

# SUI CRITERI DI APPLICAZIONE DELLA "TASSA" SUI RIFIUTI ALLE UNIVERSITA' ED AGLI ORGANISMI DI RICERCA.

**Giuseppina Lofaro**

*Abstract (it)* Il presente contributo, dopo aver analizzato il dato definitorio della "tassa" sui rifiuti, nonché il profilo storico-ricostruttivo dell'evoluzione normativa, si sofferma sulla natura giuridica della Tari, anche alla luce del diritto comunitario. La riflessione tecnico-giuridica prosegue con l'analisi di una recente ordinanza della giurisprudenza di legittimità, finalizzata ad un approfondimento in chiave propositiva in merito ai criteri di applicazione della Tari alle università ed agli organismi di ricerca, specialmente con riferimento ai criteri di calcolo nonché ai parametri di riduzione della "tassa" sui rifiuti, anche in considerazione della fase emergenziale attuale, per concorrere alla realizzazione di una fiscalità ambientale coerente con una tutela multilivello.

*Abstract (en)* This essay, after analyzing the defining data of the waste "tax", as well as the historical-reconstructive profile of the regulatory evolution, focuses on the legal nature of the Tari, also in light of European law. The technical-juridical reflection continues with the analysis of a recent ordinance of the jurisprudence of legitimacy, aimed at an in-depth study in a proactive key regarding the criteria for applying the tari to universities and research organizations, especially with reference to the calculation criteria as well as the parameters for reducing the waste "tax", also in consideration of the current emergency phase, to contribute to the creation of an environmental taxation coherent with multilevel protection.

**SOMMARIO:** **1.** Introduzione. – **2.** L'applicazione della Tari nel caso delle università e degli enti di ricerca. – **3.** Tari, università e scuole: spunti per una ricostruzione della disciplina. – **4.** L'ordinanza n. 25524 del 2019 della Corte di Cassazione. – **4.1** Il percorso argomentativo della Corte di Cassazione. – **5.** L'art. 33-bis del decreto-legge n. 248 del 2007. – **6.** Ancora sui presupposti normativi della Tari. – **6.1** Le agevolazioni per le utenze non domestiche. – **7.** Criteri di calcolo e proposte in merito a parametri di riduzione della Tari. – **8.** Tari e Covid-19 nella transizione dalla fase dell'emergenza alla fase della ricostruzione nelle università. – **9.** Considerazioni finali.

## 1. Introduzione

La tassa sui rifiuti (TARI) è il tributo volto a finanziare i costi relativi al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte suscettibili di produrre rifiuti.

Sotto un profilo ricostruttivo, la Tari è stata introdotta, a partire dal 2014, dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità per il 2014) quale tributo facente parte, assieme all'imposta municipale propria (IMU) e al tributo per i servizi indivisibili (TASI), dell'imposta unica comunale (IUC). Perciò, a decorrere dal 2014, la Tari ha sostituito il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES), che è rimasto in vigore unicamente per l'anno 2013 e che, a sua volta, aveva sostituito i precedenti prelievi connessi alla gestione dei rifiuti, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria (TARSU, TIA1, TIA2)<sup>1</sup>.

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio per il 2020) ha successivamente abolito, a decorrere dall'anno 2020, la Iuc e la Tasi. Sono, invece, rimasti in vigore gli altri due tributi che componevano la IUC, ossia l'IMU, come ridefinita dalla medesima legge n. 160 del 2019, e la Tari, le cui disposizioni, contenute nella legge n. 147 del 2013, sono state fatte salve *expressis verbis*.

In base al disposto dell'art. 1, comma 668, della legge n. 147 del 2013, i comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico hanno la facoltà di applicare, in luogo della Tari, che ha natura giuridica tributaria, una tariffa avente natura di corrispettivo.

Data la sua funzione sociale ed economica, la Tari è strutturata, quale obbligazione periodica o di durata<sup>2</sup>, in una *causa debendi* di tipo continuativo, poiché l'utente, nonostante l'autonomia dei periodi d'imposta, è di regola tenuto al suo pagamento in funzione del protrarsi, lungo la linea del tempo, della prestazione erogata dall'ente impositore, senza che sia indispensabile, per ogni periodo contributivo, un riesame circa la sussistenza dei presupposti impositivi. La Tari è perciò un'entrata tributaria pubblica, definita da una parte della dottrina<sup>3</sup> come "tassa di scopo" finalizzata a fare fronte ad una spesa di carattere generale, con suddivisione dell'onere sulle categorie sociali che da questa ricevono beneficio<sup>4</sup>.

Tuttavia, circa la qualificazione tecnico-giuridica della Tari, va evidenziato che, a prescindere dal *nomen iuris* di "tassa", questa abbia natura *ibrida* (di tassa e di

1 Per un'analisi storica dettagliata della stratificazione normativa, si v. C. PENNAROLA, *Il servizio di raccolta dei rifiuti solidi urbani: dalla tassa alla tariffa tra esenzioni e riduzioni*, in *Rivista Giuridica dell'Edilizia*, 5, 2017, 1189 ss.

2 Cass., Sez. Trib., 23 febbraio 2010 n. 4283, in *Giust. civ. Mass.* 2010, 2, 255.

3 C. PENNAROLA, *op. ult. cit.*

4 Cass., Sez. I, 14 giugno 2016 n. 12275; Corte Cost., 24 febbraio 2010 n. 64, in *Giur. cost.*, 2010, 1, 727.

imposta)<sup>5</sup>, dal momento che la relativa obbligazione è indipendente dalla domanda del servizio e, quantomeno per la quota fissa, anche dalla effettiva erogazione di questo, essendo sufficiente la sua istituzione nell'ambito del territorio comunale. Si rinvengono perciò, in virtù di tali profili, elementi caratterizzanti dell'imposta, con una non trascurabile connotazione patrimoniale, sia pure *sui generis*, essendo tra l'altro il prelievo commisurato alla consistenza (estensione) di beni patrimoniali<sup>6</sup>.

Ai sensi dell'art. 1, comma 641, della l. 23 dicembre 2013, n. 147, il presupposto della tassa sui rifiuti (TARI) è «il possesso o la detenzione a qualsiasi uso di locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani».

In virtù dell'art. 62, comma 2, del d. lgs. n. 507 del 1993, è sancita un'esenzione dalla Tari per cui «non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obiettive condizioni di non utilizzabilità nel corso dell'anno, qualora tali circostanze siano indicate nella denuncia originaria o di variazione e debitamente riscontrate in base ad elementi obiettivi direttamente rilevabili o ad idonea documentazione». Perciò, è necessaria l'allegazione e la prova della concreta inutilizzabilità.

La gestione dei rifiuti urbani rappresenta quindi un servizio pubblico locale essenziale, universale e divisibile che, a tutela della salute umana e dell'ambiente, deve essere garantito, con continuità, ai cittadini sul territorio nazionale in tutte le circostanze in astratto idonee a produrre rifiuti.

Sussiste una difficoltà oggettiva, per buona parte delle amministrazioni comunali, di riformare autonomamente il settore del servizio pubblico di gestione dei rifiuti urbani in quanto trattasi di materia che abbisogna di competenze tecniche, giuridiche e contabili.

In Italia, nella *communis opinio* nonché in una parte della giurisprudenza, si ancora la natura giuridica non tributaria del prelievo sui rifiuti ad una quantificazione esatta dei rifiuti conferiti. Al contrario, qualunque misurazione presuntiva viene ritenuta quale dimostrazione del carattere tributario del prelievo *de quo*.

---

<sup>5</sup> E. RIGHI, *Tasse sui rifiuti solidi urbani: condizioni e portata delle riduzioni disposte per mancato o irregolare servizio di raccolta*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 23, 2017, 1780-1781, rileva difatti che la Tari «ha, sì, per presupposto un servizio da rendere al cittadino che produce rifiuti, ma che svolge anche la funzione, di pubblico interesse, di realizzare e conservare il decoro degli abitati e del territorio attraverso servizi e spese non attribuibili a singoli utenti», a titolo esemplificativo, la spazzatura delle vie e piazze pubbliche, degli spazi verdi. Cfr. altresì la chiara analisi tecnico-giuridica di G. TREMONTI, *Profili della "tassa per la raccolta ed il trattamento dei rifiuti solidi urbani interni" e del "corrispettivo" per la raccolta dei rifiuti solidi industriali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 590.

<sup>6</sup> G. BERNABEI, *Tari e natura giuridica*, in *I Tributi locali e regionali*, 2, 2016, 40-45. La singolarità consiste nel fatto che è dovuta su beni patrimoniali, indipendentemente dalla loro titolarità, in quanto posta a carico del detentore, sia esso titolare – o no – di diritti reali.

Il sistema di smaltimento di rifiuti urbani rappresenta un «affare di massa»<sup>7</sup> e ciò potrebbe avvalorare l'idea di ripartire i costi attraverso un regime forfettario, mediante una stima del valore dei rifiuti generato dagli utenti. Ipotizzare un sistema di misurazione preciso del volume dei rifiuti appare complesso, oneroso ed irrealistico, se non – forse – con riferimento a comunità di dimensione circoscritta.

Al livello dell'Unione europea<sup>8</sup>, in linea col principio “Chi inquina paga”, le classiche presunzioni di cui al d.P.R. n. 158/1999 nonché all'art. 2727 c.c. sono state considerate idonee a ripartire i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti.

La connaturata inesattezza della presunzione, sempre che siano rispettati i canoni di ragionevolezza e proporzionalità, non inficia la credibilità del risultato di un siffatto sistema di misurazione.

Sistemi sperimentali di avvio della tariffa corrispettiva hanno sovente scelto sistemi di quantificazione dei rifiuti mediante una rilevazione in concreto.

Tuttavia, secondo la Direttiva 2018/851/UE, il cui recepimento era stato fissato al 5 luglio 2020, in realtà poi avvenuto ad opera del D. Lgs. n. 116 del 3 settembre 2020<sup>9</sup>, gli Stati membri dell'Unione europea sarebbero tenuti ad istituire sistemi di tassazione dei rifiuti che incidano soltanto sul soggetto inquinatore, con un prelievo parametrato sulla quantità effettiva di rifiuti generati, al fine di produrre un effetto disincentivante rispetto ad opzioni inquinanti e allo stesso tempo favorire procedure di riciclo delle materie prime. Il legislatore europeo, in applicazione del principio “pay as you throw” è orientato a promuovere un sistema di tassazione finalizzato a salvaguardare l'ambiente<sup>10</sup>, mediante la necessaria armonizzazione dei sistemi

<sup>7</sup> L'espressione è di Juliane Kokott, avvocato generale della Corte di Giustizia, in *Conclusioni presentate il 23 aprile 2009 nel procedimento C-254/08, Futura Immobiliare*, riportate in M. BETTIOL, *La tariffa rifiuti corrispettiva ex art. 1, commi 667 e 668, l. 147/2013: la non facile (ma possibile e doverosa) chance della tariffa rifiuti non tributaria*, in *I Tributi locali e regionali*, 3, 2016, 45.

<sup>8</sup> Cfr. C.G.C.E. 18 dicembre 2014, *causa C-551/13, Setar*: «47. (...) in assenza di disposizioni del diritto dell'Unione che impongano agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo della gestione dei rifiuti, detto finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere indifferentemente assicurato mediante una tassa, un canone o qualsiasi altra modalità e che una normativa nazionale la quale preveda, ai fini del finanziamento della gestione di un tale sistema, ad esempio, una tassa calcolata in base ad una stima del volume dei rifiuti generato e non al quantitativo di rifiuti effettivamente prodotto e conferito non può essere considerata contraria alla direttiva 2008/98».

