 719; Cons. Stato, sez. V, 23 novembre 1995, n. 1619, in "Foro amm.", 1995, p. 2626; Cons. Stato, sez. V, 19 maggio 1998, n. 619, in "Boll. trib.", 1998, p. 1912; Cons. Stato, sez. V, 29 maggio 2000, n. 3092, ivi, 2000, p. 1593.

**46** Per tutte: Cons. Stato, sez. V, 13 novembre 1981, n. 550, in "Fin. loc.", 1982, p. 929; Cons. Stato, sez. V, 28 luglio 1987, n. 472, ivi, 1987, II, 572; Cons. Stato, sez. V, 20 aprile 1991,

Emerge, così, il ruolo assolutamente centrale rivestito dalla *motivazione* dei regolamenti della tassa (in ordine alle categorie di utenza) e dei provvedimenti deliberativi delle tariffe<sup>47</sup>, nei quali è necessario dare congruamente conto dei criteri adottati, da rapportare in ogni caso alla diversa idoneità a produrre rifiuti e a fruire del servizio. Del resto, l'art. 69, comma 2, d.lgs. 507/1993 — norma considerata prevalente, per il suo carattere di specialità e maggiore garanzia procedimentale, sulla disciplina generale di cui all'*art. 3, l. 7 agosto 1990 n. 241* — specifica che “Ai fini del controllo di legittimità, la deliberazione deve indicare le ragioni dei rapporti stabiliti tra le tariffe”.

Correlativamente, si evidenziava l'illegittimità delle deliberazioni immotivate o con motivazione insufficiente, oppure fondate su criteri irrazionali o non congruenti con le finalità della tassa o comunque affette da vizi di eccesso di potere o di illogicità<sup>48</sup>.

Più di recente è stato rimarcato che — pur dovendosi riconoscere la discrezionalità che la legislazione riserva all'amministrazione locale in sede di graduazione ed eventuale accelerazione del processo di copertura dei costi del servizio — la scelta del comune di differenziare le tariffe relative agli alberghi e ai campeggi da un lato e i collegi dall'altro, e di avvicinare la tassazione dei primi due tipi di utenza alla tassazione applicata a banche, uffici e studi professionali e la tassazione dei collegi a quella delle abitazioni private, in modo da incidere sulle categorie di contribuenti avvantaggiate dalle tariffe precedenti, senza incidere su quelle già gravate da un livello alto di imposizione, non contrasta con i criteri previsti dall'art. 65 del d.lgs. 507/1993, né risulta affetta da profili di sproporzionalità o irrazionalità suscettibili di sindacato giurisdizionale, essendo espressione non irragionevole, a condizione che sia adeguatamente

n. 612, in “Cons. st.”, 1991, I, p. 719; Cons. Stato, sez. V, 15 giugno 1992, n. 552, ivi, 1992, I, p. 785; Cons. Stato, sez. V, 28 gennaio 1998, n. 108, ivi, 1999, p. 65.

**47** Anche *per relationem*, con rinvio, ad es. al parere di una commissione consiliare: TAR, Lazio, 7 agosto 1990, n. 1568, in “Fin. loc.”, 1992, p. 697.

**48** TAR Lombardia, sez. Brescia, 23 giugno 1986, n. 275, in “Comm. trib. centr.”, 1986, II, p. 885; TAR Lazio, sez. Latina, 15 dicembre 1995, n. 932, in “Fin. loc.”, 1996, p. 1208; Cons. Stato, sez. V, 12 ottobre 1995, n. 1419, ivi, 1996, p. 964; Cons. Stato, sez. V, 15 giugno 1992, n. 552, in “Cons. St.”, 1992, I, p. 785; Cons. Stato, sez. V, 28 gennaio 1998, n. 108, in “Trib. loc e reg.”, 1998, p. 303; TAR Emilia-Romagna, 5 aprile 2001, n. 300, in “www.cerdef.it”; TAR Liguria 3 settembre 2002 n. 908, in Foro amm., 2002, p. 2828; TAR Lazio, sez. II, 17 dicembre 2004, n. 1215, in “Azienditalia. Finanza e tributi”, n. 14/2004, p. XXIII. TAR Lazio, Latina 8 luglio 2009 n. 675 ivi [www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it); TAR Lazio, Latina 19 febbraio 2009, n. 127, ivi; TAR Sardegna 11 marzo 2008, n. 411, ivi. TAR Sicilia, Palermo, sez. I, 1° ottobre 2009, n. 1550, in Fisco online 2009.

motivata – della discrezionalità riconosciuta in materia all'amministrazione, alla luce del criterio legale della capacità di produzione dei rifiuti previsto all'art. 65, comma 1, d.lgs. 507/1993<sup>49</sup>.

E, in senso ancor più esplicito, è stato posto in luce che in forza dell'art. 69 d.lgs. 507/1993, la deliberazione con la quale vengono istituite le differenti aliquote tariffarie applicabili alle categorie di utenze del territorio comunale deve contenere, in particolare, le ragioni dei "rapporti" stabiliti tra le tariffe, con l'effetto che la delibera carente di tale specificazione è illegittima e quindi annullabile<sup>50</sup>.

Secondo un diverso orientamento giurisprudenziale, dapprima decisamente minoritario, ma che come vedremo è stato fatto proprio anche dalla Corte di Cassazione, deve invece essere affermata l'*ampia discrezionalità* del comune nella fissazione delle tariffe, cosicché la motivazione è poco o addirittura per nulla necessaria, anche in relazione alla natura di atto generale della deliberazioni in esame ai sensi dell'art. 3 l. 142/1990, restringendo correlativamente i limiti del sindacato giurisdizionale alla sola manifesta illogicità o iniquità<sup>51</sup>.

In questo senso, un tribunale amministrativo, in una non recente sentenza<sup>52</sup>, già rimarcava che "la tassa per la raccolta e il trasporto di rifiuti solidi va commisurata alla proporzione in cui il costo totale del servizio (o di quella parte di esso che è finanziato con la tassa) è imputabile, secondo un prudente apprezzamento, ai vari tipi di utenze; misura che non si ragguaglia soltanto alla quantità dei rifiuti che i vari usi hanno attitudine a produrre, ma anche alla qualità degli stessi, al luogo dove si producono, al numero e alla dimensione delle utenze omogenee e ad altre caratteristiche e circostanze, della produzione dei rifiuti e delle specifiche situazioni locali, rilevanti per l'organizzazione dei vari aspetti del servizio e così variamente incidenti su una pluralità di elementi di costo, relativi a soluzioni alternative di problemi organizzativi; parametri nella determinazione dei quali il comune dispone di una latitudine di valutazione tale da sottrarre la stessa alla censura di violazione di legge".

**49** Cons. Stato, sez. V., 10 febbraio 2009 n. 750 in "Fin. loc.", 2009, f. 6, p. 132.

**50** Cons. giust. Amm. Sicilia, parere n.133/2008 citato in ItaliaOggi del 21/04/2009.

**51** TAR, Campania, sez. Napoli, 9 aprile 1987, n. 212, in "Comm. trib. centr.", 1987, II, p. 559; TAR, Emilia Romagna, sez. Parma, 30 maggio 1988, n. 185, in "Fin. loc.", 1988, p. 1290; TAR, Calabria, sez. Catanzaro, 12 maggio 1992, n. 245, in "Comm. trib. centr.", 1992, II, p. 1621; TAR, Toscana, 11 luglio 1991, n. 384, in "Fin. loc.", 1993, p. 250; TAR, Toscana, 12 ottobre 1994, n. 475, ivi, 1994, I, p. 4493.

**52** TAR, Veneto, 15 giugno 1979 n. 257, in "Comm. trib. centr.", 1979, II, p. 1459.

Legittimamente — si concludeva — il comune discrimina tra gli usi dei locali produttivi di reddito e gli altri, per riservare a questi ultimi un trattamento più favorevole.

