

La tassa sui rifiuti: carico fiscale, riscossione e implicazioni sui bilanci dei Comuni

1. Introduzione

La riforma del federalismo fiscale comunale, avviata con la legge delega 42/2009, ha mirato a rafforzare l'autonomia finanziaria degli Enti locali incrementando le entrate da tributi propri¹. L'evoluzione normativa degli ultimi anni, unita al mancato completamento della riforma, ha tuttavia determinato un progressivo allontanamento da questo obiettivo. L'aumento dei trasferimenti statali², spesso

associati a vincoli di spesa, e la riduzione dei margini di manovra sui tributi locali³ hanno limitato la capacità dei Comuni di determinare autonomamente le proprie politiche fiscali e conseguentemente la spesa.

A ciò si aggiunge la scarsa capacità degli Enti locali di riscuotere le proprie entrate. L'attività di riscossione, spontanea e coattiva, è stata interessata da ripetuti interventi normativi che hanno riguardato anche le entrate degli Enti locali e da tempo

¹ Negli anni 2011-15 è aumentato il peso delle entrate comunali per effetto sia della fiscalizzazione dei trasferimenti e della conseguente riforma dell'imposizione immobiliare (Imu/Tasi), sia dei tagli ai trasferimenti a titolo di concorso al risanamento della finanza pubblica. Si ricorda che il gettito immobiliare ad aliquote standard confluisce nella capacità fiscale dei Comuni perequata attraverso il Fondo di solidarietà comunale (FSC) per finanziare i fabbisogni standard.

² L'aumento dei trasferimenti si è verificato durante la crisi pandemica e quella connessa con l'aumento dei prezzi energetici. Si tratta, in questo caso, di trasferimenti di natura non permanente caratterizzati da vincoli di destinazione.

³ Dal 2016 si sono susseguiti una pluralità di interventi normativi che hanno determinato una progressiva erosione delle basi imponibili delle

imposte comunali (Imu, Tasi e addizionale comunale Irpef). Tra i principali vi sono l'abolizione dell'Imu sull'abitazione principale e, più di recente, l'introduzione e il potenziamento del regime della *flat tax* per i lavoratori autonomi. A ridurre i margini di manovrabilità dei tributi locali ha contribuito anche il maggiore utilizzo degli spazi di autonomia impositiva da parte dei Comuni nel periodo 2012-15 per compensare i tagli ai trasferimenti disposti dal governo centrale ai fini del consolidamento della finanza pubblica. Inoltre, dal 2016 al 2019, il governo centrale ha disposto il blocco delle aliquote comunali su tutti i tributi tranne la Tari, per impedire che i Comuni neutralizzassero lo sforzo richiesto per il concorso al risanamento della finanza pubblica con l'aumento della pressione fiscale locale.

si discute su quali possano essere gli strumenti e gli assetti organizzativi più idonei a incrementare la *performance* delle Amministrazioni in tale campo.

La tassa comunale sui rifiuti (Tari) rappresenta un esempio particolarmente adatto per un'analisi sulla *compliance* e sulla capacità di riscossione dei Comuni.

Ha le caratteristiche per essere un tributo gestito a livello decentrato⁴. Il gettito deve assicurare la copertura finanziaria dei costi di gestione del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani, i cui benefici sono circoscritti al territorio comunale. Inoltre, la base imponibile della Tari (al pari di quelle dell'Imu) è facilmente individuabile e misurabile rendendo più agevole l'individuazione dei soggetti debitori e quindi di coloro che evadono il tributo⁵. Ciò nonostante, **la Tari incassata è in media pari all'85 per cento del valore accertato, con tassi di riscossione molto variabili a livello territoriale (che si riducono passando dal Nord al Sud) e in funzione della popolazione comunale.**

Dopo una breve descrizione del funzionamento della riscossione a livello locale (par. 2) e della disciplina della Tari

(par. 3), il Focus si concentra sulla relazione tra livello del tributo e costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani (par. 4). Successivamente, si fornisce una quantificazione della mancata riscossione della Tari, distinguendo, ove possibile, tra la riscossione derivante dai pagamenti spontanei dei contribuenti (*compliance*) e quella coattiva, e si individuano i fattori che influenzano l'una e l'altra (par. 5). Infine, si avanzano alcune considerazioni sugli effetti che questa produce sui bilanci comunali⁶ (par. 6) e in generale sui principali risultati ottenuti (par. 7).

Le analisi sono basate su regressioni *pooled* con metodo dei minimi quadrati ordinari e stime *panel* a effetti *random* e a effetti fissi effettuate sui dati relativi alla riscossione della Tari dei documenti di contabilità analitica Bdap aggiornati a ottobre 2024. Non disponendo delle informazioni di dettaglio sui regimi di tariffazione della Tari applicati dai singoli Comuni nel periodo 2016-2023, per non confrontare modalità di contabilizzazione del gettito tra loro non omogenee, sono stati considerati nelle analisi soltanto gli Enti che hanno valorizzato nei bilanci le voci relative al tributo per la gestione dei rifiuti nel titolo 1

⁴ Per approfondimenti sugli aspetti teorici di assegnazione delle basi imponibili ai diversi livelli di governo si rinvia a Musgrave, R. (1983), "Who should tax, where and what?", in C.E. McLure (ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Centre for Research on Federal Financial Relations, the Australian National University, Canberra, in associazione con l'International Seminar in Public Economics, pagg. 2-19.

⁵ A differenza di altri tributi, tra i quali quelli erariali, in cui l'identificazione degli evasori si basa sulla stima dell'imponibile evaso, nel caso dell'Imu e della Tari sono note sia le caratteristiche del patrimonio immobiliare sia quelle dei contribuenti che li occupano, rendendo agevole l'individuazione sia dei soggetti debitori sia del debito di imposta. È pertanto relativamente più semplice individuare il gettito non riscosso.

⁶ Nonostante l'importanza della riscossione dei tributi comunali per l'autonomia finanziaria degli Enti, sono pochi i contributi in letteratura sull'argomento. Si vedano, tra gli altri: Monteduro, M.T., Carotenuto, M., Baldassarre, A., Carullo, D., Di Fazio, G.A. e Salvatori, M. (2024), "A New index for the efficiency in collecting the waste fee (Tari) by Italian municipalities and regression tree analysis", presentato alla Conferenza SIEP 2024; Bordignon, M., Cipullo, D. e Iovino P. (2024), "La riscossione dei tributi municipali. Una ricerca Crifel", Presentazione al Convegno IFEL "La Riscossione dei Comuni Italiani: sfide attuali e prospettive future", Roma, 10 dicembre 2024; Ministero dell'Interno - Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali (2019), "Riscossione dei tributi locali e tax gap".

delle entrate e la spesa per il servizio di raccolta e smaltimento di rifiuti. Sono stati da questi esclusi quelli con valori relativi alla Tari e alla spesa di gestione dei rifiuti inferiori al 25° e al 10° percentile delle rispettive distribuzioni nel periodo di osservazione.

2. La riscossione dei tributi locali

L'attuale assetto della riscossione degli Enti locali è il risultato di un'articolata evoluzione normativa che ha interessato sia la riscossione in generale – compresa quella delle imposte erariali – sia quella specifica dei tributi locali. Il D.Lgs. 446/1997 (art. 52) aveva previsto la possibilità per Comuni e Province di disciplinare con regolamento le entrate di propria competenza⁷ e la relativa attività di gestione nelle fasi di liquidazione, accertamento e riscossione. Inoltre, stabiliva che queste tre fasi potessero essere affidate, anche disgiuntamente, a soggetti terzi⁸. Per la riscossione coattiva, sia nel caso della gestione diretta, sia in quello con affidamento ad altri soggetti, gli

Enti locali potevano avvalersi dell'ingiunzione fiscale rinforzata⁹, adottando i necessari atti impositivi ed espropriativi per la tutela del credito tributario previsti dalla normativa.

Un'importante evoluzione nel panorama della riscossione è riconducibile all'istituzione, con il DL 193/2016, a partire dal 1° luglio 2017, dell'ente pubblico economico Agenzia delle entrate-Riscossione (AdeR) e alla possibilità offerta agli Enti locali di affidarsi a esso per l'attività di riscossione sia spontanea che coattiva di tutte le entrate, tributarie ed extratributarie, proprie e delle società da essi partecipate. Si delinea così il quadro attualmente vigente di gestione dell'attività di riscossione da parte degli Enti locali che può dunque essere svolta attraverso: a) gestione diretta utilizzando risorse dell'Ente; b) società strumentali (*in house providing*); c) affidamento a società esterne con ordinaria procedura a evidenza pubblica; d) affidamento diretto all'AdeR, previa delibera. La scelta tra le diverse modalità possibili avviene in base a valutazioni discrezionali di ciascun Ente, in

⁷ Ad eccezione dell'individuazione e definizione delle basi imponibili, dei soggetti passivi e dell'aliquota massima applicabile.

⁸ Sono previste diverse possibilità: 1) mediante convenzione con aziende speciali (L. 142/1990, art. 22, c. 3, lettera c)), ossia enti pubblici economici strumentali all'Ente locale dotati di personalità giuridica e di autonomia gestionale la cui attività è comunque finalizzata a perseguire gli interessi pubblici dell'Ente affidatario; 2) affidamento a società per azioni o a responsabilità limitata a prevalente capitale pubblico (L. 142/1990, art. 2, c. 3) con soci iscritti all'albo dei gestori dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali istituito presso il Ministero dell'Economia e delle finanze ai sensi dell'art. 53 dello stesso D.Lgs. 446/1997; 3) a società miste operanti in altri Comuni, ai concessionari del servizio di riscossione (di cui al DPR 43/1988) e ai soggetti iscritti allo speciale albo già menzionato. Tra le società per azioni a controllo

pubblico di cui al punto 2) rientra Equitalia S.p.A., istituita con il DL 203/2005, che è stata incaricata, fino al 2017, del servizio di riscossione, anche coattiva, su tutto il territorio nazionale, con esclusione della Sicilia. Partecipata per il 51 per cento dall'Agenzia delle entrate e per il 49 dall'Inps, era stata costituita con la riforma della riscossione del 2005 al fine di creare un unico soggetto a controllo pubblico per la riscossione in luogo della precedente pluralità di soggetti privati rappresentati dalle esattorie che agivano in ambiti territoriali anche molto limitati, con conseguenze in termini di coordinamento, efficacia ed economicità del servizio. Limiti all'efficacia del servizio di riscossione sono emersi, non solo in ambito locale ma anche nella gestione dei tributi erariali, anche nel corso dell'affidamento del servizio a Equitalia S.p.A..

⁹ Disciplinata dal RD 639/1910 e dal DPR 602/1973.

relazione ai criteri di economicità ed efficienza nello svolgimento dell'azione pubblica, ma anche in considerazione della relativa dotazione strumentale e organizzativa, nella valutazione che vantaggi e svantaggi possono comunque emergere in seno alla modalità prescelta.

Nella gestione diretta, l'Ente locale, utilizzando unicamente risorse interne all'Amministrazione, mantiene completa autonomia nella gestione del servizio e controllo di tutte le fasi di riscossione spontanea, attività di accertamento e controllo fiscale, di riscossione coattiva e di recupero del credito, con vantaggi in termini di possibilità di pianificazione e controllo dell'attività di riscossione che possano meglio adattarsi alle esigenze dell'Ente. Ovvi limiti sono riscontrabili nel caso in cui la mancanza di un'adeguata dotazione di risorse interne¹⁰ possa inficiare l'efficacia del servizio o nel caso in cui non si creino all'interno dell'Amministrazione i necessari incentivi alla massimizzazione del riscosso, sia spontaneo sia da attività coattiva.

Nella modalità *in house*, l'Ente locale affida il servizio a un altro soggetto di diritto pubblico tramite procedura di appalto o con affidamento diretto. In questo secondo caso, per non contravvenire ai principi di libera concorrenza a livello comunitario, è necessario che il committente pubblico eserciti sul soggetto terzo affidatario un controllo simile a quello esercitato su una struttura interna e che quest'ultimo eserciti la maggior parte della propria attività con l'Ente committente. Si configura, pertanto, un assetto organizzativo tale per cui l'autonomia della società affidataria è relegata ad aspetti non sostanziali, essendo in qualche modo limitata dal potere di controllo dell'Ente committente. In ogni caso, è possibile che l'affidamento *in house* sia conferito a un

soggetto facente parte della stessa struttura organizzativa dell'Ente locale oppure che venga affidato a un soggetto esterno di diritto pubblico non completamente slegato dalle Amministrazioni pubbliche.

La terza modalità prevede l'affidamento del servizio a soggetti terzi attraverso procedure di appalto. I soggetti potenzialmente affidatari devono essere iscritti all'albo speciale dei gestori dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali istituito presso il MEF e devono essere in possesso di ulteriori requisiti a garanzia dello svolgimento dell'attività affidata¹¹.

La quarta modalità prevede, a decorrere dal 1° luglio 2017 e previa delibera, l'affidamento diretto del servizio di riscossione all'AdeR. Le motivazioni alla base di questa scelta potrebbero risiedere nei vantaggi connessi con la possibilità di superare le limitazioni organizzative e di personale soprattutto per i Comuni più piccoli, oltre a sfruttare le sinergie che possono crearsi all'interno di enti di diritto pubblico in materia di efficienza nella trattazione delle istanze. È comunque da sottolineare che limiti all'azione di riscossione possono comunque originarsi da una gestione e revisione delle procedure che possono spesso non rispondere alle mutate esigenze degli Enti creditori.

Con riferimento alla modalità di affidamento all'AdeR e alla disciplina della riscossione degli Enti locali, ulteriori innovazioni sono state introdotte con la legge di bilancio per il 2020 (L. 160/2019) con particolare riferimento all'esercizio del potere impositivo, fermo restando il quadro delle diverse modalità

(sezione I) e di quelli che svolgono esclusivamente le funzioni e le attività di supporto propedeutiche all'accertamento e alla riscossione delle entrate degli Enti locali e delle società da essi partecipate (sezione II). In particolare, il regolamento reca le caratteristiche dei soggetti gestori iscritti alla sezione I dell'albo. Si tratta di società che svolgono attività di liquidazione, accertamento e riscossione dei tributi e altre entrate e a esse propedeutiche e i cui soci non esercitano il controllo su altri soggetti iscritti all'albo e attività di commercializzazione della pubblicità.

