

TARSU

Il Comune può applicare al bed and breakfast la tariffa dell'albergo

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

È legittima la scelta discrezionale del Comune di equiparare la porzione di immobile destinato a bed and breakfast a un albergo: l'applicazione di una certa tariffa TARSU è indipendente dalla destinazione d'uso dell'immobile poiché la normativa autorizza l'ente locale ad adottare le tariffe in base all'attività economica svolta all'interno dell'immobile.

La Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 5358, del 27 febbraio 2020, ha accolto il ricorso di un Comune nei confronti di un contribuente: per i giudici della Cassazione è legittima la scelta del Comune di applicare al *bed and breakfast* la tariffa dell'albergo (ovviamente più elevata).

Il contenzioso

Un contribuente nel novembre del 2013 aveva proposto ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale per l'annullamento dell'avviso di accertamento di un Comune siciliano avente ad oggetto la TARSU dell'anno 2010.

Il contribuente svolgeva attività ricettiva, di "*bed and breakfast*" (B&B), nell'immobile dove risiedeva, e lamentava, fra le altre motivazioni del ricorso, la "erronea ascrizione alla categoria di destinazione d'uso di "albergo" dell'unità immobiliare da lui posseduta, ai fini dell'assoggettamento alla TARSU.

La CTP accoglieva il ricorso sulla base di tale motivo. La CTR respingeva l'appello del Comune, sostenendo che, "sebbene rientri nella nozione di comune esperienza, salva prova contraria del contribuente, che l'attività di *bed and breakfast* dia comunque luogo ad un'attività di ricezione-ospitalità e somministrazione di alimenti e bevande, con produzione di rifiuti certamente differenti e superiori ad un'utenza residenziale, tuttavia ciò potrebbe legittimare il Comune ad istituire, pur nell'ambito della destinazione civile

abitazione, una tariffa differenziata per l'uso che si fa di un immobile, ma non ad applicare la tariffa per gli alberghi normalmente caratterizzati da diversa ricettività e dunque da maggiore capacità di produrre rifiuti con la conseguenza che, siccome nel caso di specie non sarebbe stato dedotto e provato che l'utilizzazione dell'immobile del contribuente si discostava da quella tipica del B&B, sarebbe illegittima l'applicazione della tariffa "alberghi" sulla base di una assimilazione che, in fatto, non esprime uguale capacità di produrre rifiuti".

Avverso la sentenza sfavorevole il Comune ha proposto ricorso per Cassazione.

L'adozione del regolamento in materia TARSU

Occorre evidenziare che la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, abbreviata in TARSU, era una tassa italiana, prevista dal D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

L'applicazione era demandata ai Comuni, sulla base del costo totale del servizio di raccolta e successivo smaltimento dei rifiuti usando come parametro la superficie dei locali di abitazione e di attività dove possono avere origine rifiuti di varia natura.

La tassa era dovuta al Comune per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, oltre che di spazzamento delle strade pubbliche.

La TARSU è stata sostituita assieme a TIA e TARES dalla TARI con la Legge 27 dicembre 2013, n. 147.

Per il periodo che era in vigore va ricordato che ai fini dell'applicazione della TARSU i Comuni erano tenuti ad adottare apposito regolamento che doveva contenere:

- a) la classificazione delle categorie ed eventuali sottocategorie di locali ed aree con omogenea potenzialità di rifiuti e tassabili con la medesima misura tariffaria;
- b) le modalità di applicazione dei parametri;
- c) la graduazione delle tariffe ridotte per particolari condizioni di uso;
- d) l'individuazione delle fattispecie agevolative, delle relative condizioni e modalità di richiesta documentata e delle cause di decadenza.