Adottando questa linea, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la presumibile quantità dei rifiuti non costituisce né l'unico né il principale elemento che possa assumere rilievo ai fini della commisurazione delle tariffe, dovendosi, invece, anche e soprattutto tener conto di altri elementi e circostanze inerenti a situazioni, talora complesse, non uguali per tutti i comuni e non suscettibili di sindacato da parte del giudice ordinario<sup>53</sup>. In senso più esplicito e più di recente, la S.C. ha affermato che la delibera comunale di determinazione della tariffa per la tassa rifiuti, non diversamente da qualsiasi atto amministrativo a contenuto generale o collettivo, si rivolge ad una pluralità indistinta — anche se determinabile, “ex post” — di destinatari, occupanti o detentori, attuali o futuri, di locali ed aree tassabili ai sensi degli artt. 62 e 63; con la conseguenza che non è pertanto configurabile alcun obbligo di motivazione dell'atto<sup>54</sup>.

### 5.3.3 La classificazione delle utenze

La legge di delega n. 421/1992 prescrive, tra i principi per la riforma del tributo, la configurazione di “un più diretto collegamento tra fruibilità del servizio ed applicazione della tassa”, anche mediante “la determinazione di parametri di commisurazione del prelievo sulla base della potenzialità di produzione dei rifiuti definita mediante parametri oggettivi”. In applicazione di tale obiettivo l'art. 68, d.lgs. 507/93 stabilisce che nel regolamento della tassa i comuni debbono indicare la classificazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie di locali ed aree *con omogenea potenzialità di rifiuti, tassabili con la medesima misura*

**53** Cass., S.U., 6 novembre 1981 n. 5849, in “Fin. loc.”, 1982, p. 565; cfr. anche Cass., 22 aprile 1982, n. 2482, in “Foro it.”, 1982, I, p. 2510, che ha sancito l'insindacabilità delle scelte tecniche in ordine alla determinazione delle tariffe, un volta che il gettito non superi il costo del servizio e sia rispettato il criterio della superficie e dell'uso dei locali. In senso analogo, TAR Toscana 14 dicembre 1990, n. 1010, in “Fin. loc.” 1992, p. 383, che ha confermato la legittimità di addossare una parte del carico imputabile alle utenze domestiche alle rimanenti, ritenendo ciò “connaturato al carattere anche contributivo del tributo, in cui una parte del costo del servizio in favore di alcune categorie di contribuenti sia addossato al resto della collettività o a parte di essa”.

**54** Cass. S.U. 20 luglio 2009, n. 16861, in “Azienditalia Fin. Trib.”, n. 22/2009, p. XXVII; Cass. 23 ottobre 2006, n. 22804, in Mass. Giur. It., 2006; nello stesso senso TAR Toscana, Sez. I, 13 luglio 2006, n. 3101, in [www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it) e, sia pur in relazione alla Tariffa rifiuti, TAR Toscana, sez. I, 29 maggio 2007, n. 800, in “Azienditalia. Fin. trib.”, n. 22/2007, p. XLV.

*tariffaria*, classificazione che costituisce il necessario riferimento e presupposto delle deliberazioni tariffarie, individuando le categorie e le sottocategorie ad omogenea produttività di rifiuti. In quest'ottica, il secondo comma dell'art. 68 propone una classificazione "di massima" e quindi non vincolante dei "gruppi di attività o di utilizzazione", articolata nelle seguenti categorie:

- a) locali ed aree adibiti a musei, archivi, biblioteche, ad attività di istituzioni culturali, politiche e religiose, sale teatrali e cinematografiche, scuole pubbliche e private, palestre, autonomi depositi di stoccaggio e depositi di macchine e materiale militari;
- b) complessi commerciali all'ingrosso o con superfici espositive, nonché aree ricreativo-turistiche, quali campeggi, stabilimenti balneari, ed analoghi complessi attrezzati;
- c) locali ed aree ad uso abitativo per nuclei familiari, collettività e convivenze, esercizi alberghieri;
- d) locali adibiti ad attività terziarie e direzionali diverse da quelle di cui alle lettere b), e) ed f), circoli sportivi e ricreativi;
- e) locali ed aree ad uso di produzione artigianale o industriale, o di commercio al dettaglio di beni non deperibili, ferma restando l'intassabilità delle superfici produttive di rifiuti non dichiarati assimilabili agli urbani<sup>55</sup>;
- f) locali ed aree adibite a pubblici esercizi o esercizi di vendita al dettaglio di beni alimentari o deperibili, ferma restando l'intassabilità delle superfici produttive di rifiuti non dichiarati assimilabili agli urbani.

Tale classificazione riveste, una duplice funzione, riconosciuta dal ministero delle finanze<sup>56</sup>, che va al di là della connotazione meramente transitoria, in attesa delle specifiche indicazioni formulate dai comuni. Da un lato, infatti, essa indirizza la discrezionalità dell'ente locale nell'individuazione delle categorie di utenza, in quanto se ne deve comunque "tener conto", sia pure "in linea di massima". Dall'altro, consente ai comuni di rifarsi alla tassonomia legislativa, evitando un'apposita indagine sulle categorie di utenza rientranti nel proprio territorio, sollevandosi

---

**55** La norma esclude altresì la tassabilità delle "superfici di lavorazione industriale", ma si tratta, come abbiamo detto al punto 4.2.1, di un residuo normativo, frutto di una svista del legislatore, da considerare ormai superato dalla classificazione dei rifiuti operata dal d.lgs. 22/1997 e ora dal T.U. Ambiente, d.lgs. n. 152/2006

**56** Circ. min. 22 giugno 1994, n. 95/E, cit

correlativamente da un onere di motivare adeguatamente le scelte compiute, come invece era richiesto dalla giurisprudenza formatasi sulle norme del TUFL.

In ordine all'articolazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie di utenza, da individuare secondo il già accennato *criterio di omogeneità*, la Corte di Cassazione ha puntualizzato che, poiché l'art. 68, comma 2, del d.lgs. 507/1993 prescrive di tener conto in particolare dei "locali ed aree adibite a pubblici esercizi o esercizi di vendita al dettaglio di beni alimentari o deperibili" (lettera f), è legittima l'individuazione di un'apposita categoria di esercenti il commercio ambulante di generi alimentari distinta da quella relativa all'esercizio della medesima attività in luogo fisso, considerate le particolari esigenze di radicale pulizia poste a carico del comune da una siffatta attività, al fine di garantire la pubblica igiene<sup>57</sup>.

È stata per contro censurata la previsione di una categoria differenziata (più elevata) per le seconde case, posto che se la TARSU è commisurata all'attitudine a produrre rifiuti, non è attribuibile all'ipotesi in questione una superiore potenzialità rispetto alle prime case<sup>58</sup>.

**Come è stato chiarito, l'art. 68 d.lgs. 507/1993** non prevede che il regolamento comunale debba stabilire i singoli coefficienti attribuiti alle varie attività in quanto le modalità di applicazione dei parametri di cui all'art. 65, menzionate dalla disposizione, indicano il metodo per giungere alla concreta determinazione del tributo, laddove l'individuazione dei singoli coefficienti non può essere rimessa ad un atto generale ed astratto, quale è il regolamento, ma compete all'Ente locale con il provvedimento con cui anno per anno determina in concreto l'ammontare della tassa dovuta<sup>59</sup>.

Va infine rimarcato come l'inclusione di diverse categorie di utenza all'interno della medesima lettera da parte del citato art. 68 non significhi affatto che alle stesse debba essere attribuita una medesima tariffa. Da un lato, infatti, la citata elencazione ha, come si è detto, valenza solo indicativa e non precettiva; ma soprattutto, include sotto la stessa lettera utenze che posseggono una diversa attitudine a produrre rifiuti, come ad es., per la lettera a), che ricomprende accanto a musei, archivi e bi-

<sup>57</sup> Cass. 6 dicembre 2004, n. 22858, in Trib. loc e reg.", 2005, p. 401; Cass. 16 novembre 2005, n. 23093, in "Boll. trib.", 2006, p. 516.

<sup>58</sup> Comm. Trib. Reg. Lombardia, 5 novembre 2002, n. 35, in "Trib. loc. reg.", 2003, p. 194.

<sup>59</sup> TAR Campania Napoli Sez. V, 25 febbraio 2008, n. 916, in [www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it).

biblioteche, le sale teatrali e cinematografiche o i depositi di stoccaggio e depositi di macchine e materiale militari. In particolare, ciò porta ed escludere che, come meglio vedremo nel par. 5.3.5, ai complessi alberghieri debba essere attribuita la medesima tariffa delle abitazioni, sebbene entrambi si trovino inclusi alla lettera c) dell'art. 68, rilevando, piuttosto, la diversa attitudine a produrre rifiuti.