¹⁰ Al riguardo, si ricorda che è prevista la possibilità di effettuare il servizio in forma associata, che consentirebbe, ad esempio, ai Comuni di piccole dimensioni di sopperire alla strutturale carenza di personale interno da destinare al servizio.

¹¹ In attuazione del comma 805 della legge di bilancio per il 2020, il DM 101/2022 contiene il regolamento per l'iscrizione allo speciale albo dei gestori dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali istituito presso il MEF dei soggetti affidatari del servizio di accertamento e riscossione

organizzative del servizio di riscossione. In particolare, è stata prevista l'estensione anche agli Enti locali del versamento diretto delle entrate da riscossione e il potenziamento dell'accesso ai dati da parte dei soggetti affidatari del servizio di riscossione. Tutte le somme a qualsiasi titolo riscosse appartenenti agli Enti locali devono essere riversate direttamente alla tesoreria dell'Ente, eliminando la precedente limitazione alla sola parte da versamento spontaneo. Inoltre, viene potenziato e disciplinato l'accesso ai dati dell'Anagrafe tributaria da parte dei soggetti affidatari del servizio per il tramite del soggetto committente al fine di effettuare verifiche sulla situazione debitoria e patrimoniale dei soggetti debitori. L'intervento, tuttavia, più significativo è quello che ha introdotto, anche per gli Enti locali, l'istituto dell'accertamento esecutivo, equiparando in tutto e per tutto la procedura di riscossione tra tributi erariali e quelli locali.

Il provvedimento ha consentito, dal 1° gennaio 2020, di emettere un unico atto di accertamento con requisiti di titolo esecutivo¹². L'accertamento, in quanto atto esecutivo, deve quindi indicare anche l'intimazione ad adempiere e i relativi termini, compreso che si tratta di titolo atto a innescare le procedure esecutive in caso di mancato pagamento entro i termini.

Va tuttavia considerato che, sebbene abbia rappresentato un potenziamento efficace degli strumenti per la riscossione,

l'estensione dell'accertamento esecutivo alle entrate degli Enti locali ha coinciso con la sospensione dell'attività di riscossione durante la crisi pandemica, che ne ha quindi ritardato gli effetti in termini di *performance*¹³.

Ulteriori innovazioni sono state introdotte con il D.Lgs. 110/2024 attuativo dell'articolo 18 della legge delega di riforma fiscale (L. 111/2023) in materia di riordino del sistema nazionale di riscossione. Esso contiene, tra le altre, una serie di previsioni che auspicabilmente dovrebbero incrementare l'efficienza dei sistemi di riscossione attraverso la semplificazione delle procedure, il potenziamento dell'interoperabilità delle banche dati e l'assegnazione di obiettivi di risultato. Nell'ambito della convenzione tra il Ministero dell'Economia e delle finanze e l'AdeR è stata prevista una pianificazione che raggruppi gli atti impositivi per codice fiscale. Tale razionalizzazione potrebbe portare a una semplificazione delle procedure di riscossione, sia per l'agente della riscossione sia per il contribuente, oltre che a una riduzione dei tempi di recupero coattivo.

Due ulteriori innovazioni inserite nel decreto attuativo potrebbero tuttavia avere effetti incerti, se non negativi, sul recupero delle somme evase e sulla gestione finanziaria degli Enti locali. La prima è rappresentata dal discarico automatico che

¹² L'accertamento esecutivo si applica alle entrate degli Enti locali sia tributarie che extratributarie, ad eccezione degli atti emessi per violazioni del codice della strada.

¹³ Per i dettagli sulla sospensione dell'attività di accertamento e riscossione durante il periodo pandemico si vedano Ufficio parlamentare di bilancio (2021), "Memoria del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio sul DDL AS 2144 di

conversione del DL 22 marzo 2021, n. 41 recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza da COVID-19", 8 aprile e Ufficio parlamentare di bilancio (2021), "Audizione del Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito delle audizioni preliminari all'esame del disegno di legge di bilancio per il 2022", 23 novembre.

può essere attivato dall'agente della riscossione quando per il recupero del credito è stata espletata infruttuosamente ogni azione di recupero coattivo possibile e il credito è ritenuto ormai inesigibile. In particolare, le quote affidate all'AdeR dal 1° gennaio 2025 e non riscosse entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di affidamento potranno essere automaticamente discaricate o se ne potrà chiedere il discarico anticipato. La seconda innovazione, introdotta anche per mitigare parzialmente gli effetti negativi sulle entrate della precedente, è la possibilità di riaffidamento dei carichi da parte dell'Ente creditore nel caso in cui il credito non sia prescritto ed emergano nuovi elementi patrimoniali e reddituali del debitore o a suo carico vengano affidati nuovi carichi¹⁴.

Un'ultima considerazione attiene ai diversi provvedimenti di definizione agevolata dei carichi pendenti (cosiddette rottamazioni delle cartelle e saldo e stralcio) introdotti nel corso dell'ultimo decennio, compresi quelli di annullamento dei debiti residui. Da ultimo, la legge di bilancio per il 2023 (L. 197/2022) ha previsto la possibilità di annullamento dei debiti di importo residuo fino a 1.000 euro risultanti dai singoli

carichi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2015, anche se ricompresi nelle forme di definizione agevolata (rottamazione ter, definizione agevolata delle risorse proprie UE e saldo e stralcio) riferite ai debiti affidati dal 2000 al 2017¹⁵. Misure di questo tipo se, da un lato, possono essere considerate a beneficio sia dei contribuenti sia dell'agente della riscossione con riferimento alla gestione del magazzino dei crediti residui, dall'altro, disincentivano la *compliance* e potrebbero avere ripercussioni negative sui bilanci degli Enti locali, visti gli importi dei carichi coinvolti¹⁶.

L'analisi che segue ha l'obiettivo di analizzare i fattori determinanti per spiegare i risultati di riscossione della Tari da parte degli Enti locali. Non vengono, tuttavia, approfonditi gli effetti sulle *performance* di riscossione della scelta del modello organizzativo da parte dell'Ente, che, anche in considerazione di una limitata disponibilità di dati, saranno oggetto di un approfondimento futuro. Al riguardo, si segnalano i risultati di una recente indagine condotta dall'IFEL su base campionaria dai quali emerge che, con riferimento alla Tari, per la fase di

¹⁴ Se, ad esempio, il discarico automatico è avvenuto per accertata nullatenenza del debitore e l'Ente creditore entra in possesso di nuovi elementi reddituali o patrimoniali che possono far ritenere il debito esigibile, l'Ente creditore stesso, se il credito non è prescritto, può comunicare i nuovi elementi informativi in suo possesso entro il 31 dicembre del quinto anno successivo all'affidamento del carico, in modo che l'AdeR possa procedere al recupero.

¹⁵ Questa misura ricalca analoghi provvedimenti contenuti: 1) nella L. 228/2012, che ha stabilito l'annullamento dei crediti inferiori a 2.000 euro iscritti a ruolo fino al 31 dicembre 1999; 2) nel DL 119/2018, che ha previsto l'annullamento dei debiti di importo residuo fino a 1.000 euro; 3) nel DL 41/2021, che ha introdotto lo stralcio dei debiti di importo residuo fino a 5.000 euro rivolto, tuttavia,

esclusivamente alle persone fisiche che nel 2019 avevano percepito un reddito imponibile non superiore a 30.000 euro. Per maggiori dettagli sugli interventi di definizione agevolata dei carichi pendenti, si veda Ufficio parlamentare di bilancio (2022), "Audizione della Presidente dell'Ufficio parlamentare di bilancio nell'ambito dell'attività conoscitiva preliminare all'esame del disegno di legge recante bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025", 5 dicembre.

¹⁶ Analoghe considerazioni sono state espresse in Corte dei Conti (2024), "Relazione sulla gestione finanziaria degli enti locali. Esercizi 2021-2023", Deliberazione n. 13/SezAut/2024/Frg.

riscossione ordinaria e per l'attività di accertamento fiscale, il modello organizzativo prevalentemente scelto è quello della gestione diretta da parte dell'Ente, seguito dalla gestione diretta con supporti esterni e da società *in house*. Per quanto riguarda invece l'attività di riscossione coattiva, questa è affidata principalmente a concessionari esterni iscritti alla sezione I dello speciale albo istituito presso il MEF (41,42 per cento) e all'AdeR (32,22 per cento)¹⁷.

3. La disciplina della Tari

La Tari è stata introdotta nel 2014 in sostituzione della Tares. La sua disciplina è estremamente complessa perché a determinarla concorrono sia la normativa che riguarda il tributo, sia quella specifica relativa alla gestione dei rifiuti (sistemi di misurazione e metodi di tariffazione) e alla regolazione dei costi.

La Tares è rimasta in vigore per il solo 2013 e ha sostituito, a sua volta, i precedenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti (Tarsu, Tia1 e Tia2). La Tari è stata introdotta come parte integrante dell'imposta unica comunale (IUC), che comprendeva anche l'Imu e la Tasi. A decorrere dal 2020, l'IUC è stata abolita, così come la Tasi, e sono rimaste in vigore solo l'Imu e la Tari come tributi indipendenti.

Il prelievo della Tari è commisurato e vincolato alla copertura integrale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti¹⁸

¹⁷ Per maggiori dettagli si veda IFEL (2024), "Indagine conoscitiva sullo stato della fiscalità locale e sui modelli organizzativi per la gestione delle entrate", 10 dicembre.

¹⁸ Sono esclusi dal perimetro di applicazione della Tari i costi relativi ai rifiuti speciali, al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.

determinati secondo il metodo normalizzato (previsto dal DPR 158/1999), che dal 2020 è disciplinato dall'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA).

La tassa è dovuta da chiunque possieda o detenga locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti (utenze domestiche e non domestiche), **se suscettibili di produrre rifiuti urbani**. I Comuni che hanno sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti conferiti al servizio pubblico (DM 20 aprile 2017) possono optare per il prelievo di carattere corrispettivo (Tari tariffa corrispettiva) in luogo della Tari tributo. In tal caso, la spesa è gestita e il prelievo è riscosso direttamente dal gestore del servizio al di fuori dei bilanci comunali.

Dalla combinazione dei criteri di tariffazione, più o meno collegati alle quantità di rifiuti prodotti dalle singole utenze, con le tipologie di prelievo (tributo o tariffa corrispettiva) **derivano quattro principali regimi di tariffazione¹⁹: Tari tributo presuntivo** (L. 147/2013, art. 1, c. 652), **Tari tributo normalizzato** (L. 147/2013, art. 1, c. 651 e DPR 158/1999), **Tari tributo puntuale** (Tarip; DPR 158/1999) e **Tari tariffa corrispettiva** (Taric; L. 147/2013, art. 1, c. 668)²⁰.

La Tari è composta di una componente fissa e una variabile. La componente fissa serve a coprire i costi indivisibili della gestione dei rifiuti come quelli di

¹⁹ Si veda al riguardo IFEL (2022), "La regolazione sui rifiuti urbani. Guida alla predisposizione del PEF secondo il metodo tariffario rifiuti (MTR-2) ARERA".

²⁰ Esistono numerose variazioni anche all'interno dei quattro regimi indicati. ARERA nel 2024 ha avviato un'indagine conoscitiva con riferimento ai corrispettivi applicati negli anni 2022 e 2023 (Delibera n. 41 del 6 febbraio 2024).

investimento e di pulizia delle strade, nonché i costi amministrativi legati alla gestione e alla riscossione della tassa. **Il riparto della componente fissa avviene principalmente sulla base della superficie dei locali e delle aree scoperte indipendentemente dalla tipologia di utenza**²¹.

La componente variabile della tariffa serve a coprire i costi relativi alla raccolta, al trasporto, al trattamento e allo smaltimento dei rifiuti. Per il riparto si applicano i criteri in funzione del regime della Tari. Nel caso della Tari tributo presuntivo e normalizzato, per seguire il principio “chi inquina paga”²², essa è calibrata sulla capacità di produzione di rifiuti in base ai soli criteri presuntivi.

Per le utenze domestiche si utilizza la numerosità dei nuclei familiari residenti. Per quelle non domestiche nel caso della Tari tributo presuntivo i criteri del riparto sono rappresentati dalla quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte, nonché dal costo del servizio dei rifiuti (L. 147/2013, art. 1, c. 652); nel caso della Tari tributo normalizzato il riparto è commisurato alla capacità di produrre rifiuti per metro quadro di superficie come indicato nel DPR 158/1999.

Se i Comuni si avvalgono di sistemi di misurazione del conferimento dei rifiuti da parte delle utenze, sia in regime Tarip che

Taric, la parte variabile della tariffa è calcolata sulla base di quantificazioni puntuali. In questo caso, gli Enti applicano il metodo di tariffazione coerente non soltanto con il principio “chi inquina paga”, ma anche con la sua evoluzione in “paga per quello che butti”²³. La tariffazione della parte variabile in questi casi può tenere conto anche della qualità di rifiuti conferiti (DM 20 aprile 2017, art. 9).

Dal 2021, indipendentemente dal regime di tariffazione della Tari, le utenze non domestiche possono decidere di non utilizzare il servizio pubblico per la raccolta dei propri rifiuti e rivolgersi a soggetti esterni che avviano a recupero tutti i rifiuti prodotti (D.Lgs. 116/2020). In questo caso, esse pagano al Comune solo la componente fissa della tariffa Tari.

La determinazione dei costi di gestione dei rifiuti segue il metodo normalizzato, previsto dal DPR 158/1999 e innovato dall'ARERA. È quest'ultima che stabilisce i criteri per il calcolo dei costi efficienti (fissi e variabili) da coprire con la Tari senza però entrare nel merito dei criteri di riparto, lasciando la tariffazione alla competenza dei Comuni.

