

La tassa sui rifiuti: tra imperativi comunitari e giustizia fiscale*

José María Lago Montero**

Ricevuto: 3 novembre 2025 – Accettato: 14 dicembre 2025 – Pubblicato: 15 luglio 2026

La tasa de basura: entre imperativos comunitarios y la justicia tributaria

La tradizionale tassa applicata per la raccolta dei rifiuti affronta nuove sfide derivanti dall'emergere della categoria delle prestazioni patrimoniali pubbliche e dalle esigenze comunitarie. Queste richiedono che tali prestazioni patrimoniali, fiscali o meno, siano dovute in stretta corrispondenza con la quantità di rifiuti generati e che l'importo della loro raccolta copra completamente il costo del servizio fornito. L'articolo esamina le difficoltà per i Comuni di articolare tali obiettivi senza violare i principi costituzionali della giustizia fiscale.

La tradicional tasa exigible por la recogida de basuras se enfrenta a nuevos retos derivados de la aparición de la categoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y de los imperativos comunitarios, que exigen que tales prestaciones, tributarias o no, se exijan en estricta correspondencia con el volumen de residuos que se genera y que con el importe de su recaudación se sufrague íntegramente el coste del servicio que se presta. El trabajo examina las dificultades que para los Ayuntamientos supone articular tales objetivos sin vulnerar los principios constitucionales de justicia tributaria.

Keywords: Diritto tributario; Tassa sui rifiuti; Prestazione patrimoniale; Vincoli comunitari; Giustizia tributaria.

* Una versione più ampia di queste riflessioni è stata pubblicata nella *Revista Tributos Locales* n. 176/2025 con il titolo *Dalla tassa per la raccolta dei rifiuti alle tariffe / PPPNT per la raccolta, il trasporto e il trattamento dei rifiuti*, con ampie fonti bibliografiche che qui sono escluse. Ometto anche critiche acerbe che non gradiscono i censori contemporanei, che confondono espressioni precise con commenti colloquiali.

** Universidad de Salamanca (Spain); ✉ lago@usal.es
Professore ordinario di Diritto Finanziario e Tributario all'Università di Salamanca

SOMMARIO: 1. Introduzione: la crescente preoccupazione determina l'evoluzione delle figure tributarie e para tributarie – 2. L'opzione di tassa/prestazione patrimoniale pubblica non tributaria – 3. La riformulazione del fatto imponibile/presupposto di fatto della prestazione remunerativa del servizio: prestazione di fatto complessa che comprende diversi casi – 4. I soggetti passivi/obbligati a pagare per produzione, ritiro, trasporto e trattamento – 5. La quantificazione delle prestazioni, siano esse tasse o PPPNT: errori ricorrenti che tendono a ripetersi più e più volte – 5.1. È impossibile che il servizio si finanzia con la tassa/PPPNT senza violare i principi di giustizia, uguaglianza, equivalenza/proporzionalità nella ripartizione dei costi e capacità economica: ciò che alcuni non pagano non può essere trasferito ad altri – 5.2. La struttura di quantificazione. Quote fisse e/o variabili. Basi imponibili che quantificano o stimano rifiuti prodotti/costi dei servizi forniti. Criteri o parametri utilizzabili e non utilizzabili – 6. La gestione. Pagamento periodico con ricevuta? E la procedura di esecuzione?

1. Introduzione: la crescente preoccupazione ambientale determina l'evoluzione delle figure tributarie e para tributarie

Come noto, la legge spagnola 7/2022, dell'8 aprile, sui rifiuti, sui suoli contaminati e per un'economia circolare, ha previsto, per gli Enti Locali un periodo di 3 anni, scaduto il 10 aprile 2025, per introdurre una prestazione patrimoniale pubblica fiscale (tassa) o non fiscale (d'ora in poi PPPNT), che compensi i costi del servizio di raccolta, trasporto, trattamento e smaltimento dei rifiuti; un obbligo che riguarda specificatamente quegli enti che, allà data sopra citata, non abbiano adottato né una, né l'altra.

Gli Enti Locali che hanno già istituito tasse /o PPPNT ad hoc devono rispettare le disposizioni della legge e della Direttiva che essa traspone; quella principale è difficile da rispettare per i motivi che vedremo: che la prestazione sia finanziariamente sufficiente, cioè che l'intero costo del servizio fornito sia "finanziato" con essa. Sembra che ora vogliano sacralizzare, anche in quella sede, il principio dell'autofinanziamento, nonostante non compaia nei testi costituzionali o comunitari di natura finanziaria/fiscale, e ci deve essere qualche motivo perché non appaia.

Non sarà meno difficile che la quantificazione della prestazione richiesta risponda al principio, anch'esso sacralizzato, del *pagamento per quello che butti*, un corollario logico del *principio di chi inquina paga*, tanto belli quanto complicati da articolare efficacemente. Infatti, non esiste un criterio umano per collocare in ogni casa e in ogni stabilimento commerciale o industriale o un funzionario, o un dispositivo per misurare esattamente la quantità di rifiuti prodotti da ciascuno, per poi addebitarli. La realtà si impone non tanto sulla finzione, quanto sull'illusione dei legislatori ambientali, nazionali o europei, che dovranno conformarsi, come vedremo, con approssimazioni, all'obiettivo, senza discostarsi da questo o da principi imprescindibili di giustizia, uguaglianza, proporzionalità/equivalenza dei costi, capacità economica. Questo lo vedremo.

L'attuale disciplina della cosiddetta tassa ambientale/PPPNT per la raccolta dei rifiuti è molto scarsa, sia nella legge spagnola di Finanza Locale, sia nella Direttiva e nella relativa trasposizione con la Legge sui rifiuti. Il deserto regolatorio in cui ci troviamo dovrà inevitabilmente essere integrato dalla legislazione attuale delle tasse locali, così come dalle Ordinanze locali di approvazione, senza perdere di vista i principi che le ispirano. Innanzitutto, l'equivalenza di costi/proporzionalità/uguaglianza nella relativa ripartizione, che non è la stessa cosa dell'autofinanziamento. Poi, capacità/uguaglianza economica, che impedisce di richiedere questa, o qualsiasi altra tassa per un servizio essenziale, a chi non abbia le risorse per soddisfarla. Una que-

stione dimenticata dai fermi difensori dell'autofinanziamento e *del pay as you throw*, concentrato sull'Amministrazione e non sul cittadino.

Sia la Direttiva che la Legge sui rifiuti e alcuni dei loro più entusiasti sostenitori, incorrono in enormi dimenticanze, con gravi errori di approccio. Infatti ignorano che:

a.- La tassa/PPPNT non è l'unica possibile risorsa di finanziamento per il servizio: a tal fine possono essere utilizzate "succulenti" imposte (I.B.I.) e trasferimenti (P.I.E.).

b.- È impossibile che il servizio sia autofinanziato con la tassa /PPPNT, a rischio serio di violare i principi di giustizia, uguaglianza e capacità economica, che necessariamente agiscono come freni all'ossessione ambientale di autofinanziamento.

c.- Ciò che alcuni non pagano non può essere trasmesso ad altri soggetti; secondo i principi della giustizia contributiva verrebbe violato il principio di uguaglianza/proporzionalità/equivalenza nell'imputazione dei costi

Ci riferiremo a tutto questo più avanti, senza smettere di anticipare che l'impulso ecologico possa turbare alcuni emotivi e lodevoli portabandiera della protezione ambientale, ma non possa sconvolgere i principi costituzionali di giustizia.

L'imperativa introduzione di questa tassa/PPPNT trasforma la previsione delle tasse/prestazioni che passano da opzionali a obbligatorie per il soggetto attivo. Nella filosofia della Legge di Finanza Locale, che è ben rispettosa del principio costituzionale dell'autonomia finanziaria locale, non c'è spazio per tasse/PPPNT ora imposte imperativamente, limitando severamente un notevole spazio di tale autonomia finanziaria locale.

Questo carattere eccezionale, rispetto a quello facoltativo di qualsiasi tassazione (o forma analoga come la spuria PPPNT) avrebbe dovuto essere limitato nel L.H.L., la legge che regola e sviluppa per eccellenza l'autonomia finanziaria locale, alla quale è stata introdotta una limitazione al di fuori dell'ambito normativo adatto per farlo.

Inoltre, una buona parte degli operatori e dei commentatori ha iniziato a dubitare della fattibilità di una tassa/PPPNT, tanto imperativa, dato che, gli stessi Ministeri delle Finanze e della Transizione Ecologica, con la Federazione Spagnola dei Comuni e delle Province, propongono di modulare questo imperativo ambientale. I Ministeri più coinvolti e gli stessi Comuni, pensano che il *pay-as-throw* sia un mandato programmatico; un principio da sviluppare con prudenza e gradualmente nel corso degli anni e che, semplicemente, non richieda l'introduzione di una tassa /PPPNT che autofinanzi il servizio, quantificata esclusivamente in base alla quantità di rifiuti prodotti da ciascuno.