L'articolazione delle categorie e delle eventuali sottocategorie era effettuata, ai fini della determinazione comparativa delle tariffe, tenendo conto, in via di massima, dei seguenti gruppi di attività o di utilizzazione:

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

Riduzione TARSU in particolari situazioni

Il D.Lgs. n. 507/1993, art. 66, prevedeva delle situazioni, ai fini dell'imposizione al tributo, che obiettivamente potevano comportare una minore utilizzazione del servizio.

La TARSU era dovuta, in forza del disposto del D.Lgs. n. 507 del 1993, art. 62, comma 1, per effetto dell'occupazione o della detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibite, fatta eccezione:

a) per le aree scoperte pertinenti o accessorie ad abitazioni;

b) per i locali e le aree che, per la loro natura o il particolare uso cui erano stabilmente destinate, o perché risultavano in obiettive condizioni di inutilizzabilità, non potevano produrre rifiuti.

Tali esclusioni non erano peraltro automatiche, poiché la norma suindicata "ponendo una presunzione *iuris tantum* di produttività, superabile solo dalla prova contraria del detentore dell'area", disponeva, altresì, che le circostanze escludenti la produttività e la tassabilità dovevano essere dedotte dal contribuente o nella denuncia originaria o in quella in variazione, ed essere debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi rilevabili direttamente, o a mezzo di idonea documentazione (cfr. Cass. n. 9633 del 2003; Cass. n. 19173 del 2004).

IFEL: la quantificazione della tariffa rifiuti per i bed and breakfast

Con nota del 15 marzo 2016, l'IFEL - Fondazione ANCI - fornisce alcune indicazioni in merito alla tariffa sui rifiuti da applicare alla specifica attività ricettiva dei *bed and breakfast* dopo la sentenza della Corte di Cassazione n. 16972/2015 che, per la prima volta, si è pronunciata in modo specifico sulla disciplina applicabile.

Va ricordato che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 16972, del 19 agosto 2015, ha infatti ritenuto legittima la delibera comunale che, nel regolamentare la tassa sui rifiuti, aveva creato una sottocategoria "con valori e coefficienti di quantità e qualità intermedi tra le sottocategorie di civile abitazione (CI) e alberghi (C4)", al fine di tener conto "della promiscuità tra l'uso normale abitativo e la destinazione ricettiva a terzi" che connatura, appunto, i *bed and breakfast*.

È quindi irrilevante, a tal fine secondo la sentenza della Cassazione, la circostanza che l'immobile sia comunque destinato a civile abitazione, in quanto l'uso concreto che ne viene fatto implica la produzione di rifiuti in misura superiore rispetto ad una semplice utenza residenziale.

La nota dell'IFEL evidenzia che l'ultima sentenza della Cassazione che, pur indirettamente, poteva essere estesa alle attività ricettive esercitate nei *bed and breakfast* risale al 2007, quando la Suprema Corte (con la pronuncia n. 5732 del 18 gennaio 2007) stabiliva la possibilità di tariffe differenziate da quelle domestiche per le strutture ricettive, affermando al contempo che le misure adottate non potevano essere differenziate in maniera macroscopica.

Alla luce di questo pronunciamento, l'indicazione costantemente fornita da IFEL ai Comuni richiedenti è stata orientata alla inopportunità di equiparare il *bed and breakfast* ad un albergo, accompagnata dalla possibilità di prevedere una tariffa apposita che tenga conto della potenzialità di produzione dei rifiuti da parte di tale tipologia di struttura, sicuramente maggiore di una civile abitazione. In assenza di un'apposita tariffa deliberata dal Comune in relazione a tali specifiche attività ricettive, l'IFEL ha consigliato di applicare la tariffa dell'utenza domestica.

La sentenza della Cassazione n. 16972/2015 conferma tale orientamento, in quanto si dichiara che il Comune può del tutto legittimamente, ai fini della determinazione delle tariffe TARSU, stabilire una differenziazione tra l'attività di *bed and breakfast* svolta in una civile abitazione, rispetto alla tariffa abitativa ordinaria. Il fatto che il giudizio vertesse su una controversia TARSU non ne limita la portata, poiché i contenuti e il disposto della sentenza in questione possono essere pacificamente estesi ai successivi regimi TARES e TARI.