In questo studio, non disponendo delle informazioni di dettaglio sui regimi di tariffazione della Tari applicati dai singoli

²¹ Tra i criteri di riparto della parte fissa della tariffa nei regimi di tariffazione puntuale si usa anche il numero dei componenti del nucleo familiare. Per maggiori informazioni al riguardo, si rinvia a Ref.ricerche (2022), “Tariffazione puntuale 2.0: più equa, trasparente e corrispettiva”, Position paper n. 2027 del 29 marzo.

²² La Direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio stabilisce un quadro giuridico per la gestione dei rifiuti nella UE finalizzato alla protezione dell'ambiente e della salute umana. L'articolo 14 stabilisce che, secondo il principio “chi inquina

paga”, “i costi della gestione dei rifiuti sono sostenuti dal produttore iniziale o dai detentori del momento o dai detentori precedenti dei rifiuti”.

²³ Nella Direttiva 2018/851/CE del Parlamento europeo e del Consiglio il principio “pago quanto butto” è declinato nella necessità di adottare regimi di tariffe “che gravano sui produttori di rifiuti sulla base della quantità effettiva di rifiuti prodotti e forniscono incentivi alla separazione alla fonte dei rifiuti riciclabili e alla riduzione dei rifiuti indifferenziati”.

Comuni nel periodo 2016-2023, per scongiurare confronti tra modalità di contabilizzazione del gettito tra loro molto diverse²⁴, sono stati esclusi dall'analisi i Comuni che non hanno valorizzato nei bilanci le voci relative al tributo per la gestione dei rifiuti nel titolo 1 delle entrate²⁵ o che non hanno riportato la spesa per il servizio di raccolta e smaltimento di rifiuti. Sono stati esclusi, inoltre, gli Enti che hanno valori relativi alla Tari e alla spesa di gestione dei rifiuti inferiori al 25° e al 10° percentile delle rispettive distribuzioni nel periodo di osservazione. La numerosità dei Comuni selezionati con le regole descritte e la loro distribuzione territoriale e per dimensione demografica sono riportate nella tabella A.1 in Appendice.

4. La Tari e i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti

La Tari è il secondo tributo comunale per importanza dopo l'Imu, con un gettito pari a 10,5 miliardi nel 2023; seguono, a una certa distanza, l'addizionale comunale Irpef e le entrate tributarie minori (fig. 1).

L'incidenza della Tari sul complesso delle entrate tributarie comunali è particolarmente elevata nei Comuni del Sud.

Ai Comuni selezionati per le analisi riportate in questo Focus, che rappresentano nel 2023 il 76,4 per cento del totale, corrispondono entrate relative alla Tari pari a 10,1 miliardi²⁶.

Considerando che la Tari è commisurata ai costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti e che il suo accertamento contabile non dipende dal momento della riscossione (par. 5), le differenze nei valori accertati della tassa tra i diversi Enti locali dovrebbero essere direttamente proporzionali a quelle dei costi sostenuti²⁷.

Nella figura 2 sono riportati i valori accertati della Tari, espressi in euro *pro capite*, suddivisi per macro-area e fasce demografiche dei Comuni. **Per i Comuni del Nord si rilevano importi mediamente inferiori rispetto a quelli del Centro e del Sud²⁸. Emerge, inoltre, una correlazione**

²⁴ Nel caso della Tari tributo, il gettito e la rispettiva spesa sono contabilizzati interamente nei bilanci dei Comuni; in quello della Tari corrispettiva (Taric), tutto è gestito al di fuori del bilancio comunale; infine, in quello della Tari tributo puntuale (Tarip), la parte fissa può essere contabilizzata tra le entrate tributarie e quella variabile tra le extratributarie.

²⁵ Nei bilanci comunali il gettito relativo alla gestione dei rifiuti è contabilizzato oltre che con il codice tributo Tari anche con il codice tributo Tares. Ciò è molto probabilmente dovuto al fatto che il regime della tariffazione Tari tributo presuntivo corrisponde sostanzialmente alla disciplina della Tares.

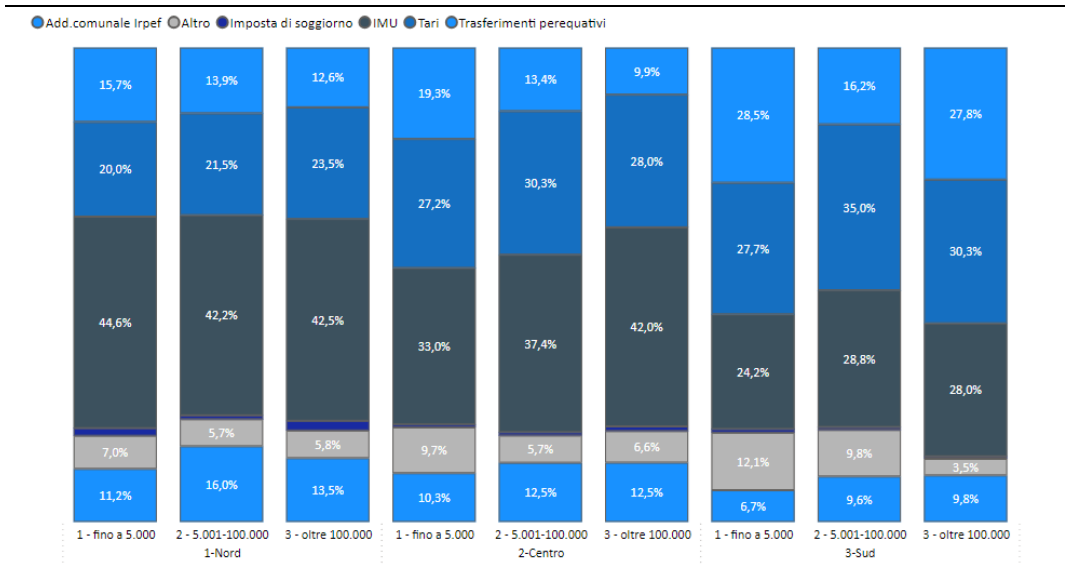
²⁶ I Comuni esclusi sono di piccole dimensioni, non hanno valori contabilizzati nel bilancio o riportano

importi molto contenuti. Nella maggior parte dei casi adottano il regime Taric e Tarip.

²⁷ L'importo accertato per la Tari può non corrispondere esattamente ai costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti per la parte derivante dalle attività di verifica e controllo.

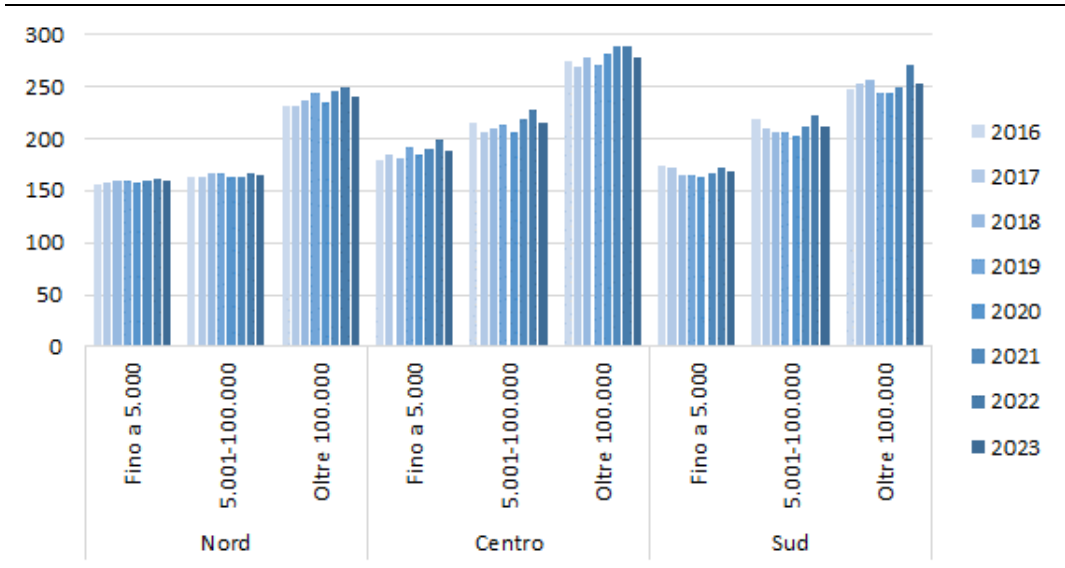
²⁸ Considerando che la Tari grava sia sulle utenze domestiche che non domestiche, è stata analizzata la distribuzione per macro-aree e fasce demografiche dell'accertamento per le superfici catastali dei gruppi B e C (non residenziali). I risultati confermano maggiori oneri della Tari al Centro e al Sud rispetto al Nord anche sui valori espressi per superficie, con differenze ancora più marcate.

Fig. 1 – Composizione delle entrate tributarie dei Comuni per area geografica e classe demografica
(accertamenti, valori percentuali medi)



Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

Fig. 2 – Tari accertata per macro-area e classe dimensionale dei Comuni (1)
(euro pro capite)



Fonte: elaborazioni su dati dei Rendiconti Bdap (aggiornamento a ottobre 2024) e Istat.

(1) I Comuni considerati sono quelli per i quali sono disponibili i dati sui costi della gestione dei rifiuti di fonte ISPRA.

positiva tra tali importi e la dimensione demografica degli Enti²⁹.

Per comprendere i fattori che determinano le differenze della Tari per macro-area e per dimensione comunale, è necessario analizzare i costi del servizio di raccolta e di smaltimento dei rifiuti di fonte ISPRA³⁰.

Nel 2022, l'ultimo anno per cui sono disponibili i dati, oltre il 60 per cento dei costi totali del servizio è stato determinato dalla componente variabile (corrispondente alla parte variabile della tariffa Tari). Questa componente, rappresentata da costi direttamente legati alle operazioni di raccolta, trasporto, smaltimento e trattamento dei rifiuti (indifferenziati e differenziati) è fortemente influenzata dalla presenza e dalle caratteristiche degli impianti di trattamento dei rifiuti nelle diverse Regioni. La quota restante dei costi è costituita dalla componente fissa (la parte fissa della tariffa Tari) che comprende i costi di lavaggio stradale, quelli amministrativi (come l'emissione delle bollette, la gestione dell'anagrafe delle

utenze, ecc.) e, infine, quelli di remunerazione del capitale³¹ (fig. 3).

Le differenze tra macro-aree nei costi di gestione dei rifiuti e, dunque, nel livello della Tari, sono principalmente dovute ai costi variabili, legati a fattori esogeni alle scelte comunali come la dotazione impiantistica delle Regioni per il trattamento e lo smaltimento dei rifiuti (fig. 4).

Si segnala che i dati dei Comuni del Centro, soprattutto quelli relativi ai costi fissi, risentono dalla presenza del Comune di Roma Capitale.

Quelle tra Comuni di diversa dimensione demografica dipendono, invece, sia dai costi fissi che da quelli variabili, presumibilmente in funzione della relazione diretta tra la maggiore complessità del servizio e la scala dimensionale degli Enti (fig. 5).

Per rendere la Tari uno strumento efficace per disincentivare la produzione dei rifiuti è cruciale che l'onere della tassa sia strettamente legato alla quantità di rifiuti prodotti non solo all'interno dello stesso Comune, ma anche a livello intercomunale. La riduzione dei divari territoriali nella

²⁹ Questo lavoro fornisce un confronto intercomunale del carico fiscale medio derivante dalla Tari tributo. L'assenza di dati puntuali sulla tariffazione della Tari a livello comunale sia in regime tributo che in regime di tariffa, in particolare sul riparto dei costi complessivi tra utenze domestiche e non domestiche e sulla calibrazione della tariffa in base alla produzione dei rifiuti, impedisce di analizzare gli effetti del passaggio dalla Tari tributo – con il carico fiscale prevalentemente legato alla superficie degli immobili (indicatore correlato alla ricchezza e, dunque, più simile al tributo di carattere patrimoniale che colpisce anche le prime abitazioni (Messina, G., Savegnago, M. e Sechi, A. (2018), "Il prelievo locale sui rifiuti in Italia: *benefit tax* o imposta patrimoniale (occulta)?", *Questioni di economia e finanza*, n. 474, Banca d'Italia) – alla Tari tariffa corrispettiva (Tarip e Taric), più vicina al concetto di *benefit tax*.

³⁰ I dati ISPRA si riferiscono principalmente ai singoli Comuni. Nel caso di gestioni associate del servizio, che

quindi coinvolgono più Comuni, i dati aggregati sono stati ripartiti tra gli Enti partecipanti in base alla popolazione comunale al fine di consentire il confronto con i dati di bilancio relativi all'accertamento contabile e alla riscossione della Tari.