Abbiamo già spiegato in molte occasioni che, per proteggere l'ambiente, non è necessario creare nuove forme di fiscalità o di para fiscalità, ma basta utilizzare quelle esistenti, diversificando le aliquote, aumentandole o riducendole, introducendo maggiorazioni, esenzioni o riduzioni, per ottenere la protezione¹ ambientale desiderata. Detto ciò, il ruolo delle tasse, in particolare delle tasse locali, deve essere riconosciuto, soprattutto se con lo scopo di protezione ambientale. La Direttiva Comunitaria ha preferito con determinazione, introdurre le tasse/PPPNT, con un'opzione legittima, a nostro avviso, anche se eccessiva, con una formulazione di carattere obbligatorio e di autofinanziamento. Oltre al fatto che il pessimo disegno della tassa/PPPNT trascura la diversa capacità amministrativa e tecnica dei nostri Comuni nel disciplinarle, esponendoli a una doppia violazione. Infatti, se riscuotono più del costo del servizio fornito, violano il principio di equivalenza di costi/proporzionalità/uguaglianza e la L.H.L., disattendendo la Corte Europea. Se riscuotono meno di tale costo, non rispettano il mandato UE di autofinanziamento, in violazione della Direttiva e della Legge sui rifiuti.

1. Mi riferisco alla bibliografia citata in *De la tasa por recogida...*, cit.

2. L'opzione di tassa/prestazione patrimoniale pubblica non tributaria

Come abbiamo spiegato in altra parte, la ripartizione delle tasse tradizionali in nuove tasse e PPPNT, in base a chi fornisce il servizio, è stata una scelta politica legislativa tanto deplorabile quanto vincolante, senza che questo sia il luogo adatto per riproporre argomentazioni che abbiamo già espresso e a cui ci² riferiamo. Una volta che questa ripartizione sia stata adottata dalla legge, non c'è più libera scelta per i Comuni sulla prestazione esigibile che così segue *inesorabilmente* la forma di gestione del servizio fornito. Certamente, alcuni Comuni hanno una reale ed effettiva libertà di scegliere come fornire il servizio e, di conseguenza, di stabilire la corrispondente tassa o PPPNT. Ma in gran parte dei Comuni tale opzione non è autenticamente libera, ma è condizionata dalla capacità amministrativa di ciascun ente locale e dalle relative circostanze politico-economiche.

Quando si istituiscono tasse o PPPNT, operatori e commentatori hanno sottolineato che le prime richiedono un'Ordinanza Fiscale, mentre per la seconda è sufficiente un'Ordinanza Locale non fiscale, e che la procedura per l'approvazione di una e dell'altra differisce in alcuni aspetti.

La legge 7/2002 non interferisce direttamente nella configurazione come tassa o PPPNT della prestazione che si richiede. Rileva solo che venga addebitata e che copra il costo del servizio fornito. Ma non c'è dubbio che la moderna PPPNT raggiunga meglio questo obiettivo *sacralizzato* rispetto alla tassa tradizionale, poiché, come si sa, in questa, il costo del servizio è un limite insuperabile, mentre nel primo è solo un riferimento.

La moderna PPPNT è applicabile quando il fornitore di servizi, che anche riscuote, non è un ente pubblico ma una società intermediaria o concessionaria, sia essa pubblica o privata. I Comuni sono liberi di ricorrere a questa forma di erogazione dei servizi e, di conseguenza, a questa forma di finanziamento, che dovranno concordare con la società in questione, poiché sarà questa a riscuotere il PPPNT. Certamente, i Comuni di grandi e medie dimensioni hanno la possibilità di scegliere, mentre a quelli piccoli e molto piccoli non rimane che cercare di unirsi e lasciare che sia la loro Unione a decidere.

Con l'istituzione della PPPNT, sarebbe meglio approvare un'Ordinanza per regolarla, se possibile, con precisione, data la palese insufficienza del livello normativo. In assenza di una legge, che avrebbe dovuto regolare la figura nei suoi aspetti essenziali, sarebbe stato utile almeno un regolamento che disciplinasse dall'inizio alla fine la prestazione in tutto ciò che mancava nella legge, che è molto.

Tra i commentatori è stato sottolineato che un'Ordinanza locale considerata così necessaria sarebbe "generale", "non fiscale": una questione che suscita ancora sconcerto. Il fatto che la prestazione esigibile sia "non tributaria" non significa che sia "non fiscale". "Fiscale" è un termine più ampio di "tributario" e comprende ogni tipo di entrata pubblica, e quella in argomento rappresenta una prestazione patrimoniale pubblica, anche se alimenta le casse di un ente non pubblico. La questione riguarda la procedura da seguire per approvare il PPPNT in un caso o nell'altro, piuttosto che la disciplina sostanziale della prestazione e l'aggettivo con cui qualificiamo o meno l'Ordinanza. Nelle sezioni successive ci dedicheremo agli elementi qualitativi, quantitativi e procedurali che saranno inclusi nell'Ordinanza.

Le differenze, che a mio avviso non sono molto rilevanti nella procedura di attuazione di una o dell'altra figura, risiedono nella necessità o meno di un parere della Comunità Autonoma, sulla formulazione degli argomenti e sul ruolo del rapporto economico-finanziario. Nel caso di una tassa, l'Ordinanza Generale Fiscale non richiede una consultazione preventiva, poiché prevede già una fase delle osservazioni dopo l'approvazione provvisoria. Richiede, invece, una relazione economico-finanziaria a pena di nullità.

Nel caso di una PPPNT, non c'è dubbio che l'Ordinanza Locale non fiscale, richieda un parere preventivo dalla Comunità Autonoma, nonostante il contrasto interpretativo sulla necessità o meno

2. Mi riferisco alla bibliografia citata in *De la tasa por recogida...*, cit.

di una consultazione preventiva, poiché il Regolamento lo impone, ma lo esclude quando ci siano o motivi seri che la rendano inutile o motivi organizzativi o di bilancio. In questo senso, la S.T.S. 5029/2023 del 16 novembre ha stabilito che l'acqua è un servizio essenziale che richiede continuità, il che rende dispensabile la consultazione preventiva, con un criterio pienamente applicabile alla raccolta dei rifiuti.

Non è nemmeno unanime che l'attuazione del PPPNT richieda un parere economico-finanziario. A mio avviso, è obbligatorio tale parere o altro giustificativo nella documentazione, utile per attestare la rilevanza delle prestazioni/prezzi/tariffe da richiedere, la loro portata e la loro ragion d'essere (art. 284.2 della Legge sui Contratti). Il parere serve a garantire il divieto di arbitrarietà, rispettando il dovere di motivazione, che pesa sui provvedimenti amministrativi generali e sul principio di proporzionalità che ispira qualsiasi prestazione a remunerazione dei costi: la mancanza di un rapporto economico-finanziario è un indice di arbitrarietà.

Una volta istituito e disciplinato correttamente, il PPPNT sarà riscuotibile dalla società di gestione che ne fatturerà l'importo, secondo procedure di diritto privato. Tuttavia, in caso di mancato pagamento, oltre a ricorrere alla giurisdizione civile, spetta alla società, sempre che lo abbia concordato con il Comune o con l'Ente Pubblico di Riscossione, avviare la riscossione della prestazione con esecuzione forzata, nei difficili termini che vedremo nella sezione finale.

A nostro avviso, che si tratti di tasse o PPPNT, il cosiddetto *pay-as-you-throw*, che deriva dal principio di chi inquina paga e paga per ciò che inquina, è tanto *fantastico* e ineccepibile quanto difficile da articolare efficacemente nella pratica, di fronte a una realtà estremamente varia dei Comuni, per dimensioni, popolazione, residente o meno, nella sua geografia. Il che complica straordinariamente quantificare la quota che ciascuno deve pagare in base ai rifiuti che produce. Il massimo che si può ottenere è un'approssimazione, poiché misurare esattamente quanto ciascuno inquina è un compito impossibile.

A mio avviso, i legislatori europei e nazionali stanno commettendo un grave errore di previsione, cercando di scaricare l'intero onere dei costi del servizio sulle spalle dell'utente, tramite sia tasse, sia PPPNT. I legislatori, sia europei, sia nazionali, dimenticano questo

1.- Tecnicamente parlando, la tassa non finanzia alcun servizio, non è influenzata dal finanziamento di alcun servizio. Nel diritto finanziario spagnolo, salvo poche eccezioni, tutte le entrate pubbliche finanziano tutta la spesa pubblica, senza correlazione tra di loro, siano imposte o tasse (Articolo 27 L.G.P.). Solo i contributi speciali, così come sussidi e operazioni di credito si sottraggono al principio di non correlazione.

A rigor di termini, non c'è alcuna imposta o tassa funzionale al finanziamento di alcun servizio, nemmeno per i rifiuti. Parlare in termini di autofinanziamento significa parlare in senso politico ed economico, non giuridico.

2.- Meno, se possibile, possiamo parlare del coinvolgimento del PPPNT, che non rappresenta entrate pubbliche destinate al bilancio dell'ente pubblico, ma quelle di una società privata, concessionaria o no, che fornisce i servizi.

3.- Poiché tutte le entrate pubbliche finanziano tutte le spese pubbliche, affidarsi solo alla tassa/PPPNT per finanziare una di esse, nel nostro caso, la raccolta dei rifiuti, significa dimenticare apertamente che esistono imposte e trasferimenti – in particolare l'IBI e il PIE – che servono a finanziare questo e tutti i servizi.

