

TARI

Illegittimo il regolamento che assimila gli agriturismi agli alberghi

di Federico Gavioli - Dottore commercialista, revisore legale e giornalista pubblicitario

Non è legittimo il regolamento comunale in materia di TARI che nel disciplinare la classificazione delle utenze non domestiche con omogenea potenzialità di produzione di rifiuti prevede l'assimilazione degli agriturismi agli alberghi, includendoli nella stessa categoria di attività e applicando la stessa tariffa.

Il Consiglio di Stato, con la sentenza 19 febbraio 2019, n. 1162 nel respingere l'appello proposto da un Ente locale, ha affermato che un'azienda agrituristica non ha, ai fini dell'applicazione della TARI, le caratteristiche di un albergo e, di conseguenza, la tassazione in tema di rifiuti va differenziata in base ai principi generali di proporzionalità, ragionevolezza e adeguatezza.

Il contenzioso, che in vista dell'imminente stagione estiva riveste particolare interesse, ha visto contrapposti un Comune della Regione Umbria e una azienda agricola, in relazione alla tariffa sui rifiuti da applicare agli agriturismi.

Il fatto

Con ricorso al Tribunale amministrativo dell'Umbria, i titolari di alcune aziende agrituristiche impugnavano le deliberazioni consiliari di un Comune umbro, con cui il Consiglio comunale aveva approvato il Regolamento "Imposta unica comunale (IUC): imposta municipale propria (IMU), tassa sui rifiuti (TARI) e tributo per i servizi indivisibili (TASI)" e le tariffe per l'anno 2014, nella parte in cui si equiparavano ai fini della TARI le tariffe per gli alberghi e gli agriturismi.

I ricorrenti lamentavano vari profili di eccesso di potere e la violazione del principio di capacità contributiva: l'equiparazione era per loro illegittima, l'agriturismo rientrava nella categoria dell'imprenditoria agricola ai sensi dell'art. 2135 Cod. civ. e dei

parametri della normativa regionale, tenendo conto anche dei locali utilizzati ad uso agrituristico.

Con sentenza del 1° febbraio 2018, n. 77, il Tribunale amministrativo, accoglieva il ricorso.

Le aziende ricorrenti avevano lamentato l'illegittimità dell'equiparazione, a causa della differenza obiettiva dell'attività agrituristica, rientrante nell'attività agricola, rispetto a quella alberghiera che è attività commerciale: pertanto le tariffe non potevano che essere differenziate.

Per la sentenza dei giudici del TAR, l'attività agrituristica, regolata dalla legge "quadro" del 20 febbraio 2006, n. 96 (Disciplina dell'agriturismo) nel contesto dell'attività agricola, è subordinata alla condizione che sia comunque connessa e l'attività agricola resti prevalente, e solo così gli agriturismi beneficiano del favore nell'ambito dei sostegni all'imprenditoria agricola (nel caso in esame i giudici amministrativi richiamavano anche alcune leggi regionali della regione Umbria).

Per i giudici amministrativi, nella tesi degli imprenditori agricoli ricorrenti, andava apprezzata in concreto, alla luce dell'art. 2135, comma 3, Cod. civ., la ricorrenza dei requisiti di connessione tra attività agrituristiche ed attività agricole, nonché la prevalenza di queste sulle prime, considerato che:

- questa attività di ospitalità va caratterizzata dall'uso di locali adibiti a ricezione degli ospiti e di ulteriori risorse (tecniche e umane) normalmente impiegate nell'attività agricola;

- i locali utilizzati ad uso agriturismo sono assimilabili alle abitazioni rurali;
- il 30 % dei prodotti utilizzati deve consistere in prodotti propri.