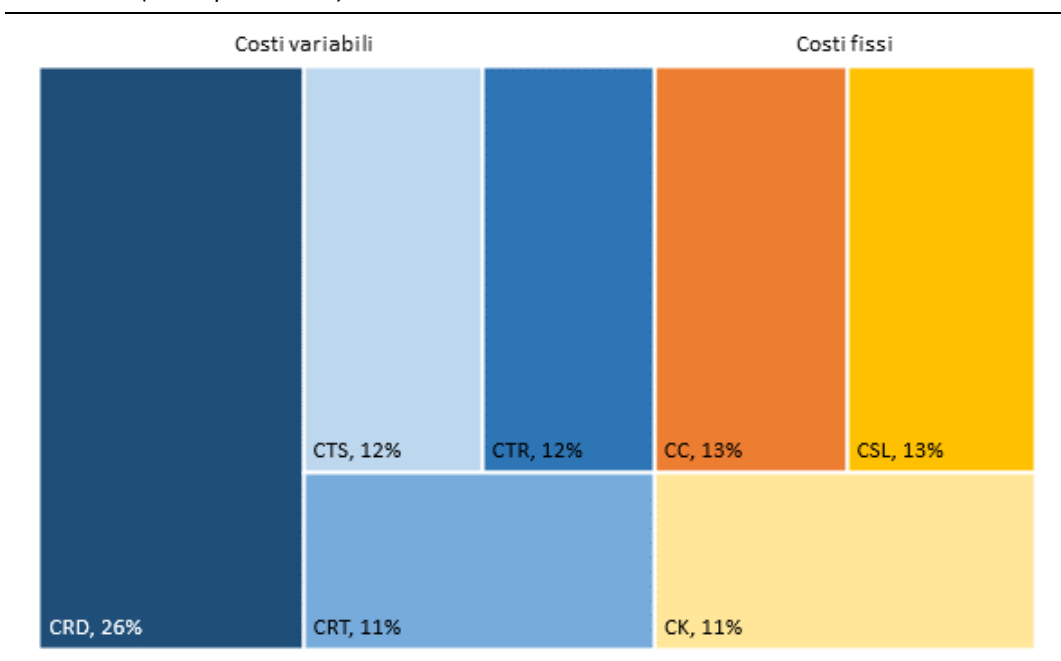
³¹ Di particolare interesse per l'analisi sono i costi di remunerazione del capitale che, oltre alle quote di ammortamento del capitale investito, possono comprendere anche l'eventuale parte relativa alla tassa non riscossa. Tuttavia, non si dispone dell'informazione di dettaglio sufficiente per valutare la loro incidenza. Si ricorda che il metodo tariffario di ARERA prevede che, ai fini di garantire la copertura integrale dei costi del servizio, i Comuni possono considerare tra gli oneri da coprire con la tassa nei successivi esercizi finanziari le quote di Tari non riscossa (che raggiunge l'80 per cento degli accantonamenti al Fondo crediti di dubbia esigibilità; par. 6).

distribuzione degli impianti di trattamento dei rifiuti è, inoltre, la condizione fondamentale per riequilibrare i costi della Tari e rendere il sistema più equo.

Al superamento di tali divari territoriali dovrebbe contribuire il Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) che, nell'ambito della Missione 2 "Rivoluzione verde e transizione ecologica", fissa la realizzazione di specifici *target* per la raccolta differenziata e la riduzione delle discariche abusive³². Nell'attesa della loro attuazione, va rilevato che nel 2022 i rifiuti urbani sono stati prodotti per il 48 per cento al Nord, il 21 al Centro e il 31 al Sud. A

fronte di tale produzione, il numero degli impianti per la gestione di rifiuti urbani è pari a 348 nel Nord, 117 nel Centro e 189 nel Sud. Con riferimento agli impianti di incenerimento, il 71,5 per cento dei rifiuti è stato trattato al Nord, il 9,7 al Centro e il 18,8 al Sud. Lo smaltimento in discarica ha continuato a essere più rilevante al Sud: 43,4 per cento, contro il 30,5 nel Centro e il 26 al Nord. Relativamente alla frazione organica dei rifiuti, si segnala una scarsa dotazione del Centro e del Sud, che ha comportato la movimentazione di rilevanti quantità di rifiuti organici da queste aree verso gli impianti nel Nord³³.

Fig. 3 – Composizione del costo per il servizio di gestione dei rifiuti nel 2022 (1)
(valori percentuali)



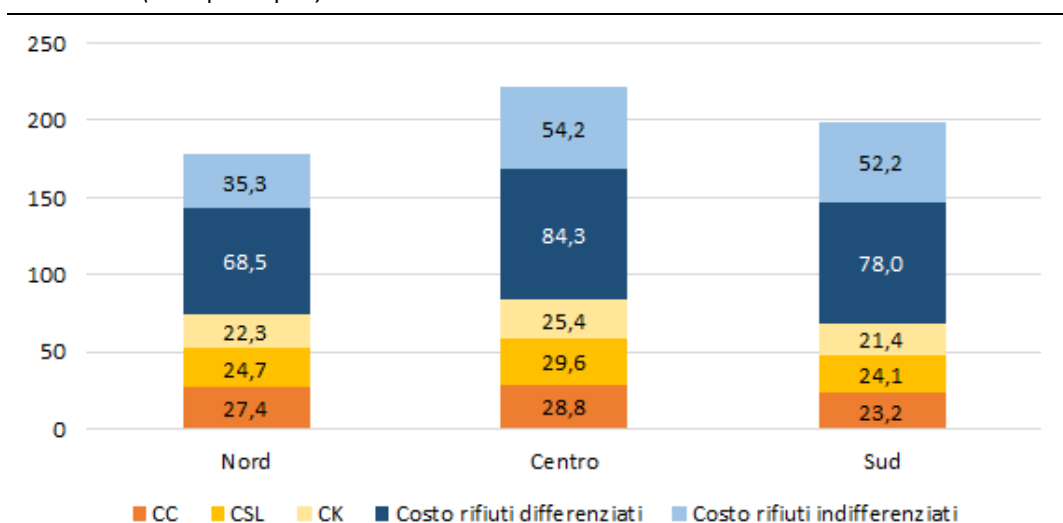
Fonte: elaborazioni su dati ISPRA. Legenda: CRT, costi di raccolta e trasporto dei rifiuti urbani indifferenziati; CTS, costi di trattamento e smaltimento dei rifiuti urbani indifferenziati; CRD, costi di raccolta e trasporto dei rifiuti urbani differenziati; CTR, costi di trattamento e riciclo dei rifiuti urbani differenziati; CSL, costi di spazzamento e lavaggio delle strade; CC, costi comuni amministrativi; CK, costi di remunerazione del capitale. (1) I dati dei costi di gestione non includono i ricavi derivanti dalla vendita di materiali e di energia recuperati dai rifiuti. Per garantire la comparabilità dei dati con le altre analisi nel presente lavoro, si considerano i costi dei Comuni che hanno nei Rendiconti le entrate tributarie relative alla Tari e gli impegni di spesa per il servizio rifiuti.

³² I *target* della raccolta differenziata prevedono entro il 2023 una riduzione di 20 punti percentuali del *gap* tra la regione con il peggiore risultato valutato nel 2019 (Sicilia) e la media nazionale; per il 2024 è prevista la riduzione di 20 punti percentuali del *gap* tra la media delle tre regioni peggiori (Sicilia, Basilicata e Calabria) rispetto a quella delle tre

migliori (Veneto, Sardegna e Trentino-Alto Adige). Si veda al riguardo Ufficio parlamentare di bilancio (2022), "Audizione della Presidente dell'UPB sull'assetto della finanza territoriale e sulle linee di sviluppo del federalismo fiscale", 5 maggio.

³³ Si veda al riguardo ISPRA (2023), "Rapporto rifiuti urbani. Edizione 2023".

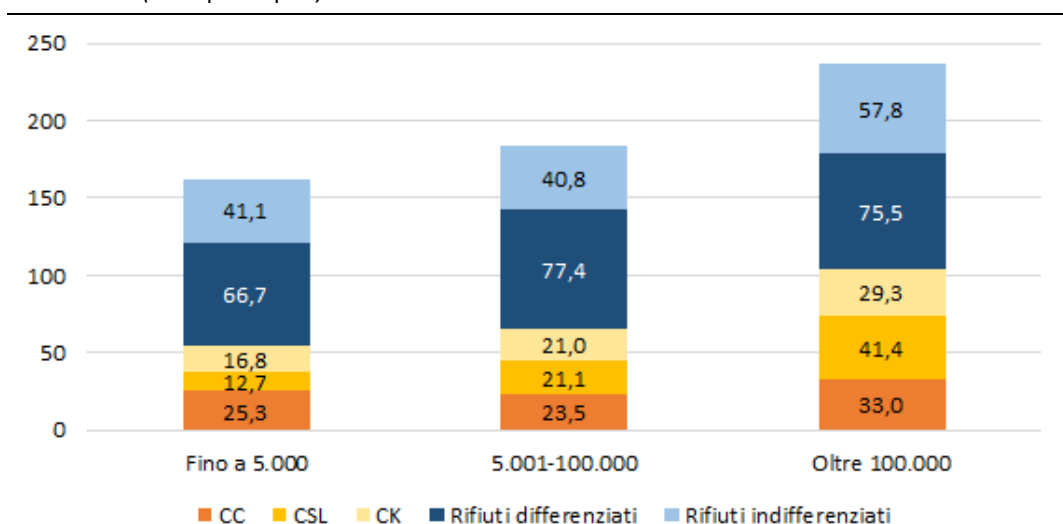
Fig. 4 – Costi variabili per rifiuti differenziati (CRD e CTR) e indifferenziati (CRT e CTS) e costi fissi (CSL, CC, CK) del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti del 2022 distinti per macro-aree (euro pro capite)



Fonte: elaborazioni su dati ISPRA e Istat.

(1) I dati dei costi di gestione non includono i ricavi derivanti dalla vendita di materiali e di energia recuperati dai rifiuti. Per garantire la comparabilità dei dati con le altre analisi nel presente lavoro, si considerano i costi dei Comuni per i quali nei Rendiconti ci sono sia le entrate tributarie relative alla Tari sia gli impegni di spesa del servizio rifiuti. I dati del Centro, soprattutto quelli relativi ai costi fissi, risentono dalla presenza del Comune di Roma Capitale.

Fig. 5 – Costi variabili per rifiuti differenziati (CRD e CTR) e indifferenziati (CRT e CTS) e costi fissi (CSL, CC, CK) del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti del 2022 per fasce demografiche dei Comuni (euro pro capite)



Fonte: elaborazioni su dati ISPRA e Istat.

(1) I dati dei costi di gestione non includono i ricavi derivanti dalla vendita di materiali e di energia recuperati dai rifiuti. Per garantire la comparabilità dei dati con le altre analisi nel presente lavoro, si considerano i costi dei Comuni che hanno nei Rendiconti le entrate tributarie relative alla Tari e gli impegni di spesa del servizio rifiuti.

5. La riscossione e l'evasione della Tari

La Tari, come già menzionato, è vincolata all'integrale copertura dei costi di gestione dei rifiuti a livello comunale. A differenza di altri tributi, Imu inclusa, per la Tari non è definibile una forma di *tax gap* propriamente inteso e il recupero dell'evasione oltre il valore di accertamento contabile attraverso la riscossione dei ruoli non determina un aumento del prelievo complessivo, ma piuttosto la sua redistribuzione tra i contribuenti negli esercizi successivi. Pertanto, **in questo lavoro l'evasione della Tari è misurata dallo scostamento tra il gettito e il valore accertato.**

5.1. Gli indicatori di compliance e di riscossione coattiva

Il fenomeno della mancata riscossione della Tari è analizzato guardando sia al lato della *compliance* dei contribuenti sia a quello dell'efficacia dei Comuni nella riscossione coattiva dei crediti tributari. **Come indicatore di *compliance* si considera la riscossione in conto competenza dei crediti Tari divenuti esigibili nell'esercizio e come indicatore della capacità di riscossione coattiva la riscossione in conto residui dei crediti**

accumulati negli esercizi precedenti (*stock* dei residui attivi al netto del riaccertamento³⁴⁾³⁵.

L'indicatore della riscossione in conto competenza dei crediti divenuti esigibili può variare tra le diverse tipologie di entrata perché influenzato dalla modalità specifica di accertamento. I tributi comunali autoliquidati, come l'Imu e l'imposta di soggiorno, sono soggetti ad accertamento per cassa. Ciò significa che il valore dei rispettivi accertamenti nei rendiconti si basa direttamente sugli importi incassati nell'esercizio³⁶. L'accertamento diverso da quello per cassa per i tributi autoliquidati avviene con l'emissione di avvisi di accertamento, a seguito delle attività di verifica e controllo, e gli importi iscritti nel bilancio sono indipendenti da quanto riscosso. Pertanto, l'indicatore della riscossione in conto competenza per i tributi locali autoliquidati ha senso soltanto se riferito ai crediti emessi a seguito delle attività di verifica e controllo. Per le entrate accertate non per cassa, come la Tari e quelle extratributarie (le multe/sanzioni e i proventi dell'erogazione di servizi), l'accertamento corrisponde al valore complessivo dei ruoli emessi nel corso dell'esercizio, a seguito sia dell'ordinaria gestione sia di verifiche e controlli.

Le variabili che compongono i due indicatori – gli importi dell'accertamento contabile, la riscossione in conto competenza e in conto residui e lo *stock* dei residui attivi dopo il riaccertamento – hanno dimensione e andamento differente nel tempo (tab. 1).

³⁴ Il riaccertamento ordinario dei residui (art. 228 del D.Lgs. 267/2000 e principio contabile allegato 4/2 del D.Lgs. 118/2011) prevede la valutazione annuale dei residui secondo il loro grado di esigibilità. I residui attivi con "anzianità" inferiore a tre anni si presumono esigibili e nel caso in cui l'Ente intenda eliminarli dal bilancio deve motivarlo. Nel caso di crediti con "anzianità" compresa tra tre e cinque anni, l'Ente deve motivarne sia il mantenimento sia lo stralcio. Per i crediti con "anzianità" superiore a cinque anni l'Ente deve fornire la motivazione in caso volesse mantenerli in bilancio.

³⁵ I due indicatori della riscossione – in conto competenza e in conto residui – fanno parte del piano degli indicatori, parte integrante dei bilanci di previsione e dei rendiconti degli Enti territoriali.

³⁶ Anche l'addizionale comunale Irpef è accertata per cassa. Tuttavia, in questo caso, l'accertamento presenta alcune peculiarità: i Comuni possono accertarla in misura pari alla somma degli incassi dell'anno precedente in conto residui e di quelli in conto competenza del secondo anno precedente, oppure sulla base di stime del Dipartimento delle politiche fiscali del MEF.