Se tutti i servizi fossero "autofinanziati" con tasse/PPPNT, aboliremmo le tasse locali e i trasferimenti a Comuni e Province? Beh, potrebbero essere considerati superflui nella logica di questi ostinati difensori dell'autofinanziamento, nell'approccio insensato dei nostri legislatori ambientali, europei e nazionali.

Non trovo nemmeno così allarmante che la Spagna abbia il 48% di riciclaggio rispetto al 58% nell'UE: non siamo poi così male. E oggi sembra che le tasse/PPPNT, già esistenti, coprano il 58% del

costo del servizio fornito, il che non è affatto male. Le tasse/PPPNT non devono necessariamente recuperare il 100% del costo del servizio fornito. Tale autofinanziamento è contro natura perché l'interesse particolare dell'utente nel far raccogliere i rifiuti coesiste con l'interesse generale, per motivi di salute/ambientali. E questo interesse generale non deve essere finanziato con tasse/PPPNT, con il 100% delle risorse degli utenti che ricevono il servizio: è evidentemente regressivo farlo.

Il raggiungimento degli obiettivi UE non deve essere affidato ad una tassa /PPPNT che sia autosufficiente. I tributi possono contribuire a raggiungere obiettivi non fiscali, ma non sono una panacea, né devono essere lo strumento principale per sviluppare le politiche ambientali.

Come hanno sottolineato coloro che sono impegnati sul tema, va oltre le capacità tecniche e i mezzi a disposizione della maggior parte dei Comuni spagnoli introdurre una tassa per un servizio di raccolta selettiva dei rifiuti, rigoroso come quello previsto. Per quanto grande sia l'interesse ambientale, alle autorità locali vengono attribuiti poteri amministrativi e finanziari che superano la loro capacità.

3. La riformulazione del fatto imponibile/presupposto di fatto che ha dato origine alla prestazione retributiva del servizio prestato: prestazione di fatto complessa che comprende diversi casi

Nella definizione del fatto imponibile della tassa/PPPNT, possono coesistere vari presupposti di fatto: la raccolta stessa, il conferimento dei rifiuti in discarica, il loro smaltimento o trattamento e persino il riciclo, anche se, a rigor di termine, questo è un compito diverso. Queste sono spesso attività successive, oltre a essere strettamente correlate per motivi igienico-sanitari, che gli interpreti sono riluttanti a assumere come parte del complesso fatto imponibile di questa tassa. Il servizio, in tutta la sua ampiezza, è obbligatorio per motivi sanitari, come già previsto nell'articolo 34 del Regolamento dei Servizi delle Società Locali – Decreto del 17 giugno 1955 – e ora nell'articolo 25.2.1. della Legge 7/1985, del 2 aprile, a base del regime locale. Tale normativa prevede che la tassa/PPPNT possa colpire sia il servizio di raccolta rifiuti o rifiuti solidi urbani, sia il suo successivo smaltimento. Non è sempre stato inteso in questo modo, poiché le Ordinanze Fiscali di solito non includono questo secondo servizio relativo allo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Tuttavia, nonostante le posizioni sia dottrinali che giurisprudenziali contrarie, la verità è che non è possibile separare queste attività. La raccolta rende necessario trattare i rifiuti e, all'interno di questo servizio, viene incluso il loro successivo smaltimento. Entrambe le attività sono parte integrante del fatto imponibile della tassa. Un'altra cosa è discutere quali sia il beneficio che si trae dall'erogazione di questo servizio dal momento che coesiste con l'interesse generale per lo svolgimento di tale attività.

Per conciliare tale interesse che il servizio venga fornito in ogni caso, e che tutti lo paghino, anche solo parzialmente, con un'unica prestazione, la soluzione migliore e più pragmatica, a mio avviso, è fornita dalla F.E.M.P. e dai Ministeri delle Finanze e della Transizione Ecologica. Questi sostengono una prestazione, che sia una tassa o un PPPNT, con doppia quota, Una per remunerazione fissa del costo del servizio e l'altra variabile, a seconda dei rifiuti prodotti, in proporzione all'intensità dell'uso del servizio fornito/*paga quanto butti*.

Come abbiamo spiegato in altri momenti e occasioni, le Ordinanze locali fiscali e PPPNT possono introdurre una o più prestazioni retributive, ora obbligatorie, in una o più ordinanze, con un solo presupposto di fatto, semplice o complesso, o con diversi presupposti disaggregati. Il potere di stabilire le tasse locali e il PPPNT non è limitato dalla Legge di Finanza Locale, che in precedenza autorizzava e, attualmente, ordina, l'introduzione della prestazione remunerativa laddove vi sia un servizio effettivamente fornito dall'Ente locale. Quest'ultimo è libero di scomporre o concentrare il servizio a condizione che lo fornisca effettivamente, ciò che è rilevante per il requisito della

tassa/PPPNT, e che lo quantifichi in proporzione al suo costo, senza superarlo. Le Ordinanze fiscali e non fiscali devono essere caute nella selezione dei fatti imponibili, poiché l'incertezza giuridica prevalente in questa materia, dovuta a insufficienti previsioni legali, obbliga le Ordinanze a essere particolarmente precise nella definizione dei presupposti di fatto che generano le prestazioni retributive, siano esse tasse o PPPNT.

Nella maggior parte dei casi, il servizio viene fornito se il camion passa da casa o dalla sede del contribuente, con la periodicità stabilita per raccogliere ciò che è stato depositato nel luogo indicato dall'Ordinanza, che sia molto, poco o nulla. Non è necessario che questo servizio venga richiesto dalla persona interessata. Il servizio viene fornito se il camion effettua il percorso di ritiro, indipendentemente dal fatto che gli utenti depositino più o meno sacchi in più o meno contenitori in alcuni giorni dell'anno o in altri. Oggi, se il principio del "paga quanto butti" fosse applicato, sarebbe necessario introdurre nell'Ordinanza tariffe ridotte o sconti per i casi in cui il servizio viene utilizzato con poca o nessuna intensità, nonostante i problemi di praticità che ciò comporta, e che hanno influenzato il rifiuto di questa soluzione, che resta imperativa, insistiamo, per non alterare il principio *sacralizzato* del paga quanto butti. La soluzione, come capiamo, è quella di richiedere una quota minima, fissa, a tutti gli utenti destinatari del servizio, e una quota variabile, a seconda della produzione effettiva dei rifiuti da parte di ciascuno; un problema su cui torneremo a breve.

Tuttavia, a nostro avviso, non c'è motivo per introdurre esenzioni "soggettive". L'inammissibilità di tale denominazione, che non è ancora stata bandita tra commentatori e operatori giuridici, è evidente: i principi costituzionali di generalità e uguaglianza impediscono l'esistenza di esenzioni *intuitu personae*. L'esenzione, se esiste, deve basarsi sul principio della capacità economica o sui principi guida della politica economica e sociale. Pertanto, deve essere sempre oggettiva, indipendentemente da chi, alla fine, ne beneficia, poiché soddisfa i requisiti necessariamente oggettivi stabiliti a tale scopo.

Dal punto di vista temporale, questa tassa/PPPNT è caratterizzata per essere periodica; il che induce a prevedere un periodo di competenza e un altro fiscale, coerenti con tale natura. Secondo la L.H.L., che regola questa questione per le tasse ma non per le PPPNT, l'Ordinanza deve prevedere che l'imposta maturi, quando inizia o viene richiesta la prestazione del servizio (Articolo 26 T.R.L.H.L.-2004). La legge non prevede altro momento, diverso, ma la L.H.L. sembra essere restrittiva. Nel caso di un fatto imponibile di lunga durata, non riducibile a un istante e destinato a ripetersi nel tempo, l'Ordinanza dovrebbe essere libera di fissare la maturazione in qualsiasi momento del periodo di liquidazione della prestazione del servizio, incluso l'ultimo giorno del periodo. Questo può essere annuale, semestrale, trimestrale, mensile, come stabilito dall'Ordinanza, prevedendo anche il calcolo proporzionale delle quote in caso di iscrizione o cancellazione.

Ma se vogliamo rendere efficace il principio di pagare per quanto butti, sembra che sia logico stabilire quanto dovuto sulla base di prove sulla quantità dei rifiuti prodotti alla fine di ogni periodo d'imposta. La soluzione pragmatica sarebbe trovata, ancora una volta, suddividendo la quota in fissa e variabile, in modo che per la prima sarebbe applicabile il 1° gennaio, come pretende la L.H.L. Per la seconda, invece, maturerebbe il 31 dicembre, con la liquidazione nell'anno successivo, come suggerito dai Documenti dei Ministeri e dalla F.E.M.P. Torneremo su questo nell'ultima sezione.

4. I soggetti passivi/obbligati a pagare per produzione, ritiro, trasporto e trattamento

Nel caso delle tasse, il contribuente non può essere altro che l'utilizzatore del servizio, chi occupa l'immobile, sia persona fisica o giuridica, anche comunioni di immobili cui il servizio sia effettivamente fornito. Le Ordinanze non possono scegliere un altro contribuente diverso da questo, previsto dall'articolo 23 L.H.L. Il loro potere di attuazione è, su questo punto, molto limitato, praticamente nullo, poiché non possono stabilire, a loro discrezione, chi sia il destinatario della prestazione del servizio. Le comunioni immobiliari possono essere escluse dall'articolo 23.1 della L.H.L., anche se

ci sono opinioni secondo le quali così si può perdere l'individualità nella quantificazione della quota e, di conseguenza, si indebolisce l'applicazione del principio di chi inquina paga, con riferimento ai rifiuti prodotti da ciascuno. Diversi contribuenti possono essere tassabili in solido, ai sensi dell'art. 37.5 L.G.T., se concorrono all'esecuzione congiunta del fatto imponibile, ipotesi difficile da immaginare.