A fronte di tale assunto, ai fini della TARI, tassa sui rifiuti, introdotta dall'art. 1, comma 639, Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (L. Stabilità per il 2014) dal 1° gennaio 2014, essendo presupposto d'imposta la suscettibilità dei locali a produrre rifiuti urbani, i rifiuti prodotti dall'attività agrituristica, erano sì "non abitativi" e classificabili come da utenze non domestiche, come aveva considerato il Comune perché provengono da attività diversa da quella meramente abitativa. Ma al tempo stesso l'attività agrituristica degli imprenditori agricoli ricorrenti, affermano i giudici di prime cure, era da qualificarsi come attività agricola ai sensi dell'art. 2135 Cod. civ. Per il TAR, in questo quadro, risultava viziata di eccesso di potere rispetto a proporzionalità, ragionevolezza e adeguatezza e al fondamentale principio "chi inquina paga", la parità di trattamento di situazioni intrinsecamente dissimili su cui si basava l'equiparazione operata dall'amministrazione comunale dell'attività agrituristica all'attività alberghiera: la quale è attività commerciale, per natura distinta dall'attività agricola.

In sostanza, ha affermato il TAR, il presupposto che si tratti di rifiuti provenienti da utenze non domestiche non conduce alla conclusione che siano rifiuti derivanti da attività commerciale. Le ragioni di proporzionalità ed adeguatezza richiedevano che la discrezionalità amministrativa tariffaria introducesse nel Regolamento comunale una o più sottocategorie, sulla base di appositi parametri relativi al contenuto delle prestazioni fornite, considerando, ad esempio, il numero dei pasti o di clienti ospitabili e la stagionalità dell'attività: sottocategorie d'altronde espressamente consentite ai sensi dell'art. 1, commi 659 e 660, Legge n. 147 del 2013, considerando il favore legislativo verso le iniziative di valorizzazione del settore, ex art. 1, Legge n. 96 del 2006.

Cosa prevede la normativa contenuta nella legge di Stabilità 2014

I commi da 641 a 668, dell'art. 1, Legge n. 147/2013 (c.d. L. Stabilità 2014) sono dedicati alla componente diretta alla copertura dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani, disciplinano l'applicazione della tassa sui rifiuti - TARI - e ne individuano il presupposto, i soggetti tenuti al pagamento, le riduzioni e le esclusioni, riprendendo, in larga parte, quanto previsto dalla normativa vigente

in materia di TARES (che viene contestualmente abrogata dal comma 704). La TARI è - ai sensi del precedente comma 639 - una articolazione, insieme alla TASI, della componente servizi della nuova Imposta unica comunale - IUC.

Il Comune con regolamento di cui all'art. 52, D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, può prevedere riduzioni tariffarie ed esenzioni nel caso di:

- a) abitazioni con unico occupante;
 - b) abitazioni tenute a disposizione per uso stagionale od altro uso limitato e discontinuo;
 - c) locali, diversi dalle abitazioni, ed aree scoperte adibiti ad uso stagionale o ad uso non continuativo, ma ricorrente;
 - d) abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;
 - e) fabbricati rurali ad uso abitativo;
- e-bis) attività di prevenzione nella produzione di rifiuti, commisurando le riduzioni tariffarie alla quantità di rifiuti non prodotti.

Il Comune può deliberare, con regolamento di cui all'art. 52, del citato D.Lgs. n. 446/1997, ulteriori riduzioni ed esenzioni rispetto a quelle previste alle lettere da a) ad e) (contenute nel comma 659, dell'art. 1, della Legge di Stabilità 2014).

La relativa copertura può essere disposta attraverso apposite autorizzazioni di spesa e deve essere assicurata attraverso il ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del Comune.

Le motivazioni del ricorso al Consiglio di Stato

Avverso la sentenza sfavorevole l'Ente locale ha proposto ricorso al Consiglio di Stato sostenendo di aver applicato per la commisurazione delle tariffe per il 2014, uno dei metodi previsti dalla Legge n. 147/2013, il c.d. metodo normalizzato di cui al D.P.R. n. 158/1999: questo per le utenze non domestiche stabilisce, per apposite tabelle, coefficienti di produttività di rifiuti per ogni categoria, in uno spazio tra un minimo ed un massimo, senza prevedere categorie o sottocategorie di utenze diverse da quelle indicate (e senza possibilità di modificare dette categorie tariffarie). In un tale ambito ricadono i locali destinati ad attività ricettiva e di somministrazione di alimenti e bevande, che sono utenze non domestiche: e tra queste ultime - come affermato dalla sentenza - vi sono gli agriturismi, idonei a produrre rifiuti, urbani e non agricoli. Pertanto esso, nell'assenza di una specifica classificazione dell'attività agrituristica all'interno del "metodo normalizzato", ha razionalmente

utilizzato il criterio dell'assimilazione alla categoria di utenze non domestiche maggiormente affine, cioè, a quella alberghiera.