Nello specifico, la sentenza di agosto 2015 si è espressa sul ricorso di un contribuente avverso l'avviso di accertamento di un Comune campano riguardante un immobile censito al catasto come civile abitazione, dove il contribuente stesso risiedeva ed esercitava congiuntamente l'attività di *bed and breakfast*. Secondo il giudice tributario, tale attività consisteva "nella ospitalità offerta ai clienti in abitazioni private, che tali rimangono anche in presenza di attività ricettiva da parte del proprietario che le gestisce avvalendosi della normale organizzazione familiare per il servizio di alloggio e prima colazione, nell'appartamento di sua proprietà".

La Cassazione basa la motivazione della sua decisione sul fatto che "il Comune può istituire, ai sensi dell'art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997, tariffe differenziate per fasce di utenza che distinguano l'uso domestico e quello non domestico, previo accertamento dell'uso effettivo dei relativi immobili, essendo irrilevante la classificazione catastale (cfr. Cass. sez. 5, sentenza n. 18501 del 10 agosto 2010)".

La nota dell'IFEL evidenzia come la Cassazione afferma che ai sensi della L.R. Campania n. 5 del 2001, art. 1, "lo svolgimento dell'attività di B&B in un immobile non ne modifica la destinazione d'uso - che rimane quindi quella di civile abitazione. Anche su questa base il Giudice ritiene "illegittima una tassa relativa ai *bed and breakfast* determinata con le stesse modalità di quella dovuta dagli alberghi, in quanto le

due fattispecie non sono assimilabili a tali fini, in quanto i *bed and breakfast* svolgendo attività ricettiva in maniera occasionale e priva del carattere di imprenditorialità non possono essere equiparati alle strutture ricettive che svolgono l'attività professionalmente". L'attività di *bed and breakfast* dà luogo tuttavia ad un'attività di ricezione, ospitalità e somministrazione di alimenti e bevande, con produzione di rifiuti differenti e superiori rispetto all'utenza residenziale. Deve pertanto ritenersi legittimo da parte del Comune istituire, pur nell'ambito della destinazione a civile abitazione, una tariffa differenziata per il particolare uso che si fa dell'immobile, considerando e potendo verificare in concreto la fornitura da parte del proprietario di servizi come cambio biancheria, pulizia dei locali, fornitura di materiale di consumo, che sono riferibili non solo al proprietario ma anche ad altri ospiti.

L'IFEL evidenzia come tutto il prelievo sui rifiuti si basa sul concetto di "potenzialità" di produzione dei rifiuti, pertanto l'elemento dirimente ai fini della classificazione dei locali per la quantificazione del prelievo sui rifiuti è l'esistenza di un'attività di *bed and breakfast* che di per sé è suscettibile di un utilizzo dei servizi maggiore rispetto a quelli di un'utenza domestica, salva comunque la prova contraria a carico del contribuente.

La sentenza evidenzia, in particolare, che "rientra nella nozione di comune esperienza [...] che l'attività di *bed & breakfast* dà luogo ad un'attività di ricezione - ospitalità e somministrazione di alimenti e bevande, con produzione di rifiuti certamente differenti e superiori ad un'utenza residenziale".

In definitiva, osserva l'IFEL, essendo l'imposta correlata alla capacità produttiva di rifiuti (in base al principio "chi inquina paga"), deve ritenersi legittima, ad avviso della Corte di Cassazione, la determinazione del Comune di prevedere una sottocategoria con valori e coefficienti di quantità e qualità intermedi tra le sottocategorie di civile abitazione e alberghi che tenga conto della promiscuità tra l'uso normale abitativo e la destinazione ricettiva a terzi.