Ma ciò che è davvero importante è che il contribuente sia chi occupa l'immobile che produce rifiuti: un criterio classico ora rafforzato dal *principio del "paga chi getta"*: che paghi chi produce rifiuti e non altri.

L'Ordinanza può prevedere, per garantire e facilitare il pagamento dell'imposta, la figura del sostituto d'imposta, nei casi in cui, secondo la legge, il proprietario dell'immobile sia diverso dall'utilizzatore del servizio, con diritto al rimborso. Questo è logico nei casi di locazione, poiché non è facile sapere chi sia l'inquilino-utente del servizio o quanto tempo rimarrà in quella situazione giuridica, il che rende estremamente difficile gestire direttamente il tributo con lui.

Questo sostituto d'imposta è quello previsto dalla Legge Generale Tributaria – Articoli 35 e 36 – e, in particolare, per i tributi dalla Legge di Finanza locale – Articolo 23.2.: "I seguenti avranno lo status di sostituti del contribuente: a) Nei tributi istituiti in base a servizi o attività di cui beneficiano o che riguardano gli occupanti di abitazioni o locali, i proprietari, che possono trasferire, eventualmente, i tributi ai rispettivi beneficiari". Trattandosi di previsione di legge è inutile che l'Ordinanza locale la ripeta. Ma per ragioni di certezza giuridica, e dato che alcuni operatori attribuiscono all'autonomia locale una dimensione eccessiva, non è superfluo che questo *mandato* venga ripetuto nell'Ordinanza che regola la tassa.

Nel caso del PPPNT, il contribuente obbligato a pagare sarà quello indicato nel contratto, come debitore della controprestazione richiesta per la prestazione del servizio. Diversi soggetti possono essere responsabili solidariamente, se si verifica l'*improbabile* eventualità della realizzazione del presupposto di fatto da parte di due produttori di rifiuti, comprese le comunioni di beni. Questi casi devono essere previsti nel contratto firmato tra il fornitore e il destinatario del servizio, poiché la legge non dice nulla, ancora una volta, e secondo noi, la riserva di legge che ispira la materia non consente a un Regolamento locale di creare casi di imposizione.

L'ordinanza che disciplina PPPNT può creare sostituti quando non esiste una legge che li preveda? Nella dottrina, questa possibilità è stata messa in discussione perché contrasterebbe con la natura contrattuale della controprestazione. A mio avviso, per decidere sulla relativa fattibilità, sarebbe prima necessario conoscere l'ampiezza della riserva della legge in materia di PPPNT, che è attualmente poco conosciuta. Perché se il lassismo della riserva fosse ancora maggiore di quella che si afferma per i tributi locali, non sarebbe facile evitare, con la previsione nell'Ordinanza, che le parti possano concordare l'entrata in gioco di questa figura. Se si sostiene che la riserva di legge opera strettamente per l'istituzione di soggetti obbligati a pagare, quali che siano, comprendo che non sarebbe possibile creare sostituti con l'Ordinanza perché ciò violerebbe l'art. 31.3 CE, applicabile per ogni tipo di soggetti e prestazioni pubbliche, siano esse fiscali o no. La deregolamentazione che caratterizza questa figura del PPPNT e il lassismo della giurisprudenza che ricade sulla sua sorella maggiore, la tassa, anch'essa in gran parte deregolamentata, ci impediscono di offrire un'opinione più decisa.

La Legge sui rifiuti e i suoi ferventi sostenitori, hanno dimenticato la figura *trascendentale* del sostituto, una lacuna legale che può o meno essere *coperta* dal Regolamento locale, al quale dovrebbero conformarsi le clausole contrattuali che, per certezza giuridica ed efficienza amministrativa, farebbero bene a determinare che sia debitore del PPPNT, in ogni caso, il proprietario, che sia o meno l'occupante.

5. La quantificazione delle prestazioni, siano esse tasse o PPPNT: errori ricorrenti che tendono a ripetersi più e più volte

Ora ci sono due problemi da affrontare, a causa delle due forti preoccupazioni della Direttiva e della Legge sui rifiuti: l'autofinanziamento e il pagamento proporzionato alla produzione.

Autofinanziamento significa che l'intero costo del servizio viene trasferito agli utenti.

Il pagamento per produzione significa che ciascuno contribuisce in proporzione ai rifiuti che produce. Non so quale delle due ansie sia più difficile da calmare senza violare i principi di giustizia fiscale ed efficienza amministrativa.

L'ossessione per l'autofinanziamento dimentica che si tratta di un servizio essenziale e, quindi, accessibile a tutti. Come ha sostenuto la Corte Costituzionale, con la sua vasta giurisprudenza sulle tasse giudiziali, non possono essere fissati importi che limitino l'accesso a un servizio pubblico essenziale: la relativa essenzialità ne impedisce l'autofinanziamento tramite tasse o PPPNT, il cui importo limita l'accesso ad un servizio essenziale come la raccolta dei rifiuti.

L'ossessione per *il paga quanto getti* dimentica che è impossibile misurare esattamente e individualmente tutti i rifiuti prodotti da ciascuno.

Da qui l'ambiguità rilevata dalla dottrina rispetto alla formula giuridica utilizzata, che richiede l'istituzione di un sistema che consenta il *pagamento per produzione*. Cioè, di un importo che, non calcolato in modo rigoroso, sapendo quanto sia impraticabile nei suoi termini più esatti e ortodossi, piuttosto contribuisca allo scopo desiderato, quello di proporzionare l'importo da pagare all'azione del soggetto che contribuisce a tale scopo ambientale.

5.1. È impossibile che il servizio si finanzia con la tassa/PPPNT senza violare i principi di giustizia, uguaglianza, equivalenza/proporzionalità nella ripartizione dei costi e capacità economica: ciò che alcuni non pagano non può essere trasferito ad altri

Affidare alla tassa/PPPNT la soluzione del problema dell'inquinamento dovuto a rifiuti eccessivi è come cercare di uccidere elefanti con fucili a pallini. La tassa/PPPNT non è l'unica possibile risorsa di finanziamento per il servizio: ci sono imposte ricche (I.B.I.) e trasferimenti (P.I.E.) per il finanziamento di questo e di tutti i servizi.

Nel caso di tasse, abbiamo detto, *in illo tempore*, che quando le quantifichiamo non si devono ignorare i seguenti punti (che sono validi anche per quantificare PPPNT):

1.- Il costo del servizio che può essere trasferito agli utenti con tasse non dovrebbe mai superare il 100% e, in un servizio essenziale come questo, è innaturale che superi il 50%, poiché l'interesse particolare nella raccolta dei rifiuti non supera quello generale, per motivi sanitari e ambientali, affinché i rifiuti non dilaghino. Purtroppo, ciò è stato ostacolato dalla Direttiva e dalla Legge sui rifiuti, entrambe ignorando che stiamo trattando di un servizio pubblico essenziale di interesse generale e non di uno con un prevalente interesse particolare.

2.- Il costo per gli utenti non può superare una misura proporzionale dell'uso del servizio. Un esito che né la Direttiva, né la Legge sui rifiuti, sono riuscite a ostacolare per non violare i principi di proporzionalità/uguaglianza/equivalenza dei costi.

Come abbiamo spiegato in altra parte, la riscossione di una tassa per la fornitura di un servizio essenziale come questo, in cui l'interesse generale e quello particolare coesistono con tale intensità, non dovrebbe superare il 50% del costo del servizio fornito. In altre parole, usando la terminologia

economico-politica, non più della metà del costo del servizio dovrebbe essere trasferita agli utenti con tasse, e almeno il restante 50% dovrebbe essere finanziato con la fiscalità generale. La politica tributaria deve essere coerente con la natura di ciascun tributo, il che impedisce di mettere a carico degli utenti un costo superiore all'interesse particolare che loro hanno nell'erogazione del³ servizio.

I principi guida della politica economica e sociale, tra cui la protezione dell'ambiente, legittimano l'adozione di una politica fiscale con tasse, come quella della raccolta dei rifiuti. Qui si distingue tra gli utenti ordinari del servizio, che non causano danni ambientali particolari, e quelli che sono più intensi produttori di molti e/o pericolosi rifiuti. La quota può tenere conto del grado possibile di inquinamento di ciascun gruppo di utenti, stabilendo la misura massima per quelli più inquinanti, senza superarla, poiché in quel caso trasformerebbero la tassa in un'imposta o in una sanzione pecuniaria, distorcendo la figura originaria e privandola di un chiaro regime giuridico.