### 5.3.4 Le tariffe

L'art. 65 d.lgs. configura due modalità di commisurazione della tassa:

- a) *criterio diretto* o *effettivo*, applicabile solo nei comuni con popolazione inferiore a 35.000 abitanti che vi abbiano optato, nel quale la tassa è ragguagliata alla qualità e quantità di rifiuti effettivamente prodotti e al costo dello smaltimento;
- b) *criterio indiretto* o *medio-ordinario*, applicabile in tutti i comuni, nel quale la tassa è parametrata alla quantità e qualità media ordinaria per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso cui i medesimi sono destinati, ed al costo dello smaltimento.

Nel criterio "medio-ordinario" le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea di utenza sono determinate dal comune, secondo il rapporto di copertura del costo prescelto entro i limiti di legge, moltiplicando il costo di smaltimento per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti" (art. 65, secondo comma, d.lgs. 507/1993). La legge esplicita, dunque, chiaramente non solo che l'ammontare del tributo richiesto al privato debba essere correlato all'attitudine dell'insediamento a produrre rifiuti, ma altresì predetermina il procedimento di determinazione delle varie tariffe, la cui deliberazione viene quindi a connotarsi come di *discrezionalità tecnica*, piuttosto che di vera e propria *discrezionalità amministrativa*.

Più nello specifico, detta  $T_s$  la tariffa applicabile alla tipologia  $s$ -esima di utenza, in base al dettato normativo dovrebbe aversi:

$$T_s = T_m \times I_{ps} \times I_{qs}$$

dove:

—  $T_m$  =: tariffa media generale per unità di superficie<sup>60</sup>;

<sup>60</sup> Rinviano per maggiori dettagli alla Circ. min. 22 giugno 1994, n. 95/E, cit.,  $T_m$  è dato dal prodotto del tasso di copertura  $t$  dei costi del servizio, determinato nei limiti di legge, per il costo

— Ips, Iqs coefficienti computati in relazione alla diversa attitudine, quantitativa e qualitativa delle diverse utenze a produrre rifiuti.

In *linea di fatto*, va detto che la mancanza di sufficienti dati statistici o di appropriate rilevazioni, locali o anche relative a più ampie aggregazioni territoriali, o comunque di altre metodologie attendibili in ordine alla produzione di rifiuti riferibile alle varie tipologie di utenza non ha consentito una reale applicazione della metodologia prevista dalla legge e, per converso, non ha impedito di dirottare il peso della contribuzione verso alcuni settori, in particolare a più elevata redditività, a vantaggio di altri settori, quali le famiglie, spesso per motivi puramente elettorali. In *linea di diritto*, va poi soggiunto che l'individuazione delle categorie di utenza e l'elaborazione delle nuove tariffe ai sensi del d.lgs. 507/93 (già prevista entro il 31 dicembre 1995 per l'applicazione a decorrere dall'anno successivo) è stata differita prorogando nel contempo le modalità già in uso, e risalenti quindi al TUFL, di anno in anno<sup>61</sup> e da ultimo sino al termine del periodo transitorio dalla tassa alla tariffa<sup>62</sup>, con ciò definitivamente rinunciando ad attuare uno dei pilastri portanti della riforma della TARSU.

Nel sistema indiretto l'effettiva quantità di rifiuti prodotta da un'utenza resta del tutto irrilevante e non consente quindi di modificare l'importo dovuto, appunto perché il criterio di commisurazione si basa su altri parametri (superficie e tariffe medie ordinarie); irrilevante è anche il carattere stagionale dell'utenza stessa (come ad es. gli esercizi alberghieri), salvo che il comune abbia attivato la riduzione facoltativa prevista per tale tipologia di utenza ai sensi dell'art. 66, comma 3, lett. c)<sup>63</sup>.

Quando sia invece attivato il criterio diretto il Comune dovrà innanzitutto individuare le specifiche tariffe per ogni tipologia di rifiuto, determi-

---

medio generale netto per unità di superficie (Cmg), a sua volta dato dal rapporto tra il costo complessivo (CT) previsto per l'anno di competenza, al netto delle componenti negative, e la superficie complessiva imponibile nota o accertata (ST); in sintesi:  $T_m = t \times C_{mg}$ ;  $C_{mg} = CT/ST$ .

**61** Differimento al 31 ottobre 1996: art. 9 d.l. 444/1995, conv. l. 20.12.1995; al 31 ottobre 1997: d.l. 492/1996, non convertito ma i cui effetti sono stati fatti salvi dall'art. 1, comma 169, l. 662/1996; al 31 ottobre 1998: art. 33 l. 146/1998; per l'anno 1999: art. 31 l. 448/1998.

**62** In verità, in mancanza della ricorrente proroga contenuta nei provvedimenti di fine 1999, si era ritenuto che per l'anno 2000 fossero divenute effettivamente applicabili le tariffe previste dall'art. 65 d.lgs. 507/93 (Circ. 17 febbraio 2000, n. 25/E, cit.); il problema è poi stato superato dall'art. 1, d.l. 392/2000, conv. l. 26/2001, che ha appunto disposto la proroga sino al termine del periodo transitorio dalla tassa alla tariffa.

**63** Cons. Stato, sez. V, 28 febbraio 2006, n. 858, in "Azienditalia. Fin. trib.", n. 14/2006, p. XXIII; Cass. S.U. 31 marzo 2008, n. 8278, in "Fin. loc." 2008, p. 106.

nate in base agli specifici costi di raccolta e smaltimento ed al tasso di copertura che si vuole raggiungere, per applicarli poi ai rifiuti che vengono poi effettivamente conferiti dalle varie utenze.

La tariffa relativa alle utenze domestiche viene così determinata dividendo la quota di costo complessivo del servizio imputabile alle stesse per il quantitativo globale di rifiuti dalle medesime prodotto.

Per le altre utenze, non potendosi ritenere costante od omogenea la "qualità" del rifiuto, si dovranno, invece, determinare misure tariffarie differenziate, in relazione alle varie categorie di attività, determinate sulla base dei costi per la gestione di un'unità di misura di rifiuto "tipico" conferito dalla specifica categoria di utenza.

Da ultimo, deve accennarsi alla possibilità di determinare le tariffe della tassa sulla base dei coefficienti di produttività contenuti nel metodo normalizzato emanato con il d.P.R. 158/1999. Sebbene tale provvedimento riguardi la tariffa di cui all'art. 49 d.lgs. 22/1996 e non la TARSU, si è tuttavia rimarcato<sup>64</sup>, riprendendo un'osservazione contenuta in una circolare ministeriale<sup>65</sup>, che la metodologia ivi proposta risulta sostanzialmente coerente con i principi indicati dall'art. 65 d.lgs. 507/93, autorizzando quindi il ricorso al metodo anche ai fini della TARSU. Ciò al fine di determinare le tariffe applicabili alle *utenze produttive* (o se si preferisce di calibrarne il peso relativo), non certo, riteniamo, per attivare nella tassa il meccanismo applicativo previsto dalla TIA per le utenze domestiche<sup>66</sup>, in quanto ciò comporterebbe la rilevanza nel *quantum* anche del numero degli occupanti, modificando inammissibilmente, in violazione dei limiti derivanti dall'art. 52 d.lgs. 446/1997, l'imponibile (o, se si preferisce, il meccanismo applicativo) della TARSU, fondato esclusivamente sulla superficie.

---

**64** TAR Emilia-Romagna 15 novembre 2001, n. 934, in "www.cerdef.it"; cfr. anche TAR Piemonte, sez. II, 23 ottobre 2006, n. 3825, in "Azienditalia. Fin. trib.", n. 24/2006, p. XXXI; TAR Sardegna, 27 marzo 2001, n. 342, ivi, n. 3/2004, p. 211. Cons. Stato 10 febbraio 2009, n. 750, cit., che ha ammesso l'uso dei criteri di cui al D.P.R. 158/1999 anche per determinare un aumento delle tariffe relativamente a talune categorie di utenza (nella specie alberghi, campeggi, collegi), ritenendo tale scelta un esercizio non irragionevole della discrezionalità che la legislazione riserva all'amministrazione locale in sede di graduazione ed eventuale accelerazione del processo di copertura dei costi del servizio. Conf. Cons. Stato, Sez. V, 26 gennaio 2009, n. 365, in [www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it).

