

## Stesse tariffe per attività agrituristica e alberghiera con un occhio alle limitazioni operative

**T.A.R. Lombardia - Brescia, Sez. I 6 maggio 2015, n. 628 - De Zotti, pres.; Pedron, est. - Green Sun (avv. Strapparava) c. Comune di Rodengo Saiano (avv.ti Venturi, Bertuzzi e Sina).**

*Gli agriturismi sono assimilati agli alberghi o ai ristoranti a seconda delle prestazioni erogate. Come tali non possono essere sottratti al pagamento del tributo. Poiché l'attività è esercitata in forma imprenditoriale, non usufruiscono delle tariffe delle utenze domestiche ma sono soggetti a quelle delle utenze non domestiche. Al fine di incentivare l'attività agricola, ed in particolare quella complementare agrituristica, i Comuni possono comunque prevedere, nei propri regolamenti, particolari riduzioni tariffarie che tengano conto della loro ubicazione (decentrata rispetto alla città), della capienza ricettiva e di somministrazione dei pasti, della qualità e puntualità del servizio di raccolta, del carattere stagionale, della capacità di effettuare il compostaggio dei rifiuti vegetali e organici.*

(Omissis)

### FATTO E DIRITTO

La ricorrente Green Sun è una società agricola semplice che si occupa di olivicoltura e gestisce un agriturismo nel Comune di Rodengo Saiano, in via Valzina.

In base alla dichiarazione di avvio attività del 4 maggio 2009 l'agriturismo può ospitare 20 persone al giorno per 253 giorni all'anno, in 4 camere e 6 miniappartamenti. Dal venerdì alla domenica e nelle festività è prevista la somministrazione di 35 pasti caldi al giorno. È previsto inoltre lo svolgimento di attività culturali e ricreative per un massimo di 60 ospiti al giorno.

Con atto notificato il 4 novembre 2013 e depositato il 12 novembre 2013 la ricorrente ha impugnato la deliberazione consiliare n. 20 del 28 giugno 2013, con la quale il Comune ha approvato il regolamento, il piano finanziario e le tariffe della TARES. L'oggetto dell'impugnazione è costituito dall'art. 9 comma 5 e dalla tabella D2 («Utenze non domestiche») del regolamento. In particolare:

(a) l'art. 9, comma 5 del regolamento stabilisce che le attività agrituristiche devono essere assimilate alla categoria tariffaria più vicina (ad esempio, ristoranti o alberghi con o senza ristorazione), e prevede una riduzione forfettaria della superficie tassabile pari al 30 per cento per tenere conto delle limitazioni operative, del carattere stagionale dell'attività, e della possibilità di effettuare *in loco* il compostaggio dei rifiuti organici e vegetali;

(b) la tabella D2 («Utenze non domestiche»), nel riportare i criteri del metodo normalizzato di calcolo della tariffa stabiliti dal d.p.r. 27 aprile 1999, n. 158, assimila l'attività agrituristica agli alberghi con ristorante, applicando i medesimi coefficienti potenziali di produzione di rifiuti, rispettivamente Kc (1,20 min. - 1,64 max) e Kd (9,85 min. - 13,45 max), con una riduzione del 30 per cento.

Peraltro, il Comune con deliberazione consiliare n. 38 del 30 settembre 2013 ha in parte corretto la predetta disciplina, sostituendo nell'art. 9 comma 5 del regolamento la riduzione forfettaria della superficie tassabile con la riduzione del 30 per cento della tariffa, e cancellando dalla tabella D2 l'assimilazione delle strutture agrituristiche ai soli alberghi con ristorante.

Inoltre, è stato indicato il valore esatto dei coefficienti potenziali di produzione di rifiuti, scelto nell'intervallo tra il minimo e il massimo consentiti.

La tesi del ricorso è, in sintesi, che l'attività agrituristica non potrebbe essere assimilata a quella alberghiera o alla ristorazione, essendo invece qualificata come complemento dell'impresa agricola dall'art. 2 della l. 20 febbraio 2006, n. 96 e dall'art. 151 della LR 5 dicembre 2008 n. 31. L'assimilazione non avrebbe alcuna base normativa, e così pure la riduzione forfettaria del 30 per cento. Inoltre, non sarebbe ragionevole paragonare la quantità di rifiuti prodotta da una struttura agrituristica a quella, certamente maggiore, di un albergo con ristorante, che non subisce alcuna limitazione di esercizio.