Nel servizio di raccolta dei rifiuti coesistono l'interesse generale della comunità locale, che i rifiuti non si disperdano in modo nauseabondo per le strade, e quello particolare dell'utente, che i rifiuti vengano raccolti dalla propria casa. Grazie al legame tra la tassa addebitata e il servizio fornito, il finanziamento del servizio può essere suddiviso tra risorse generali di bilancio, cioè imposte dovute da tutti i cittadini, indipendentemente dal fatto che utilizzino poco, molto o per niente il servizio, e quelle dovute dagli utenti in base all'intensità dell'uso che compiono. Questa è un'opzione politica legittima, cioè quella di istituire una tassa che parzialmente "finanzi" il costo del servizio fornito, a nostro avviso fino al 50%, come regola generale.

Questi criteri ponderati sono ostacolati dalla Direttiva e dalla Legge sui Rifiuti, che prevedono una tassa irragionevole, che finanzia il 100% del costo del servizio, dimenticando che si tratta di un servizio essenziale in cui l'autofinanziamento è un criterio regressivo, per quanto ambientale possa essere, poiché rende uguali coloro che hanno la capacità di farlo e quelli che non ce l'hanno.

Nel caso del PPPNT, a mio avviso c'è ben poco da graduare, poiché stiamo trattando di un beneficio di natura analoga a quello della tassa, come remunerazione per un servizio essenziale e quantificabile, quindi, con criteri simili. È vero che legalmente il costo del servizio non opera come un limite e che, teoricamente, il principio della capacità economica non si applica. Ma penso che qualsiasi PPPNT per la fornitura di un servizio essenziale, come la raccolta dei rifiuti, che si discosti da tali principi ragionevoli, sia arbitrario e sproporzionato.

Quindi, che si tratti di tasse o di PPPNT, i principi di uguaglianza/proporzionalità/equivalenza dei costi che le governano non portano nessuno a pagare per il servizio ricevuto più di quanto sia personalmente dovuto per l'uso particolare che ne fa. È inutile che la Relazione economico-finanziaria effettui una misurazione esatta del costo del servizio se l'Ordinanza lo distribuisce arbitrariamente tra i diversi utenti. Come abbiamo spiegato in altri momenti e parti, la preparazione della Relazione economico-finanziaria dovrebbe andare ben oltre la quantificazione del costo del servizio. Questa dovrebbe essere solo la sua prima parte. La seconda, e non meno importante, consisterebbe nella distribuzione di quel costo, o meglio, della parte del costo che si vuole che gli utenti sostengano con tasse/PPPNT, tra i diversi contribuenti con criteri di giustizia contributiva. Tuttavia, questo compito è spesso trascurato dalle Relazioni economico-finanziarie, che lasciano alle Ordinanze co-

3. Senza dimenticare che ci sono utilizzatori molto intensi di servizi essenziali, industrie che consumano molta acqua, producono una grande quantità di rifiuti, grandi produttori che fanno un uso intenso del servizio di raccolta rifiuti e della rete fognaria - i macelli - per i quali sarebbe particolarmente appropriato richiedere una percentuale significativa del costo del servizio loro fornito tramite tasse, fino a raggiungere il 100%, sia per applicazione del principio di equivalenza dei costi sia per ragioni ambientali, che qui convergono visibilmente. Va notato che l'intensità dell'uso è il criterio comune che determina l'importo possibile di una tassa, sia per l'uso del dominio pubblico, sia per la ricezione di un servizio essenziale o non essenziale, un criterio in cui le funzioni fiscali e ambientali convergono pacificamente. Di conseguenza, deve essere istituita una *Tassa ordinaria* per l'uso ordinario. Una *tassa ridotta* per utenti con limitato utilizzo o con bassa capacità economica. *Tassa maggiorata* per l'utente con un uso più intenso e inquinante in coerenza con la relativa capacità economica. Ciò richiede rapporti e ordinanze ponderate, che sappiano distinguere i vari casi che sorgono nell'esperienza applicativa, non facili da realizzare per i servizi tecnici municipali, interessati più alla riscossione che a giustificare ciò che viene raccolto e perché viene raccolto.

munali la determinazione dei parametri di distribuzione che quantificano le quote che ciascuno deve pagare. Ed è nelle mani dei tribunali entrare o meno nel merito.

Sia la dottrina che la giurisprudenza hanno ben compreso che la tassa va proporzionata al costo del servizio fornito e quindi la sua quantificazione deve rispondere a tale natura. Questa è ancora più evidente nel PPPNT, che si dice, siano prezzi privati. Nella terminologia economico-politica, la tassa/PPPNT remunera l'uso del servizio, ne copre i costi dal punto di vista sia di quello complessivo, sia di quello specifico, attribuibile a ciascuno. Come abbiamo spiegato in altri punti, si tratta, in ogni caso, di compensare il valore dell'attività amministrativa ricevuta, che viene quantificato in misura equivalente al costo dell'attività o del servizio ricevuto, secondo un principio, naturale e comunitario, di equivalenza tra i servizi amministrativi e gli amministrati, a cui si riferiscono, con diverso successo, vari precetti del nostro diritto positivo.

Il principio di proporzionalità, espressione e conseguenza dell'uguaglianza, viene violato se i costi non sono attribuiti a ciascuno, nemmeno approssimativamente, in base alla loro particolare partecipazione all'uso del servizio. Il principio di uguaglianza è violato se ciascuno è obbligato a contribuire con una tassa proporzionata a costi imputati che non corrispondono a quelli specificamente attribuibili: alcuni soggetti contribuirebbero ai costi attribuibili ad altri, con imputazioni indebite e arbitrarie di costi che nessuno è obbligato a sostenere ma in conseguenza di un parametro inappropriato per la distribuzione del carico fiscale.

Questo criterio essenziale del costo generale attribuibile, a livello individuale, agli utenti, è ora rafforzato dalla Direttiva e dalla Legge sui rifiuti, che impongono che tutti paghino quanto inquinano, in base all'intensità dell'uso del servizio. Un criterio ambientale che si sovrappone e coincide con quello contributivo: secondo il quale ciascuno contribuisca, in base a ciò che inquina, al costo del servizio fornito.

In servizi essenziali, come la raccolta dei rifiuti, la capacità contributiva si riconosce con difficoltà nel fatto imponibile. È una forzatura non attribuire a nessuno la capacità economica per utilizzare o ricevere un servizio essenziale come la raccolta dei rifiuti. Non vi è una libera disposizione di ricchezza se siano obbligatori l'uso o il consumo, né questi sono un indicatore sufficiente della capacità economica. Per non violare l'articolo 31 C.E., la capacità contributiva dovrebbe essere presa in considerazione con riferimento agli elementi quantitativi del tributo, con aliquote ridotte, esenzioni o bonus per gli utenti a basso reddito. Allo stesso utilizzo del servizio, corrisponde lo stesso contributo al suo mantenimento, se è uguale la capacità economica di chi è chiamato a contribuire. Quando manca tale capacità, presupposto indispensabile per ogni tributo, si ricorre ad aliquote ridotte e/o bonus.

Nel caso del PPPNT, secondo me, c'è poco da puntualizzare. L'essenzialità del servizio, fornito sia dal Comune con tasse, sia da un'impresa con PPPNT, richiede l'uso di criteri di quantificazione simili per entrambe le prestazioni retributive, della stessa natura. Gli Enti locali possono stabilire le agevolazioni tariffarie che ritengono opportune, a condizione che non violino altri principi costituzionali.

I detrattori delle esenzioni e delle agevolazioni delle tasse e del PPPNT sostengono, invece, che ciò che alcuni non pagano, grazie a questi benefici fiscali, finirà per essere pagato dagli altri utenti, che sono costretti a contribuire oltre il costo del servizio loro attribuibile, trasformando la tassa in un'imposta. A nostro avviso, se ciò accadesse, sarebbe dovuto a un approccio errato alla questione. La Relazione economico-finanziaria dovrebbe indicare chiaramente: 1) Quale sia il costo del servizio che viene trasferito agli utenti; 2) un criterio per la distribuzione di questo costo con quote proporzionali all'uso effettuato da ciascuno senza superare quanto corrisponde all'uso specifico del servizio; 3) sconti per gli utenti a basso reddito nei termini indicati. Se si segue questo ordine naturale e logico, è distortivo e sbagliato chiedersi chi paga il costo delle agevolazioni: se gli altri utenti con la tariffa generale, o le risorse finanziarie generali dei bilanci municipali, poiché, a rigore di termini, non esiste un'alternativa simile.

Il principio di capacità economica non consente di attribuire ad alcuni contribuenti la responsabilità finanziaria per ciò che altri non pagano, agevolati per il loro basso reddito. Sarebbe una violazione del principio di proporzionalità/uguaglianza/equivalenza dei costi, che impedisce che quelli prodotti da uno vengano attribuiti ad altro.

Nemmeno il criterio ambientale serve a quantificare né questo, né altro prelievo a titolo di tassa/PPPNT, oltre il costo del servizio fornito. È un criterio che in ogni caso deve essere rispettato e integrato, se possibile, con quello della capacità economica, ma mai eliminato. Né il criterio ambientale serve a quantificare questa o qualsiasi tassa/PPPNT oltre il costo del servizio fornito. Il criterio ecologico è pienamente compatibile con quello fiscale e porta a far contribuire di più chi produce più rifiuti, inquina di più, sporca di più, poiché utilizza di più il servizio. I maggiori costi sono attribuibili a loro, ma non a ottenere profitti straordinari con un servizio essenziale.