**65** Circ. Min. fin. 17 febbraio 2000, n. 25/E, in "Trib. loc. reg.", 2000, p. 178.

**66** In senso contrario tuttavia Circ. 21 maggio 1999, n. 111/E, in "Guida agli enti locali" n. 92/1999, p. 82.

### 5.3.5 Casistica

La mancata operatività del secondo comma dell'art. 65 d.lgs. 507/93, ricordata nel paragrafo precedente, dovrebbe portare a ritenere ancora validi, per ciò che concerne la determinazione delle tariffe, i principi elaborati dalla giurisprudenza nella vigenza del TUFL (cfr. par. 5.4.2), salvo per quanto concerne il ruolo della motivazione, che nelle più recenti sentenze sembra aver perso la sua centralità. Va tuttavia rimarcato che, anche se si riconosce la natura essenzialmente discrezionale delle delibere tariffarie, esse rimangono comunque soggette al vaglio del giudice amministrativo qualora ne emerga l'illegittimità, e quindi non solo quando siano affette da incompetenza (ad es. perché adottate dal consiglio anziché dalla giunta) o da violazione di legge (ad es., perché emanate oltre il prescritto termine decadenziale), ma anche sotto il profilo della *illogicità e dell'eccesso di potere*, che come è noto costituiscono vizi tipici degli atti amministrativi discrezionali<sup>67</sup>.

Appunto sotto quest'ultimo profilo la giurisprudenza ha elaborato le seguenti linee-guida:

- a) È illegittima, sotto il profilo dell'eccesso di potere, la fissazione di tariffe eccessivamente elevate per determinate categorie di utenza, costituite in genere da locali destinati ad attività economiche o professionali, rispetto ad altre (in particolare, quelle stabilite per le abitazioni), indipendentemente da ogni ragionevole presunzione e in contrasto con la comune esperienza, di una maggior attitudine a produrre rifiuti urbani e, quindi, di una più intensa utilizzabilità del servizio<sup>68</sup>.
- b) È legittima la delibera comunale di approvazione del regolamento e delle relative tariffe, in cui la categoria degli esercizi alberghieri venga distinta da quella delle civili abitazioni, ed assoggettata ad una tariffa notevolmente superiore a quella applicabile a queste ultime, sul presupposto che la maggiore capacità produttiva di un esercizio alberghiero rispetto ad una civile abitazione costituisca un dato di

<sup>67</sup> TAR Piemonte, sez. II, 23 ottobre 2006, n. 3825, in "Azienditalia. Fin. trib.", n. 24/2006, p. XXXI.

<sup>68</sup> TAR, Lombardia, 22 dicembre 1986, n. 981, in "I TAR", 1987, I, p. 561; TAR, Sardegna, 1 settembre 1989, n. 765, ivi, 1990, II, p. 72; TAR, Lombardia, 11 gennaio 1995, n. 50, ivi, 1995, I, p. 1111; Cons. Stato, sez. V, 15 giugno 1992, n. 552, in "Cons. st.", 1992, I, p. 785; Cons. Stato, sez. V, 19 settembre 1995, n. 1314, in "Boll. trib.", 1995, p. 1768; Cons. Stato, sez. V, 28 gennaio 1998, n. 108, in "Trib. loc e reg.", 1998, p. 503.

comune esperienza, emergente da un esame comparato dei regolamenti comunali in materia, ed assunto quale criterio di classificazione e valutazione quantitativa della tariffa anche dalla normativa sui rifiuti<sup>69</sup>.

- c) È illegittima la previsione di una diversificazione tariffaria per i locali adibiti al medesimo uso ma comportanti un diverso costo del servizio per la loro dislocazione (ad es., abitazioni residenziali distanti dall'abitato urbano) o per il sovradimensionamento organizzativo arrecato all'azienda di nettezza urbana (ad es., abitazioni per villeggiatura a disposizione di non residenti), atteso che gli unici parametri normativi sono costituiti esclusivamente dall'uso e dalla superficie e non anche dal peculiare costo del servizio<sup>70</sup>. È così censurabile un sistema tariffario fondato su uno sdoppiamento delle tariffe, imputate distintamente al trasporto (e quindi anche alla distanza dall'abitato) ad allo smaltimento dei rifiuti<sup>71</sup>.
- d) È illegittima la discriminazione fra attività sostanzialmente omogenee, sulla base di criteri e valutazioni diversi da quelli individuati dalla legge<sup>72</sup>.
- e) È illegittimo l'accorpamento in un'unica categoria tariffaria di locali non omogenei in ordine alla produzione di rifiuti; in particolare è invalida:
- la fissazione di un'unica misura tariffaria per tutte le superfici imponibili, senza distinzioni in base all'uso dei locali<sup>73</sup>;
  - la fissazione di un'unica tariffa per tutti gli insediamenti produttivi<sup>74</sup>;
  - la ricomprensione delle superfici a carattere accessorio o pertinenziale di stabilimenti industriali insieme a questi ultimi, mentre in-

**69** Cass. S.U. 31 marzo 2008, n. 8274, in "GT Riv. Giur. Trib.", 2008, p. 781; Cass. 28 maggio 2008 n. 13957, in "Fisco on line", 2008; Cass. 12 marzo 2007, n. 57322, in "Trib. loc. reg.", 2007, p. 643; Cass. 28 maggio 2008 n. 13957, in Fisco on line, 2008; *contra*, Comm. trib. prov. Lecce n. 893/5/09, richiamata in "Il Sole 24ore", 14 dicembre 2009.

**70** Circ. min., 19 maggio 1989, n. 4/8/366, in "Boll. trib.", 1989, p. 920; nota min., 10 dicembre 1986, n. 8/3606, in "Boll. trib.", 1987, p. 1072; nota min., 16 febbraio 1991, n. 8/1304, *ivi*, 1991, p. 1111; TAR, Puglia, 4 novembre 1992, n. 912, in "I TAR", 1993, I, p. 259.

**71** TAR, Piemonte, sez., II, 17 febbraio 1986, n. 72, in "Boll. trib.", 1986, p. 1863.

**72** TAR, Lombardia, sez. II, 18 luglio 1986, n. 210, in "Boll. trib.", 1987, 608; TAR, Toscana, 18 febbraio 1998, n. 81, in "I TAR", 1998, I, p. 1415.

**73** TAR, Lombardia, sez. Brescia, 31 gennaio 1984, n. 23, in "Comm. trib. centr.", 1984, II, p. 435.

**74** TAR, Lombardia, 12 ottobre 1990, n. 582, in "Fin. loc.", 1992, p. 696; TAR, Lombardia, sez. Brescia, 31 dicembre 1984, n. 23, in "Boll. trib.", 1985, p. 346.

- vece ciò deve avvenire solo in via residuale, dopo aver escluso che le medesime rientrino in altra categoria tariffaria<sup>75</sup>;
- la determinazione della medesima tariffa per le attività di commercio all'ingrosso e per quelle al dettaglio, soggette ad un flusso di persone assai diverso per quantità e qualità e di diversa proporzione tra ampiezza dei locali e superfici destinate alla vendita<sup>76</sup>; è stata invece ritenuta corretta una medesima tariffa sia per i cinematografi sia per altri esercizi pubblici frequentati dal pubblico<sup>77</sup>;
  - la determinazione di una stessa tariffa per gli uffici e per i locali adibiti a mense aziendali<sup>78</sup>, oppure sia per le aree scoperte sia per le aree coperte degli stabilimenti balneari<sup>79</sup>.
- f) È illegittima la determinazione delle tariffe in ragione della sola qualità dei rifiuti prodotti, senza ulteriori specificazioni circa i parametri assunti<sup>80</sup>. In particolare, è stata dichiarata invalida:
- la determinazione di una misura tariffaria a carico degli esercizi commerciali operanti all'interno dei mercati comunali, superiore rispetto a quella prevista per analoghi esercizi, operanti al di fuori dei medesimi, qualora non risulti una diversa produttività di rifiuti speciali<sup>81</sup>;
  - la fissazione di una misura tariffaria a carico delle abitazioni dei soggetti non residenti, superiore a quella prevista per le abitazioni dei residenti<sup>82</sup>;
  - la fissazione di tariffe superiori per le attività svolte da enti pubblici rispetto alle stesse attività svolte da privati (ad es. scuole, case di cura ecc.)<sup>83</sup>.