<sup>9</sup> Nel preambolo del D. Lgs. *de quo* è difatti riportato testualmente che: «Visto l'articolo 1 della legge 24 aprile 2020, n. 27, di conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, e in particolare il comma 3, il quale dispone che i termini per l'adozione di decreti legislativi con scadenza tra il 10 febbraio 2020 e il 31 agosto 2020, che non siano scaduti alla data di entrata in vigore della legge, sono prorogati di tre mesi, decorrenti dalla data di scadenza di ciascuno di essi».

<sup>10</sup> Per un efficace ed aggiornato saggio sulla fiscalità ambientale, v. M.A. ICOLARI, *Fiscalità dell'ambiente, mercato e sviluppo sostenibile: un equilibrio possibile?*, in *Riv. Giur. AmbienteDiritto.it*, Anno XX, Fasc. 1/2020, 225-236. L'Autrice effettua una chiara analisi tecnico-giuridica del rapporto tra tassazione ambientale, mercato e sviluppo sostenibile, scandagliando la complessità in cui versa attualmente la fiscalità ambientale, descrivendo accuratamente come l'assenza di un criterio informatore si ripercuota sulla possibilità del tributo di finanziare il

nazionali di tassazione degli scarti, in luogo del principio, oggi prevalente negli ordinamenti nazionali, c.d. “*user pays*”<sup>11</sup>.

In Italia la direttiva *de qua* pare perciò destinata a non essere applicata secondo il cronoprogramma originariamente previsto a livello europeo, essendo già stabilito un rinvio dei termini inerenti il piano di attuazione per il conseguimento degli obiettivi<sup>12</sup>. Nello specifico, risulta pertanto terminato con parere espresso l’*iter* dello schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva (UE) 2018/851, che modifica la direttiva 2008/98/CE relativa ai rifiuti, nonché quello dello schema di decreto legislativo per l’attuazione della direttiva (UE) 2018/850, di modifica della direttiva 1999/31/CE relativa alle discariche di rifiuti<sup>13</sup>. In particolare, è prevista la redazione di linee guida in materia di classificazione dei rifiuti, al fine di specificarne la corretta attribuzione dei relativi codici, da effettuarsi entro il 31 dicembre 2020, da parte del Sistema nazionale per la protezione e la ricerca ambientale, con approvazione mediante decreto del Ministero dell’ambiente.

Di interesse risulta poi, nell’ambito della pianificazione nazionale e regionale, la previsione dell’elaborazione di un programma nazionale per la gestione dei rifiuti, ai sensi del comma 1 dell’art. 2 del citato D. Lgs. n. 116 del 3 settembre 2020 che inserisce nel testo del Codice dell’ambiente (Decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152) il nuovo art. 198-bis. Ai sensi della lettera d, comma 3 dell’articolo da ultimo citato, nell’ambito del contenuto minimo del programma nazionale per la gestione dei rifiuti, deve rientrare «l’indicazione dei criteri generali per l’individuazione di distretti interregionali, definiti tramite accordi tra Regioni» *ex* art. 117, comma 8,

---

diritto all’ambiente. Nucleo centrale della riflessione risulta la mancanza di corrispondenza tra fattore inquinante e presupposto del tributo nonché il raffronto tra risorse naturali, benessere ed economia circolare. Il diritto all’ambiente, quale diritto sociale fondamentale, va realizzato in via sostanziale, concreta, anche mediante una fiscalità adeguata, tenendo in considerazione «la sfida principale dell’ordinamento tributario moderno di concorrere alla realizzazione sia del processo di integrazione europea che dello sviluppo del regionalismo».

11 A. TROPEA, *L’armonizzazione europea della tassa rifiuti. L’applicazione del principio pay as you throw*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 3, 2019, 703-720.

12 Ai sensi dell’art. 11 della Direttiva (UE) 2018/851 del Parlamento europeo e del Consiglio del 30 maggio 2018 (G.U. L. 150 del 14 giugno 2018), il cui stato dell’*iter* in Italia risulta oggi, quale atto del Governo n. 169 sottoposto a valutazione, “Parere espresso”: 2. «Al fine di rispettare le finalità della presente direttiva e avanzare verso un’economia circolare europea con un alto livello di efficienza delle risorse, gli Stati membri adottano le misure necessarie...». 3. «Uno Stato membro può rinviare i termini per il conseguimento degli obiettivi... fino ad un massimo di cinque anni...». Il connesso *Dossier* di documentazione del Dipartimento Ambiente del 4 maggio 2020 nonché quello del Servizio Bilancio dello Stato del 12 maggio 2020 è consultabile al Servizio Studi sul sito [www.camera.it](http://www.camera.it). Sotto un profilo collegato, A. TROPEA, *op. ult. cit.*, ha rilevato che: «Pur dovendo, per l’ennesima volta, riordinare la legislazione tributaria in materia di tassa rifiuti, l’Italia non può permettersi di risultare inadempiente al recepimento della nuova Direttiva quadro sull’ambiente, considerato anche che dalle politiche sull’ambiente e sulla sua tutela si misura la civiltà giuridica di un ordinamento».

13 Cfr. rispettivamente *Atti del Governo n. 169 e 168* (sottoposti a parere), 4 maggio 2020, *Dossier n. 249*, Servizio Studi del Senato, Ufficio ricerche nei settori ambiente e territorio, Servizio Studi della Camera, Dipartimento Ambiente.

Cost. - disciplinante la potestà regolamentare di Comuni, Province e Città metropolitane -, «che consentano la razionalizzazione degli impianti dal punto di vista localizzativo, ambientale ed economico, sulla base del principio di prossimità...».

Nell'art. 199 del Codice dell'ambiente sono previste poi una serie di modifiche alla disciplina della pianificazione regionale, ad opera dell'art.2, comma 2, del decreto legislativo in analisi.

Pare utile rammentare che il d. lgs. in parte qui esaminato interviene su aspetti rientranti nella materia della tutela dell'ambiente, attribuita alla potestà legislativa esclusiva dello Stato ai sensi dell'art. 117, comma 2, lettera s), Cost.

## **2. L'applicazione della Tari nel caso delle università e degli enti di ricerca.**

Tanto le università, statali e non, quanto gli enti pubblici di ricerca<sup>14</sup> sono in linea di principio tenuti alla corresponsione della Tari, salva l'eventuale applicazione di riduzioni e/o esoneri secondo modalità, limiti e termini rinvenibili dai regolamenti comunali.

In linea di principio, non sono soggetti alla Tari i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per l'uso specifico cui sono destinati o qualora si trovino in condizioni obiettive di inutilizzabilità nel corso dell'anno, dimostrabili sulla base della presentazione di apposita documentazione<sup>15</sup>. Ciò, sotto un aspetto storico-ricostruttivo, valeva sia durante la vigenza della Tarsu (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani), disciplinata dal decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, sia della Tia 1 (tariffa di igiene ambientale), introdotta dal decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. Decreto Ronchi), sia della Tia 2 (Tariffa integrata ambientale), istituita dal decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, nonché della Res (tributo comunale sui rifiuti e servizi), introdotta col decreto legge 6 dicembre 2011,

<sup>14</sup> Gli immobili posseduti dal Consiglio Nazionale delle Ricerche (CNR) e dall'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile (ENEA), destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività di ricerca scientifica, sono invece esenti dall'IMU e dalla TASI. Cfr. *Ministero dell'Economia e delle Finanze, DIPARTIMENTO DELLE FINANZE, DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA E FEDERALISMO FISCALE*, Risoluzione n. 7/DF del 13 luglio 2015. Sotto un profilo collegato, v. l'interessante saggio di R. MICCÙ, M. BERNARDI, *Sostenibilità ambientale, energie rinnovabili ed efficientamento. Brevi note sulla funzione promozionale dei pubblici poteri*, in *Riv. Giur. AmbienteDiritto.it*, Fasc. 4/2019, 113-142.

<sup>15</sup> G. CATALANO, *L'inquadramento fiscale delle università e degli enti di ricerca: vincoli e opportunità*, Bologna, 2013, 388.

n. 201 (cd. Decreto «Salva Italia»), convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

L'obbligo di pagamento in capo ad università ed enti di ricerca sussiste, quindi, sulla base delle modalità, dei limiti e delle eventuali agevolazioni previsti a livello comunale. Pertanto, può affermarsi che non esistano specifiche normative per le università e gli enti di ricerca pubblici<sup>16</sup>. La questione circa l'applicazione della Tari alle università, rispetto al caso delle istituzioni scolastiche, in assenza di precedenti giurisprudenziali specifici, ha di recente formato oggetto di un'articolata Ordinanza della Corte di Cassazione, V sezione civile, n. 25524/2019.

### **3. Tari, università e scuole: spunti per una ricostruzione della disciplina.**

In un ambito caratterizzato da un evidente deficit normativo, la Corte di Cassazione, con la citata Ordinanza n. 25524 del 2019, ha assunto un orientamento che presenta elementi di criticità. Si assume, infatti, l'appartenenza delle istituzioni scolastiche statali alla categoria degli "organi dello Stato" o delle "amministrazioni dello Stato", come tali esenti dal particolare tributo; categoria in cui invece non rientrerebbero a questi particolari fini le università, avuto anche riguardo al principio di autonomia<sup>17</sup> che caratterizzerebbe queste ultime, rispetto alle istituzioni scolastiche<sup>18</sup>.

Su queste basi, si vuole qui tentare una ricostruzione della disciplina vigente, che possa superare, anche ipotizzando un'evoluzione della normativa, le criticità emergenti dalla citata Ordinanza. Proprio sul tema dell'autonomia delle università, è ragionevole considerare i vincoli che la minano<sup>19</sup> e che in concreto rendono sfumata

<sup>16</sup> Per visionare la lista degli enti di ricerca pubblici, <https://www.miur.gov.it/>.

<sup>17</sup> Per un riferimento dottrinale *ex ante* rispetto all'entrata in vigore della l. n. 168 del 1989, si v. G.M. LOMBARDI, *Autonomia universitaria e riserva di legge*, in *Studi sassaresi*, Milano, 1969, I, 838 ss.; cfr. altresì M. MAZZIOTTI DI CELSO, *L'autonomia universitaria nella Costituzione*, in *Dir e soc.*, 1980, 229; F. MERLONI, *L'autonomia delle Università e degli enti di ricerca (articoli 6-9)*, in F. MERLONI (a cura di), *Il Ministero e l'autonomia delle Università*, Bologna, 1989, 81 ss.; F. MODUGNO, *Riserva di legge e autonomia universitaria*, in *Dir. e soc.*, 1978, 758 ss.; L. PALADIN, *Stato e prospettive dell'autonomia universitaria*, in *Quaderni cost.*, 1988, 177 ss..

<sup>18</sup> Per un'analisi attenta ed equilibrata sulle istituzioni scolastiche si v. R. MORZENTI PELLEGRINI, *L'autonomia scolastica tra sussidiarietà, differenziazioni e pluralismi*, Torino, 2006 e 2011.