Non sono solo le persone a rischio di esclusione sociale a non essere tenute al pagamento della tassa, come sembrano *desiderare* la Direttiva e la Legge sui rifiuti. Il principio della capacità economica, che deve essere rispettato nel finanziamento dei servizi essenziali, impone di graduare il trasferimento dei costi agli utenti (capacità economica di gruppi di utenti come famiglie numerose o pensionati. Però non solo, né sempre, il criterio per graduare il carico fiscale è la ricchezza disponibile e il non appartenere a una di queste categorie, come a volte si confonde).

Non considero opportune le esenzioni totali perché se non viene pagato nulla per questi servizi, la già fragile consapevolezza ambientale e finanziaria che noi spagnoli abbiamo, si indebolisce. Per ricapitolare, qualunque sia la struttura quantificatrice scelta e di cui parleremo a breve, dovrebbe consentire di fissare quote massime per l'utilizzatore molto intenso del servizio, il massimo inquinatore, senza problemi di capacità economica; quote ordinarie per l'utente ordinario del servizio, che genera poco, con poco spreco, senza problemi di capacità economica, e quote ridotte per l'utente con bassa capacità economica o limitato utilizzatore del servizio, con condotte ambientalmente accettabili.

Un'importante agevolazione, che sarebbe utile che arricchisse le Ordinanze Fiscali e non Fiscali, è quella autorizzata dal D.F. 1 della Legge sui Rifiuti, nell'art. 24.6 L.H.L. Una soluzione opzionale ma di ispirazione comunitaria, su richiesta di supermercati e di ristoranti che collaborano con ONG impegnate a ridurre lo spreco di cibo.

Secondo la Legge sui rifiuti, la riduzione può variare da 0 a 95% dell'intera quota; soglie tra le quali l'Ordinanza può collocarsi, e che specificherà, nel caso, quanto e come. A mio avviso, un obiettivo così lodevole non avrebbe dovuto essere completamente lasciato a discrezione degli Enti Locali. Lo Stato, per legge, avrebbe potuto stabilire un bonus minimo del 50%, estendibile, con Ordinanza, fino a quel 95%. La Legge sui rifiuti, così audace nella sua filosofia, diventa prudente su questo punto, perché si stima che il 31% del cibo totale venga sprecato: una cifra barbara, se vera, dato che nel mondo ci sono 800 milioni di persone che soffrono la fame.

Più problematica è la determinazione dei costi da calcolare/compensare con la tassa/PPPNT per la raccolta, il trattamento e lo smaltimento dei rifiuti. Costi che dovrebbero essere adeguatamente suddivisi nella Relazione economico-finanziaria che ne accompagna la creazione. Il costo del servizio di raccolta e trasporto non pone dubbi, ma quello del trattamento e dello smaltimento ha già provocato una certa polemica all'epoca, dato che dei rifiuti si appropriano il Comune o l'azienda che gestisce il servizio. Poi li vendono o li mettono a reddito. Tale valore recuperato dovrebbe essere sottratto dal costo.

Per quanto riguarda il costo di vigilanza delle discariche, non è chiaro se debba essere trasferito agli utenti, poiché si tratta di un'attività diversa in cui prevale l'interesse generale. Qualcosa di simile accade con il costo delle campagne di sensibilizzazione, che non è correlato alla fornitura del servizio, in cui prevale l'interesse generale, dato che le agenzie pubblicitarie, non hanno nulla a che fare con quelle che raccolgono i rifiuti. Tali agenzie vengono incaricate separatamente, il che rende difficile calcolare i costi e attribuirli agli utenti. Non vediamo nemmeno chiaro che la tassa sul deposito dei rifiuti nelle discariche a carico dei Comuni debba essere trasferita agli utenti

“indipendentemente dal finanziamento che la sostiene”, e nonostante i Comuni ricevano sussidi da considerarsi finanziariamente dei palliativi.

La gestione amministrativa è significativamente complicata dalla previsione legislativa secondo la quale dovrebbero essere sottratte dai costi, le entrate giustificate dalla responsabilità estesa del produttore, cioè quelle ottenute dai Comuni dagli specifici rifiuti gestiti separatamente – imballaggi e apparecchi elettrici – e quelle derivanti dalla vendita di materiali ed energia. Tali entrate permettono ai Comuni o alle loro società concessionarie, di recuperare parte del loro valore con i proventi della vendita di compost, carta, cartone, plastica, metalli, vetro, imballaggi, elettrodomestici.

5.2. La struttura di quantificazione. Quote fisse e/o variabili. Basi imponibili che misurano o stimano rifiuti prodotti/costi dei servizi forniti. Criteri o parametri utilizzabili e non utilizzabili

Quando si introduce e si regola la prestazione richiesta per la raccolta, il trattamento e lo smaltimento dei rifiuti, bisogna stabilire la relativa struttura di quantificazione. Per questo ci si basa sul fatto che, come dimostra l'esperienza storica in qualsiasi tipo di fiscalità o parafiscalità, maggiore è la semplicità, minore è l'adattamento ai principi di giustizia contributiva, ma maggiore è l'efficienza amministrativa con meno frodi e viceversa. Per questo motivo, siamo favorevoli all'adozione di soluzioni intermedie, a seconda delle capacità gestionali del Comune o dell'impresa che fornisce il servizio, con diverse opzioni: 1) una quota fissa con bonus per buon comportamento ambientale e/o bassa capacità economica; 2) una serie di quote che aumentano, man mano che cresce l'uso intenso del servizio, e che diminuiscono, per usi meno intensi e/o utenti con bassa capacità economica; 3) quote variabili con basi imponibili corrispondenti al costo sopportato o alla quantità di rifiuti misurati in maniera oggettiva ed indiziaria; 4) quote variabili con basi imponibili che misurano accuratamente l'uso più o meno intenso del servizio/della quantità dei rifiuti.

Per la quantificazione della tassa sui rifiuti/PPPNT si può utilizzare il consueto criterio tecnico – applicare un'aliquota a una base imponibile o liquidabile per calcolare la quota – oppure indicare direttamente le quote, o adottare una combinazione di entrambe le tecniche.

Come abbiamo spiegato in altre parti, nelle tasse per la fornitura di servizi, come la raccolta dei rifiuti, non è facile trovare una base imponibile che misuri fedelmente il fatto imponibile realizzato cui applicare un'aliquota. La base imponibile scelta dovrebbe misurare l'intensità dell'uso del contribuente, per distribuire adeguatamente i costi del servizio tra gli utenti. Cosa non facile quando il servizio è molto vario e i possibili usi sono enormemente diversi.

Qualunque sia la struttura di quantificazione adottata per graduare le quote, la verità è che esistono criteri, per fissare quote fisse o variabili, che possono essere ammissibili o anche dubbi e addirittura inammissibili, per le ragioni che cercheremo di spiegare di seguito.

I seguenti sono criteri coerenti, sia per determinare quote fisse, sia come parametri per quote variabili: 1- Quantità di rifiuti; 2- Numero di occupanti l'abitazione o posti nell'esercizio commerciale; 3- Consumo d'acqua.

Quantità di rifiuti. Non c'è dubbio che il miglior parametro per misurare il costo di questa tassa attribuibile a ciascuno sia, a livello teorico, la quantità dei rifiuti. Questa può essere calcolata a sua volta, secondo o il numero o il volume di sacchi, che dovrebbero essere approvati e/o standardizzati, oppure secondo il numero o il volume di sacchi o contenitori, anch'essi standardizzati, utilizzati dagli utenti.

Gli strumenti tecnici che possono essere utilizzati per tale misurazione si distinguono tra i sistemi di identificazione dei contenitori e quelli degli utenti. Per i primi, il pagamento sarà o per sacco/contenitore con conteggio individuale, con il relativo chip, sia per il condominio, sia per ciascun utente; o per sacco/contenitore intelligente con frequenza prestabilita, con l'identificazione tramite chip o con la pesatura del sacco/contenitore; o per sacchetto standardizzato venduto dal soggetto

attivo con la tassa/PPPNT incorporata. (ricorda il bollo sulle cambiali o sulla carta bollata) con un adesivo o un codice a barre integrato che registra tutto.

Tra i sistemi di identificazione dell'utente ci sono il contenitore controllato da telecamera e il registro delle relative consegne, che richiedono una carta, un telefono cellulare o una chiave per aprire il contenitore e/o misurare la quantità e/o il tipo di rifiuti e per identificare l'utente.

Numero di occupanti. Il secondo criterio da utilizzare, secondo la natura del servizio, sarebbe, a nostro avviso, o il numero di occupanti dell'abitazione o quello dei posti in ristoranti, hotel, negozi, uffici in questione: un parametro che pone notevoli difficoltà pratiche di misurazione. Oltre ai dati del censimento, che non sono sempre affidabili, sarebbe necessario ricorrere a quelli dichiarati e verificati ai fini dell'I.A.E./I.R.F.P./I.S. o alle stime medie, che sono sempre controverse.