Tab. 1 – Accertamento, riscossione, riaccertamento e *stock* dei residui attivi al netto del riaccertamento della Tari
(milioni di euro)

	Accertamento	Riscossione in conto competenza	Riscossione in conto residui	Riaccertamento di residui attivi all'inizio dell'esercizio	Stock residui attivi all'inizio dell'esercizio dopo riaccertamento
2016	9.030,9	5.080,3	1.801,3	-489,9	7.389,8
2017	9.491,2	5.777,2	2.885,6	-396,0	9.201,9
2018	10.127,2	6.112,3	1.849,3	-704,1	12.551,2
2019	10.153,8	6.183,2	2.157,3	-894,0	14.219,9
2020	9.847,7	5.202,9	1.839,3	-1.363,9	15.037,1
2021	10.139,9	5.574,2	2.730,1	-1.529,4	16.517,4
2022	10.478,9	6.032,7	2.968,8	-1.171,3	16.755,2
2023	10.096,3	5.940,9	2.616,0	-1.468,9	15.289,2

Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

Sul riaccertamento dei residui attivi e, di conseguenza, sullo *stock* dei residui del primo triennio osservato ha influito l'introduzione dal 2016 della contabilità armonizzata e, in particolare, il riaccertamento straordinario realizzato nel passaggio a tale tipo di contabilità e l'adozione del metodo semplificato per il calcolo degli accantonamenti al FCDE nel triennio 2016-18. La flessione nell'accertamento e nella riscossione della Tari osservata nel 2020 è verosimilmente attribuibile agli effetti della pandemia e alle conseguenti misure di sostegno ai Comuni³⁷.

L'accuratezza dei due indicatori (riscossione in conto competenza e riscossione in conto residui) nel cogliere il fenomeno del mancato versamento della Tari risente della possibilità di rateizzare il pagamento del tributo in almeno due rate semestrali. Ciò determina pagamenti spontanei dell'ultima rata nei primi mesi dell'anno successivo a quello di competenza e quindi la loro contabilizzazione tra gli incassi in conto residui. Il fenomeno è particolarmente frequente tra i Comuni del

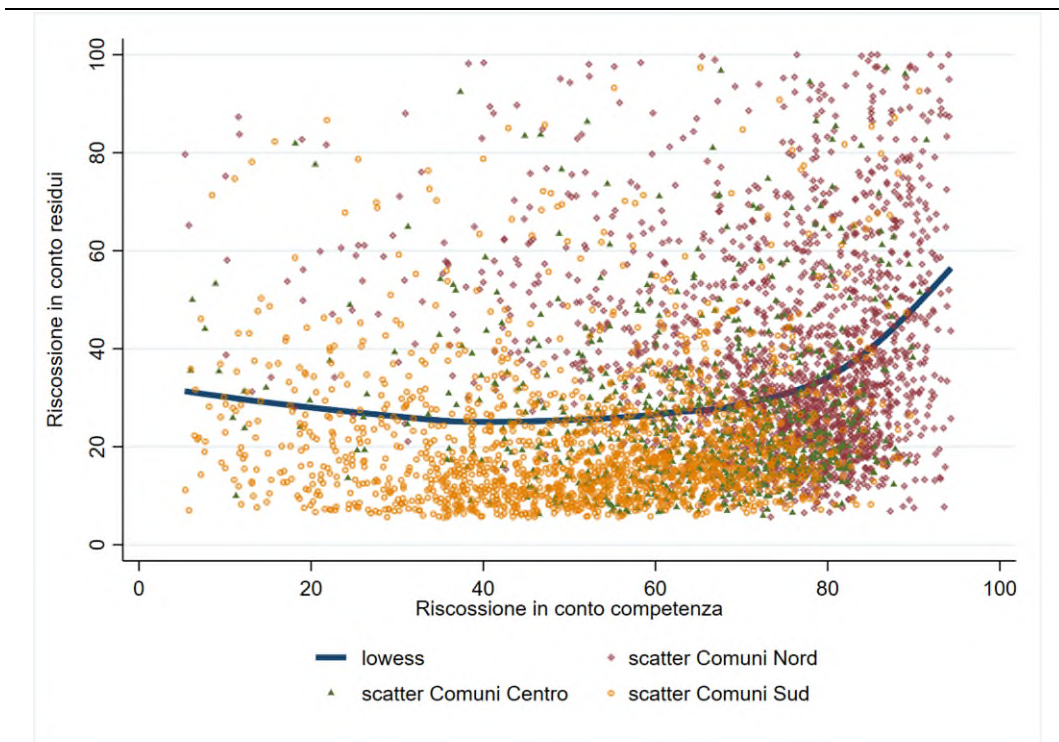
Sud, come emerge dalla figura 6 in cui per valori della riscossione in conto competenza inferiori al 60 per cento dell'accertamento si osserva una correlazione lievemente negativa tra questa e la riscossione in conto residui. Invece, per valori della riscossione in conto competenza superiori al 75-80 per cento, condizione presente soprattutto nei Comuni del Nord, la correlazione tra le due variabili diventa positiva, indicando plausibilmente situazioni di maggiore efficienza degli Enti nella gestione e riscossione della tassa e di maggiore *compliance*.

Pertanto, in assenza di dati più dettagliati sulle casistiche di riscossione in conto residui, bisogna tenere conto dell'esistenza di un'interazione tra le due variabili non necessariamente riconducibile a comportamenti evasivi o a inefficienze

³⁷ Nel 2020 e nel 2021 ai Comuni sono state erogate risorse per finanziare esenzioni relativamente ad alcuni tributi locali, inclusa la Tari, e a titolo di ristoro per le perdite di gettito dovute alla mancata riscossione durante la pandemia. Inoltre, il legislatore è intervenuto sulla gestione dei tributi

locali prevedendo due sospensioni: dall'8 marzo al 31 maggio 2020 quella di qualunque attività di liquidazione, accertamento e riscossione; dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021 quella della riscossione coattiva.

Fig. 6 – Riscossione della Tari in conto competenza e in conto residui
(valori percentuali medi 2016-2023)



Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

della riscossione³⁸, di cui si tiene conto nelle successive analisi.

5.2. I principali risultati delle analisi

L'indicatore della riscossione della Tari in conto competenza, adottato in questa analisi per misurare il grado di *compliance* alla tassa, ha un andamento stabile nel periodo 2016-2020, registra una diminuzione nel biennio 2020-21, dovuta principalmente alle conseguenze della crisi pandemica, e una graduale ripresa dal 2022. Quest'ultima è attribuibile soprattutto all'aumento degli incassi spontanei che si è verificato negli ultimi

anni nei Comuni con i tassi di riscossione in conto competenza storicamente più bassi (tab. 2).

Dai dati emerge una *performance* di riscossione da adeguamento spontaneo da parte degli Enti locali non particolarmente soddisfacente. Nel 2023, l'ultimo esercizio finanziario disponibile, metà degli Enti locali considerati nell'analisi ha riscosso in conto competenza meno del 71,4 per cento della Tari accertata. Il 10 per cento degli Enti con la riscossione più alta ha incassato più dell'88,3 per cento, mentre il 10 per cento dei Comuni meno virtuosi ha introitato meno del 40.

³⁸ Analoghe considerazioni erano emerse nel rapporto del Ministero dell'Interno – Osservatorio

sulla finanza e la contabilità degli Enti locali (2019), "Riscossione dei tributi locali e tax gap", 24 gennaio.

Tab. 2 – Distribuzione della riscossione della Tari in conto competenza
(valori percentuali)

	p10°	p25°	p50°	p75°	p90°
2016	33,5	57,3	76,1	85,9	92,1
2017	37,7	60,1	76,8	86,0	92,3
2018	42,0	61,0	76,9	85,6	91,7
2019	42,4	61,8	76,7	85,3	91,6
2020	24,8	47,2	65,3	79,0	87,4
2021	25,6	51,0	69,1	81,7	88,8
2022	34,5	54,9	71,5	81,7	88,8
2023	40,0	57,1	71,4	81,2	88,3

Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

La capacità di riscossione in conto residui risulta significativamente peggiore rispetto a quella in conto competenza. L'indicatore ha un andamento simile a quello descritto in precedenza, ma si colloca su livelli ampiamente inferiori (tab. 3). Sulla recente tendenza al rialzo potrebbero avere influito sia la ripresa della riscossione spontanea e coattiva dopo la sospensione disposta durante la pandemia, sia il primo operare dell'estensione dell'accertamento esecutivo all'attività di accertamento fiscale sui tributi locali. In particolare, **nel 2023 la metà dei Comuni considerati ha riscosso meno del 24,3 per cento dei residui attivi, con il 10 per cento degli Enti meno virtuosi che ha incassato meno del 9,1 per cento e il 10 per**

cento di quelli con la riscossione più alta più del 62,6. Le basse percentuali di riscossione dei residui attivi, confermando un andamento già noto per i maggiori tributi erariali³⁹, evidenziano le oggettive difficoltà che molti Enti incontrano nel recuperare il credito tributario quando questo non sia versato nei termini.

Per entrambi gli indicatori si rileva una marcata variabilità a livello territoriale, con i Comuni del Centro e del Mezzogiorno che registrano tassi di riscossione molto più contenuti. Le figure 7 e 8 illustrano, rispettivamente, il dettaglio territoriale degli indicatori di riscossione della Tari in conto competenza e in conto residui.

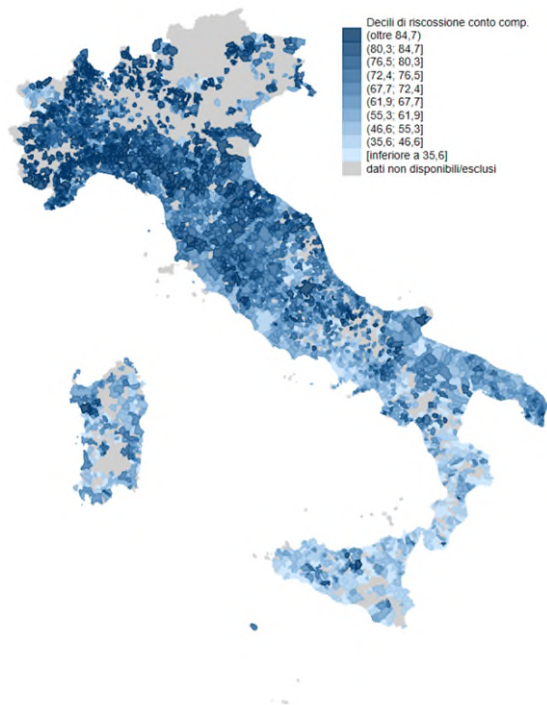
Tab. 3 – Distribuzione della riscossione della Tari in conto residui
(valori percentuali)

	p10°	p25°	p50°	p75°	p90°
2016	8,4	16,0	30,1	53,3	81,5
2017	7,5	13,2	23,8	43,6	72,1
2018	6,9	11,5	21,4	40,3	67,8
2019	6,5	11,1	19,7	36,5	61,3
2020	5,2	8,6	15,4	29,8	54,9
2021	9,0	14,7	25,1	42,4	65,4
2022	9,3	15,3	25,2	42,3	63,7
2023	9,1	14,6	24,3	40,4	62,6

Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

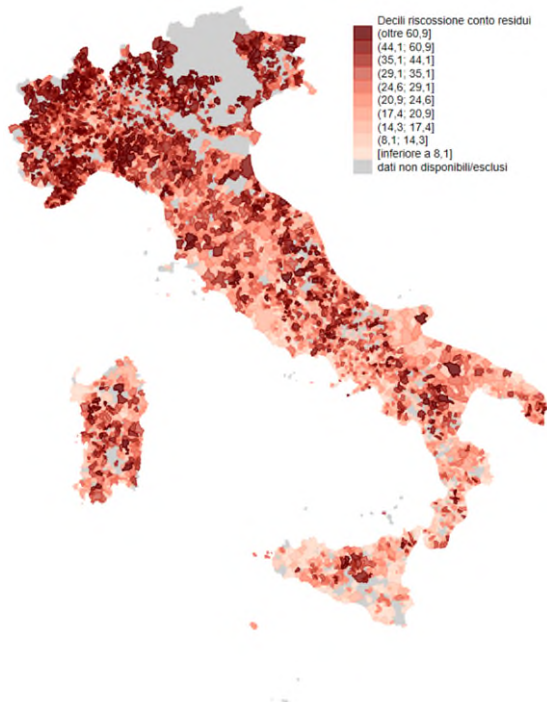
³⁹ A tale riguardo si veda Corte dei Conti (2024), "Relazione sul Rendiconto Generale dello Stato - Anno finanziario 2023".

Fig. 7 – Riscossione della Tari in conto competenza
(valori percentuali medi 2016-2023)



Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

Fig. 8 – Riscossione della Tari in conto residui
(valori percentuali medi 2016-2023)



Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

Nelle figure non sono riportate le informazioni relative ai Comuni che hanno presumibilmente adottato la Tari corrispettiva (Tarip o Taric), concentrati prevalentemente nel Nord-Est, i quali, data la mancata o parziale contabilizzazione del gettito nei bilanci, sono stati esclusi delle analisi.

Sulla variabilità incide la dimensione del Comune (e quindi la complessità del servizio di gestione dei rifiuti). I tassi di riscossione sia in conto competenza sia in conto residui tendono a diminuire con l'aumentare della popolazione comunale, pur in presenza di un'elevata variabilità tra gli Enti di dimensione simile. La figura 9 illustra, con un diagramma a violino, la distribuzione degli indicatori della riscossione in funzione della dimensione demografica dei Comuni.