L'IFEL nella parte finale del documento segnala, inoltre, che la sentenza, di sostanziale accoglimento della tesi comunale, considera imponibili le superfici coperte e non le aree scoperte, in conformità con il trattamento delle superfici per le utenze domestiche.

La sentenza della Cassazione

La Corte di Cassazione, con riferimento alla sentenza oggetto del presente commento, nell'analizzare le due

motivazioni del ricorso dell'Ente locale le ritiene fondate.

Per i giudici di legittimità l'applicazione di una determinata tariffa ai fini TARSU, infatti, è indipendente dalla destinazione d'uso dell'immobile, in quanto lo stesso legislatore, con l'art. 62, comma 4, D.Lgs. n. 507 del 1993, ha conferito agli enti locali il potere di applicare la tariffa in base all'attività economica concretamente svolta all'interno dell'immobile.

Nel caso in esame, di tale potere si è avvalso il Comune siciliano ricorrente, che ha previsto nel suo regolamento TARSU (art. 4, comma 2) che "la tassa è dovuta in base alla tariffa prevista per la specifica attività ed è commisurata alla superficie a tal fine utilizzata".

Per i giudici di legittimità il problema, allora, è quello di definire l'attività di Bed and Breakfast, sicché l'indagine non può che muoversi entro confini schiettamente normativi.

A tal proposito, la Cassazione rileva che, nell'ambito delle fonti normative statali, non si rinviene una qualificazione dell'attività economica di *bed and breakfast*.

In particolare, l'art. 9, D.Lgs. n. 79 del 2011, che includeva tra le "strutture ricettive alberghiere e paralberghiere" i Bed and Breakfast gestiti in forma imprenditoriale, e l'art. 12 dello stesso decreto che, invece, ricomprendeva tra le strutture extralberghiere i *bed and breakfast* a conduzione familiare, gestiti in forma non imprenditoriale, sono stati dichiarati incostituzionali (Corte cost., sent. n. 80 del 2012) per violazione della competenza residuale delle Regioni in materia di turismo, escluso dall'elenco delle materie di legislazione concorrente di cui

all'art. 117, comma 3, Cost. Ne consegue, osservano i giudici di legittimità, che non esiste un'unica qualificazione, valida su tutto il territorio nazionale, dell'attività di *bed and breakfast*, la cui regolamentazione spetta, pertanto, per i profili non civilistici, alle singole Regioni.

Nel caso in esame il Comune ricorrente ha evidenziato che l'art. 41, comma 1, della legge della Regione Sicilia n. 2, del 2002, dispone che "il *bed and breakfast* è inserito tra le attività di cui all'art. 3, della legge regionale 6 aprile 1996, n. 27", cioè tra le strutture ricettive di carattere alberghiero, senza, dunque, che rilevino le caratteristiche dell'organizzazione dell'attività, se gestita o meno in forma imprenditoriale.

Osserva la Cassazione che "L'equiparazione normativa, ai fini della regolamentazione dei servizi per il turismo nell'ambito del territorio regionale, dei *bed and breakfast* agli alberghi, non impone ai Comuni di quella Regione di assimilarli anche quanto al trattamento tariffario ai fini TARSU. Tuttavia, non può di certo ritenersi viziato da illegittimità, e dunque non può essere disapplicato ai sensi dell'art. 7, comma 5, del D.Lgs. n. 546 del 1992, il regolamento comunale che, con riferimento alla determinazione della tariffa da applicare ai fini TARSU, equipara la porzione di immobile destinata all'esercizio del *bed and breakfast* ad un albergo: si tratta, invero, di una scelta discrezionale del Comune, effettuata nei limiti della potestà impositiva ad esso attribuita dall'ordinamento, non vietata da alcuna norma statale, ed anzi in linea con la disciplina regionale dei servizi per il turismo, che, come visto, inserisce espressamente i *bed and breakfast* tra le strutture ricettive di carattere alberghiero".