Consumo d'acqua. Sebbene non sia un misuratore esatto, quello del consumo idrico è un parametro valido, solo indicativo, ma accettabile, che permetterebbe di combinare la gestione di questa tassa con quella dell'acqua e delle fognature, con cui è strettamente correlato: tutte e tre sono significativamente ambientali, si riferiscono ad immobili e sono obbligatorie. Anche se si potrebbe sostenere, pur se è difficile da dimostrare, che consumare sempre più acqua non significhi generare più rifiuti; è un criterio *benedetto* dalle nostre Alte Corti, T.J.U.E. e T.S.: è un indicatore del numero di occupanti nella casa (e anche del relativo livello di ricchezza, dicono), così come della portata di utilizzazione installata (S.T.S. 818/2024, del 13 maggio, prima della Legge sui rifiuti ma altrettanto valida nello scenario attuale, a mio avviso), e S.T.J.U.E. del 16 luglio 2009 /caso C-258/08: è difficile e gravoso calcolare esattamente i rifiuti, ma non è contrario all'ordinamento europeo utilizzare criteri presuntivi che calcolino la capacità di produzione dei rifiuti.

La distanza degli immobili dal centro di raccolta è un criterio discutibile per la quantificazione adeguata della tassa/PPPNT, poiché comporterebbe una penalizzazione per i residenti più lontani dal centro urbano o dalla sede del servizio. Sarebbe "una discriminazione tra i contribuenti del centro cittadino e quelli del resto dell'area comunale che sarebbe contraria alle disposizioni dell'articolo 14, in relazione all'articolo 31 della Costituzione spagnola". Un'affermazione, questa, che va sfumata. La distanza degli immobili dal centro di raccolta è un fattore determinante nel costo del servizio, poiché più lungo è il percorso del veicolo di raccolta. Il problema risiede nel calcolare, anche se solo stimare, a quanto ammonti questo costo più elevato e come si possa "trasferire" agli utenti. Un esito che appare complicato e soggetto a cattive interpretazioni e applicazioni. È pericoloso adottare ai fini fiscali lo stradario come criterio complementare, per far contribuire al livello più alto – sempre senza superare il costo del servizio attribuibile, né, a nostro avviso, il 50% – gli utenti delle strade di una categoria economica superiore. Come è stato sottolineato nella dottrina, la mappa delle strade può, comunque, produrre risultati contrari al principio di capacità economica. Può giustificare il maggiore contributo per pensionati, compresi quelli a basso reddito, inquilini abituali, proprietari di vecchi appartamenti centrali, ai quali verrebbe attribuita una capacità di contribuire che, in realtà, non hanno.

Non meno dubbio è il riferimento alla quota I.A.E., con la convinzione che maggiore è questa, maggiore sarà l'attività e quindi maggiori saranno le quantità di rifiuti da raccogliere. Questo parametro può essere utilizzato per industrie molto specifiche, in cui esiste una chiara connessione tra l'attività svolta e i rifiuti prodotti, entrambi in pari crescita. Non può però valere come una regola generale poiché trasformerebbe la tassa in un sovrapprezzo o in un accessorio dell'I.A.E.

Nemmeno la distinzione tra persone fisiche e giuridiche ha una base sufficiente, a meno che non venga dimostrato, anche solo dal tipo di società in questione, e in modo indicativo, che vi sia una differenza apprezzabile nella produzione di rifiuti tra l'una e l'altra.

Criteri accettabili, se con calcoli ragionevoli, per la "quota di produzione", sono quelli che la calcolano in base alla diversa capacità produttiva di rifiuti delle diverse attività economiche previste (commerciale, tempo libero e ospitalità, industriale, sport, salute e beneficenza, culturale e religiosa, fiere, BICES). I parametri indiziari devono essere utilizzati con prudenza e moderazione, e dopo aver controllato la loro ragionevole idoneità al caso specifico. Altrimenti, non consentiremo

di misurare, anche solo approssimativamente e indicativamente, l'intensità dell'uso del servizio svolto. E se il parametro circostanziale, scelto dall'Ordinanza, non è razionale, avrà problemi di applicazione e sarà messo in discussione, prima o poi, nei tribunali.

A nostro parere, la rendita catastale non è un criterio ammissibile per quantificare la tassa/PPPNT. Le Ordinanze non possono scegliere basi imponibili non correlate al fatto imponibile perché è vietato dall'articolo 50 L.G.T., applicabile anche alle imposte locali. Le Ordinanze possono evitarne l'applicazione, prescindendo da questo elemento quantitativo e prevedendo quote senza riferimento alle basi. Ma anche in questo caso, le quote non possono essere stabilite arbitrariamente, né con criteri non correlati alla natura remunerativa di questa tassa, incompatibili con il fatto imponibile a cui si riferiscono.

Anche una PPPNT calcolata secondo questo criterio della rendita catastale, sarebbe arbitraria perché non collegata al costo del servizio fornito e, quindi, in contrasto con il principio di equivalenza dei costi e con quello di proporzionalità/uguaglianza. La rendita catastale non riflette, nemmeno indiziariamente, il costo del servizio fornito in ragione dell'entità dei rifiuti prodotti. La rendita catastale non ha nulla a che vedere con quanto deve essere calcolato in questa tassa/PPPNT.

Per lo stesso motivo, la superficie non è un criterio ragionevole poiché non è legata alla produzione dei rifiuti: un immobile può essere più o meno occupato, qualunque sia la sua superficie, generando più o meno rifiuti/costi indipendentemente dai suoi metri quadrati. L'uso del parametro di area superficiale trasforma la tassa in un'imposta immobiliare, in un supplemento all'I.B.I., non correlato alla remunerazione del costo del servizio fornito e alla produzione di rifiuti, che non sono, direttamente o indirettamente, collegati ai metri quadrati di superficie.

Non è nemmeno convincente l'iscrizione anagrafica, criterio già rifiutato dalla Corte Suprema, per addebitare di più a chi non risiede in città, sia per l'acqua, sia per servizi sportivi, sia per l'uso di strutture sportive o ricreative come piscine municipali, poiché non è possibile discriminare tra residenti e non residenti, tra vicini e turisti (S.S.T.S. del 12 luglio 2006, ricorso 3526/2001 e 20 luglio 2023, ricorso 4638/2021).

Come abbiamo già sottolineato in altri studi, il fatto che la base imponibile possa essere scelta da Enti locali non significa che questi ne possano adottare una qualunque, nemmeno per ragioni ecologiche. La base imponibile deve essere comunque un'espressione quantitativa del fatto imponibile, anche con un impatto ambientale se la tassa deve incorporare questa funzione di protezione ambientale. I limiti stabiliti dall'Articolo 50 L.G.T. devono essere rispettati: le basi imponibili di tutte le imposte, comprese quelle locali, nonché della tassa sulla raccolta dei rifiuti, devono essere funzionali a misurare i relativi fatti imponibili. Con le tariffe si possono differenziare usi più o meno inquinanti, più o meno rispettosi dell'ambiente, tanto che la tassa aumenta o diminuisce con l'aumento o la diminuzione dell'impatto ambientale.

Questi criteri, tradizionalmente applicabili per le tasse lo sono anche per le PPPNT perché, altrimenti, sarebbero arbitrarie: i criteri devono attenersi ai costi sostenuti, ai rifiuti prodotti, ai danni ambientali causati, poiché qualsiasi altro criterio è arbitrario, non motivato, irrazionale.

6. La gestione. Pagamento periodico con ricevuta? E la procedura di esecuzione?

Fino ad oggi, la tassa sui rifiuti era un classico esempio di tributo da applicare sulla base di un registro, in cui il contribuente deve iscriversi nel primo anno, con o senza autoliquidazione, a seconda di come preveda l'Ordinanza. Negli anni successivi si presume che il contribuente si trovi nella stessa situazione, a meno che non abbia presentato una dichiarazione di modifica o cancellazione. Così, il pagamento della tassa sarà effettuato entro i termini indicati dall'Ordinanza.

Come abbiamo sottolineato sopra, i ferventi difensori del *pay as you throw* non si sono resi conto che, se la tassa/PPPNT deve comunque misurare i rifiuti prodotti, è impossibile continuare a ge-

stirli con questo sistema, che si basa su quote praticamente identiche e ripetitive e non su quelle variabili in base ai rifiuti prodotti e quindi liquidabili e notificabili una per una, separatamente e non collettivamente.

Né i ferventi difensori del *pay as throw* si sono resi conto, credo, che il principio, applicato *ortodossamente*, non consente che il pagamento venga fissato al 1° gennaio, come vuole l'art. 26.2 L.H.L., il giorno in cui è *impossibile sapere quanti rifiuti hai gettato*.

In termini pragmatici, i Ministeri delle Finanze e della Transizione Ecologica, insieme alla F.E.M.P., propongono che la questione venga risolta con l'addebito sia di una quota fissa al 1° gennaio e con liquidazioni collettive, mensili, trimestrali o annuali, come previsto dall'Ordinanza, nel modo classico, e sia di una quota variabile che matura al 31 dicembre e viene riscossa il 1° gennaio dell'anno successivo. Una quota, che dovrebbe essere liquidata individualmente in base alla quantità media di rifiuti prodotti da ciascuno. Rendere obbligatoria l'autoliquidazione, come ha proposto qualche importante *municipalista*, mi sembra un'ulteriore complicazione se possibile, con conseguenze ancora maggiori di quella di fare a meno dei registri.