La capacità di riscossione in conto competenza e in conto residui dei Comuni varia in base alla tipologia di entrata. Sono stati analizzati gli introiti delle altre entrate comunali accertate per cassa e dal confronto è emerso che **la riscossione in conto competenza della Tari è inferiore rispetto a quella degli introiti derivanti dall'erogazione di servizi, riflettendo plausibilmente anche il diverso meccanismo di formazione del debito e di incasso delle due tipologie di entrate.** La distribuzione dei Comuni per livelli di riscossione della Tari risulta traslata verso livelli più bassi (a sinistra) rispetto all'analoga distribuzione delle entrate da servizi (fig. 10). **Lo stesso risultato emerge,**

Fig. 9 – Riscossione della Tari in conto competenza e in conto residui per classi demografiche dei Comuni
(valori percentuali medi 2016-2023)

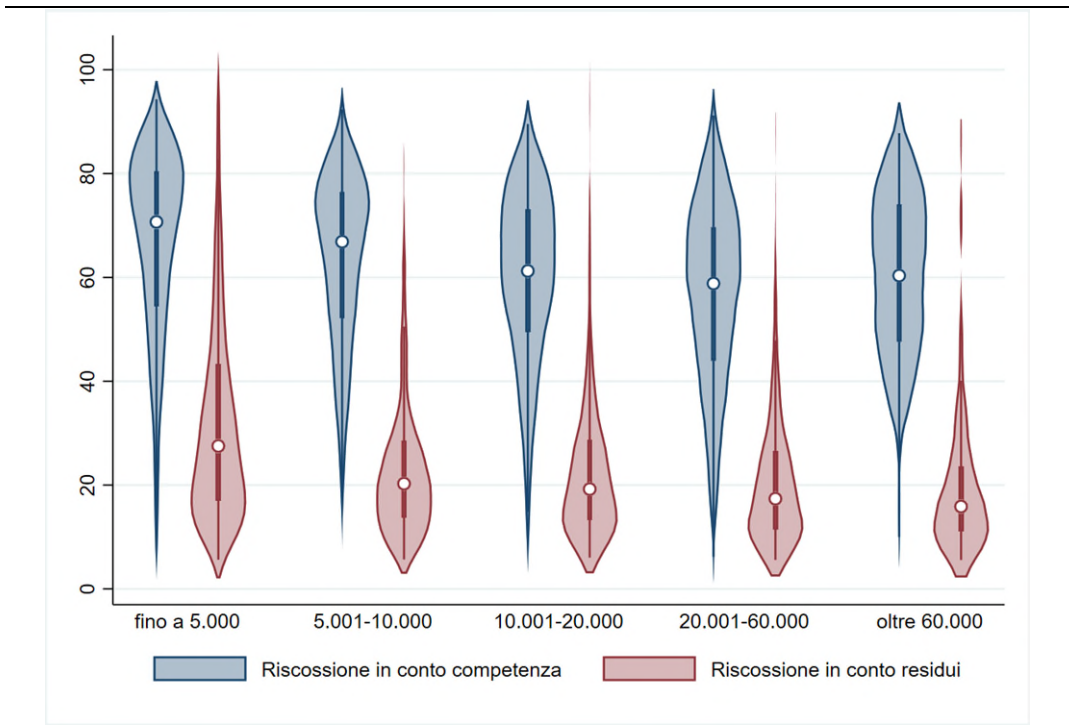
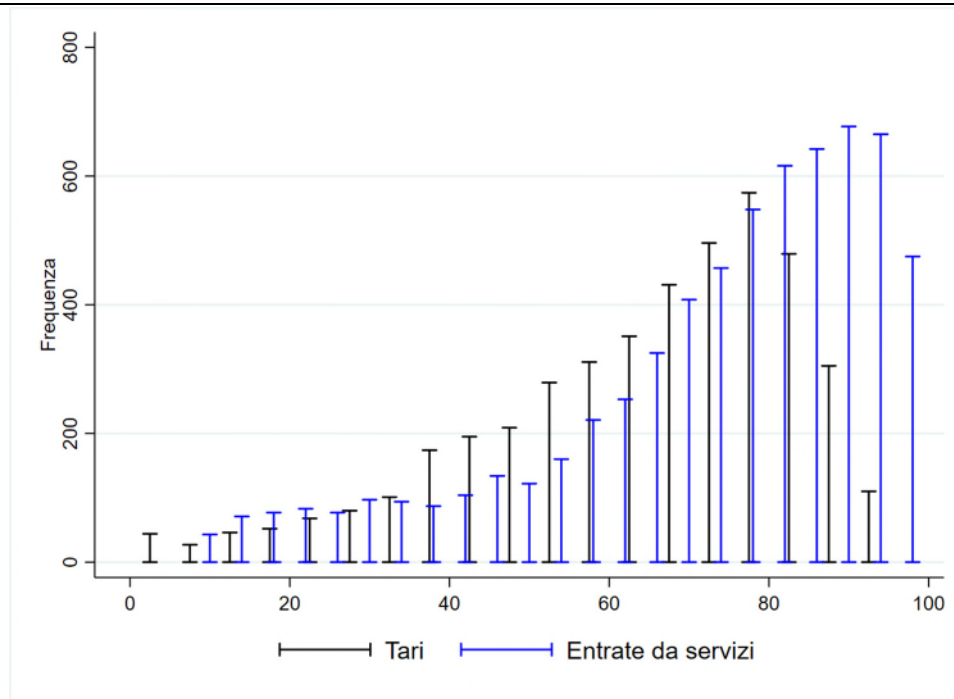


Fig. 10 – Riscossione in conto competenza della Tari e delle entrate extratributarie da servizi
(valori percentuali medi della riscossione 2016-2023 e frequenze dei Comuni)



Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

non solo per le entrate da servizi ma anche per l'Imu⁴⁰, per la riscossione in conto residui (fig. 11).

A fronte di queste evidenze di natura descrittiva, si è passati a un approccio econometrico per individuare i fattori che influiscono sulla compliance e sulla riscossione in conto residui della Tari e, quindi, sull'evasione della tassa. Nelle

regressioni, che hanno come variabile dipendente gli indicatori della riscossione (in conto competenza e in conto residui) si controlla: per l'efficacia generale della riscossione; per la dimensione e la complessità del territorio (approssimate dalla densità della popolazione rispetto alle superfici dei gruppi catastali B⁴¹ e C⁴² e al numero dei vani del gruppo A⁴³);

⁴⁰ L'indicatore della riscossione in conto residui dell'Imu si riferisce alla riscossione dei residui attivi derivanti dall'accertamento a seguito dell'attività di verifica e controllo, che è indipendente dal momento della riscossione.

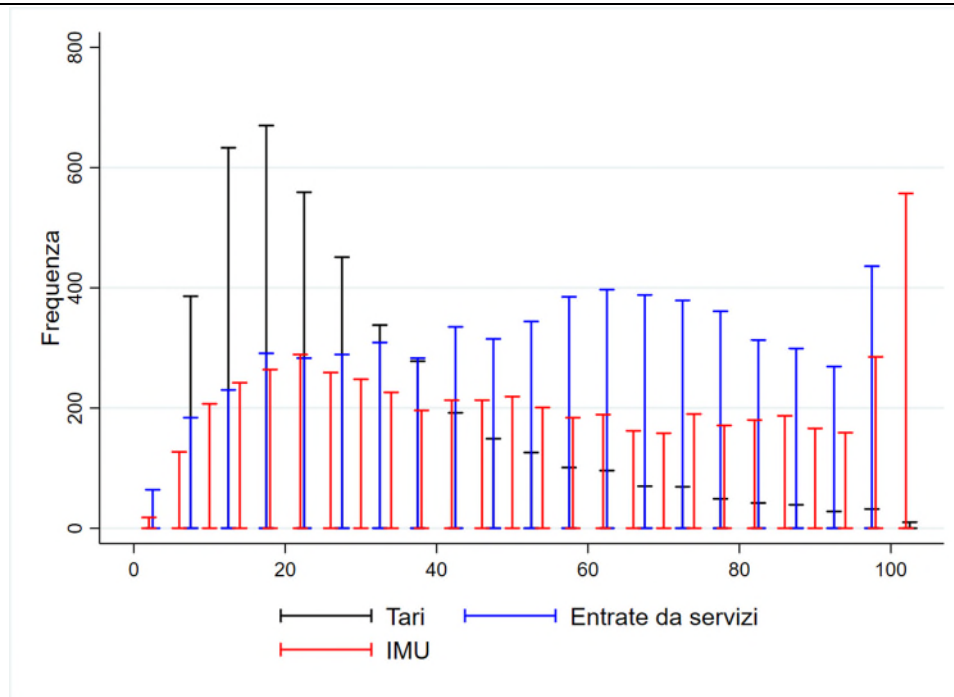
⁴¹ Il gruppo catastale B comprende: collegi e convitti, seminari e caserme (B1); case di cura e ospedali senza fine di lucro (B2); prigionieri e riformatori (B3); uffici pubblici (B4); scuole e laboratori scientifici (B5); biblioteche, musei gallerie e attività similari senza fine di lucro (B6); cappelle e oratori non destinati all'esercizio pubblico del culto (B7).

⁴² Il gruppo catastale C comprende: negozi e botteghe (C1); magazzini e locali di deposito (C2); laboratori per

arti e mestieri (C3); fabbricati e locali per esercizi sportivi senza fini di lucro (C4); stabilimenti balneari e di acque curative senza fine di lucro (C5); stalle, scuderie, rimesse e autorimesse (C6); tettoie chiuse e aperte (C7).

⁴³ Il gruppo catastale A comprende: abitazioni di tipo signorile (A1); abitazioni di tipo civile (A2); abitazioni di tipo economico (A3); abitazioni di tipo popolare (A4); abitazioni di tipo ultrapopolare (A5); abitazioni di tipo rurale (A6); abitazioni in villini (A7); abitazioni in villa (A8); castelli, palazzi di eminente pregio artistico o storico (A9); uffici e studi privati (A10); abitazioni o alloggi tipici dei luoghi (A11).

Fig. 11 – Riscossione dei residui attivi della Tari, dell’Imu e delle entrate extratributarie da servizi
(valori percentuali medi della riscossione 2016-2023 e frequenze dei Comuni)



Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

per la ricchezza (colta dal reddito ai fini Irpef e dalla percentuale della popolazione per cui tale variabile è ricompresa tra 25.000 e 75.000 euro); per il livello della Tari, dell’Imu e delle entrate extratributarie da servizi e da sanzioni. Vengono, inoltre, considerati i costi fissi della gestione dei rifiuti (i costi del lavaggio stradale, quelli amministrativi e di remunerazione del capitale) e gli effetti fissi regionali e annuali. Si tiene inoltre conto dell’interazione non lineare tra la riscossione in conto competenza e in conto residui della Tari per effetto dei pagamenti spontanei ma tardivi dell’ultima rata. La non disponibilità dei dati relativi ai costi del servizio di gestione dei rifiuti di fonte ISPRA e delle dichiarazioni dei redditi per l’anno 2023 ha reso necessario limitare l’analisi al periodo 2016-2022. Le principali statistiche descrittive delle variabili utilizzate sono riportate nella tabella A.2 in Appendice.

Per ogni regressione, oltre alla stima *pooled* con il metodo dei minimi quadrati ordinari, sono state effettuate anche stime *panel* a effetti *random* e a effetti fissi.

Entrambi gli stimatori *panel* consentono di tenere conto nella stima dei coefficienti di effetti non osservabili a livello comunale, ma differiscono per il modo in cui colgono la variabilità fra i singoli Comuni (variabilità *between*) e quella nel tempo all’interno dello stesso Comune (variabilità *within*).

Sono stati effettuati i test Hausmann per la specificazione del modello sia per l’indicatore della riscossione in conto competenza sia per quello della riscossione in conto residui. In entrambi i casi i risultati dei test supportano le regressioni *panel* a effetti *random*. Tuttavia, non sembra ragionevole ritenere che gli effetti fissi dei Comuni, che variano per dimensione demografica (da poche decine a oltre 2,8 milioni di abitanti) e per tanti altri aspetti, possano essere considerati *random*. Sono, dunque, analizzati i risultati delle regressioni

panel sia a effetti *random* sia a effetti fissi dato il loro diverso contenuto informativo.

Di seguito si riportano i principali risultati delle regressioni con riferimento innanzitutto alla riscossione in conto competenza e poi a quella in conto residui.

La *compliance* alla Tari, ossia la riscossione da versamento spontaneo, è tanto maggiore quanto più elevati sono la qualità percepita del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti urbani, la ricchezza dei contribuenti e l'impegno del Comune nella gestione amministrativa del tributo (tab. A.3). Si tratta di fattori che, da un lato, rendono plausibilmente più accettabile il versamento da parte del contribuente e, dall'altro, meno semplice sfuggirne.

Nelle regressioni i costi fissi relativi al lavaggio stradale colgono l'intensità di un servizio che aumenta la qualità percepita, mentre elevati costi amministrativi della gestione della tassa (per l'anagrafe delle utenze, per l'emissione delle bollette, per le attività di verifica e controllo e per la riscossione coattiva) possono essere indicativi dell'impegno del Comune a rafforzare il processo di riscossione. L'impatto di entrambe le variabili è positivo e significativo nei tre metodi di stima.

Analogamente, vi è una correlazione positiva anche con i maggiori versamenti spontanei delle altre entrate extratributarie, sia quelle connesse con l'erogazione di servizi che con le sanzioni⁴⁴, ma non con il loro livello.

Le sanzioni accertate risultano statisticamente non significative nei tre diversi metodi di stima,

⁴⁴ Nelle regressioni non si considerano gli indicatori della riscossione in conto competenza di entrate tributarie comunali come l'Imu e l'imposta di soggiorno perché accertate per cassa e, pertanto, il loro accertamento è determinato principalmente dagli incassi.

mentre per le tariffe dei servizi comunali si coglie una correlazione significativa e positiva solo nel caso degli effetti fissi. Quest'ultima deriva dalla presenza di Comuni che ricorrono ad aumenti tariffari quando necessari per mantenere o aumentare il livello del servizio. In tal caso, anche la *compliance* della Tari potrebbe essere maggiore perché i contribuenti percepiscono un legame più stretto tra il pagamento del tributo e la fruizione dei servizi comunali.

La rilevanza della ricchezza dei contribuenti è colta dalla correlazione positiva dei versamenti spontanei della Tari con i valori contabilmente accertati dell'Imu⁴⁵, la cui base imponibile è rappresentata principalmente dalle seconde case⁴⁶, e con una maggiore incidenza nel Comune di contribuenti con redditi imponibili ai fini Irpef relativamente più alti.