<sup>19</sup> Le università, in attuazione dell'art. 33 Cost., hanno autonomia didattica, scientifica, organizzativa, finanziaria, contabile e si danno ordinamenti autonomi con propri statuti e regolamenti. La l. 9 maggio 1989, n. 168, istitutiva del Ministero dell'università e della ricerca scientifica, all'art. 6, comma 7, stabilisce che le università possono adottare un regolamento di ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, anche in deroga alle norme sull'ordinamento contabile dello Stato e degli enti pubblici, ma comunque nel rispetto dei relativi principi.

la differenza che, sulla base di un'analisi asettica del dato normativo, disancorata dall'*humus* cui in realtà inerisce, viene presentata come un'evidenza che emergerebbe *ictu oculi*. Si consideri a titolo esemplificativo, nell'ambito della funzione pubblica, il sistema di misurazione e valutazione della *performance*<sup>20</sup> che costituisce un onere/vincolo per l'autonomia delle università. Tra l'altro, nella *communis opinio*, nell'*idem sentire* è convinzione generale che le università pubbliche siano organi dello stato. Per di più, pare utile sottolineare che tanto l'istituzione scolastica quanto quella universitaria rientrano, in considerazione della medesima attività didattica svolta, nella filiera della formazione. Su queste basi, è quanto meno presumibile che sussista disparità tra il trattamento delle scuole e quello delle università; disparità che piuttosto pare sintomatica di una disfunzione nel sistema ordinamentale. o conferma – ad esempio – il fatto che il Regolamento Tari del Comune di Roma, all'art. 14, comma 5, *ratione temporis* vigente riconosceva tariffa agevolata, prevedendo una riduzione dei due terzi dell'imposta, operando anche a favore delle scuole private e paritarie, per le superfici destinate ad attività didattiche, come *funditus* si analizzerà nel prosieguo della presente ricerca. Emerge *ictu oculi* che la circostanza ritenuta meritevole di un trattamento premiale è la destinazione delle superfici ad attività didattica. In conseguenza di un differente assetto istituzionale, la Cassazione esclude che le Università possano usufruire di tale agevolazione, - o anche dell'esenzione d'imposta prevista a decorrere dal 2008 tramite l'istituzione del fondo statale per le scuole di cui all'art. 33 bis del d.l. n. 248 del 2007, convertito dalla l. n. 31 del 2008 -, essendo sancita in norma di stretta interpretazione, con conseguente impedimento all'estensione dei benefici in via analogica a fattispecie diverse da quelle in esse

20 L'art. 7 del decreto legislativo n. 150/2009, così come modificato dal d.lgs. n. 74/2017, stabilisce che «le amministrazioni pubbliche valutano annualmente la *performance* organizzativa e individuale. A tal fine adottano e aggiornano annualmente, previo parere vincolante dell'OIV, il sistema di misurazione e valutazione della *performance*. Le amministrazioni pubbliche adottano metodi e strumenti idonei a misurare, valutare e premiare la *performance* individuale e quella organizzativa, secondo criteri strettamente connessi al soddisfacimento dell'interesse del destinatario dei servizi. L'obiettivo delle riferite disposizioni è quello di favorire presso le pubbliche amministrazioni un miglioramento continuo in termini di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa finalizzata al soddisfacimento dei bisogni della collettività per i quali rilevare il grado di soddisfazione, ad un utilizzo ottimale delle risorse sia in termini di riduzione dei costi che di ottimizzazione dei tempi dei procedimenti amministrativi, ad un miglioramento continuo delle competenze professionali e organizzative. A tal fine le pubbliche amministrazioni, in maniera coerente con i contenuti e con il ciclo della programmazione finanziaria e del bilancio, sviluppano il ciclo di gestione della *performance* che si articola nelle seguenti fasi: a) definizione e assegnazione degli obiettivi che si intendono raggiungere, dei valori attesi di risultato e dei rispettivi indicatori, tenendo conto anche dei risultati conseguiti nell'anno precedente, come documentati e validati nella relazione annuale sulla performance di cui all'articolo 10 – redazione entro il 31 gennaio di un piano della performance b) collegamento tra gli obiettivi e l'allocatione delle risorse; c) monitoraggio in corso di esercizio e attivazione di eventuali interventi correttivi; d) misurazione e valutazione della *performance*, organizzativa e individuale; e) utilizzo dei sistemi premianti, secondo criteri di valorizzazione del merito; f) rendicontazione dei risultati agli organi di vertice – redazione entro il 30 giugno della relazione sulla *performance*», in [www.anvur.it](http://www.anvur.it).

contemplate *expressis verbis*, ai sensi dell'art. 14 delle Disposizioni preliminari al codice civile (c.d. Preleggi).

Sotto un profilo collegato, ci si chiede quale sia il regime proprio delle università private e se, nello specifico, queste potrebbero legittimamente fruire di agevolazioni. La risposta dovrebbe ragionevolmente essere negativa per possibile contrasto con l'art. 33 Cost., comma 3, secondo cui «Enti e privati hanno il diritto di istituire scuole ed istituti di educazione, “senza oneri per lo Stato”». Ancora, ai sensi del comma 5: «Le istituzioni di alta cultura, università ed accademie, hanno il diritto di darsi ordinamenti autonomi “nei limiti stabiliti dalle leggi dello Stato”».

Ad ogni modo, sarebbe ragionevolmente auspicabile, in una prospettiva *de iure condendo*, una forma di raccordo che possa rendere armonioso il dato normativo applicato alla tassazione inerente il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti nell'ambito delle istituzioni di formazione.

#### **4. L'ordinanza n. 25524 del 2019 della Corte di Cassazione.**

Come accennato, con la recente ordinanza n. 25524 del 2019 la Corte di Cassazione<sup>21</sup> si è pronunciata sull'impugnazione di un avviso di pagamento, relativo al versamento della Tari per il periodo di imposta 2007/2010, che l'Università degli Studi di Roma “La Sapienza” aveva corrisposto nella misura agevolata prevista dall'art. 14, comma 5, del Regolamento Tari per le istituzioni scolastiche<sup>22</sup>.

Avverso la decisione della Commissione tributaria regionale del Lazio, che aveva escluso l'applicazione dell'invocata agevolazione sul rilievo che l'Università non rientri tra le istituzioni scolastiche statali previste dall'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007<sup>23</sup>, l'Università ha proposto ricorso per cassazione, corredandolo di una serie di motivi. Con il primo e il terzo, che la Corte tratta congiuntamente per ragioni di connessione, l'Università, quale ente pubblico istituito per il perseguimento di fini didattici, sostiene che debba equipararsi a tutti gli effetti alle amministrazioni dello Stato e che l'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007 debba ricevere un'interpretazione costituzionalmente orientata, per scongiurare il rischio di incorrere in trattamenti irragionevoli e discriminatori nei confronti dell'istituzione

<sup>21</sup> Cass. civ., Sez. trib., 10 ottobre 2019, n. 25524, in *Giust. civ. Massimario*, 2019.

<sup>22</sup> L'art. 14, comma 5, dell'allora vigente Regolamento Tari, approvato con delibera n. 56/2010 del Consiglio comunale, prevedeva che «La tariffa per le scuole di ogni ordine e grado è agevolata a carico del Comune nella misura del 66,7% del dovuto; tale agevolazione si applica anche alle scuole private e paritarie, anche inserite in strutture che compiono altra opera, come per esempio gli istituti religiosi, per la superficie dedicata alle attività didattiche».

<sup>23</sup> Il decreto-legge è stato convertito dalla legge n. 31 del 28 febbraio 2008.

universitaria. Con il secondo motivo di ricorso, che la Corte ritiene meritevole di accoglimento, l'Università lamenta violazione e falsa applicazione dell'allora vigente art. 14, comma 5, del Regolamento Tari, in quanto, per l'annualità 2007, non poteva non mantenersi la tariffa agevolata prevista dalla cat. 27, non essendo le superfici dell'Ateneo assimilabili a quelle degli istituti indicati nella categoria ordinaria di cui al n. 2 (musei, associazioni, luoghi di culto, comunità religiose). Al riguardo, la Corte afferma che il presupposto dell'agevolazione, indipendentemente dalla natura pubblica o privata del soggetto<sup>24</sup>, è «la destinazione delle superfici ad attività didattica, circostanza ritenuta evidentemente meritevole di trattamento premiale».

In definitiva, la Corte, ai fini del Regolamento Tari del Comune di Roma, riconduce le istituzioni universitarie alla tipologia "scuole", «data la destinazione delle superfici dalle stesse occupate ad attività didattica per fini educativi e di istruzione», mentre, ai fini dell'art. 33-bis del decreto-legge n. 248 del 2007, esclude che le Università, in conseguenza del loro assetto istituzionale, «siano sovrapponibili o assimilabili alle istituzioni scolastiche statali», attribuendo alla richiamata norma una lettura di stretta interpretazione che, perciò stesso, esclude estensioni analogiche.

#### 4.1 Il percorso argomentativo della Corte di Cassazione.

Secondo la Corte di Cassazione, alle Università non può essere riconosciuta la qualità di organi dello Stato o di amministrazioni dello Stato, considerato che gli artt. 6 e 7 della legge 9 maggio 1989, n. 168 conferiscono loro, oltre all'autonomia didattica e scientifica, anche l'autonomia organizzativa, finanziaria, contabile, statutaria e regolamentare. In particolare, l'art. 6, comma 1, nel disporre che le Università sono dotate di personalità giuridica, stabilisce che esse «si danno ordinamenti autonomi con propri statuti e regolamenti». Nello specifico, l'art. 7, comma 1, stabilisce che le entrate delle Università sono costituite da trasferimenti dello Stato, da contributi obbligatori e da altre forme di finanziamento (contributi volontari, proventi di attività, rendite, frutti e alienazioni del patrimonio, atti di liberalità e corrispettivi di contratti e convenzioni); il comma 7 della stessa norma dispone che le Università possono adottare un regolamento di ateneo per l'amministrazione, la finanza e la contabilità, «anche in deroga alle norme sull'ordinamento contabile dello Stato e

<sup>24</sup> A tal proposito, la Corte premette che ai sensi dell'art. 14, comma 5, del Regolamento Tari del Comune di Roma, *ratione temporis* vigente, alle "scuole di ogni ordine e grado" trova applicazione una tariffa agevolata che prevede una riduzione di due terzi dell'imposta; tale riduzione opera anche a favore delle scuole private e paritarie, pur se inserite in strutture che hanno diversa destinazione, per le superfici destinate ad attività didattiche». Di qui la conseguenza che il presupposto per l'applicazione dell'agevolazione non è la natura pubblica o privata del soggetto, ma la destinazione delle superfici ad attività didattica.

degli enti pubblici», pur se nel rispetto dei relativi principi<sup>25</sup>. Come precisano le Sezioni unite della Cassazione, si tratta di una disciplina che conferma la soggettività giuridica delle Università statali, già riconosciuta con il r.d. n. 1592 del 1933, ma, al tempo stesso, ne rafforza significativamente l'autonomia<sup>26</sup>, attribuendo loro, oltre all'autonomia didattica e scientifica, quella organizzativa, finanziaria e contabile, e soprattutto l'autonomia normativa statutaria e regolamentare. Autonomia<sup>27</sup>, quest'ultima, che vale a caratterizzare le Università come ente pubblico autonomo e non più come organo dello Stato<sup>28</sup>. In questo senso depone, secondo i giudici di Piazza Cavour, da un lato, l'art. 6, comma 5, del decreto legislativo 29 febbraio 1993, n. 29, che, all'art. 6, comma 5, prevede che «Le attribuzioni del Ministero