**75** Cons. Stato, sez. V, 3 luglio 1981, n. 318, in "Comm. trib. centr.", 1981, II, p. 974; TAR, Lombardia, 12 ottobre 1990, n. 582, ivi, 1991, II, p. 381.

**76** TAR, Toscana, 4 maggio 1983, n. 125, in "Comm. trib. centr.", 1983, II, p. 1155; TAR Campania, 27 agosto 1998, n. 2753, in "Azienditalia. Fin. trib.", 2002, p. 566.

**77** Cons. Stato, sez. V, 26 giugno 2000, n. 2621, in "Boll. trib.", 2001, p. 715.

**78** TAR, Liguria, 9 gennaio 1999, n. 14, in "Boll. trib.", 1999, p. 1798.

**79** Comm. trib. prov., Pisa, 23 febbraio 1999, n. 25 in "Fin. loc.", 2000, p. 65; Comm. trib. prov., Pisa, 4 ottobre 1999, n. 164, ibidem, p. 561; Comm. trib. prov., Pisa, 10 maggio 1999, n. 25, in "GT. Riv. giur. trib.", 2000, p. 72.

**80** TAR, Liguria, 7 luglio 1988, n. 390, in "I TAR", 1988, I, p. 2709.

**81** TAR, Sardegna, 1 settembre 1989, n. 765, in "Fin. loc.", 1991, p. 846; Ris. min., 4 aprile 1997, n. 55/E, in "Boll. trib.", 1998, p. 776; contra, Cons. Stato, sez. V, 15 luglio 1998, n. 1052, in "Riv. giur. edilizia", 1998, I, p. 1495.

**82** TAR, Lazio, sez. II, 6 ottobre 1994, in "Boll. trib.", 1995, p. 1050; Comm. Trib. Reg. Brescia, 5 novembre 2001, n. 35, in "Trib. loc. reg." 2003, p. 194.

**83** Cons. Stato, sez. V, 3 luglio 1981, n. 318, in "Fin. loc.", 1982, p. 296.

In talune pronunce, peraltro, si è ritenuto di per sé non illogica né irrazionale la determinazione di tariffe superiori per i locali destinati a stabilimenti industriali ed artigianali, teatri, cinematografi e simili, rispetto a quelli destinati ad abitazione, dovendosi presumere, sulla base della comune esperienza, una maggior produzione di rifiuti solidi urbani da parte delle persone che frequentano i locali del primo gruppo o che in essi lavorano<sup>84</sup>. Analogamente è stata considerata legittima la determinazione di una tariffa differenziata e ridotta per detti stabilimenti rispetto a quella applicabile ad un bar-ristorante, senza che possa rilevare, in contrario, in assenza di qualunque previsione normativa al riguardo, posto che l'art. 68 d.lgs. 507/1993 considera gli stabilimenti balneari in modo distinto ed autonomo rispetto ai locali adibiti a pubblici esercizi o esercizi di vendita al dettaglio di beni alimentari o deperibili<sup>85</sup>.

- g) È stata ritenuta illegittima la fissazione di identiche misure tariffarie per categorie di utenza differenziate nel regolamento, ciò traducendosi in un'incongruenza tra atto presupposto ed atto successivo<sup>86</sup>. L'asserto appare, tuttavia, criticabile, perché, come riferito nel par. 3.3, ciò che conta non è l'inclusione "formale" di diverse tipologie di utenza nel medesimo gruppo, quanto la diversa o simile attitudine a produrre rifiuti. È stata per contro dichiarata corretta la fissazione di un'unica tariffa per le attività turistico-ricettive, poiché se è vero che le medesime comprendono attività diverse, ognuna delle quali è svolta in locali con una specifica destinazione (es. alberghi, campeggi, residence), essi devono, tuttavia, essere oggetto di unitaria considerazione, in quanto la natura dell'attività economica deve essere individuata in relazione alla erogazione del servizio considerato nel suo complesso e non alle singole attività che concorrono a formarlo<sup>87</sup>. In particolare, è stato ritenuto legittimo l'inserimento degli

**84** TAR, Sardegna, 2 dicembre 1981, n. 581, in "I TAR", 1982, I, p. 701; TAR, Piemonte, 19 settembre 1985, n. 335, in "Comm. trib. centr.", 1986, II, p. 38; Cons. Stato, sez. V, 12 settembre 1990, n. 660, ivi, 1990, II, p. 1147; Cons. Stato, sez. V, 26 giugno 2000, n. 3621, in "Boll. trib.", 2001, 715; in relazione ai campeggi, TAR, Toscana, 3 marzo 1993, n. 195, in "I TAR", 1993, I, p. 1928.

**85** Cass. 4 dicembre 2003, n. 18548, in "Boll. Trib.", 2004, p. 315.

**86** Circ. min., 19 maggio 1989, n. 4/8/366, in "Boll. trib.", 1989, 920.

**87** TAR, Toscana, 16 giugno 1995, n. 290, in "I TAR", 1995, I, p. 3763; TAR, Puglia, sez. Lecce, 17 marzo 1987, n. 169, in "Comm. trib. centr.", 1987, II, p. 551.

appartamenti adibiti a “residence” nella categoria degli alberghi, anziché in quella delle abitazioni<sup>88</sup>.

- h) Nella individuazione della categoria tariffaria applicabile ad una certa utenza deve aversi riguardo di norma non al soggetto che usa le superfici, ma al tipo di uso o alla destinazione dei locali e/o delle aree tassabili; in base a tale principio di è ritenuto che all’immobile avente destinazione “Archivio di Stato” deve applicarsi la tariffa corrispondente alla categoria “magazzini-deposito senza vendita” e non quella più onerosa relativa alla categoria “uffici pubblici”<sup>89</sup>.

## 5.4 Genesi delle delibere tariffarie

### 5.4.1 L’organo competente

Nella legge 142/1990, la deliberazione degli atti tariffari, su cui il d.lgs. 507/93 tace, era attribuita al Consiglio comunale (art. 32), competente in materia già ai sensi dell’art. 131, n. 11, T.U.L.C.P. del 1915<sup>90</sup>, attribuendosi a tale organo oltre alla potestà regolamentare (comma 2, lett. a)) anche *l’istituzione e l’ordinamento dei tributi* nonché l’emanazione della *disciplina generale delle tariffe* per la fruizione dei beni e dei servizi (art. 32, comma 2, lett. g). Erano tuttavia sorte perplessità, ritenendosi da taluni che, in base a tale norma al Consiglio spettasse soltanto la disciplina generale delle tariffe ed, eventualmente, la loro prima determinazione, non il successivo aumento o adeguamento, da ritenere atto di mera gestione, rientrante nella generale competenza della Giunta<sup>91</sup>. L’opinione nettamente prevalente si era peraltro orientata in senso con-

**88** TAR, Lombardia, sez. II, 24 febbraio 1988, n. 36, in “Foro amm.”, 1988, p. 2485; ris. min., 19 ottobre 1998, n. 156/E, in “Boll. trib.”, 1998, p. 1734.

**89** Cass. 10 ottobre 2008, n. 24923, in *Azienditalia Fin. e trib.*, 2009 F.12. p. XXXVII.

**90** Cons. Stato, sez. V, 1 dicembre 1978, n. 1220, in “Foro Amm.”, 1978, I, p. 2497; Cons. Stato, sez. III, 10 novembre 1981, n. 770, in “Cons. st.”, 1983, I, p. 1139.