Elevati livelli di adempimento sono correlati, nella stima *panel* a effetti *random*, con una maggiore concentrazione dei redditi nella fascia medio-alta e, nella stima a effetti fissi, con più alti redditi medi. Tali risultati sono coerenti con la metodologia dei due stimatori. Nella stima che si basa sulla variabilità *between*, più elevati livelli di adempimento risultano significativamente correlati con maggiori percentuali di residenti con reddito ricompreso tra 25.000 e 75.000 euro. Nella stima che analizza la variabilità *within*, invece, l'adempimento è correlato positivamente con il livello del reddito, più dinamico nel tempo, anziché con la sua composizione, che si rivela più stabile.

Corrispondentemente, la *compliance* tende a diminuire all'aumentare del livello della Tari (ma non di quello di altre entrate extratributarie) e della

⁴⁵ Per l'Imu, essendo accertata per cassa, l'accertamento è pressoché corrispondente alla riscossione.

⁴⁶ Tale correlazione viene colta solo attraverso lo stimatore a effetti *random*, confermando che i valori accertati dell'Imu sono un indicatore della ricchezza comunale che varia tra i Comuni e non a livello di singolo Ente nel tempo.

dimensione del Comune. Il maggiore carico fiscale (la Tari *pro capite*) e la percezione di una qualità del servizio relativamente più bassa a causa della maggiore complessità della gestione dei rifiuti determinata da un'utenza più vasta, può disincentivare il contribuente al pagamento del tributo. **Risulta invece meno netta la relazione con la composizione demografica.**

A parità di popolazione, la riscossione in conto competenza è più bassa nei Comuni più urbanizzati. Il grado di urbanizzazione è misurato dalla densità della popolazione rispetto alla superficie catastale del gruppo C (essenzialmente attività commerciali e magazzini) e al numero dei vani delle abitazioni del gruppo A (al netto di quelle adibite a studi professionali e/o uffici). Entrambe le variabili aumentano con il grado di urbanizzazione e, dunque, con la popolazione comunale. **Al contrario, l'adempimento della Tari tende a essere più elevato con l'aumentare della densità della popolazione sulle superficie catastali del gruppo B, che comprende principalmente gli uffici pubblici.**

Passando alla riscossione in conto residui, l'analisi conferma la maggior parte dei risultati riportati finora, sebbene le relazioni siano spesso più deboli dal punto di vista statistico (tab. A.4). In particolare, i versamenti in conto residui risultano più elevati all'aumentare della ricchezza della popolazione (misurata dall'accertamento contabile dell'Imu e dall'incidenza dei redditi imponibili Irpef medio-alti) e della capacità di recupero del credito tributario relativo alle entrate extratributarie da sanzioni e negativamente influenzati dal livello della Tari accertata, dalla

dimensione comunale e dal grado di urbanizzazione.

Emergono tuttavia alcune differenze rilevanti nei fattori che influenzano la riscossione in conto residui rispetto a quella in conto competenza.

In primo luogo, dalle stime emerge uno stretto legame tra la capacità di recupero dei crediti tributari della Tari e quella esercitata relativamente alle entrate da servizi e da sanzioni, plausibilmente perché le attività di riscossione coattiva sono di solito gestite in sinergia per tutte le tipologie di entrata.

In secondo luogo, è interessante osservare che nella stima *panel* a effetti *random* risulta significativa la correlazione negativa tra la riscossione in conto residui e il costo fisso del servizio dovuto alla remunerazione del capitale. Si ricorda che ai Comuni, per far fronte all'esigenza della copertura integrale del costo dei rifiuti, è consentito incrementare la Tari per la parte della mancata riscossione (fino all'80 per cento dell'accantonamento al FCDE). Tale componente, se fosse presente, sarebbe ricompresa proprio tra i costi di remunerazione del capitale. Un'analisi approfondita di questo fenomeno è rinviata a quando saranno resi disponibili dati con maggiore dettaglio.

Infine, sia per quanto riguarda la *compliance* che la capacità di riscossione coattiva della Tari da parte dei Comuni, dalle stime, che considerano numerose variabili correlate con la riscossione, emerge ancora una significativa variabilità territoriale, in linea con le differenziazioni nella riscossione tra Nord, Centro e Sud evidenziate nelle figure 7 e 8, che

richiederebbero un supplemento di analisi, esplorando, ad esempio, le correlazioni spaziali di questi fenomeni.

entrate la cui riscossione presenta profili di incertezza, con lo scopo di impedire che potessero essere utilizzate per finanziare impegni di spesa.

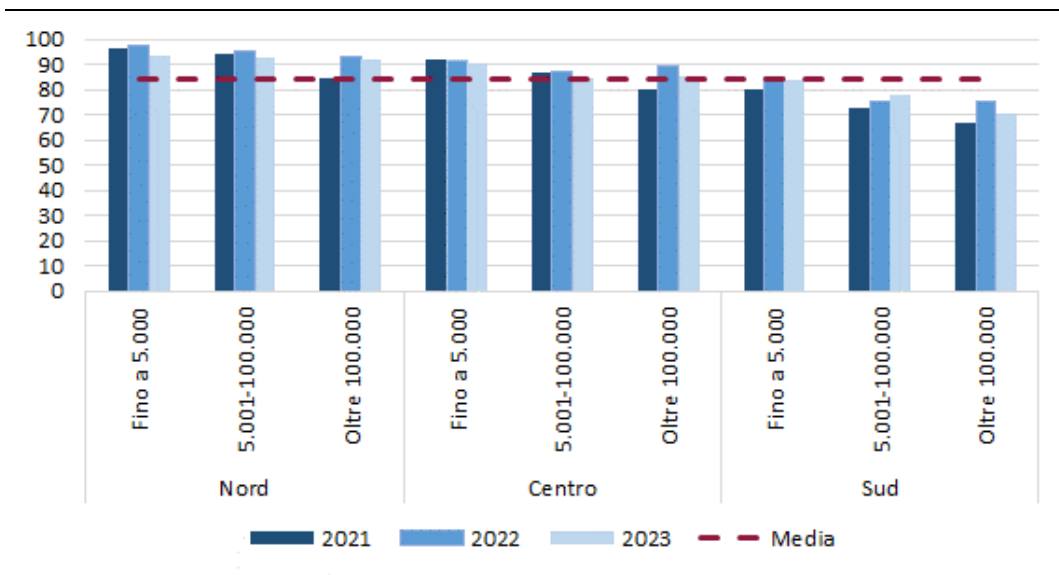
6. L'impatto della non riscossione della Tari sui bilanci dei Comuni

Gli incassi complessivi della Tari nel triennio 2021-23 sono stati mediamente pari a circa l'85 per cento degli importi accertati, con valori decrescenti passando dal Nord al Sud (94 per cento nel Nord, 86 nel Centro e 77 nel Sud; fig. 12).

Dal 2016, nell'ambito della riforma per l'armonizzazione dei bilanci⁴⁷, è stato introdotto il meccanismo di accantonamenti obbligatori al FCDE per le

Gli accantonamenti al FCDE sono dovuti per le entrate accertate non per cassa⁴⁸ e non assistite da fideiussioni, esclusi i crediti verso le Amministrazioni pubbliche. Nel bilancio di previsione e durante l'esercizio gli accantonamenti seguono l'andamento della riscossione delle entrate in conto competenza (essi sono infatti pari al valore dell'accertamento moltiplicato per la percentuale del non riscosso in conto competenza negli ultimi cinque anni⁴⁹). Nella fase di rendicontazione, invece, essi corrispondono alla variazione effettiva dei residui attivi. Nel caso della Tari, per la quale

Fig. 12 – Incassi della Tari in conto competenza e conto residui per macro-area e classe demografica (accertamento, valori percentuali medi)



Fonte: elaborazioni sui dati dei Documenti di contabilità analitica Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

⁴⁷ La riforma per l'armonizzazione dei bilanci degli Enti territoriali è tra quelle attuative del federalismo fiscale previsto dalla L. 42/2009.

⁴⁸ Si ricorda che le principali entrate comunali accertate non per cassa sono costituite dalla Tari e dalle entrate extratributarie da servizi e da sanzioni.

⁴⁹ Ultimi tre anni nel caso in cui gli Enti abbiano formalmente attivato un processo di accelerazione della riscossione.

mediamente la riscossione in conto competenza è inferiore alla riscossione complessiva, l'accantonamento al FCDE in fase di previsione supera quello rendicontato. La parte eccedente confluisce nell'avanzo e rimane vincolata a essere utilizzata nell'esercizio successivo per ridurre le tariffe Tari e/o per finanziare la spesa per il servizio.

La mancata riscossione integrale della Tari e, conseguentemente, l'applicazione del meccanismo del FCDE non sembrano limitare la spesa per il servizio di gestione dei rifiuti. Se si osservano i valori dell'accertamento e degli incassi della Tari e quelli della spesa corrente per la gestione dei rifiuti, emerge che **gli impegni della spesa si allineano ai valori dell'accertamento della tariffa e non a quelli della riscossione, specialmente per i**

Comuni del Centro e del Sud; conseguentemente, una parte della spesa deve essere necessariamente coperta con altre risorse finanziarie dei Comuni (tab. 4).

La copertura dei costi di gestione dei rifiuti con risorse diverse da quelle rivenienti dalla Tari, reso possibile nella gestione di cassa dei bilanci comunali, avviene soprattutto nei Comuni del Sud (1.072 milioni nel 2021, 871 nel 2022 e 677 nel 2023, a fronte di importi molto più ridotti nelle restanti macro-aree⁵⁰), per i quali si registra una maggiore non riscossione della tariffa.

Questa evidenza fa emergere alcune criticità.

Tab. 4 – Valori dell'accertamento e della riscossione della Tari e spesa corrente per il servizio di gestione dei rifiuti (1)
(milioni di euro)

	2021				2022				2023			
	Tari accert.	Tari riscoss.	Spesa corrente	Spesa non finanz.	Tari accert.	Tari riscoss.	Spesa corrente	Spesa non finanz.	Tari accert.	Tari riscoss.	Spesa corrente	Spesa non finanz.
Nord	3.548	3.224	3.297	-274	3.661	3.469	3.307	-124	3.655	3.383	3.291	-122
Fino a 5.000	503	486	464	-31	535	519	479	-22	550	513	493	-26
5.001-100.000	1.653	1.559	1.569	-116	1.758	1.674	1.598	-67	1.736	1.609	1.577	-68
Oltre 100.000	1.391	1.180	1.263	-127	1.368	1.276	1.230	-36	1.369	1.261	1.221	-28
Centro	2.658	2.238	2.653	-468	2.726	2.405	2.619	-295	2.756	2.348	2.535	-233
Fino a 5.000	185	170	176	-18	191	175	177	-15	189	170	175	-15
5.001-100.000	1.388	1.202	1.326	-158	1.453	1.266	1.321	-110	1.443	1.220	1.302	-117
Oltre 100.000	1.084	866	1.151	-292	1.082	964	1.121	-170	1.124	958	1.057	-101
Sud	3.934	2.842	3.848	-1.072	4.092	3.128	3.923	-871	3.685	2.826	3.450	-677
Fino a 5.000	445	355	439	-103	458	387	450	-87	417	350	408	-76
5.001-100.000	2.573	1.873	2.506	-680	2.682	2.021	2.519	-545	2.394	1.861	2.241	-414
Oltre 100.000	916	614	902	-289	952	720	954	-239	874	615	801	-187
Totale	10.140	8.304	9.798	-1.814	10.479	9.001	9.849	-1.290	10.096	8.557	9.276	-1.032

Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica e Rendiconti di bilancio Bdap (aggiornamento a ottobre 2024).

(1) La colonna "Spesa non finanziata" è calcolata sulla base del vettore dei valori negativi puntuali. Pertanto, nelle aggregazioni della variabile per macro-aree e fasce demografiche non avviene la compensazione tra i valori positivi e negativi.

⁵⁰ La banca dati dei Rendiconti di bilancio Bdap non è ancora completa per il 2023 (tab. A.1 in Appendice).

In primo luogo, **la mancata riscossione della Tari rappresenta un'ulteriore problematica per la gestione finanziaria dei Comuni del Sud**⁵¹. Dato il peso di questo tributo sul complesso delle entrate tributarie comunali, questi Comuni hanno spesso difficoltà a trovare spazi finanziari compensativi.

In secondo luogo, **il maggiore assorbimento di risorse finanziarie per compensare la mancata riscossione della Tari va a scapito della fornitura degli altri servizi, per la quale, come è noto, i Comuni del Sud risultano già deficitari nel confronto con il resto del paese**⁵².

In terzo luogo, **la compensazione della Tari non riscossa con altre risorse comunali per finanziare il costo del servizio di gestione dei rifiuti riduce ulteriormente la percezione del tributo da parte delle comunità locali come una *benefit tax***, i cui oneri dovrebbero essere connessi direttamente all'intensità (quantità dei rifiuti prodotti e smaltiti) e alla qualità del servizio.

7. Considerazioni generali

Il rafforzamento dell'autonomia finanziaria degli Enti locali – presupposto per l'impostazione di politiche pubbliche a livello di governo locale – non può prescindere da una maggiore attenzione degli stessi alla salvaguardia delle entrate proprie. In questo contesto, la capacità delle Amministrazioni locali di assicurare

un'efficace riscossione, in sede sia di versamento spontaneo dei contribuenti sia di attività di riscossione coattiva, appare di cruciale importanza ai fini della pianificazione degli impieghi di spesa per l'erogazione di servizi e per la solidità dei loro bilanci.

La Tari rappresenta un interessante caso di studio per tre motivi. In primo luogo, perché rappresenta un tributo locale che accomuna i residenti che possiedono o semplicemente abitano un immobile (utenze domestiche) e coloro che svolgono attività economiche (utenze non domestiche). In secondo luogo, perché il gettito deve essere tale da consentire la copertura finanziaria dei costi di gestione dei rifiuti urbani. In terzo luogo, per il modo in cui essa è gestita e riscossa. A differenza dell'Imu, che è autoliquidata dai contribuenti, la Tari è accertata non per cassa e presuppone l'emissione di bollettini e la loro notifica ai contribuenti e quindi un particolare sforzo amministrativo da parte del Comune.