25 Cass. civ., Sez. un., 10 maggio 2006, n. 10700, che era stata chiamata a pronunciarsi sulla questione se le Università usufruiscono del patrocinio obbligatorio dell'Avvocatura dello Stato ai sensi del r.d. n. 1592 del 1933 (art. 56) e del r.d. n. 1611 del 1933 (art. 43), come modificato dalla legge n. 103 del 1979 (art. 11) ovvero di quello facoltativo o autorizzato. Le Sezioni unite stabiliscono che il patrocinio obbligatorio dell'Avvocatura dello Stato era configurabile prima delle modifiche introdotte nel sistema universitario dalla legge 9 maggio 1989, n. 168, «che ha riconosciuto alle Università ampia autonomia (artt. 6 e 7)». Vigente il r.d. 31 agosto 1933, n. 1592, le Università statali erano dotate di personalità giuridica e autonomia amministrativa, didattica e disciplinare (art. 1, comma 3), con la conseguenza che la giurisprudenza di legittimità «in linea di principio era pervenuta a riconoscere alle Università statali natura di organi statali, essendo inserite nell'organizzazione statale, come risultava sia dall'imputazione allo Stato di almeno una parte degli atti posti in essere, sia dallo status del personale, anche docente, appartenente ai ruoli degli impiegati dello Stato, sia dalla fonte del loro finanziamento posto a carico dello Stato»; in questo senso, più di recente, anche Cass. civ., Sez. I, 6 febbraio 2018, n. 2825, in *Guida al dir.*, 2018, 25, 70, secondo cui «Alle università, dopo la riforma introdotta dalla legge n. 168 del 1969, non può essere riconosciuta la qualità di organi dello Stato, ma quella di enti pubblici autonomi, con la conseguenza che, ai fini della rappresentanza e difesa da parte dell'Avvocatura dello Stato, non opera il patrocinio obbligatorio disciplinato dagli articoli da 1 a 11 del regio decreto n. 1611 del 1933, bensì, in virtù dell'articolo 56 del regio decreto n. 1592 del 1933, non abrogato dalla legge n. 168 del 1989, il patrocinio autorizzato disciplinato dagli articoli 43 regio decreto n. 1611 del 1933, come modificato dall'articolo 11 della legge n. 103 del 1979, e 45 regio decreto citato, con i limitati effetti previsti per tale forma di rappresentanza: esclusione della necessità del mandato e facoltà, salvo i casi di conflitto, di non avvalersi dell'Avvocatura dello Stato con apposita e motivata delibera».

26 Per una chiara analisi sul cambiamento sotto un aspetto anche qualitativo del concetto di "autonomia" si v. M. CAMMELLI, *Autonomia universitaria. Ovvero: il caso e la necessità*, *Diritto pubblico*, 1995, 166 ss.; F. MERLONI, *Autonomie e libertà nel sistema della ricerca scientifica*, Milano, 1990, spec. 342 ss.; per un'analisi più recente, cfr. D. DONINA, M. MEOLI, *Gli effetti della riforma sull'autonomia istituzionale*, in *Il futuro dell'Università italiana dopo la riforma*, a cura di S. Paleari, Torino, 2014, 128 ss.

27 Per una recente analisi sulla tematica *de qua* si v. R. MORZENTI PELLEGRINI, *L'autonomia universitaria*, in AA.VV., *Diritto amministrativo e società civile* (Vol. I – Studi introduttivi), Bologna, 2018, 151-165; si cfr. altresì ID., *Riflessioni in tema di governance e autonomia delle Università*, in *Scritti in onore di E. Picozza*, Napoli, 2019, 1075-1094.

28 In questo senso Cass. civ., Sez. un., 10 maggio 2006, n. 10700, cit.; per un inquadramento efficace di autorevole dottrina in merito alle differenze sussistenti tra gli enti pubblici autonomi e gli organi dello Stato *tout court*, si v. le chiare note di E. CASSETTA, (a cura di) F. FRACCHIA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2020, spec. 87 ss.: in particolare nel capitolo dedicato ai profili generali dell'organizzazione amministrativa, gli Autori mettono in luce, sotto un aspetto definitorio, gli enti pubblici nonché la problematicità connessa ai caratteri di questi sotto un profilo classificatorio, soffermandosi anche sulla figura degli organismi di diritto pubblico in un quadro normativo e giurisprudenziale comunitario nonché sulla teoria dell'organo, sul rapporto di servizio, specificamente trattando la disciplina attuale del rapporto di lavoro dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche (173 ss.), in una cornice di mutevole complessità.

dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica relative a tutto il personale tecnico e amministrativo universitario, compresi i dirigenti, sono devolute all'università di appartenenza»; dall'altro, l'art. 5 della legge 24 dicembre 1993, n. 937, che qualifica i docenti e i ricercatori come dipendenti dell'ente-università.

Diversamente accade per le istituzioni scolastiche (circoli didattici, scuole medie, istituti di istruzione secondaria), per le quali l'art. 15 del d.P.R. n. 275 del 1999 riserva all'amministrazione della pubblica istruzione dello Stato - e non ai singoli istituti - le funzioni relative al reclutamento del personale (personale ATA e docente)<sup>29</sup>. Benché, per effetto della legge delega n. 59 del 1997 e dei successivi provvedimenti attuativi, sia stata estesa alle singole istituzioni scolastiche autonoma personalità giuridica, esse restano organi del Ministero dell'istruzione. In altri termini, ricorre la figura dell'organo con personalità giuridica che, proprio perché organo statale, non è soggetto distinto dallo Stato<sup>30</sup>. Non può, tuttavia, negarsi che le istituzioni scolastiche godano di autonomia<sup>31</sup> gestionale e amministrativa, ma, secondo il ragionamento sotteso al percorso argomentativo della Corte, non in misura tale da impedire di riferire all'amministrazione statale dell'istruzione gli atti che essi pongono in essere e gli effetti che ne derivano<sup>32</sup>.

29 In particolare, l'art. 15 del d.P.R. *de quo* esclude dall'attribuzione alle istituzioni scolastiche le funzioni in materia di personale relative alla a) formazione delle graduatorie permanenti riferite ad ambiti territoriali più vasti di quelli della singola istituzione scolastica; b) al reclutamento del personale docente, amministrativo, tecnico e ausiliario con rapporto di lavoro a tempo indeterminato; c) mobilità esterna alle istituzioni scolastiche e utilizzazione del personale eccedente l'organico funzionale di istituto; d) autorizzazione per utilizzazioni ed esoneri per i quali sia previsto un contingente nazionale; comandi, utilizzazioni e collocamenti fuori ruolo; e) riconoscimento di titoli di studio esteri, fatto salvo quanto previsto nell'art. 14, comma 2 del d.P.R. citato.

30 Cass. civ., Sez. III, 29 aprile 2006, n. 10042; Cass. civ., Sez. III, 11 febbraio 2005, n. 2839; Cass. civ., Sez. III, 14 novembre 2008, n. 27246; Cass. civ., 21 marzo 2011, n. 6372; Cass. civ., 15 ottobre 2010, n. 21276; Cass. civ., 28 luglio 2008, n. 20521. Si aggiunga che, a norma dell'art. 14, comma 7-bis, del d.P.R. n. 275 del 1999 l'Avvocatura dello Stato continua a ad assumere la rappresentanza e la difesa nei giudizio attivi e passivi davanti alle autorità giudiziarie, ai collegi arbitrali e alle giurisdizioni amministrative e speciali di tutte le istituzioni speciali cui è stata attribuita l'autonomia e la personalità giuridica a norma dell'art. 21 della legge 15 marzo 1997, n. 59.

31 Sul tema dell'autonomia organizzativa della scuola si v. S. PIAZZA, *Note minime a prima lettura in tema di organizzazione del sistema di istruzione, autonomia scolastica e libertà d'insegnamento*, in *Amm. it.*, 2004, 1143-1169; L. BENADUSI, F. CONSOLI, *La governance della scuola. Istituzioni e soggetti alla prova dell'autonomia*, Bologna, 2004; G. REMBADO, F. ROSSI, *Autonomia organizzativa. La scuola*, Brescia, 2001.

32 Cass. civ., Sez. III, 6 novembre 2012, n. 19158, in *Giust. civ. Mass.*, 2012, 11, 1275, secondo cui anche dopo l'estensione della personalità giuridica, per effetto della legge delega n. 59 del 1997 e dei successivi provvedimenti di attuazione, ai circoli didattici, alle scuole medie e agli istituti di istruzione secondaria, il personale docente degli istituti statali - che costituiscono organi dello Stato muniti di personalità giuridica ed inseriti nell'organizzazione statale - si trova in rapporto organico con l'Amministrazione della pubblica istruzione e non con i singoli istituti, che sono dotati di mera autonomia amministrativa. La figura dell'organo con personalità giuridica implica che lo stesso abbia legittimazione di diritto sostanziale e processuale in relazione alla titolarità di rapporti giuridici, ma che resti tuttavia soggetto, proprio in ragione della sua natura di organo, alle direttive e ai controlli dell'amministrazione di appartenenza. In sostanza il disegno organizzativo avuto in mente dal delegante - attuato e specificato dal d.P.R. 8 marzo 1999, n. 275 - ha sì previsto la soggettività giuridica degli istituti, ma come strumento di realizzazione dell'autonomia didattica, organizzativa, di ricerca, di

Pare a tal punto utile evidenziare che l'art. 14, comma 1, del d.P.R. n. 275 del 1999, attribuisce, a decorrere dal 1° settembre 2000, alle istituzioni scolastiche «le funzioni già di competenza dell'amministrazione centrale e periferica relative alla carriera scolastica e al rapporto con gli alunni, all'amministrazione e alla gestione del patrimonio e delle risorse e allo stato giuridico ed economico del personale non riservate, in base all'art. 15 o altre specifiche disposizioni, all'amministrazione centrale e periferica. Anche sul piano delle attività relative all'amministrazione, alla gestione del bilancio e dei beni e alle modalità di definizione e di stipula dei contratti di prestazione d'opera di cui all'articolo 40, comma 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, sussistono rilevanti margini di autonomia. Tant'è che le istituzioni scolastiche provvedono in conformità a quanto stabilito dal regolamento di contabilità di cui all'articolo 21, commi 1 e 14, della legge 15 marzo 1997, n. 59, ma tale regolamento può contenere deroghe alle norme vigenti in materia di contabilità dello Stato, pur nel rispetto dei principi di universalità, unicità e veridicità della gestione e dell'equilibrio finanziario. Nello specifico esso stabilisce le modalità di esercizio della capacità negoziale e ogni adempimento contabile relativo allo svolgimento dell'attività negoziale medesima, nonché modalità e procedure per il controllo dei bilanci della gestione e dei costi<sup>33</sup>. Anche sul piano dell'organizzazione<sup>34</sup> dei servizi amministrativo-contabili alle istituzioni scolastiche è riconosciuto un potere di «riorganizzazione», che tenga conto del «nuovo assetto istituzionale delle scuole e della complessità dei compiti ad esse affidati» ex art. 14, comma 4, del d.P.R. n. 275 del 1999. Tuttavia, benché le istituzioni scolastiche abbiano acquisito autonomia finanziaria e di bilancio, ai sensi della legge n. 59 del 1997, non ne è derivato il venir

---

sperimentazione e di sviluppo e, in definitiva, come garanzia di libertà di insegnamento, di pluralismo culturale e di duttilità dell'offerta formativa. Il che non toglie che le funzioni amministrative, al pari della gestione del servizio istruzione, siano rimaste funzioni statali, di talché soltanto la competenza per il loro esercizio è stata sottratta (non allo Stato ma) all'amministrazione centrale e periferica e attribuita, di regola, alle istituzioni scolastiche (d.P.R. n. 275 del 1999, art. 14), che pertanto agiscono in veste di organi statali e non di soggetti distinti dallo Stato.