Un'altra soluzione sarebbe quella di adottare liquidazioni collettive provvisorie, con notifica periodica, per importo corrispondente a quello calcolato per la quota dell'anno precedente. Questa, poi, sarebbe modificabile con liquidazione definitiva, in considerazione della variazione nella produzione di rifiuti che ciascuno avrebbe prodotto. Il che è un'altra complicazione, ovviamente, per la gestione di una tassa/PPPNT che dovrebbe essere semplice da liquidare e da riscuotere, e che le forti pretese ambientaliste trasformeranno in un sistema di liquidazione e pagamento tanto macchinoso quanto costoso, per soggetti sia attivi che passivi.

Nel caso di un PPPNT, come abbiamo sottolineato sopra, sembra più che necessario e conveniente che l'Ordinanza regolatrice approvata dall'Ente Locale stabilisca chiaramente i periodi di pagamento volontario e, se desiderato, un sistema di addebiti periodici con ricevuta, con notifiche collettive, secondo la modalità della tassa. Ma il PPPNT non è una tassa, non è un tributo, quindi non c'è copertura legale nemmeno per questa disposizione. Il legislatore dovrebbe permetterlo, se deve funzionare, e affrontare anche il grande problema che riguarda queste prestazioni, anch'esso non notato dai loro ferventi difensori, ovvero la possibilità di attivare la via esecutiva, se necessario, nei termini che seguono.

Gli operatori e i commentatori più attenti hanno capito che, quando si tratta di riscuotere il PPPNT non pagato volontariamente alla società di gestione, che fattura ma non regola amministrativamente o prepara registri, non legalmente autorizzata a farlo, poiché non è un ente pubblico, la relativa accessibilità alla procedura esecutiva per recuperare il pagamento dipende dal fatto che sia stata precedentemente concordata con il Comune o con l'ente pubblico che riscuote il PPPNT. Quindi ci sono diverse possibilità.

Prima possibilità: La società ha organizzato la gestione esecutiva con il Comune o con l'Agenzia Pubblica di Recupero Crediti

In tal caso, e in quello di mancato pagamento della fattura inviata dalla società all'utente, sarebbe necessario stabilire un secondo termine per il pagamento volontario: nel primo, l'impresa che fornisce il servizio quantifica l'importo dello stesso, lo fattura e lo comunica alla parte interessata. Nel secondo termine, la società comunica al Comune di non essere stata pagata perché l'ente richieda il pagamento, "facendo propria la fattura dell'impresa".

Questo sarebbe già un atto amministrativo, una sorta di liquidazione che prevede l'assunzione da parte del Comune del credito documentato nella fattura della società che fornisce il servizio. Un atto amministrativo con ordine di pagamento che darebbe inizio al periodo per il pagamento volontario stabilito dall'Ordinanza – che potrebbe e dovrebbe essere lo stesso di quello dell'articolo 62 L.G.T.-

per non confondere ulteriormente le persone. Con il mancato pagamento in questo secondo tempo, si attiverà la procedura di esecuzione.⁴

Il problema sta nel fatto che questa soluzione presuppone che vi sia una legittimazione che non si vede, per un prezzo di diritto privato che si trasforma in un'entrata di diritto pubblico. Un effetto che dovrebbe essere legittimato da una specifica disposizione, poiché a mio avviso, né l'articolo 2.2 L.H.L. né l'articolo 10 L.G.P. che verrebbero utilizzati, sono sufficienti. Entrambi riguardano le entrate pubbliche delle Amministrazioni Pubbliche, non quelle di società private, difficili da classificare come entrate pubbliche, come desiderano i loro sostenitori. Sono prezzi privati che affluiscono nel patrimonio delle società private che gestiscono i servizi. Il Documento redatto dai Ministeri delle Finanze e della Transizione Ecologica e dalla F.E.M.P. riporta una risposta dal D.G.T. VI7528-20, del 3 giugno 2020, che classifica il PPPNT come un'entrata pubblica e concede alle Amministrazioni locali i privilegi, le priorità e le prerogative riconosciute alle Amministrazioni statali. Con forza.

Un'altra questione non prevista dalla legge sarebbe quella di stabilire il regime delle sopratasse dovute in questa procedura di esecuzione. Se accettiamo che solo il Comune può riscuotere, sarebbe ragionevole applicare il regime generale di sopratasse della procedura di esecuzione prevista dalla L.G.T./R.G.R. Manca, però, una norma che lo preveda, perché il PPPNT non è una tassa e il L.G.T. non può essere applicato direttamente se non sia legalmente previsto. Ci troviamo di fronte a un'altra lacuna non prevista dai ferventi sostenitori di questa spuria figura, il PPPNT, che dovrebbe essere colmata per poter applicare la procedura di esecuzione negli stessi termini previsti per la riscossione di tasse e di altre entrate pubbliche, cioè come previsto dalla L.G.T. e dalla R.G.R.

Seconda possibilità: la società non ha ancora concordato la gestione esecutiva con il Comune o con l'organismo pubblico di riscossione

In tal caso, è chiaro che, una volta trasmessa la fattura alla parte interessata, se questa non paga, la società potrebbe utilizzare solo i mezzi di diritto privato: una causa davanti al giudice civile. A questa dovrebbe corrispondere poi l'interruzione della fornitura? Troviamo straordinariamente problematico che si possa ricorrere ad una misura così gravosa perché è un servizio pubblico essenziale per l'utente e perché non sembra fattibile interrompere la raccolta/trasporto/trattamento *uti singuli*... senza danneggiare l'interesse generale.

Che sia tassa o PPPNT la prestazione da pagare, vi ricordiamo che il cittadino comune non interferisce nella vita di questa tassa/PPPNT se non quando gli liquidano o gli fatturano importi che considera eccessivi. Per verificare se lo sono o meno, non ha altra scelta che rivolgersi al Parere economico-finanziario, che serve a controllare il legame, non la destinazione della tassa/PPPNT con il servizio fornito. In quel caso si deve verificare che ciò che si intende riscuotere sia proporzionale al costo del servizio fornito, sia per la totalità dei contribuenti sia, persino, approssimativamente, per ciascuno di essi in particolare. È ovvio che, per il cittadino comune, un tale confronto può essere molto faticoso, senza dire che sia di fatto compiuto prima della fatturazione di quote finali, ancor di più, con il PPPNT, di quanto già non lo sia di fronte a liquidazioni sproporzionate sulle tasse dei rifiuti.

Per garantire che la vita di queste tasse/PPPNT non le renda arbitrarie e, di conseguenza, incostituzionali, sono state proposte nella dottrina formule idilliache per la partecipazione dei cittadini alla quantificazione di questa tassa, migliorando la loro posizione nei suoi confronti, date le debolezze che i rapporti e i pareri presentano a questo scopo e che abbiamo commentato. Diciamo idilliaca perché la verità è che i cittadini, come regola generale, "partecipano" alla vita di questa tassa solo

4. Questo è stato proposto da alcuni operatori. Da parte mia, nutro seri dubbi sulla fattibilità di un'Amministrazione Pubblica che assuma come creditore un debito che non è suo, così semplicemente, trasformando in entrata pubblica direttamente efficace ciò che era un'entrata di una società, né pubblica né direttamente efficace. Questa trasmutabilità richiederebbe una legge che la autorizzasse, ma che non riesco a trovare da nessuna parte. È più che dubbio che l'art. 70.3 RGR, nel suo secondo paragrafo, consenta tale conversione, poiché capisco che si riferisce ai debiti di altri enti pubblici assunti tramite accordo, non ai debiti di società private, anche se sono concessionarie di Enti Locali. Se ciò dovesse accadere, dovrebbe essere detto chiaramente e per legge, e non cercare di tutelarsi con vecchi precetti normativi previsti per altri casi.

pagandola e protestando quando ritengono che le quote siano eccessive. Il cittadino comune non accede facilmente né all'Ordinanza né, tanto meno, ai rapporti e a pareri economico-finanziari, che spesso o mancano o non sono pubblici. Il cittadino conosce a malapena il suo importo, formalizzato, fino ad ora da editti, anche nei casi in cui, con una modifica della quota, al di là del dato dell'IPC, l'aumento avrebbe dovuto essere notificato individualmente con la relativa motivazione.

L'indifesa pratica del cittadino comune è evidente, poiché non è facile per lui dimostrare quando gli vengono addebitate quote illegittime, e ancor meno davanti a tribunali che, non molto bellicosi con l'autonomia locale sacralizzata, non osano sempre annullare le peculiari Ordinanze costruite sulla base di fragili rapporti e pareri economico finanziari, per mancanza di prove delle loro carenze. Ma chi deve fornire la prova che la tassa è proporzionata è il Comune e non l'utente, una parte debole nel rapporto giuridico-tributario cui non si possono chiedere miracoli procedurali. La *potentior personae*, nel bene e nel male, per riscuotere e per provare, qui sono il Comune o la società concessionaria e non l'utente.⁵

5. Le nostre esperienze municipali e contenziose di lunga data ci permettono di concludere che, sebbene ci siano migliaia di ricorsi contro le tasse, tendono ad affermarsi solo quelli preparati da difensori di aziende o associazioni di utenti, che con pazienza scoprono che i costi attribuiti e trasferiti con tasse non corrispondono a quelli generati. Un impegno probatorio che spesso richiede, con esperti e verifiche, sforzi costosi per la tasca del contribuente medio, *venduto* su questa questione come in tante altre, se non si collega con gruppi che riducono i costi procedurali, specialmente quelli degli esperti.