**91** Circ. Min. Interno, 15 ottobre 1990, n. 15900; TAR, Toscana, 2 luglio 1996, n. 601, in “I TAR”, 1996, I, p. 3248; TAR, Toscana, 3 marzo 1993, n.195, ivi, 1993, p. 1928; TAR, Toscana, 29 ottobre 1992, n. 522, ivi, 1992, p. 4875; TAR, Toscana, 12 ottobre 1994, n. 475, in “Boll.trib.”, 1995, 1127; TAR, Toscana, 3 novembre 1991, n. 659, in “I TAR”, 1992, I, p. 4875; Comm. trib. prov. Salerno, 14 marzo 1997, n. 50, in *Azienditalia. Fin. trib.*, 2002, p. 78.

trario<sup>92</sup> e il Consiglio di Stato<sup>93</sup> aveva addirittura ricollegato la competenza dell'organo consiliare ad un più ampio principio costituzionale, riproduttivo a livello locale della *riserva legis* di cui all'art. 23 Cost., secondo cui i prelievi di ricchezza dovevano provenire dall'organo rappresentativo della volontà popolare, secondo il principio "*no taxation without representation*".

Il quadro appare però mutato con l'entrata in vigore del TUEL, nel quale, confermata l'attribuzione al consiglio in ordine all'istituzione e all'ordinamento dei tributi, si esclude espressamente la determinazione delle relative aliquote (art. 42, comma 2, lett. f), attribuzione che ricade quindi nelle competenze della giunta<sup>94</sup>, anche se ha destato qualche perplessità la mancanza di delega al governo ad innovare sul punto (GIOVANNARDI), nonché la scarsa coordinazione con le prerogative consiliari in ordine all'approvazione del bilancio, alla cui configurazione concorrono in maniera essenziale le tariffe (POLLINI).

È stato precisato in argomento che, in base all'art. 42 del d.lgs. n. 267/2000, che rimette alla competenza del consiglio solo la disciplina generale delle tariffe nonché l'istituzione e l'ordinamento dei tributi, il consiglio comunale ha competenza in materia di disciplina generale per l'esercizio e la fruizione di beni e servizi, e quindi limitatamente alla individuazione dei criteri economici sulla base dei quali debba procedersi alla determinazione delle tariffe, alle eventuali esenzioni o agevolazioni<sup>95</sup>. La concreta determinazione delle aliquote nonché l'individuazione specifica delle categorie merceologiche e soggettive delle utenze colpite dal prelievo, costituisce invece attività di dettaglio, riservata alla giunta<sup>96</sup>.

La competenza in materia della giunta è inderogabile, cosicché è illegittima la deliberazione emessa da altro organo comunale. Tuttavia, la delibera dell'organo incompetente può essere *ratificata* dalla Giunta anche

**92** Tra le più recenti: Cons. Stato, sez. V, 24 marzo 1998, n. 352 in "Boll. trib.", 1999, p. 90; TAR, Puglia, 11 settembre 1998, n. 595, in "Boll. trib.", 1999, p. 1080; Comm. trib. prov., Perugia, 30 dicembre 1999, n. 207, in "Boll. trib.", 2000, p. 636; TAR, Umbria, 20 luglio 1999, n. 633, in "Comuni d'Italia", 2000, p. 749; Comm. trib. prov., Salerno 28 febbraio 2000, in "Azienditalia. Fin. trib.", 2000, p. 1005; Comm. trib. reg., Piemonte 3 aprile 2000, n. 17, ibidem, p. 1002; Comm. trib. prov., Salerno 28 febbraio 2000, n. 103, in "Trib. loc. reg.", 2002, p. 60; Cass. 11 novembre 3003 n. 16870, in "Corr. Trib.", 2004, p. 226.

**93** Cons. Stato, V, 1 aprile 1996, n. 325 e Cons. Stato, sez. V, 30 aprile 1997, n. 424 in "Fin loc.", 1997, p. 1416.

**94** TAR Toscana, sez. I, 20 ottobre 2004, n. 5003, in [www.cerdef.it](http://www.cerdef.it).

**95** Consiglio di stato sez. V n. 1491/2001, inedita.

**96** TAR Toscana, sezione I, 20 luglio 2006 n. 3196 in [www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it); TAR Piemonte 5 giugno 2009 n. 1576

oltre il termine a tal fine stabilito, poiché la ratifica opera per sua natura retroattivamente (art. 6, l. 18 marzo 1968, n. 249), anche qualora l'atto convalidato sia già stato impugnato in sede giurisdizionale, ma non se l'atto sia stato annullato dall'autorità giudiziaria anche in primo grado<sup>97</sup>. Si segnala da ultimo che le delibere tariffarie non debbono essere precedute dalla comunicazione di avvio del procedimento prevista dall'art. 13 della legge n. 241/1990, in quanto la stessa non è prevista per i procedimenti tributari e per l'emanazione di atti generali<sup>98</sup>.

#### 5.4.2 Termine di deliberazione e di efficacia

L'art. 69 d.lgs. 507/93 riporta tuttora, per la deliberazione delle tariffe il termine del 31 ottobre, mutuato ancora dall'art. 273 TUFL, con l'avvertenza che, in mancanza di tempestiva delibera, restano applicabili le tariffe vigenti nell'anno precedente<sup>99</sup>. L'indicata scadenza è stata peraltro da tempo modificata, analogamente a quanto è previsto per gli atti regolamentari, prevedendo che gli enti locali debbano approvare le tariffe e i prezzi pubblici "ai fini dell'approvazione del bilancio di previsione" (art. 54 d.lgs. 446/1997).

Al riguardo emergono due profili, il primo dei quali riguarda il rapporto con l'approvazione del bilancio, *ai fini* del quale, come prescrive la norma, debbono essere deliberate le tariffe. Sul punto è stato precisato che le deliberazioni con le quali vengono approvate le aliquote e le tariffe dei tributi locali, l'aliquota dell'addizionale comunale all'IRPEF, le tariffe dei servizi pubblici locali, nonché i regolamenti riguardanti le entrate tributarie, devono necessariamente *precedere* la delibera di adozione del bilancio di previsione dell'ente ai fini della validità di quest'ultima, considerata la stretta correlazione logico-funzionale che esiste fra la deter-

<sup>97</sup> Cons. Stato, sez. IV, 31 maggio 2007 n. 2894, in [www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it); Cass. 29 settembre 2006, n. 21190, in "Mass. Giur. It.", 2006; TAR Liguria, sez. I, 7 aprile 2006 n. 353, in [www.leggiditaliaprofessionale.it](http://www.leggiditaliaprofessionale.it); Cons. Stato, sez. IV, 28 febbraio 2005 n. 739, *ivi*.

<sup>98</sup> TAR Napoli, sez. V, 7 giugno 2007, n. 6526, in "Azienditalia. Fin. trib.", n. 20/2007, p. XLVI; Cass. 12 agosto 2004, n. 15639, in "Mass. Giur. It.", 2004.

<sup>99</sup> In relazione al passaggio alla nuova moneta europea e per l'anno 2002, le eventuali tariffe fissate ancora in lire (in particolare in mancanza di tempestiva delibera per il 2002) sono convertite in Euro ai sensi dell'art. 4, d.lgs. 213/1998, e quindi utilizzando almeno: a) cinque cifre decimali per gli importi originariamente espressi in unità di lire; b) quattro cifre decimali per gli importi originariamente espressi in decine di lire; c) tre cifre decimali per gli importi originariamente espressi in centinaia di lire; d) due cifre decimali per gli importi originariamente espressi in migliaia di lire. In ogni caso è possibile introdurre in via regolamentare un meccanismo di arrotondamento più favorevole al contribuente.

minazione dell'ammontare delle entrate e la formulazione delle previsioni contenute nel bilancio<sup>100</sup>. Del resto, ai sensi dell'art. 172, comma 1, lett. e), TUEL n. 267/2000, al bilancio di previsione sono allegate, in particolare, le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio successivo, le tariffe le aliquote d'imposta e le eventuali maggiori detrazioni, (...) nonché per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi”