<sup>33</sup> V., in particolare, l'art. 14, comma 3, del d.P.R. n. 275 del 1999.

<sup>34</sup> Per quel che concerne in generale l'organizzazione amministrativa, specialmente sotto un profilo storico-ricostruttivo, cfr. F. BENVENUTI, *L'organizzazione impropria della P.A.*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1956, 968 ss.; G. BERTI, *La pubblica amministrazione come organizzazione*, Padova, 1968; A. DE VALLES, *Teoria giuridica dell'organizzazione dello Stato*, Padova, 1931; G. DI GASPARE, voce *Organizzazione amministrativa*, in *Dig. pubbl.*, X, 1995, 513 ss.; U. FORTI, *Teoria dell'organizzazione e delle persone giuridiche pubbliche*, Napoli, 1948; C. FRANCHINI, G. VESPERINI, *L'organizzazione*, in S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 73 ss.; G. GUARINO, *L'organizzazione pubblica*, Milano, 1977; A. MASSERA, *Contributo allo studio delle figure giuridiche soggettive nel diritto amministrativo*, Milano, 1986; M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della pubblica amministrazione*, Milano, 1966; G. PALEOLOGO, *Organizzazione I. – Organizzazione amministrativa* (voce enciclopedica), in *Enc. dir.*, XXXI, 1981, 135 ss.; A. PALERMO, *Organizzazione (Teoria giuridica della)*, in *Nuoviss. Dig. It.*, XII, 1968, 191 ss..

meno del loro carattere di amministrazione dello Stato<sup>35</sup>. Il differente assetto organizzativo che il legislatore ha stabilito per le istituzioni scolastiche rende, secondo la Corte di Cassazione in commento, inapplicabile alle Università l'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007<sup>36</sup>. Trattandosi di norma espressamente rivolta alle istituzioni scolastiche, sarebbe da intendersi come norma di stretta interpretazione e, quindi – lo si è già anticipato – non suscettibile di estensione analogica. La diversità di disciplina troverebbe piena giustificazione nel diverso regime di autonomia, sicché la non estensione alle Università dell'esenzione prevista per le istituzioni scolastiche non sarebbe né irragionevole né discriminatoria. A ciò, secondo la Corte, non osterebbe nemmeno il fatto che tanto le istituzioni scolastiche quanto le università siano comprese dall'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 165 del 2001 nel novero delle pubbliche amministrazioni<sup>37</sup>.

## **5. L'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007.**

In effetti, l'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007 è specificamente indirizzato alle istituzioni scolastiche. Esso stabilisce, in particolare, che, a decorrere dall'anno 2008, il Ministero della pubblica istruzione provvede a corrispondere direttamente ai Comuni la somma concordata in sede di Conferenza Stato-città e autonomie locali nelle sedute del 22 marzo 2001 e del 6 settembre 2001, valutata in € 38,734 milioni. Si tratta di un importo forfettario complessivo corrisposto per lo svolgimento, nei confronti delle istituzioni scolastiche statali, del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani di cui all'art. 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (recante il T.U. Ambiente). I singoli comuni sono beneficiari delle somme secondo criteri e modalità concordati nella Conferenza in proporzione alla consistenza della popolazione scolastica. L'onere grava sul Fondo per il funzionamento delle istituzioni scolastiche. A decorrere dall'anno 2008, le

---

35 Trib. Foggia, 15 dicembre 2002, in *Giur. merito*, 2003, 2083: trattandosi di articolazioni compenstrate nell'unica amministrazione statale, che devono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 14, comma 7, del d.P.R. n. 275 del 1999, come modificato dalla l. n. 352 del 2001, non può sussistere dubbio sull'applicabilità alle controversie che involgano scuole statali specie delle regole sul foro erariale.

36 Cass. civ., Sez. trib., 10 ottobre 2019, n. 25524, *cit.*, sancisce che in conseguenza del diverso assetto istituzionale va escluso che le Università siano sovrapponibili o assimilabili alle istituzioni scolastiche statali e che quindi l'art. 33-*bis* del d.P.R. 275 del 1999, che fa riferimento soltanto alle seconde, sia applicabile anche alle Università.

37 Cass. civ., Sez. trib., 10 ottobre 2019, n. 25524, *cit.*: «né in senso contrario depone il dettato dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001 che anzi, nel fornire la definizione di Amministrazione pubblica, ai fini dell'applicazione delle norme sul pubblico impiego, distingue gli istituti e scuole di ogni ordine e grado dalle istituzioni universitarie».

istituzioni scolastiche statali non sono più tenute a corrispondere ai comuni il corrispettivo di cui al menzionato articolo 238 del T.U. Ambiente.

Se per questa via – quella cioè tracciata dall’art. 33-*bis* in esame – l’agevolazione trova uno sbarramento per le università, è pur vero che la Corte, accogliendo il secondo motivo di ricorso formulato ai sensi dell’allora vigente art. 14, comma 5, del Regolamento Tari del Comune di Roma, afferma un principio rilevante, legato al presupposto dell’agevolazione, che, secondo i giudici di legittimità, non è la natura pubblica o privata del soggetto. Tale dato emerge dal fatto che l’art. 14, comma 5, *ratione temporis* vigente rende l’agevolazione operante anche a favore delle scuole private e paritarie, «pur se inserite in strutture che hanno diversa destinazione, per le superfici destinate ad attività didattiche». In particolare, il Regolamento prevede che «la tariffa per le scuole di ogni ordine e grado è agevolata a carico del Comune nella misura del 66,7% del dovuto; tale agevolazione si applica anche alle scuole private e paritarie, anche inserite in strutture che compiono altra opera, come per esempio gli istituti religiosi, per la superficie dedicata alle attività didattiche». È la destinazione della superficie all’attività didattica il presupposto dell’agevolazione. Sotto questo profilo non può escludersi, ai fini del Regolamento Tari del Comune di Roma, che le Università debbano ricondursi alla tipologia delle scuole, in considerazione del fatto che le superfici che occupano sono destinate ad attività didattica per fini educativi e di istruzione. L’art. 14, comma 5, *ratione temporis* vigente, del Regolamento Tari del Comune di Roma e l’art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007 si fondano su presupposti diversi, rilevando con riferimento al primo solo la destinazione delle superficie all’attività didattica, mentre, in relazione al secondo, avendo rilievo la natura giuridica dell’istituzione scolastica<sup>38</sup>.

Deve ritenersi che a questa conclusione la Corte sia giunta anche perché l’allora comma 5 dell’art. 14 ancorava l’agevolazione al presupposto della superficie dedicata alle attività didattiche tanto con riferimento alle scuole di ogni ordine e grado quanto a quelle private e paritarie, mentre il successivo comma 6 faceva precipua applicazione dell’art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007, con ciò volendo il Regolamento attuare una specifica distinzione tra i presupposti alla base dell’una e dell’altra forma di agevolazione.

## **6. Ancora sui presupposti normativi della Tari.**

---

<sup>38</sup> Così Cass. civ., Sez. trib., 10 ottobre 2019, n. 25524, cit.

Pare utile a tal punto rammentare, in linea con quanto rilevato in apertura del presente lavoro, che presupposto della Tari, a norma dell'art. 1, comma 641, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014) 3, è «il possesso o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani». Sono escluse dalla tassazione le «aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative» e le «aree comuni condominiali di cui all'art. 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva». Di qui la norma (comma 642) fa chiaramente derivare il soggetto passivo del tributo: «chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani». Soggetta a tassazione è la loro superficie calpestabile<sup>39</sup>, fino all'adozione di un apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzie delle entrate, da adottarsi previo accordo in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali (comma 645)<sup>40</sup>. Di tale superficie non viene considerata quella dove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori, sempre che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.

La Tari viene corrisposta sulla base di una tariffa commisurata ad anno solare, tenendo conto dei criteri stabiliti nel d.P.R. n. 158 del 1999, ed ha natura di autonoma obbligazione tributaria. Va in ogni caso assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio<sup>41</sup>. Il comma 655 mantiene ferma la disciplina del tributo dovuto per il servizio di gestione dei rifiuti delle istituzioni scolastiche, prevista dall'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007, stabilendo che i relativi costi sono sottratti a quelli che debbono essere coperti con il tributo comunale sui rifiuti. È prevista per i comuni la possibilità di operare riduzioni tariffarie ed esenzioni nei casi indicati dal comma 659, e, rispetto a tali casi, «ulteriori riduzioni ed esenzioni» (comma 660)<sup>42</sup>.

Il d.P.R. n. 158 del 1999, con cui è stato approvato il c.d. metodo normalizzato per la definizione delle componenti di costi da coprire con le entrate tariffarie e per la determinazione della tariffa di riferimento relativa alla gestione dei rifiuti urbani,

---

39 Ai fini dell'applicazione della Tari la norma considera le superfici «dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui tributi».

40 L'accordo è destinato a dare attuazione al comma 647, che mira a definire le procedure di interscambio tra i comuni e l'Agenzia delle entrate ai fini della revisione del catasto.

41 Tra le componenti del costo, il comma 654-*bis*, include anche «gli eventuali mancati ricavi relativi a crediti risultati inesigibili con riferimento alla tariffa di igiene ambientale, alla tariffa integrata ambientale, nonché al tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (Tares)».

42 In quest'ultima ipotesi «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».

stabilisce che la tariffa è composta da una parte fissa<sup>43</sup> e da una parte variabile, che si articola in fasce di utenza domestica e non domestica. Se all'utenza domestica vengono assicurate le agevolazioni previste dall'art. 49, comma 10, del decreto legislativo n. 22 del 1997, è vero pure che per le utenze non domestiche – nelle quali l'art. 6 del d.P.R. n. 158 del 1999 in argomento comprende le comunità, le attività commerciali, industriali, professionali e le attività produttive in genere – la parte fissa della tariffa attribuita alla singola utenza è basata su un coefficiente relativo «alla potenziale produzione di rifiuti» a sua volta legata alla «tipologia di attività per unità di superficie assoggettabile a tariffa»<sup>44</sup>. Quanto alla parte variabile, il comune organizza e struttura sistemi di misurazione delle quantità di rifiuti effettivamente conferiti dalle singole utenze, e, nelle more, applica un sistema presuntivo<sup>45</sup>.

Per quanto qui rileva, si può in sintesi sottolineare che il quadro normativo, brevemente tratteggiato, fa emergere la distinzione tra utenze domestiche e utenze non domestiche<sup>46</sup>, fermo restando che il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali e aree scoperte calpestabili<sup>47</sup> e suscettibili di produrre rifiuti urbani non speciali costituisce il presupposto della tassazione<sup>48</sup>. La normativa, inoltre, fa salva

43 La parte fissa è determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, e, in particolare, agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti. La parte variabile è riferita alla quantità dei rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione.

44 Il coefficiente è determinato dal comune nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.3 dell'allegato 1 del Decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158.

45 Tale sistema presuntivo si fonda, per ogni singola tipologia di attività, sulla produzione annua per mq «ritenuta congrua nell'ambito degli intervalli indicati nel punto 4.4 dell'allegato 1» del Decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158.

46 Sono le due macro-categorie nelle quali il d.P.R. n. 158 del 1999 divide le utenze.

47 Occorre distinguere tra superficie commerciale e superficie calpestabile, perché la prima, a differenza dell'altra, tiene conto delle mura perimetrali o di divisione e degli spazi esterni. La superficie commerciale, generalmente considerata nelle compravendite, è, pertanto, più ampia della superficie utile: è quest'ultima che va considerata come base imponibile ai fini del calcolo della Tari.