In corso di causa la TARES (introdotta dall'art. 14 del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201 in sostituzione di TARSU, TIA-1 e TIA-2) è stata a sua volta sostituita dalla TARI (introdotta, nell'ambito della IUC, dall'art. 1 comma 639 della legge 27 dicembre 2013 n. 147, con decorrenza dal 1 gennaio 2014). Conseguentemente, il Comune con deliberazione consiliare n. 8 del 31 marzo 2014 ha approvato il regolamento della IUC, contenente anche la disciplina della TARI. In particolare:

(a) l'art. 43, comma 4 del regolamento stabilisce che gli agriturismi sono equiparati ai ristoranti se somministrano cibi e bevande, agli alberghi con ristorante se oltre a somministrare cibi e bevande forniscono anche alloggio, e agli alberghi senza ristorante se forniscono solo alloggio;

(b) l'art. 4,6 comma 4-a del regolamento concede agli agriturismi una riduzione del 30 per cento della parte variabile del tributo, per tenere conto delle limitazioni operative, del carattere stagionale dell'attività, e della possibilità di effettuare *in loco* il compostaggio dei rifiuti organici e vegetali.

Contro la nuova disciplina la ricorrente ha proposto motivi aggiunti con atto notificato il 19 settembre 2014 e depositato il 3 ottobre 2014. Le censure riprendono gli argomenti esposti nel ricorso introduttivo.

Tanto nel ricorso introduttivo quanto nei motivi aggiunti la ricorrente ha chiesto, in aggiunta all'annullamento delle disposizioni sopra evidenziate, la restituzione delle somme indebitamente pagate.

Il Comune si è costituito in giudizio chiedendo la rievocazione delle domande della ricorrente.

Sulle questioni rilevanti ai fini della decisione si possono svolgere le seguenti considerazioni.

#### *Sulla classificazione dell'attività agrituristica*

L'argomento secondo cui una struttura agrituristica, in quanto collegata all'attività agricola, dovrebbe beneficiare di un trattamento fiscale più favorevole non può essere condiviso, almeno non nell'estensione prospettata dalla ricorrente.

Ciascun tributo ha presupposti specifici, ai quali non si possono opporre le classificazioni date all'attività agrituristica sul piano amministrativo.

Se dunque è corretto affermare che la gestione di un agriturismo, quando sia collegata a un'attività agricola prevalente, ricade nella previsione dell'art. 2135 del codice civile, non altrettanto si può dire dei singoli aspetti dell'attività agrituristica che costituiscono i presupposti impositivi di una specifica normativa tributaria. La stessa disciplina generale dell'attività agrituristica precisa che il reddito da questa prodotto si considera agricolo «*ad ogni altro fine che non sia di carattere fiscale*» (v. art. 2, comma 5 della legge 96/2006), sottolineando così l'autonomia degli schemi tributari. Le definizioni amministrative possono quindi essere utilizzate solo quando la fattispecie tributaria consenta l'ingresso di elementi normativi extrafiscali, o quando sia necessario graduare con tali elementi la pressione fiscale.

Sia la TARES (v. art. 14, comma 3 del d.l. 201/2011) sia la TARI (v. art. 1, comma 641 della legge 147/2013) hanno come presupposto il possesso o la detenzione di locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. Le strutture agrituristiche sono idonee a produrre rifiuti urbani, e dunque sono sottoposte al tributo. Poiché si tratta di strutture gestite con finalità imprenditoriali, i rifiuti prodotti si devono intendere come derivanti da utenze non domestiche. Non possono quindi applicarsi all'attività agrituristica le tariffe (e le esenzioni) delle utenze domestiche relative a fabbricati urbani o rurali.

Mancando una specifica classificazione dell'attività agrituristica all'interno del metodo normalizzato di calcolo definito dal d.p.r. 158/1999, a cui fanno rinvio transitoriamente sia la TARES (v. art. 14, commi 9 e 12 del d.l. 201/2011) sia la TARI (v. art. 1, commi 651 e 652 della legge 147/2013), è necessario utilizzare il criterio dell'assimilazione alla categoria di utenze non domestiche maggiormente affine tra quelle codificate.

Nello specifico, appare certamente preferibile la soluzione adottata dal Comune nel regolamento della TARI, dove l'attività agrituristica è collegata a tre differenti attività a seconda del contenuto delle prestazioni fornite. Ad analoga prestazione corrisponde ragionevolmente un'analoga attitudine a produrre rifiuti.