Il secondo profilo riguarda, invece, il termine ultimo entro il quale le delibere tariffarie debbono intervenire e la loro efficacia temporale. Ora, se queste debbono necessariamente *precedere* l'approvazione del bilancio, è evidente che il limite temporale massimo, previsto a pena di illegittimità<sup>101</sup>, viene ad essere segnato dal termine prestabilito per il bilancio stesso, fissato al 31 dicembre o alla successiva data indicata, per motivate esigenze e per il singolo anno, con decreto del Ministro degli interni (art. 151 TUEL). Ciò è stato del resto confermato dall'art. 27, comma 8, legge n. 448/2001, ai sensi del quale “Il termine per deliberare le aliquote e le tariffe dei tributi locali (...), è stabilito entro la data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio di previsione”. Come emerge dalla norma, entro l'indicata scadenza deve solo intervenire la relativa delibera, potendo essere compiute successivamente le formalità relative a controlli e pubblicazione. Va puntualizzato che la vigenza dal 1° gennaio dell'anno di riferimento anche in caso di approvazione successiva al 31 dicembre — ovviamente entro il termine di proroga stabilito dal Ministro degli Interni o dalla legge — era espressamente affermata dalla citata legge 448/2001 solo per i regolamenti, non invece per aliquote e tariffe. Era così emerso il dubbio che la proroga del termine di bilancio *non* comportasse l'operatività delle tariffe nell'anno di riferimento, posto che le delibere tariffarie, in quanto atti amministrativi, non

**100** Nota 16 marzo 2007 n. 5602/2007/DPF, in “Azienditalia. Fin. trib.”, 2007, p. 499, che richiama il parere della Corte dei Conti, Sez. regionale di controllo per la Lombardia, 12 luglio 2006, depositato il 21 luglio 2006, n. 14/2006 (ivi, n. 4/2007, p. XXVI). Pertanto — continua la nota — se la previa adozione delle deliberazioni con le quali vengono approvate le aliquote e le tariffe dei tributi e dei costi dei servizi pubblici locali rappresenta non una mera facoltà, bensì un obbligo da rispettare ai fini della validità della deliberazione di approvazione del bilancio, sarà lo stesso organo che ha approvato l'atto deliberativo in questione a porre in essere un'adeguata azione di rimedio, approvando una deliberazione successiva a quelle con le quali sono stati adottati il regolamento e le aliquote dell'addizionale comunale all'IRPEF e la variazione delle tariffe della TARSU.

**101** Cons. Stato, sez. V, 26 ottobre 2006, n. 6400, in “Giornale Div. Amm.”, 2007, 1, p. 57.

sono retroattive<sup>102</sup>. Sul punto è comunque intervenuto l'art. 1, comma 169, della legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007) chiarendo che:

- a) le deliberazioni tariffarie, anche se approvate successivamente all'inizio dell'esercizio purché entro il termine per la deliberazione del bilancio di previsione, hanno effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento;
- b) in caso di mancata approvazione entro detto termine, le tariffe e le aliquote si intendono prorogate di anno in anno, come peraltro già prescrive l'art. 69, comma 1, d.lgs. 507/1993.

Tali regole, come specifica la norma, si applicano anche ai rapporti pendenti, eliminando così ogni dubbio in ordine all'efficacia delle delibere emanate dopo il 31 dicembre.

L'art. 69, d.lgs. 507/96 contempla, peraltro, le seguenti deroghe al termine ordinario di approvazione delle tariffe, con carattere di obbligatorietà per il Comune, che deve quindi deliberare anche a termine scaduto e con effetto retroattivo sia in aumento sia in diminuzione.

- a) Gli enti locali dissestati (art. 244 ss. TUEL) devono elevare gli importi tariffari anche fuori termine, per assicurare la copertura complessiva dei costi del servizio, sempre nel limite di questi (art. 251 TUEL). Analoga possibilità non sembra potersi riconoscere, invece, agli enti in condizioni strutturalmente deficitari, ai quali limitatamente agli anni 1993-1996 è stato attribuito un "potere di riequilibrio", legittimando la rideliberazione in aumento delle tariffe in corso d'anno, al fine di rispettare l'obbligo di copertura minima del costo dei servizi, oppure di garantire la percentuale di copertura originariamente deliberata per l'anno di riferimento e poi non raggiunta con l'applicazione delle tariffe deliberate nel termine ordinario a causa del sopravvenuto aumento dei costi<sup>103</sup>.
- b) Nel caso di rilievi di legittimità formulati dal Ministero dell'economia e delle finanze in sede di controllo di legittimità sulle delibere tariffarie, ai quali il Comune è tenuto ad uniformarsi. Tale prescrizione appare invero superata con la trasformazione del controllo ministeriale in facoltà di impugnare l'atto ritenuto illegittimo dinanzi al giu-

**102** In relazione alla delibera di adeguamento delle tariffe idriche, Cass. 17 maggio 2004, n. 9344, in "Mass. Giur. It.", 2004.

**103** Per il 1993, con l'art. 33 d.lgs. 504/92; per il 1994, con l'art. 79, comma 4, d.lgs. 507/93; per il 1995 e 1996 con l'art. 4, comma 1, lett. b) d.l. 462/1996, non convertito ma i cui effetti sono stati fatti salvi dalla l. 575/1996.

dice amministrativo *ex art.* 52, comma 4, del d.lgs. n. 446/1997 (cfr. punto 5.5.3).

- c) Nel caso di decisione giurisdizionale definitiva, alla quale il Comune è obbligato ad uniformarsi. Riteniamo che si tratti non già di una decisione delle Commissioni, che come vedremo possono solo *disapplicare* l'atto generale con efficacia limitata allo specifico contenzioso, ma della magistratura amministrativa in relazione all'efficacia *erga omnes* degli atti di annullamento degli atti regolamentari e tariffari (cfr. par. 9.3.3).

Il comma 1-bis, art. 54 d.lgs. 446/97 (aggiunto dalla legge n. 388/2000) prevede un'ulteriore ipotesi di deroga (facoltativa) al termine della deliberazione, in presenza di rilevanti incrementi nei costi relativi ai servizi nel corso dell'esercizio finanziario, autorizzando (e non obbligando) il comune ad incrementare facoltativamente le tariffe, peraltro con effetto non retroattivo. In questo modo, prezzi e tariffe non sono bloccate per tutta la durata dell'esercizio finanziario, potendo essere variati in aumento, con effetto *ex nunc*, ossia solo successivo alla relativa delibera di aumento, al verificarsi della condizione costituita da "rilevanti incrementi nei costi", espressione invero assai elastica perché non legata ad un parametro predeterminato. Secondo alcuni (SOLITRO) la norma in esame si riferirebbe alle sole entrate extratributarie, come il servizio acquedotto, non alle tariffe tributarie, in particolare alla tassa rifiuti, anche in relazione ai principio di cui all'art. 3, comma 1, dello Statuto dei Contribuenti, per il quale, relativamente ai tributi periodici, le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono<sup>104</sup>. Per parte nostra, ci pare invece che la disposizione abbia anche letteralmente il medesimo campo di applicazione del primo comma ("Tariffe e prezzi pubblici"), che ricomprende anche i tributi, con l'unica particolarità che deve trattarsi di tariffe e prezzi destinati a coprire i costi dei relativi "servizi". Ne deriva quindi l'esclusione dal comma 1-bis di tutte le entrate tributarie locali, in quanto non destinate a coprire il costo di specifici servizi, ad eccezione appunto della tassa, il cui gettito è appunto finalizzato a fronteggiare i costi del servizio di igiene urbana.

Un'ulteriore deroga è segnata dall'art. 33 d.lgs. 504/1992 che prevede la possibilità di rideliberare in aumento le tariffe TARSU con effetto questa

---

**104** Delibera 5 febbraio 2009 n. 4 - Corte dei Conti, Sez. Regionale di Controllo per la Toscana, in [www.corteconti.it](http://www.corteconti.it)

volta dall'anno in corso, e quindi retroattivamente, nel caso in cui il controllo della gestione evidenzia uno squilibrio nel rapporto tra spese impegnate ed entrate accertate, ma al solo fine di rispettare l'obbligo di copertura minima del costo complessivo di gestione del servizio. A nostro giudizio, tale disposizione deve ritenersi superata dal successivo art. 54, comma 2bis, d.lgs. 446/1997, sopra commentato, che non contiene alcuna deroga per la TARSU e introduce la possibilità di variare le tariffe solo con effetto non retroattivo e in presenza di presupposti non perfettamente coincidenti con quelli individuati dall'art. 33 d.lgs. 504/1992.

Va peraltro segnalato che il Consiglio di Stato<sup>105</sup> ha ritenuto applicabile la norma non solo limitatamente all'anno 1993<sup>106</sup>, ravvisando una netta continuità con l'art. 54 d.lgs. 446/1997, ma senza rilevare che quest'ultima nega la possibilità di un aumento con valore retroattivo.

