

Ai Sindaci
Ai Responsabili Ufficio Tributi
Ai Responsabili Ufficio Ragioneria

Bologna 03 dicembre 2014
Prot. 255

**Oggetto: Tari – Nota ministero dell’economia del 9 ottobre 2014 –
regime imposizione zone di produzione e magazzini**

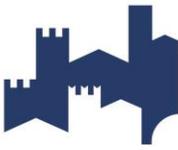
1. Premessa

Il Ministero dell’economia e delle finanze, con nota prot. 38997 del 9 ottobre 2014, ha fornito chiarimenti ad una società in merito alla tassazione delle zone di produzione e degli annessi magazzini.

Diverse associazioni di categoria chiedono ai Comuni, sulla scorta di quanto precisato nella nota ministeriale, di modificare i regolamenti comunali per l’applicazione della Tari, quasi a presupporre una loro illegittimità.

Va preliminarmente evidenziato che i diversi problemi applicativi evidenziati nella nota ministeriale sono stati in parte analizzati sia nella nota ANCI Emilia Romagna prot. n. 50 del 27 marzo 2013, in merito alla necessità di disporre l’assimilazione sia per quantità che per qualità, sia nella nota prot. 142 del 27 giugno 2014, con riferimento alla disposizione di cui al comma 649 della legge n. 147 del 2014, e va anche evidenziato che il contenuto di tali note deve essere integralmente confermato.

Occorre poi precisare che, diversamente da quanto erroneamente ritenuto da taluni, la nota in questione non assume carattere vincolante, non potendosi certamente qualificare come atto “di interpretazione autentica”, essendo una mera risposta ad un quesito.



Come noto, le circolari e le risoluzioni ministeriali sono per giurisprudenza di legittimità univoca, atti non vincolanti né per il Comune né per il Contribuente né per il Giudice. Anche di recente, Cassazione 10 settembre 2014, n. 19054, ha nuovamente precisato che *«In generale va confermato che le circolari ministeriali sono meri atti interni, destinati ai soli uffici dell'amministrazione fiscale; e quindi non hanno alcuna rilevanza ai fini dell'applicazione dei tributi. In sostanza, non provenendo dall'organo deputato a emanare norme, le circolari non hanno efficacia di legge tributaria (v. Cass. n. 14619-00; n. 21184-08)»*.

2. Ambito di riferimento

La nota ministeriale affronta il problema posto alla sua attenzione con un linguaggio che si presta ad ambiguità, come dimostrato dalle richieste che a vario titolo stanno pervenendo ai Comuni.

Difatti, dalla sua lettura qualcuno ha ricavato che il Ministero avrebbe ritenuto in generale non tassabili tutte le “superfici di lavorazione industriale o artigianale” e tutti i magazzini connessi a tale attività.

L'ambito di riferimento, nel quale vanno circoscritte le (non sempre condivisibili) affermazioni ministeriali, è però solo quello delle zone di produzione di rifiuti speciali **non assimilati e non assimilabili**.

Pertanto, non si pone il problema della tassabilità delle zone di produzione, e dei magazzini connessi a tali zone, ove si producono rifiuti speciali che siano stati assimilati ai rifiuti urbani con regolamento comunale.

Per tali zone vige l'obbligo di conferimento al servizio pubblico e le superfici devono essere assoggettate al tributo, e ciò anche nel caso in cui il produttore dimostri di provvedere a proprie spese allo smaltimento della totalità dei rifiuti prodotti. In tale ipotesi, si renderà applicabile esclusivamente la riduzione prevista dal medesimo comma 649, il quale prevede che il Comune con proprio regolamento disciplina *«riduzioni della quota variabile del tributo proporzionali alla quantità di rifiuti speciali assimilati che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, direttamente o tramite soggetti autorizzati»*. Tale previsione normativa è all'evidenza la conferma della tassabilità delle superfici di lavorazione industriale ed artigianale, e dei connessi magazzini, che diano luogo alla produzione di rifiuti urbani e di rifiuti speciali assimilati agli urbani.



3. Tassabilità dei magazzini ai fini Tarsu/tari nel caso di produzione di rifiuti speciali assimilati

Il Ministero nella nota in questione sembra far intendere che la tassabilità dei magazzini ai fini Tarsu sia stata scrutinata dalla Corte di Cassazione in modo non sempre univoco.

L'analisi della giurisprudenza di legittimità in realtà non offre appigli per mettere in dubbio la tassabilità dei magazzini, connessi a qualsiasi tipo di produzione, tant'è che la loro detassazione è stata disposta per legge solo a partire dal 2014, seppur nei ristretti ambiti delineati dal comma 649, in quanto rappresenta una deroga espressa al principio fissato dal medesimo comma 649 che esclude l'imposizione solo delle superfici ove si producono "in via continuativa e prevalente" rifiuti speciali, condizione questa che all'evidenza raramente si verifica per le aree destinate a magazzino, dove l'eventuale produzione di rifiuti speciali non assimilabili è solo eventuale e comunque mai prevalente, ed ancor meno tale condizione si verifica per i magazzini di prodotti finiti.