Con riferimento alla superficie da prendere in considerazione, per l'art. 33 del contestato Regolamento, la tariffa è determinata applicandole un coefficiente in base alla tipologia di attività svolta, che è la stessa sia per gli alberghi che per gli agriturismi.

Inoltre per il Comune la superficie computata ai fini tariffari era solo quella strettamente adibita ad agriturismo e non quella agricola; e già il regolamento comunale stabiliva riduzioni per gli usi non continuativi e stagionali e per le attività agrituristiche prive di ristorazione e ulteriori riduzioni, che erano di discrezionalità comunale non sindacabile dal giudice amministrativo.

L'analisi del Consiglio di Stato

Il Collegio ritiene che l'appello dell'Ente locale sia infondato; il TAR ha correttamente annullato la delibera comunale di regolamentazione della TARI per gli agriturismi per il 2014, facendo riferimento ai principi di proporzionalità, ragionevolezza e adeguatezza che già la giurisprudenza ha imposto in questa materia (cfr. Cons. Stato, Sez. V, 1° agosto 2015, n. 3781).

Il Comune ricorrente ritiene di aver applicato alla regolamentazione il c.d. metodo normalizzato del D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 (Regolamento recante norme per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti) che per la Legge n. 147 del 2013 è uno dei metodi per la commisurazione delle tariffe in questione. Esso articola le tariffe ripartendo le utenze in domestiche o non domestiche, con coefficienti di produttività di rifiuti tra un minimo ed un massimo, senza categorie o sottocategorie. Tra le utenze non domestiche ricadono i locali destinati ad attività ricettiva e di somministrazione di alimenti e bevande. Tra questi necessariamente vanno classificati gli agriturismi, che sono idonei a produrre rifiuti urbani e non agricoli.

Il Consiglio di Stato osserva che occorre analizzare la struttura della TARI, di cui alla Legge n. 147/2013, da applicare per l'anno 2014.

Il suo presupposto è il possesso o la detenzione di locali o di aree scoperte operative suscettibili di produrre rifiuti urbani; ne sono escluse le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, nonché le aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 Cod. civ. o non siano occupate in via esclusiva.

La TARI va corrisposta in base a tariffa, riferita all'anno solare.

La formazione della tariffa si basa su fasi di individuazione e classificazione dei costi del servizio, di suddivisione dei costi tra costi fissi e costi variabili, di ripartizione di questi variabili in quote imputabili alle utenze domestiche e a quelle non domestiche e del calcolo delle voci tariffarie, fisse e variabili, per singole categorie di utenza, in base a formule e a coefficienti. Tutto ciò, per regola generale dell'azione amministrativa, deve avvenire entro i termini naturali dell'uso proporzionato, ragionevole e adeguato della discrezionalità tecnico-amministrativa, il cui superamento per consolidata giurisprudenza è sindacabile in giudizio.

L'impugnata delibera consiliare del Comune di approvazione delle tariffe del 2014 è intesa a ripartire i costi del servizio secondo il metodo normalizzato; pertanto, determina le voci tariffarie da applicare alle utenze, domestiche e non domestiche: le prime costituite dalle sole abitazioni familiari, le seconde dalle restanti utenze (attività commerciali, industriali, professionali e produttive in genere).