La disciplina della TARES era più rigida, e quindi sospettabile di irragionevolezza, in quanto (almeno nella versione iniziale della tabella D2) assimilava qualsiasi attività agrituristica agli alberghi con ristorante, senza considerare che non necessariamente ogni struttura agrituristica eroga tutte le prestazioni di un albergo con ristorante. Anche nella versione corretta, l'assimilazione aveva effetti distorsivi, in quanto non teneva conto delle strutture agrituristiche concentrate sulla ristorazione senza attività alberghiera. Non sembra però che la ricorrente possa censurare questi aspetti della normativa comunale, in quanto l'agriturismo in questione effettua sia la somministrazione di cibo e bevande sia l'ospitalità in camere e miniappartamenti, e quindi ricade perfettamente in una delle fattispecie su cui era impostato il regolamento della TARES.

#### *Sul livello di tassazione*

L'unico profilo di censura che appare condivisibile riguarda la graduazione dei coefficienti stabiliti dal d.p.r. 158/1999, e in generale la disciplina delle riduzioni.

Per quanto riguarda la TARI, il regolamento comunale (art. 46, comma 4-a) concede una riduzione del 30 per cento della parte variabile del tributo, per tenere conto forfettariamente delle limitazioni operative, del carattere stagionale dell'attività, e della possibilità di effettuare *in loco* il compostaggio dei rifiuti organici e vegetali. Questa soluzione non utilizza completamente i margini di riduzione ammessi dall'art. 1 comma 652 della legge 147/2013 (fino al 50 per cento sia per il coefficiente Kc, relativo alla parte fissa della tariffa, sia per il coefficiente Kd, relativo alla parte variabile della tariffa), e neppure gli ulteriori margini consentiti dall'art. 1 comma 660 della legge 147/2013, mentre sembra tenere conto della possibilità di rendere meno gravosa l'imposizione sui locali adibiti a uso stagionale, secondo quanto previsto dall'art. 1 comma 659-c della legge 147/2013.

Poiché anche nell'applicazione del principio «*chi inquina paga*» deve sempre essere rispettato il criterio della proporzionalità, è necessario che la tassazione riferita alla produzione di rifiuti, pur utilizzando un metodo normalizzato, circoscriva con la massima precisione il contributo inquinante dato dalle singole imprese. Pertanto è necessario che, una volta individuata la corretta classificazione dell'attività produttiva, come si è visto sopra, siano presi in considerazione separatamente i diversi elementi che possono incidere sul costo della gestione dei rifiuti. In questa prospettiva è corretto concedere una riduzione per tenere conto del carattere stagionale o discontinuo dell'attività agrituristica, ma deve anche essere dato un peso differenziato alle limitazioni operative (numero di pasti, numero di clienti ospitabili) e all'eventuale effettuazione del compostaggio *in loco*. Sotto questi profili il regolamento della TARI deve essere rivisto, sostituendo la forfettizzazione cumulativa, che avvantaggia alcuni e penalizza altri, con coefficienti di riduzione mirati.

Nell'individuazione di tali coefficienti il Comune può tenere conto del favore manifestato dal legislatore verso le iniziative di valorizzazione del settore agricolo (v. art. 1 della legge 96/2006).

Il regolamento della TARES era ancora meno articolato, ma il risultato per la ricorrente, se messo a confronto con quello della TARI, era più favorevole, in quanto la norma garantiva all'attività agrituristica una riduzione della tariffa pari al 30 per cento (incidendo quindi sia sulla superficie tassabile sia su entrambi i coefficienti potenziali di produzione di rifiuti).

Poiché di fatto questa disciplina ha svolto un ruolo di transizione, essendo stata immediatamente sostituita dalla TARI, si può ritenere che quanto versato dalla ricorrente a titolo di TARES possa rimanere fermo: non vi è interesse a modificare per il futuro una normativa ormai abrogata, e per il breve periodo di applicazione della stessa può essere considerato sufficiente l'equilibrio garantito dalla misura della riduzione tariffaria.

*Conclusioni*

Il ricorso deve pertanto essere accolto parzialmente, con l'annullamento del solo art. 46 comma 4-a del regolamento della TARI.

L'effetto conformativo della pronuncia vincola il Comune a elaborare una nuova disciplina delle riduzioni tariffarie per l'attività agrituristica, differenziando maggiormente il trattamento delle aziende agricole nel rispetto di quanto esposto ai punti precedenti.

Sulla base della disciplina così riformulata dovrà poi essere rideterminato l'importo dovuto dalla ricorrente, con restituzione di quanto eventualmente pagato in eccesso (in ogni caso la ricorrente non potrà subire per il passato un trattamento peggiore in conseguenza della nuova disciplina).

*(Omissis)*