48 La giurisprudenza pone a carico del possessore dell'immobile una presunzione legale relativa alla produzione di rifiuti. Per vincere tale presunzione ai fini dell'esenzione dalla tassazione per le aree inidonee alla produzione di rifiuti «per la loro natura o per il loro uso», è onere del contribuente indicare nella denuncia originaria o in quella di variazione le obiettive condizioni di inutilizzabilità. Onere cui il contribuente è gravato anche in giudizio, dovendo fornire elementi obiettivi direttamente rilevabili o idonea documentazione: Comm. trib. reg. Puglia, Bari, Sez. I, 2 dicembre 2019, n. 3203, in *Redazione Giuffrè*, 2020; Comm. trib. prov., Benevento, Sez. I, 10 aprile 2019, n. 216, *ivi*, 2019; Comm. trib. reg. Lazio, Roma, Sez. II, 4 maggio 2018, n. 2873 afferma che «in materia di Tariffe per lo smaltimento dei rifiuti, relativamente alla consistenza e variazione della superficie tassabile, grava sul contribuente fornire all'amministrazione comunale i dati che riguardano l'esistenza e la delimitazione delle aree che non concorrono alla quantificazione della complessiva superficie imponibile. Per il presupposto dell'occupazione di aree nel territorio comunale, vige il principio secondo il quale l'onere della prova dei fatti costituenti l'obbligazione tributaria spetta all'amministrazione. Per la quantificazione della tassa è posta a carico dell'interessato informare per ottenere l'esclusione di alcune aree dalla superficie tassabile. Tale esclusione è l'eccezione alla regola generale secondo cui al pagamento del tributo sono tenuti tutti coloro che occupano o detengono immobili nel territorio del comune», *ivi*, 2019; v. anche Cons. St., Sez. I, 23 ottobre 2019, n. 2754, in *Riv. giur. edil.*, 2019, 6, I, 1608, interessante perché, affermando che l'occupazione o la detenzione di locali e aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, che — in base alla direttiva europea del Consiglio 17 maggio 1977,

l'applicazione dell'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007 in favore delle istituzioni scolastiche, ma non esclude agevolazioni in favore delle utenze non domestiche previste dall'art. 6 del d.P.R. n. 158 del 1999.

## 6.1 Le agevolazioni per le utenze non domestiche.

Risulta agevole individuare «le attività commerciali, industriali, professionali, produttive» che l'art. 6 del d.P.R. 158 del 1999 annovera tra le utenze non domestiche, non altrettanto può dirsi rispetto alla classificazione delle «comunità», pure comprese dalla stessa norma tra le utenze non domestiche. Si tratta di un termine generico, se non addirittura impreciso, che necessariamente, va riempito di contenuto attraverso uno sforzo interpretativo. Può ritenersi che il legislatore abbia voluto delineare una categoria residuale o una clausola aperta per collocarvi tutto quello che non è definibile né come utenza domestica né come attività commerciale, industriale o professionale. Pur non facendo la norma alcun riferimento alle amministrazioni pubbliche né agli enti pubblici, essi devono ritenersi compresi tra i soggetti passivi del tributo, anche alla luce di un'interpretazione sistematica della normativa *de qua*. In tal senso depone il comma 655 della legge di stabilità 2014, che, prevedendo l'agevolazione per le istituzioni scolastiche di cui all'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007, fa derivare, secondo l'*argumentum ex silentio*, che le altre amministrazioni pubbliche in generale siano soggette al tributo.

Certo è, tuttavia, che l'analisi della normativa consente di operare alcune distinzioni tra le ipotesi di agevolazione: vi è l'ipotesi che si fonda sul criterio soggettivo della natura giuridica del soggetto passivo (è il caso delle istituzioni scolastiche, per le quali l'art. 33-*bis*, più volte menzionato, introduce una speciale agevolazione); vi è l'ipotesi che, invece, si fonda sul criterio funzionale relativo alla «tipologia di attività», legata alla «potenziale produzione di rifiuti» (è quanto prevede l'art. 6 del d.P.R. n. 158 del 1999). Su quest'ultimo terreno la determinazione della quota fissa e della quota variabile della tariffa per il servizio di gestione dei rifiuti urbani «tiene conto delle caratteristiche dell'attività» e l'opzione del Comune, operata sulla base del metodo normalizzato ai fini dell'applicazione della tariffa, non

---

77/388/Cee, modificata con delibera 14 dicembre 1992, 92/111/Cee — si realizza anche con la locazione di posti destinati all'ormeggio di imbarcazioni in acqua, nonché di posti a terra per il rimessaggio delle imbarcazioni nell'area portuale, considera aree scoperte tutte le estensioni spaziali utilizzate a prescindere dal supporto solido o liquido di cui la superficie è composta e del mezzo terrestre o navale di cui ci sia avvale per effettuare l'occupazione.

pare sindacabile, trattandosi di scelte rientranti nell'alveo della discrezionalità amministrativa<sup>49</sup>.

Pertanto, l'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007, proprio in quanto norma specificamente indirizzata alle istituzioni scolastiche che la Corte di Cassazione considera amministrazioni dello Stato, non consente di aprire varchi ad operazioni interpretative dirette ad estendere alle università l'ambito applicativo. Tuttavia, l'art. 6 del d.P.R. n. 158 del 1999, offrendo ai Comuni la possibilità di modulare sotto il profilo funzionale la determinazione della tariffa tanto nella parte fissa quanto in quella variabile, non preclude l'applicazione di agevolazioni per determinate attività, quali, per l'analisi qui condotta, l'attività didattica e formativa. Tant'è vero che il Comune di Roma, nella fattispecie esaminata dalla Cassazione, applica una riduzione tariffaria nella misura del 66,7% del dovuto non solo alle scuole, ma anche alle scuole private e paritarie, fermo restando quella prevista per le istituzioni scolastiche dall'art. 33-*bis* del decreto-legge n. 248 del 2007. Se tale ultima norma non è apparsa alla Cassazione irragionevole e discriminatoria nei confronti delle università, trovando giustificazione nel diverso regime di autonomia di cui esse godono, non lo stesso può ritenersi di una norma, qual è quella del Regolamento Tari del Comune di Roma *ratione temporis* vigente, escludente dal beneficio delle agevolazioni le istituzioni universitarie, indicate come volano di sviluppo ma scarsamente dotate delle risorse necessarie.

## **7. Criteri di calcolo e proposte in merito a parametri di riduzione della Tari.**

Alla luce di quanto sin qui enucleato, può sostenersi che la natura giuridica della Tari<sup>50</sup> sia mista, ibrida: è un tributo, per alcuni aspetti assimilabile ad una tassa<sup>51</sup>, ha altresì una componente di corrispettivo per un servizio goduto, ma *last but not least*, come in premessa già accennato, risulta complessivamente più vicina ad un'imposta, con una decisa connotazione patrimoniale, essendo connessa alla consistenza di beni patrimoniali, ossia al possesso o alla detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

<sup>49</sup> T.A.R. Lazio, Latina, Sez. I, 21 luglio 2016, n. 486, in *Foro amm.*, 2016, 7-8, 1940.

<sup>50</sup> G. BERNABEI, *Tari e natura giuridica*, cit., 40-45.

<sup>51</sup> La tassa è un tipo di tributo, ovvero una somma di denaro dovuta dai privati cittadini allo Stato, che si differenzia dall'imposta in quanto la prima è applicata secondo il *principio della controprestazione*, ossia legata ad un pagamento dovuto come corrispettivo per la prestazione a suo favore di un servizio pubblico offerto da un ente pubblico.

Come già in parte rilevato, alla luce della legge istitutiva della Tari nonché dei regolamenti comunali, la mancata prestazione del servizio genera la (possibilità di richiesta di) riduzione della tassa: perciò pare assumere anche i tratti di corrispettivo, quasi come se scaturisse da un sinallagma contrattuale<sup>52</sup>. Appaiono pertanto doverose le riduzioni per mancato esercizio della raccolta<sup>53</sup> in quanto sussiste un rapporto tra servizio reso e tariffa.

Essendo la base imponibile composta da una parte (*id est*: quota) fissa<sup>54</sup>, commisurata alla superficie tassabile e da una parte variabile, ancorata al numero dei componenti del nucleo/occupanti, qualora sussistano stabili inutilizzati, si potrebbe perciò avanzare, con riferimento a questi, richiesta di esenzione che ha efficacia *ex nunc* ossia a decorrere dalla presentazione della domanda.

Ai fini di un utile confronto e riflessione, si rammenta altresì che per quel che concerne le utenze domestiche, ai fini del calcolo della Tari, si prende oggi a riferimento ai fini della tassazione soltanto l'80 % della superficie. I parametri di calcolo per la tassa sui rifiuti, come già evidenziato, sono previsti dalla legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), istitutiva della Tari. In un'ottica di semplificazione del parametro, va rilevato che gli studenti costituiscono la maggior parte degli utenti e che si tratta di un numero dinamico. In via propositiva, si potrebbe aggiornare questo dato ogni tre anni. Se le superfici non variano, il parametro potrebbe essere costituito dal numero degli studenti, in linea con quanto avviene per il fondo per il funzionamento delle istituzioni scolastiche in cui «i criteri e le modalità di corresponsione delle somme dovute ai singoli comuni» sono stabiliti «in proporzione alla consistenza della popolazione scolastica», ai sensi del citato art. 33-bis del decreto legge n. 248 del 2007. Sussiste un onere burocratico annuale di tipo informativo contenuto nei regolamenti comunali Tari<sup>55</sup> ma tali norme, molto

52 A titolo di raffronto, si rileva che il canone idrico, per le acque reflue e depurazione è, a seguito di sentenza della Corte cost. n. 335 del 2008, un corrispettivo per contratto per il godimento di un servizio, consultabile su [www.cortecostituzionale.it](http://www.cortecostituzionale.it).

53 E. RIGHI, *Tasse sui rifiuti solidi urbani: condizioni e portata delle riduzioni disposte per mancato o irregolare servizio di raccolta*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, cit., 1780-1781.

54 Cfr. P. MIRTO, *Tassa dei rifiuti: la quota fissa è sempre dovuta*, Commento a Corte di Cassazione 23 maggio 2019, n. 14038, in *Finanza e tributi locali*, 7, 2019, 27-32: «nella tassa rifiuti la quota fissa, essendo destinata alla copertura dei costi fissi del servizio, ed essendo indipendente dalla quantità e qualità dei rifiuti prodotti, è sempre dovuta».

55 Ad es., ai sensi dell'art. 26 del Regolamento per la disciplina della tassa sui rifiuti (TARI) del Comune di Reggio Calabria, le riduzioni tariffarie si applicano a seguito di dichiarazioni iniziali, ovvero, in mancanza, a seguito di presentazione di istanza da redigersi su apposito modulo. Nel caso in cui spettino più riduzioni previste dal regolamento le stesse non sono cumulabili e sarà applicata la più favorevole, con esclusione del beneficio per il compostaggio domestico spettante comunque. Se la richiesta della riduzione viene presentata entro il 30 giugno di ciascun anno, la relativa applicazione ha efficacia per il medesimo anno e per le annualità future se non intervengono variazioni nelle condizioni necessarie per l'applicazione stessa. Nel caso in cui la richiesta venga presentata oltre il 30 giugno, la riduzione si applicherà a partire dal 1° gennaio dell'anno

articolate, causano difficoltà applicative. Tra l'altro, è utile rammentare che non esiste una norma specifica per le università<sup>56</sup>, per cui, se non viene stipulata una Convenzione, si fa riferimento ai criteri generali ai fini della tassazione sui rifiuti.