I giudici amministrativi di Palazzo Spada osservano che proprio in vista del proporzionato, ragionevole e adeguato uso della discrezionalità tecnica, l'articolo unico, commi 659 e 660, Legge 27 dicembre 2013, n. 147 stabilisce che, al di là del metodo normalizzato, il Comune ha comunque il potere di introdurre "riduzioni tariffarie e esenzioni", in parte già individuate dalla legge: abitazioni con unico occupante, abitazioni e locali per uso stagionale, abitazioni occupate da soggetti che risiedono o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero, e i "fabbricati rurali ad uso abitativo".

Quindi, al di là del prescelto criterio di base del metodo normalizzato, dividere le utenze in domestiche e non domestiche e con coefficienti di produttività tra un minimo ed un massimo, già di loro le dette previsioni indicano che il concreto esercizio della discrezionalità va sviluppato nel rispetto di una ragionevole graduazione, mediante riduzioni ed esenzioni, in rapporto all'effettivo e oggettivo carico di rifiuti prodotti.

Il che, ritiene il Consiglio di Stato, prevedendo moderazioni per tipologie, contraddice l'assunto del ricorso dell'Ente locale con riferimento alla rigidità del metodo normalizzato. Vale come esempio il riferimento ai "fabbricati rurali ad uso abitativo", la cui qualità di rifiuti appare non remota da quella di un agriturismo senza attività di ristorazione.

Dunque già la previsione di siffatte possibili “riduzioni tariffarie esenzioni” in rapporto al carico oggettivo di rifiuti mostra l'improprietà della rigida assimilazione operata dalla delibera dell'Ente locale ricorrente.

Ma oltre questo rilievo di massima, va qui soprattutto considerato che l'assimilazione praticata implica invece una presunzione di equivalenza di condizione soggettiva: quando, all'opposto, l'ordinamento differenzia le due fattispecie, sia dal punto di vista dello statuto imprenditoriale e delle finalità dell'attività, sia dal punto di vista dell'ordinamento del turismo. L'art. 2 (Definizione di attività agrituristica) della legge quadro sull'agriturismo 20 febbraio 2006, n. 96, afferma: “Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati fra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali”. L'art. 2135, terzo comma. Cod. civ. (introdotto dall'art. 1 D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228), nel quadro della c.d. multifunzionalità dell'impresa agricola, considera “attività connesse” all'attività naturalmente agricola “[...] le attività dirette alla fornitura di beni o servizi mediante l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata, ivi comprese le attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale, ovvero di ricezione ed ospitalità come definite dalla legge”.

Con riferimento alle finalità dell'impresa, all'art. 1 (Finalità) della Legge n. 96/2006, la condizione imprenditoriale per l'attività agrituristica è considerata specificazione dell'attività agricola (cfr. Cass., Sez. III, 13 aprile 2007, n. 8851; Cass., Sez. trib., 14 febbraio 2014, n. 3455) e non attività assimilabile a quella alberghiera, dalla quale lo dividono finalità e regime.

Dal punto di vista generale tributario, l'attività agrituristica ha una condizione speciale agevolata: l'art. 7 (Abilitazione e disciplina fiscale), comma 2, della stessa Legge n. 96/2006, afferma: “Lo svolgimento dell'attività agrituristica nel rispetto delle disposizioni previste dalle regioni in materia, autorizzato ai sensi dell'art. 6, comporta la conseguente applicazione delle disposizioni fiscali di cui all'articolo 5 (Disposizioni in favore dell'agriturismo) della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, nonché di ogni altra normativa previdenziale o comunque settoriale,

riconducibile all'attività agrituristica. In difetto di specifiche disposizioni, si applicano le norme previste per il settore agricolo”.

Per il Consiglio di Stato la differenziazione di condizione amministrativa e fiscale rispecchia una differenziazione economica e funzionale, un'attività alberghiera non essendo di suo finalizzata al precipuo recupero di un patrimonio abitativo rurale, condizione essenziale per svolgere quest'altra attività e che in sé comporta oneri aggiuntivi e particolari. Un tale elemento, che l'ordinamento consolida in dette differenziazioni, si riflette nella commisurazione della capacità contributiva.

La menzionata previsione di chiusura di rinvio al settore agricolo conferma dunque anche dal punto di vista tributario l'estraneità all'attività alberghiera, cioè commerciale.