Non vi sono, invece, limiti temporali alla rideterminazione *in diminuzione* delle tariffe erroneamente fissate in misura più elevata nell'esercizio dei poteri di autotutela, che possono intervenire in ogni momento e con effetto retroattivo.

La dichiarazione di illegittimità in sede giurisdizionale di una delibera tariffaria non comporta, secondo la Cassazione, l'azzeramento del tributo<sup>107</sup>, bensì la rideterminazione del tributo in base alla tariffa precedentemente in vigore, giacché la regola indicata dall'art. 69, comma 1, d.lgs. 507/1993 non è ristretta al solo caso in cui il Comune abbia omesso di deliberare per un certo anno, ma ha carattere generale, valendo in tutti i casi in cui difetti, anche per annullamento, una specifica tariffa specificamente valida per l'anno in questione<sup>108</sup>.

Da ultimo si segnala che l'art. 1, comma 7, d.l. 27 maggio 2008 n. 93, convertito con modificazioni dalla legge 24 luglio 2008 n. 126, ha sospeso il potere delle regioni e degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi e addizionali loro attribuiti dalla legge dello Stato, per il triennio 2009-2011, ovvero se anteriore sino all'attuazione del federalismo fiscale. A ciò fa peraltro eccezione la TARSU, le cui aliquote potranno essere quindi variate in aumento nel citato periodo, in forza dell'espressa esclusione disposta dall'art. 77-bis, comma 30, del d.l. 25 giugno 2008 n. 112,

**105** Cons. Stato, sez. V, 10 febbraio 2009, n. 750, in Fisco on line, 2009.

**106** In senso contrario, Delibera 5 febbraio 2009 n. 4 - Corte dei Conti, Sez. Regionale di Controllo per la Toscana, cit.

**107** In questo senso, invece, Comm. trib. reg. Liguria, sez. XII, 30.06.2005, n. 52, in [www.cerdef.it](http://www.cerdef.it).

**108** Cass. 12 marzo 2007 n. 5732, in "Il Fisco", 2007, p. 2681.

convertito con modificazioni dalla legge 6 agosto 2008, n. 133. Lo stesso vale per la TIA, come ha chiarito la Corte dei Conti<sup>109</sup>, negando che “l’esplicito riferimento alla sola TARISU possa valere ad escludere dal menzionato regime derogatorio la Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, dal momento che la nuova entrata comunale (...) conserva del tributo i principali tratti caratteristici (identità dei presupposti e di soggetti passivi, coattività del prelievo, assenza di un autentico rapporto sinallagmatico fra ente locale ed utente). Ove poi, considerata l’incerta natura giuridica della Tariffa, si volesse attribuire peso preponderante agli elementi di natura contrattuale o volontaristica (elementi che connotano le entrate extratributarie di natura patrimoniale), dovrebbe ugualmente concludersi per la sua esclusione dall’ambito del divieto in considerazione del fatto che lo stesso afferisce alle sole entrate di natura tributaria”.

#### 5.4.3 I controlli e la pubblicazione

L’art. 270, comma 4, TUFL, come modificato dalla legge n. 366/1941, prevedeva che le delibere tariffarie, “stabilite in applicazione dei regolamenti debitamente omologati” fossero sottoposte ad approvazione della giunta provinciale amministrativa (G.P.A.). Con l’art. 130 Cost. il controllo in materia è stato attribuito ai Co.re.co, poi eliminato per le delibere tariffarie, almeno nella forma necessaria, dalla l. 127/1997<sup>110</sup> e più di recente cancellato con la recente riforma del titolo V della Costituzione. Quanto al controllo ministeriale, l’art. 270 TUFL prevedeva l’omologazione nella forma di controllo preventivo esteso anche al merito, peraltro poi trasformato in controllo successivo (art. 16, comma 4, d.l. 359/1987, conv. l. 440/1987). Il d.lgs. 507/1993 prevede ora la “vigilanza” ministeriale, configurata dall’art. 78 quale verifica di mera legittimità, sostanziantesi in una semplice richiesta di riesame senza possibilità di annullamento<sup>111</sup>, da emanare entro sei mesi dalla ricezione dell’atto, posto che eventuali rilievi formulati tardivamente non obbligano il comune ad adeguarsi agli effetti dei rimborsi e degli accertamenti integrativi (art. e 69

**109** Corte dei Conti, Campania, parere 16 ottobre 2008, n. 18, in [www.corteconti.it](http://www.corteconti.it).

**110** L’art. 17, comma 33, l. 127/1997 prevede infatti il controllo necessario di legittimità del Co.re.co. soltanto sugli statuti, sui regolamenti consiliari, esclusi quelli attinenti all’autonomia organizzativa e contabile dello stesso consiglio, sui bilanci annuali e pluriannuali e relative variazioni, sul rendiconto della gestione, non sulle delibere tariffarie, alla quale sembra corretto attribuire natura non già regolamentare ma di atto generale non normativo (cfr. Cons. Stato, sez. V, 16 ottobre 1997, n. 1145, n. 1145, in “Foro amm.”, 1997, p. 2729).

**111** Circ. min., 22 giugno 1994, n. 95/E, cit.

e 35 d.lgs. 507/93). Resta peraltro da verificare la compatibilità di tale istituto con la soppressione di ogni controllo esterno sugli enti locali operata dalla recente riforma del titolo V della Costituzione.

L'art. 49 TUEL n. 267/2000, riproducendo il contenuto dell'art. 53 legge n. 142/1990, prescrive che "su ogni proposta di deliberazione sottoposta alla giunta ed al consiglio che non sia mero atto, di indirizzo deve essere richiesto il parere in ordine alla sola regolarità tecnica del responsabile del servizio interessato e, qualora comporti impegno di spesa o diminuzione di entrata, del responsabile di ragioneria in ordine alla regolarità contabile. I pareri sono inseriti nella deliberazione. Nel caso in cui l'ente non abbia i responsabili dei servizi, il parere è espresso dal Segretario dell'ente, in relazione alle sue competenze. I soggetti di cui al comma 1 rispondono in via amministrativa e contabile dei pareri espressi". Al riguardo, è stato precisato che la deliberazione tariffaria mancante del parere sulla sua regolarità tecnica e contabile, è affetta non già da invalidità, ma da mera irregolarità, posto che la norma ora citata da un lato non impone affatto la richiesta di detto parere per tutte le delibere, ma soltanto per quelle comportanti valutazioni tecniche od impegni di spesa o diminuzioni di entrata e, dall'altro ha l'unico scopo di individuare i responsabili — in via amministrativa e contabile — delle deliberazioni. Inoltre, dalla indubbia natura di atti generali delle delibere tariffarie discende l'inapplicabilità alle stesse relative alla partecipazione della cittadinanza al procedimento amministrativo di formazione delle delibere previste dall'art. 7 della legge 241/1990, come specifica l'art. 13 della medesima legge<sup>112</sup>.

In ordine alle forme di pubblicità, l'art. 47 l. 142/90, ora trasfuso nell'art. 124 TUEL, prevede la pubblicazione di tutte le deliberazioni del comune e della provincia (e quindi anche di quelle concernenti le tariffe della tassa) mediante affissione all'albo pretorio per quindici giorni consecutivi<sup>113</sup>, non essendo richiesta, per la natura generale dell'atto, una notifica individuale ai singoli contribuenti<sup>114</sup>. Peraltro, come si è detto, la decorrenza della delibera tariffaria non appare condizionata dallo svolgimento della formalità di pubblicazione, ma solo dalla sua tempestiva deliberazione, cosicché i vizi di pubblicazione non incidono sulla validità dell'atto, ma semmai sulla decorrenza del termine di impugnazione davanti al TAR.

**112** Cass. 12 agosto 2004, n. 15639, in "Mass. Giur. It.", 2004.

**113** Art. 62, comma 3, R.D. 383/1934 modificato dall'art. 21, l. 530/1947.

**114** Cass., 22 gennaio 1970, n. 132, in "Boll. Trib.", 1970, 642; TAR, Lombardia, sez. Milano, 10 dicembre 1983, n. 1596, in "I TAR", 1984, I, 561.