Tali principi sono stati fatti propri anche dalla giurisprudenza di legittimità formatasi in tema di Tarsu. Così, ad esempio, Cassazione 14 maggio 2013, n. 11502, ha ritenuto tassabile il magazzino di materie prime e semilavorati contiguo alla zona di produzione in quanto, ai fini Tarsu, devono ritenersi "*non imponibili solo le superfici strutturate e destinate alla formazione in maniera ordinaria e prevalente di rifiuti speciali*", condizione questa che non si verifica per un'aera adibita a deposito di merce, "*all'interno e all'esterno della quale i rifiuti speciali, derivanti cioè dall'attività di servizi ivi esercitata, si formavano non in maniera ordinaria ma solo a seguito di accidentale dispersione di piccole parti della merce ricevuta in consegna, durante le operazioni di magazzinaggio*".

Conclusivamente si deve ritenere che i magazzini connessi ad attività industriali ed artigianali il cui ciclo produttivo genera rifiuti speciali assimilati, sono sempre assoggettabili, e lo sono stati anche ai fini Tarsu e Tares.

4. Tassabilità dei magazzini ai fini Tarsu/tari nel caso di produzione di rifiuti speciali non assimilabili

Come noto, l'art. 1, comma 649, della legge n. 147 del 2013, dispone che il Comune con proprio regolamento "*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*".



L'Anci Emilia Romagna, con nota prot. 142 del 27 giugno 2014, ha fornito indicazioni ai Comuni al fine di omogenizzare i regolamenti comunali, precisando che:

- la norma fa riferimento alle sole aree di produzioni di “rifiuti speciali non assimilabili” (“*di dette attività produttive*”), sicché esulano dalla fattispecie in esame le aree di produzione di rifiuti urbani, quelle dei rifiuti speciali assimilati ed anche quelle dei rifiuti speciali non assimilati ma assimilabili;
- il termine “merci” va riferito al materiale necessario al ciclo produttivo e non ai prodotti finiti; ad esempio, in un'impresa ceramica non saranno oggetto di tassazione le aree dei magazzini in cui sono stoccati sia le materie prime (argilla) sia le merci (vernici) necessarie alla produzione del prodotto finito dell'azienda;
- il non assoggettamento deve essere limitato alle aree dei magazzini, e quindi ad una quota parte di questi, destinati allo stoccaggio delle materie prime e delle merci;
- le materie prime e le merci considerate dalla norma vanno limitate ai soli materiali che appartengono “merceologicamente” alle materie non assimilabili con regolamento comunale, visto che il loro impiego nel processo produttivo determina comunque la produzione di rifiuti speciali non assimilabili;
- sono esclusi dall'ambito applicativo della disposizione normativa i magazzini di prodotti finiti e di semilavorati, perché il loro impiego non determina la produzione di rifiuti speciali non assimilabili;
- rimangono comunque soggette ad imposizione le aree dei magazzini non destinati allo stoccaggio delle materie prime e delle merci di cui sopra, ivi comprese le aree dove vi è presenza fisica.

Alla luce di queste precisazioni si è proposta la seguente disposizione regolamentare:

«Per i produttori di rifiuti speciali non assimilabili agli urbani non si tiene altresì conto della parte di area dei magazzini, funzionalmente ed esclusivamente collegata all'esercizio dell'attività produttiva, occupata da materie prime e/o merci, merceologicamente rientranti nella categoria dei rifiuti speciali non assimilabili, la cui lavorazione genera comunque rifiuti speciali non assimilabili, fermo restando l'assoggettamento delle restanti aree e dei magazzini destinati allo stoccaggio di prodotti finiti e di semilavorati e comunque delle parti dell'area dove vi è presenza di persone fisiche».

La legittimità di tale proposta non appare minimamente scalfita dalla nota ministeriale in commento, per le ragioni di seguito riportate.

Il Ministero, dopo aver correttamente precisato l'intassabilità delle superfici laddove si producono in via continuativa e prevalente rifiuti speciali non assimilabili, arriva a sostenere che il periodo in esame del comma 649 “*opera solamente nei casi in cui i comuni possano individuare ulteriori superfici da sottrarre all'assimilazione*”.



Dopo tale precisazione, tuttavia, si afferma, 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”*. Tale affermazione, si ritiene, sia valida esclusivamente con riferimento al particolare caso concreto posto all'attenzione del Ministero, che riguarda magazzini in cui sono prodotti esclusivamente rifiuti speciali non assimilati.

La precisazione, quindi, non può assurgere a principio generale valido con riferimento a tutti i magazzini.

Peraltro, non appare motivato, né supportato dal dato letterale della norma né dalla giurisprudenza di legittimità, l'inclusione dei magazzini di prodotti finiti. Si ritiene infatti che l'obbligo per il Comune di individuare le aree dei magazzini funzionalmente connessi all'attività produttiva non possa prescindere dalla circostanza che nei suddetti magazzini, o in parte di aree dei magazzini, si producano comunque rifiuti speciali non assimilati. Ammettere la detassazione di aree di produzione di rifiuti urbani o speciali assimilati per il solo fatto che queste siano annesse a zone di produzione di rifiuti speciali non assimilabili concretizzerebbe una palese violazione di legge ed in particolare della norma che esclude dall'obbligo di conferimento, e dal conseguente assoggettamento al tributo, solo le aree di produzione di rifiuti non assimilabili.