In merito ai criteri di calcolo ai fini della determinazione della Tari applicabile, pare opportuno effettuare un raffronto, nell'ambito degli enti di formazione, tra il trattamento a cui sono sottoposte le scuole e quello previsto per le università, al fine di scandagliare eventuali ipotesi di esenzione oppure di riduzione mediante applicazione di una tariffa agevolata. Innanzitutto, al fine di colmare il *gap* cui sono sottoposti gli istituti universitari rispetto a quelli scolastici, per le università potrebbe introdursi normativamente un'esenzione mediante un finanziamento straordinario dello Stato nei loro confronti. Alla luce di un canone di ragionevolezza<sup>57</sup>, dopo aver ponderato la praticabilità di una via ermeneutica e di aggiornamento del dato normativo ai fini della previsione di un'esenzione anche alle istituzioni universitarie, pare a tal punto utile effettuare un'analisi ai fini dell'applicabilità della norma regolamentare agevolatrice *ratione temporis* vigente, prevista *ab origine* per le scuole, altresì alle università<sup>58</sup>, soffermandosi nello specifico sul calcolo del fattore di riduzione.

A tal proposito, emerge chiaramente che i regolamenti comunali in materia di Tari comportino elevati margini di discrezionalità in capo ai Comuni riguardo alla previsione o meno di una riduzione della tassazione, anche con riferimento ai criteri che risultano complessi, problematici nell'applicazione alle università; la loro superficie è, infatti, composta da spazi disomogenei, quali, a titolo esemplificativo, le aree scoperte, la mensa, la biblioteca, le residenze per gli studenti che potrebbero essere assimilate, ai fini del calcolo Tari, alle abitazioni domestiche, così come gli spazi comuni sono assimilati alle parti condominiali. Sarebbe perciò utile sancire

successivo.

56 Addirittura, nel regolamento comunale Tari di Reggio Calabria, l'università non è neanche contemplata come categoria. In linea generale, si potrebbe avanzare richiesta di riduzione/tariffa agevolata in linea con quanto previsto dalla recente giurisprudenza (Cfr. ordinanza Cass. n. 25524/2019). Può ritenersi infatti che per le università sussistano i presupposti per avanzare richiesta di riduzione/tariffa agevolata, in linea con quanto stabilito per le scuole all'art. 29 del regolamento comunale Tari di Reggio Calabria. Si rammenta che oggi per le scuole è ulteriormente prevista l'esenzione in virtù del fondo statale per il funzionamento delle istituzioni scolastiche.

57 A. SPADARO, *Dall'indisponibilità (tirannia) alla ragionevolezza (bilanciamento) dei diritti fondamentali. Lo sbocco obbligato: l'individuazione di doveri altrettanto fondamentali*, in *Politica del diritto*, pubblicato anche in AA.VV., *Il traffico dei diritti insaziabili*, a cura di L. Antonini, Soveria Mannelli, 2007, *passim*.

58 <https://quotidianoentilocali.ilsole24ore.com/art/fisco-e-contabilita>: «Se il regolamento comunale Tari prevede una riduzione della tariffa per le scuole di ogni ordine e grado applicabile alle superfici destinate ad attività didattiche, questa agevolazione opera anche a favore delle università, anche se enti di diritto pubblico distinti dalle amministrazioni dello Stato. Secondo quanto emerge dall'ordinanza della Corte di cassazione n. 25524/2019, essendo le università amministrazioni pubbliche ma non organi dello Stato, non possono beneficiare dell'esenzione Tari prevista dall'articolo 33-bis del D.L. n. 248/2007».

nella legge istitutiva della Tari l'obbligo dei comuni di inserire una riduzione all'interno di un *range*, tra un minimo ed un massimo, a seconda delle esigenze di bilancio comunali. In un'ottica propositiva e chiarificatrice, pare altresì necessario un approfondimento sui potenziali parametri utilizzabili ai fini di una riduzione della Tari a cui sono sottoposte le università. Sussistono a tal proposito diverse perplessità connesse ad una forse sproporzionata discrezionalità dei Comuni<sup>59</sup>, e si nutrono dubbi sulle modalità di imposizione della Tari alle istituzioni universitarie, sulle modalità di discernimento rispetto alle scuole, essendo, come già rilevato, enti accomunati dallo svolgimento di attività di formazione. Fermo restando l'ossequio dell'art. 33-*bis* del decreto legge n. 248 del 2007<sup>60</sup>, pare plausibile avanzare la proposta di una previsione normativa *ad hoc* per le università che contempli l'istituzione di un fondo per il loro funzionamento<sup>61</sup> che potrebbe, in un'ottica di armonizzazione nel contesto degli enti che svolgono attività didattica, assurgere a criterio cardine. Si rammenta, a tal proposito, che il fondo istituito per l'esenzione della scuola risulta di un cospicuo ammontare. Pertanto, è evidente la disparità (*melius*: discriminazione) di trattamento tra le due istituzioni di formazione. Si potrebbe altresì promuovere, in fase di redazione di bilancio annuale e pluriennale, una posta (*id est*: voce) sotto

59 Cfr. invece, Cass., ordinanza 18 gennaio 2019, n. 1341 da cui si può evincere il principio della inapplicabilità della "tassa" dove il servizio non può essere reso, in quanto a carico di altri soggetti, per cui: «nell'ambito delle aree autostradali e delle relative pertinenze, l'attività di raccolta e di gestione dei rifiuti compete al concessionario dell'autostrada, il quale, in base all'art. 14 del codice della strada, è tenuto ad attivare il relativo servizio di raccolta e trasporto di rifiuti fino alla discarica. Ne consegue che, in relazione a tale attività, deve ritenersi esclusa la competenza dei Comuni».

60 Si è consapevoli di essere in presenza di norme che, «prevedendo agevolazioni od esenzioni d'imposta, sono di stretta interpretazione, con conseguente impedimento all'estensione dei benefici in via analogica a casi diversi da quelli in esse espressamente contemplati (art. 14 preleggi)». Cfr. ord. Cass. n. 25524 del 2019, cit.

61 Per quel che concerne invece le scuole, si v. atti parlamentari preparatori inerenti la conversione in legge del decreto-legge 31 dicembre 2007, n. 248, recante proroga di termini previsti da disposizioni legislative e disposizioni urgenti in materia finanziaria, CAMERA DEI DEPUTATI N. 3324-A/R; si cfr. in particolare l'art. 33-*bis*. – (Servizio di raccolta e smaltimento rifiuti nei confronti delle istituzioni scolastiche). – «1. A decorrere dall'anno 2008, il Ministero della pubblica istruzione provvede a corrispondere direttamente ai comuni la somma concordata in sede di Conferenza Stato-città e autonomie locali nelle sedute del 22 marzo 2001 e del 6 settembre 2001, valutata in euro 38,734 milioni, quale importo forfetario complessivo per lo svolgimento, nei confronti delle istituzioni scolastiche statali, del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152. I criteri e le modalità di corresponsione delle somme dovute ai singoli comuni, in proporzione alla consistenza della popolazione scolastica, sono concordati nell'ambito della predetta Conferenza. Al relativo onere si provvede nell'ambito della dotazione finanziaria del Fondo per il funzionamento delle istituzioni scolastiche, di cui all'articolo 1, comma 601, della legge 27 dicembre 2006, n. 296. A decorrere dal medesimo anno 2008, le istituzioni scolastiche statali non sono più tenute a corrispondere ai comuni il corrispettivo del servizio di cui al citato articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152. Il Ministero della pubblica istruzione provvede al monitoraggio degli oneri di cui al presente comma, informando tempestivamente il Ministero dell'economia e delle finanze, anche ai fini dell'adozione dei provvedimenti correttivi, di cui all'articolo 11-ter, comma 7, della legge 5 agosto 1978, n. 468, e successive modificazioni. Gli eventuali decreti emanati ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, numero 2), della citata legge n. 468 del 1978 prima della data di entrata in vigore dei provvedimenti di cui al precedente periodo sono tempestivamente trasmessi alle Camere, corredati da apposite relazioni illustrative».

forma di sovvenzione statale mediante cofinanziamento dello Stato che possa fungere da sussidio per le università ai fini della corresponsione della tassa sui rifiuti. Più precisamente, il Ministero dell'Università e della Ricerca, d'intesa con il Ministero dell'economia e delle finanze potrebbero farsi carico, sia pure parzialmente, anche in modalità graduata, di questo onere per ragioni di razionale coerenza sistematica rispetto alla missione formativa delle università. Si ritiene che una simile proposta non risulti configgente con la *ratio legis* del citato art. 33-bis.

Alla luce di un criterio di giustizia nonché di un canone di proporzione<sup>62</sup>, risulta ingiusto che le università siano sottoposte ad una tassazione piena mentre le scuole siano liberate dall'onere in quanto totalmente esenti.

Ai fini del raggiungimento di una più equa tassazione, in linea con il principio enunciato dalla Cassazione nella recente ordinanza n. 25524 del 2019, potrebbe rendersi generalizzata l'applicazione della tariffa ridotta, inserendo nei regolamenti comunali Tari un'agevolazione estesa alle università. Sul costo generale della tassa sui rifiuti incide la raccolta differenziata: maggiore è l'effettuazione di questa, minore sarà l'importo da corrispondere a titolo di Tari. Il materiale riciclato ha un valore positivo in quanto consente di creare un circolo virtuoso orientato alla massima riduzione dell'impatto dei rifiuti. Ovviamente tutti i materiali non sottoposti alla raccolta differenziata vengono trasportati in discarica; da ciò deriva un costo, non essendovi un recupero economico.

A titolo esemplificativo si confrontano due città universitarie: Bologna e Reggio Calabria (aliquote massime)<sup>63</sup>:

---

62 P. M. MARTINO, *Il rispetto del principio di proporzionalità come limite ai poteri comunali relativi alla tassazione sui rifiuti*, in *Rivista giuridica dell'ambiente*, 1, 2015, 56-62, rileva, tra l'altro che, alla luce della giurisprudenza comunitaria, il principio "chi inquina paga" deve essere ritenuto quale espressione del principio di proporzionalità e «deve essere interpretato nel senso di precludere a normative interne di imporre ai singoli costi manifestamente inadeguati per lo smaltimento dei rifiuti perché non dimostrano un legame sufficientemente ragionevole con la produzione dei rifiuti».