Il Consiglio di Stato sottolinea che questo rinvio non conduce a considerare i rifiuti dell'attività agrituristica comunque rifiuti agricoli al pari di quelli da attività propriamente agricole (coltivazione del fondo, selvicoltura, allevamento di animali) cui accedono in ragione della necessaria connessione. Producendo propri rifiuti di tipo urbano, anche le attività agrituristiche restano assoggettate alla TARI e sarebbe vano, quanto artificioso, assumerne l'esenzione perché non urbane.

Nella pur necessaria imposizione della tassa, la previsione porta però alla necessaria differenziazione, tipologica e quantitativa, rispetto alle attività commerciali, che sono di altro ordine e natura, e non all'inclusione, vale a dire all'assimilazione.

I giudici di Palazzo Spada osservano che un agriturismo è dalla legge finalizzato all'obiettivo precipuo, di interesse generale, del recupero di un patrimonio edilizio rurale; non ha in fatto le caratteristiche aziendali di un albergo; usualmente opera nell'anno per un tempo e un volume ridotto rispetto a un esercizio alberghiero. La legge n. 96/2006 (art. 3, comma 3) classifica i suoi manufatti ancora come “abitazioni rurali”, considerato che sono nati non come aziendali funzionali all'attività alberghiera, e sono di taglio e superficie naturalmente eccedentari rispetto a quella.

Nel caso concreto non si aggiunge l'ulteriore distinzione del diverso impatto sulla capacità di produzione di rifiuti, se all'attività ricettiva si accompagni o meno quella di ristorazione.

La corrispondenza ai principi generali di proporzionalità, ragionevolezza e adeguatezza avrebbe dovuto essere espressa dalla delibera mediante una classificazione autonoma (con apposite sottocategorie,

come bene ha indicato il primo giudice) e, alla luce dell'art. 3 Cost., realisticamente proporzionata alla connotazione specifica dell'attività e all'effettiva capacità di produzione, per quantità e qualità.

Il che avrebbe consentito un effetto congruo rispetto al criterio alternativo, alla cui configurazione da norma primaria l'applicato 'metodo normalizzato' del regolamento di cui al D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158 non può restare estraneo, trattandosi pur sempre della medesima tassa, dell'articolo unico, comma 652, Legge n. 147/2013 (successiva alla detta normativa secondaria sul metodo normalizzato, che va adattata), per cui il Comune "nel rispetto del

principio 'chi inquina paga', [...] può commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti".

Le conclusioni del Consiglio di Stato

Per il Consiglio di Stato non è legittima l'incongrua assimilazione operata dalla delibera impugnata e correttamente annullata dalla sentenza appellata. L'appello del Comune va quindi respinto e le spese seguono la soccombenza.

E-BOOK

COLLANA: Azienditalia - Le monografie

Le tasse per l'occupazione di spazi e aree pubbliche

di *Girolamo Ielo*



L'e-book propone un'analisi completa, aggiornata e di facile accesso in tema di **TOSAP**, anche attraverso il rilievo delle specificità del tributo, quali il tentativo non riuscito della sua abrogazione, l'applicabilità a livello comunale, provinciale e regionale, la possibilità da parte degli Enti locali di sostituirlo con un canone.

Ricostruita la disciplina contenuta nel D.Lgs. n. 507/1993, già oggetto di numerose integrazioni e modificazioni, vengono proposte le tante altre disposizioni di carattere generale che riguardano i tributi locali e quindi anche la **Tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche**. Ricorrente il richiamo alla prassi ammini-

strativa e alla giurisprudenza in materia. Di particolare interesse i capitoli sulla TO-SAP regionale, sui contenziosi (tributario, civile e amministrativo) e sulle definizioni agevolate (alcune delle quali in via di conferma da parte del Parlamento).

Wolters Kluwer, dicembre 2018
pagg. 229, Euro 23,90+IVA
Codice e-book: 00230534
ISBN (ebook): 978-88-217-6646-6

Per informazioni e acquisti
• **On line www.shopwki.it**