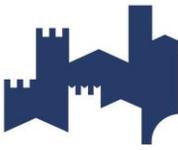
Correttamente, quindi, il Ministero si premura di precisare che il Comune in attuazione del comma 649 *“può indicare le ulteriori superfici da sottrarre all'assimilazione e, dunque, alla tassazione, in quanto produttive, con carattere di prevalenza, di rifiuti speciali non assimilabili, al cui smaltimento provvede direttamente a proprie spese il produttore”*.

Da quanto esposto appare evidente che la disposizione contenuta nel comma 649 abbia la funzione di permettere al Comune di detassare parti di aree dei magazzini ove si producono rifiuti speciali. Diversamente, in base alla “regola generale” i magazzini con parti minoritarie di aree di produzione di rifiuti speciali non assimilabili sarebbero totalmente assoggettabili al tributo, non verificandosi la condizione che la superficie dell'intero magazzino produca in modo continuativo e prevalente rifiuti speciali non assimilati.

Conclusivamente si ritiene di confermare la legittimità della proposta regolamentare formulata dall'ANCI Emilia Romagna, peraltro già recepita nella maggior parte dei regolamenti comunali per l'applicazione della Tari.

5. Computo della superficie detassabile

Nella nota ministeriale in commento si sostiene che la norma permette *“di considerare intassabili le aree sulle quali si svolgono le lavorazioni industriali o*



artigianali, che sono generalmente produttive in via prevalente di rifiuti speciali, perché la presenza umana determina la produzione di una quantità non apprezzabile di rifiuti urbani assimilabili. Conseguentemente, non può ritenersi corretta l'applicazione del prelievo sui rifiuti alle superfici specificatamente destinate alle attività produttive, con la sola esclusione di quella parte di esse occupata dai macchinari”.

Quanto sostenuto dal Ministero va meglio articolato, al fine di evitare ambiguità applicative.

Occorre premettere che la normativa impone ai Comuni di verificare la reale destinazione delle superfici occupate dalle aziende, in quanto la circostanza che l'azienda effettui, ad esempio, lavorazioni industriali che determinano la produzione di rifiuti speciali non comporta automaticamente la detassazione di tutte le superfici occupate. Che la verifica vada fatta con riferimento alle singole porzioni delle superfici occupate, lo si ricava innanzitutto dallo stesso comma 649, laddove il legislatore precisa che nella superficie assoggettabile “non si tiene conto di quella parte di essa” ove si formano in via continuativa e prevalente rifiuti speciali non assimilati. Dalla piana lettura della norma si evince che la detassazione può riguardare una limitata parte della superficie complessivamente occupata dall'azienda.

Della necessità di dettagliare la destinazione delle singole aree di cui si compone l'intera superficie occupata dall'azienda ne da ulteriore conferma il comma 682, il quale prescrive che il Comune con proprio regolamento provvede “all'individuazione di categorie di attività produttive di rifiuti speciali alle quali applicare, nell'obiettivo difficoltà di delimitare le superfici ove tali rifiuti si formano, percentuali di riduzione rispetto all'intera superficie su cui l'attività viene svolta”.

Alla luce del quadro normativo riportato è da ritenersi legittima, a secondo dei casi concreti, la detassazione dell'intera superficie, la detassazione delle sole superfici occupate dai macchinari e, infine, la detassazione in misura percentuale.

Nella prassi, infatti, i Comuni detassano l'intera superficie laddove la superficie occupata da macchinari funzionali ad un'attività produttiva di rifiuti speciali sia preponderante rispetto all'intera superficie, sicché, anche se v'è presenza umana si verifica la condizione normativa di essere l'area destinata in via continuativa e prevalente alla produzione di rifiuti speciali.

Altrettanto correttamente, i Comuni detassano la sola superficie occupata dai macchinari allorquando questa sia minoritaria

Parimenti, è da ritenersi legittimo l'utilizzo della riduzione in termini percentuali, ai sensi del comma 682, allorquando non sia possibile delimitare le superfici ove si formano rifiuti speciali non assimilati.



6. Criteri di assimilazione

Nella nota si precisa infine che la potestà di assimilazione deve essere esercitata dal Comune sia con riferimento alla quantità che alla qualità dei rifiuti assimilati agli urbani.

Tale affermazione risulta perfettamente in linea con la nota ANCI Emilia Romagna prot. n. 50 del 27 marzo 2013 , ove si è precisato che l'assimilazione "*deve essere operata non solo attraverso l'individuazione di un elenco di sostanze assimilate, ma anche con l'individuazione di criteri quantitativi (Cass. n.9631/2012)*".

Gianni Melloni
Direttore ANCI Emilia – Romagna