63 Per l'anno 2019, a Reggio Calabria, agli istituti scolastici è stata applicata la tariffa di € 3,12 al metro quadrato. Per la categoria "uffici, agenzia, studi professionali" la tariffa invece è quasi del doppio, ovvero € 6,19. L'ordinanza della Cassazione ha dettato un principio secondo cui le eventuali riduzioni/agevolazioni previste per le scuole nelle disposizioni comunali possono essere estese alle Università (solo ha escluso la partecipazione al fondo statale sancito per le istituzioni scolastiche). Pertanto, a titolo esemplificativo, qualora l'Università Mediterranea di Reggio Calabria sia stata tassata con una tariffa più elevata rispetto a quella prevista per le scuole (ossia € 3,12), avrebbe diritto a poter richiedere il trattamento migliorativo, sulla scorta del principio di diritto enunciato dalla Cassazione. Ci si chiede quale sia la tariffa applicata all'Università Mediterranea di Reggio Calabria. E' plausibile che sia stata tassata come uffici ossia 6 euro al metro quadro (tariffa peggiorativa rispetto alla categoria scuole che è di € 3,12). Perciò già per il 2020 si potrebbe chiedere riduzione ed agevolazione in tal senso. A titolo di raffronto, giova rilevare che nel Comune di Bologna, città universitaria, vi è una tariffa più conveniente: ai sensi dell'art. 1 comma 163 L. n. 296/2009, la tariffa tari 2019 è di 2,94 al metro quadro, rientrando le scuole nella categoria 1.

|  |  |
|--|--|
| Tariffa Tari 2019 Comune di Bologna per<br>istituti scolastici<br>€ 2,94 al metro quadrato | Tariffa Tari 2019 Comune di Reggio Calabria<br>per istituti scolastici<br>€ 3,12 al metro quadrato |
|--|--|

Sempre nell'ambito di un raffronto tra il trattamento cui sono sottoposte le scuole rispetto alle università, va rilevato che nelle prime, essendo scuole dell'obbligo, vi è addirittura una frequenza maggiore da parte degli studenti ossia un accesso quotidiano, fattore che dovrebbe indurre a ritenere che negli istituti scolastici potenzialmente (statisticamente) vi sia una maggiore produzione di rifiuti rispetto alle università. Tra l'altro, teoricamente l'obbligo formativo, ossia il diritto/dovere degli studenti di continuare a frequentare attività formative, sussiste fino al compimento del diciottesimo anno di età; in realtà oggi senza un titolo di studio universitario si stenta a trovare un'occupazione. Il percorso di studi universitari è diventato essenziale anche ai fini dello sviluppo del Paese, della crescita del Pil.

In linea con quanto già evidenziato, il criterio guida nella tassazione dovrebbe essere la produzione dei rifiuti alla luce del principio comunitario "paghi per i rifiuti che produci"<sup>64</sup>. Invece, il dato concreto applicativo fa sì che ne sia scaturita una polemica per cui la Tari sarebbe di fatto "una seconda Imu".

## **8. Tari e Covid-19 nella transizione dalla fase dell'emergenza alla fase della ricostruzione nelle università.**

64 Cfr. articolo 1, comma 668, Legge del 27 dicembre 2013 n. 147, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (Legge di stabilità 2014), in vigore dal 1 gennaio 2014, ai sensi del quale: «I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI. Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani»; v. altresì art. 28 bis *Reg. comunale Tari rc.* rubricato **BONUS INCENTIVANTE PER IL CONFERIMENTO DIRETTO DEI RIFIUTI DIFFERENZIATI**: «1. In conformità al principio comunitario "paghi per i rifiuti che produci" - nelle more dell'attuazione della tariffazione puntuale con lo svolgimento a regime del sistema del "porta a porta" su tutto il territorio comunale, cui potrà essere prevista, con apposita deliberazione del Consiglio Comunale, una specifica agevolazione tariffaria - alle utenze domestiche registrate nel ruolo della Tari che consegnano i propri rifiuti riciclabili direttamente presso il centro comunale di raccolta rifiuti (isola ecologica) o presso altri siti indicati dall'Amministrazione Comunale, viene riconosciuto un "bonus incentivante" (o "ecopunto") per ogni Kg di rifiuto conferito. 2. Con deliberazione della Giunta Comunale verranno disciplinate le modalità di applicazione e determinazione del bonus di cui al comma precedente, compresa la corrispondenza fra "ecopunti", tipologia/purezza di rifiuto conferito e controvalore economico/prestazionale, in termini di riduzione tariffaria o di altre premialità da riconoscere in favore degli utenti domestici, anche sotto forma di sconti o riduzioni per la fruizione di servizi pubblici o di accesso a servizi privati in convenzione.

Con riferimento alla tassazione sui rifiuti nelle istituzioni universitarie, parrebbe opportuno valutare se l'assenza o ridotta presenza di studenti, docenti e personale tecnico-amministrativo negli Atenei durante la fase emergenziale<sup>65</sup> dovuta al Covid-19 possa consentire di avanzare richiesta di riduzione dell'importo da corrispondere, in particolare nella sua componente variabile, essendo minima o inesistente la quantità di rifiuti prodotti durante tale fase.

Al riguardo, va osservato che la componente variabile viene calcolata con riferimento al numero dei componenti nucleo/presenze in Ateneo, e si rammenta, altresì, che la parte fissa della Tari viene calcolata considerando il costo del servizio (non espletato o minimo nel periodo emergenziale) e con riferimento alla superficie calpestabile. Pertanto, anche in relazione alla componente fissa, potrebbe considerarsi l'ipotesi di richiedere una riduzione<sup>66</sup>. Potrebbero sussistere margini per richiedere l'esenzione, considerato che gli stabili non sono stati utilizzati. Giova sottolineare che una tale misura potrebbe coesistere ed assommarsi con altre previsioni di riduzione o esenzione, non presentando profili di incompatibilità rispetto alle altre ipotesi scandagliate. Addirittura, si verificherebbe una duplicazione della tassazione in quanto gli studenti ed i docenti sono in teledidattica ed i dipendenti in *smart working* nelle proprie abitazioni. Per cui l'unica conclusione a cui ragionevolmente può giungersi è che la Tari dalle università non è dovuta o va opportunamente ridotta in quanto non vi è stata produzione di rifiuti. Va rammentato che la potestà regolamentare dei comuni, caratterizzata da discrezionalità, non può esorbitare in un illegittimo arbitrio in quanto è sottoposta a limiti derivanti dalla normativa di principio nazionale e comunitaria.

La Tari si calcola sulla base di indici a cui corrisponde la presumibile quantità di rifiuti prodotti. Gli indici presuntivi, in molti casi, risultano disancorati o non adeguatamente allineati al dato reale. Nel caso esemplificativo di Reggio Calabria, le aliquote della tassa sui rifiuti sono state poste al massimo dalla Commissione straordinaria. Appare, tuttavia, irragionevole e sproporzionato che permanga l'applicazione delle aliquote massime in questo periodo emergenziale di oggettiva inutilizzabilità degli stabili, a cui deve necessariamente seguire una fase di ricostruzione. Peraltro, il servizio di raccolta subisce ricorrenti e protratti periodi

---

<sup>65</sup> Per un'acuta ed efficace analisi tecnico-giuridica su emergenza e tutela ambientale, v. le chiare note di R. CHIARELLI, *Emergenza e tutela ambientale. Introduzione al volume*, 2020, in [www.ambientediritto.it](http://www.ambientediritto.it), in cui l'Autore presenta la Sua recentissima Opera, suddivisa in due volumi.

<sup>66</sup> La quota fissa viene calcolata in base alla superficie (metri quadri) moltiplicata per la tariffa fissa unitaria. La parte variabile della Tari dipende dal numero dei componenti. Alla quota fissa va quindi aggiunta anche la somma relativa al calcolo della quota variabile, che si riferisce alla copertura dei costi di servizio per raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti. Il calcolo della Tari è effettuato in base alla quantità di rifiuti prodotti in via presuntiva stabilita dalle delibere comunali.

caratterizzati da disservizi. A tal proposito, il diritto alla riduzione della Tari, per i casi di disfunzione ossia irregolare o insufficiente svolgimento del servizio pubblico di raccolta dei rifiuti, è sancito nell'art. 59 del d.lgs. 15 novembre 1993 n. 507, anche in virtù della funzione solidaristica della Tari, in quanto nella determinazione della tariffa è prevista la copertura di spese accessorie connesse alla gestione dei rifiuti urbani, quali, a titolo esemplificativo, quelle di spazzamento delle strade. Certamente, alcune delle considerazioni effettuate nell'ambito del presente paragrafo sono da ritenersi di ordine generale, in quanto l'effetto Covid-19 non dovrebbe valere soltanto per le università ma altresì per tante altre attività rimaste ferme durante tale periodo emergenziale<sup>67</sup>.

## 9. Considerazioni finali.

Conclusivamente si ritiene che anche se formalmente l'università non sia annoverata tra le amministrazioni dello Stato ai fini dell'esenzione dal pagamento della Tari, sostanzialmente gli obblighi, i vincoli statali e la normativa di principio cui è sottoposta, ne minano in concreto l'autonomia e, pertanto, rendono sfumata tale differenza e labile codesto confine che normativamente, si è fissato tra il trattamento ai fini Tari delle scuole e quello cui sono sottoposte le università e gli enti di ricerca. Pertanto, sarebbe auspicabile un adeguamento normativo che renda maggiormente coerente la tassazione sui rifiuti delle istituzioni universitarie e degli enti di ricerca<sup>68</sup> rispetto a quella delle istituzioni scolastiche, che renda quantomeno non abissale tale diversità di trattamento, in linea col dato reale.

---

<sup>67</sup> Per un approfondimento del recente dato normativo, pare utile evidenziare che l'art. 113 del D.L. n. 18/2020, recante "Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19" ha previsto la proroga al 30 giugno 2020 dei termini di scadenza di alcuni degli adempimenti relativi alla gestione dei rifiuti. L'art. 113-bis del medesimo decreto legge permette di derogare alle quantità ed ai limiti temporali massimi previsti dal Codice dell'ambiente per l'effettuazione del deposito temporaneo di rifiuti, prevedendo che il quantitativo massimo possa essere raddoppiato e che il limite temporale massimo possa avere una durata fino a 18 mesi. Con il *Waste management in the context of the coronavirus*, pubblicato il 14 aprile 2020, la Commissione europea ha fornito indicazioni agli Stati membri sulle modalità di gestione dei rifiuti a seguito dell'emergenza da covid. Il 30 marzo 2020, essa ha altresì fornito indicazioni sulla spedizione dei rifiuti. A livello nazionale, orientamenti in tema di gestione dei rifiuti sono stati offerti tramite le indicazioni del Sistema Nazionale per la Protezione dell'Ambiente (SNPA) nonché mediante la circolare del Ministero dell'ambiente n. 22276 del 30 marzo 2020. Un'efficace sintesi delle iniziative orientate al coordinamento sul territorio nazionale delle azioni di contrasto alla diffusione del covid-19 nell'ambito del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti è contenuta nella risposta all'interpellanza urgente 2-00695, atto Camera presentato il 31/03/2020, in [www.camera.it](http://www.camera.it).

<sup>68</sup> T. FANELLI, M. CLARICH, L. DE PAOLI, A. ORTIS, G. SILVESTRINI, F. TESTA, *La riforma della gestione dei rifiuti urbani, Idee per lo sviluppo sostenibile*, in [www.enea.it](http://www.enea.it).

Una disciplina unitaria della tariffa corrispettiva di livello nazionale potrebbe conferire alle norme maggiore certezza ed uniformità, aspetti necessari per una regolamentazione seria e coerente a livello comunale che attualmente risulta perlopiù confusa, e non di rado influenzata dalle questioni locali di bilancio. *De iure condendo*, non avrebbe senso potenziare lo smaltimento in proprio in quanto tale attività non produrrebbe l'effetto utile di esonerare l'utente dal pagamento della Tari né tantomeno gli conferirebbe il diritto ad una riduzione tariffaria<sup>69</sup>.

---

<sup>69</sup> Cfr. Cass., sent. n. 17381/2010, in cui la Corte di cassazione ha sostenuto che un utente che si rifiutava di usufruire del servizio, smaltendo i rifiuti in proprio, non fosse esonerato dal pagamento della Tarsu e non avesse neanche diritto ad una riduzione della tariffa.