Il quadro che emerge dalle analisi descrittive ed econometriche condotte sui dati relativi alla riscossione sia in conto competenza che in conto residui appare fortemente disomogeneo a livello territoriale e per dimensione demografica dei Comuni. Nel Centro e nel Sud si registrano costi del servizio e, conseguentemente, valori della Tari più elevati rispetto a quelli del Nord, sebbene con notevoli differenze all'interno di ciascuna macro-area. Vi influiscono due

⁵¹ La scarsa capacità di riscuotere le entrate è tra le principali cause dei dissesti degli Enti locali. Si veda al riguardo il Ministero dell'Interno – Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti locali (2019), "Criticità finanziarie degli enti locali: cause e spunti

di riflessione per una riforma delle procedure di prevenzione e risanamento", 12 luglio.

⁵² Si veda al riguardo "Le performance dei servizi comunali: analisi delle funzioni fondamentali" nella Relazione sui servizi pubblici 2024 del Cnel.

principali fattori: da un lato, i maggiori costi variabili della gestione dei rifiuti (raccolta, trasporto e trattamento), che riflettono le carenze nella dotazione di impianti per il trattamento e lo smaltimento delle diverse tipologie di rifiuti; dall'altro, la dimensione comunale, che incide sia sui costi fissi che su quelli variabili del servizio, con i Comuni più grandi che tendono a pagare una Tari più alta.

Il superamento dei divari territoriali nella dotazione degli impianti, che è tra gli obiettivi del PNRR, è dunque cruciale per rendere l'imposizione della Tari equa tra diverse aree del paese e per aumentare la capacità degli Enti locali di coprire i costi, nonché per renderlo uno strumento efficace per ridurre le quantità dei rifiuti prodotti.

Nonostante i miglioramenti degli anni *post* pandemia, dai dati emerge una capacità di riscossione dei Comuni limitata che tende a diminuire con l'aumentare della popolazione residente. Gli incassi complessivi nel triennio 2021-23 sono stati mediamente pari a circa l'85 per cento degli importi accertati, con valori decrescenti passando dal Nord al Sud (94 per cento nel Nord, 86 nel Centro e 77 nel Sud).

La riscossione in conto residui (ossia dei crediti Tari maturati negli esercizi precedenti) appare anche peggiore di quella in conto competenza (ossia dei crediti maturati nell'anno). Nel 2023 metà degli Enti locali considerati ha riscosso in conto competenza meno del 71,4 per cento della Tari accertata, a fronte di meno

del 24,3 per cento dello *stock* dei residui attivi.

Inoltre, **a un maggiore livello del tributo risulta associata una minore *compliance* e una più contenuta capacità di recupero dei crediti tributari della Tari.** Tali effetti si riducono se al più elevato tributo sono associati miglioramenti della qualità percepita del servizio e un maggiore sforzo nella gestione amministrativa della tassa.

Dall'analisi emerge anche una forte correlazione positiva tra la riscossione in conto residui e la capacità di recupero dei crediti delle entrate da servizi, da un lato, e la ricchezza dei contribuenti, dall'altro.

La mancata riscossione di parte della Tari compromette l'integrale copertura dei costi di gestione dei rifiuti con gli introiti del tributo e comporta accantonamenti al FCDE. Ciò nonostante, **la spesa per il servizio di gestione dei rifiuti non risulta risentirne**, rimanendo allineata alla Tari accertata e non a quella riscossa. Ciò suggerisce che i **Comuni attingano ad altre voci di bilancio per garantire la continuità del servizio a scapito di altri servizi.** Ciò avviene soprattutto tra i **Comuni del Sud**, normalmente caratterizzati da minori disponibilità di spazi finanziari e da livelli di fornitura dei servizi comunali già mediamente deficitari.

Infine, **la compensazione della Tari non riscossa con altre risorse comunali per garantire la copertura finanziaria dei costi dei rifiuti riduce la percezione del tributo da parte delle comunità locali come una *benefit tax***, i cui oneri dovrebbero essere connessi direttamente all'intensità e alla qualità del servizio.

Appendice

Tab. A.1 – Distribuzione dei Comuni considerati nell'analisi per macro-area e fascia demografica (1)
(numero dei Comuni e valori percentuali)

	2016		2017		2018		2019		2020		2021		2022		2023	
	N. Comuni con dati di bilancio	Di cui: nel campione di analisi	N. Comuni con dati di bilancio	Di cui: nel campione di analisi	N. Comuni con dati di bilancio	Di cui: nel campione di analisi	N. Comuni con dati di bilancio	Di cui: nel campione di analisi	N. Comuni con dati di bilancio	Di cui: nel campione di analisi	N. Comuni con dati di bilancio	Di cui: nel campione di analisi	N. Comuni con dati di bilancio	Di cui: nel campione di analisi	N. Comuni con dati di bilancio	Di cui: nel campione di analisi
Nord	4.343	58%	4.436	61%	4.411	63%	4.393	64%	4.383	61%	4.384	64%	4.381	66%	4.261	67%
Fino a 5.000	3.133	59%	3.224	63%	3.197	66%	3.170	67%	3.160	64%	3.161	66%	3.158	69%	3.045	70%
5.001-100.000	1.187	53%	1.189	55%	1.191	56%	1.200	56%	1.200	53%	1.200	57%	1.200	59%	1.193	59%
Oltre 100.000	23	83%	23	83%	23	87%	23	83%	23	83%	23	83%	23	78%	23	74%
Centro	949	75%	964	84%	968	87%	971	88%	970	89%	968	88%	967	88%	929	89%
Fino a 5.000	586	70%	595	79%	597	82%	600	83%	599	84%	597	83%	596	84%	560	86%
5.001-100.000	356	84%	362	91%	364	95%	364	95%	364	96%	364	96%	364	95%	362	92%
Oltre 100.000	7	100%	7	100%	7	100%	7	100%	7	100%	7	86%	7	86%	7	86%
Sud	2.433	68%	2.508	77%	2.533	82%	2.540	84%	2.531	84%	2.513	86%	2.487	88%	2.186	90%
Fino a 5.000	1.678	62%	1.739	72%	1.762	76%	1.768	79%	1.765	80%	1.757	82%	1.741	85%	1.535	87%
5.001-100.000	741	80%	755	88%	757	94%	758	94%	752	94%	742	95%	732	96%	639	96%
Oltre 100.000	14	93%	14	100%	14	100%	14	100%	14	100%	14	100%	14	100%	12	100%
Totale	7.725	63%	7.908	69%	7.912	72%	7.904	73%	7.884	72%	7.865	74%	7.835	76%	7.376	76%

(1) Con "Numero di Comuni con dati di bilancio" si intende il numero dei Comuni per i quali sono disponibili i documenti di contabilità analitica per entrate e spese, l'allegato relativo al FCDE e al risultato di amministrazione. Non sono pertanto considerati i Comuni per i quali manca una di queste informazioni.

Tab. A.2 – Principali statistiche delle variabili nel campione di regressione (2016-2022)
(1)

Variabili	Media	Deviazione std	p5°	p10°	p25°	p50°	p75°	p90°	p95°
Riscossione della Tari in conto competenza (% accertamento)	64,74	24,38	2,601	29,90	53,32	71,28	82,49	89,03	92,79
Riscossione della Tari in conto residui (% residui attivi)	46,40	27,86	4,882	7,065	12,41	22,64	41,97	69,88	92,88
Riscossione delle entrate da servizi in conto competenza (% accertamento)	72,26	29,70	12,80	26,76	59,41	80,81	92,90	98,51	99,91
Riscossione delle entrate da servizi in conto residui (% residui attivi)	62,97	664,6	0,769	5,586	23,41	57,94	91,12	100	100,0
Riscossione delle entrate da sanzioni in conto competenza (% accertamento)	68,06	34,21	0,625	16,19	43,07	76,92	100	100	100
Riscossione delle sanzioni in conto residui (% residui attivi)	49,94	1.130,46	0	0,316	5,045	16,32	79,76	100	100
Popolazione (log)	7,830	1,442	5,533	6,038	6,834	7,757	8,804	9,699	10,27
Reddito Irpef (euro pro capite)	11.673,36	3.458,67	6.392,84	7.136,24	8.801,56	11.832,68	14.214,87	15.941,95	17.021,32
Popolazione con reddito Irpef tra 25.000-75.000 euro (% della popolazione)	14,48	5,591	5,822	7,117	10,04	14,48	18,67	21,87	23,61
Popolazione oltre 65 anni (% della popolazione)	25,90	5,579	17,87	19,57	22,25	25,38	28,83	32,77	35,65
Raccolta differenziata (% tonnellate rifiuti urbani)	60,90	22,20	21,55	31,40	50,44	66,03	74,81	81	84,14
Accertamento Imu (euro pro capite)	232,7	215,1	0	54,87	125,1	192,1	278,7	420,2	578,6
Accertamento Tari (euro pro capite)	178,7	68,39	110,9	116,1	131,9	160,1	201,1	262,5	320,0
Accertamento entrate da servizi (euro pro capite)	63,09	105,5	7,897	11,58	20,29	37,42	69,45	126,0	187,4
Accertamento sanzioni (euro pro capite)	23,14	76,51	0,0383	0,172	1,006	5,105	18,49	50,33	89,03
Costo lavaggio stradale (euro pro capite)	16,22	15,41	0,0800	2,010	6,538	12,78	20,92	33,10	44,41
Costi comuni (euro pro capite)	28,12	23,42	1,530	5,090	12,91	22,62	36,75	57,40	71,86
Costo remunerazione capitale (euro pro capite)	14,02	17,01	0	1,050	3,800	9,365	18,54	31,85	42,94
Incidenza della popolazione sulle superficie del gruppo catastale B (superficie in metri cubi)	0,121	0,310	0,0153	0,0271	0,0487	0,0838	0,134	0,208	0,290
Incidenza della popolazione sulle superficie del gruppo catastale C (superficie in metri quadri)	0,0438	0,164	0,0142	0,0187	0,0277	0,0391	0,0523	0,0658	0,0763
Incidenza della popolazione sul numero dei vani del gruppo catastale A (al netto dei vani relativi agli studi professionali e agli uffici)	0,226	0,860	0	0	0,156	0,249	0,308	0,356	0,384
N. Comuni	3.792	3.792	3.792	3.792	3.792	3.792	3.792	3.792	3.792

Fonte: elaborazioni su dati dei Documenti di contabilità analitica e Rendiconti di bilancio Bdap (aggiornamento a ottobre 2024), Agenzia delle Entrate, Istat, MEF, Ispra 2016-2022.

(1) A causa della non disponibilità delle informazioni relative al reddito Irpef e ai costi del servizio di gestione dei rifiuti per il 2023, il *panel* dei dati è ridotto al periodo 2016-2022. Il numero dei Comuni nelle regressioni diminuisce rispetto a quello riportato per gli anni 2016-2022 nella tabella A.1 a causa della mancanza di alcune informazioni, soprattutto quelle relative ai costi di gestione dei rifiuti. Inoltre, i dati relativi ai costi e ai rifiuti di fonte ISPRA, che in alcuni casi sono disponibili soltanto con riferimento agli ambiti di gestione associata del servizio, sono stati associati ai singoli Comuni partecipanti in base al peso della popolazione.

Tab. A.3 – Risultati delle stime relative alla riscossione della Tari in conto competenza
(1) (2)

Variabile dipendente - Riscossione della Tari in conto competenza (% accertamento)	Pooled	Random effect	Fixed effect
Riscossione delle entrate da servizi in conto competenza (% accertamento)	0,0293** (0,0127)	0,0173* (0,0102)	0,0108 (0,00684)
Riscossione delle entrate da sanzioni in conto competenza (% accertamento)	0,0277*** (0,00540)	0,0141*** (0,00401)	0,00850** (0,00416)
Riscossione della Tari in conto residui (% residui attivi)	-0,276*** (0,0307)	-0,157*** (0,0228)	-0,0841*** (0,0253)
Riscossione della Tari in conto residui (quadrato % residui attivi)	0,00184*** (0,000331)	0,000733*** (0,000245)	4,48e-05 (0,000273)
Popolazione (log)	-1,543*** (0,219)	-1,906*** (0,213)	-28,22*** (9,566)
Reddito Irpef (euro pro capite)	-0,000105 (0,000170)	0,000197 (0,000162)	0,000794*** (0,000260)
Popolazione con reddito Irpef tra 25.000-75.000 euro (% della popolazione)	0,492*** (0,106)	0,327*** (0,0992)	0,138 (0,188)
Popolazione oltre 65 anni (% della popolazione)	0,275*** (0,0626)	0,302*** (0,0651)	-0,519* (0,277)
Raccolta differenziata (% tonnellate rifiuti)	0,0165 (0,0134)	-0,00432 (0,0115)	-0,00506 (0,0163)
Accertamento Imu (euro pro capite)	0,00583*** (0,00139)	0,00585*** (0,00156)	-0,00232 (0,00333)
Accertamento Tari (euro pro capite)	-0,0475*** (0,00526)	-0,0673*** (0,00495)	-0,113*** (0,00713)
Accertamento entrate da servizi (euro pro capite)	-0,00474 (0,00402)	-0,000546 (0,00333)	0,00910*** (0,00350)
Accertamento sanzioni (euro pro capite)	-0,00145 (0,00216)	0,00137 (0,00219)	0,00288 (0,00364)
Costo lavaggio stradale (euro pro capite)	0,0640*** (0,0169)	0,0704*** (0,0137)	0,0320** (0,0162)
Costi comuni (euro pro capite)	0,0239*** (0,00904)	0,0279*** (0,00716)	0,0165** (0,00822)
Costo remunerazione capitale (euro pro capite)	0,0145 (0,0107)	0,0143 (0,00940)	0,0172* (0,0103)
Incidenza della popolazione sulle superfici del gruppo catastale B (superficie in metri cubi)	0,506 (0,594)	1,065** (0,542)	1,619*** (0,587)
Incidenza della popolazione sulle superfici del gruppo catastale C (superficie in metri quadri)	-2,369*** (0,401)	-1,776*** (0,318)	-28,52 (30,98)
Incidenza della popolazione sul numero dei vani del gruppo catastale A (al netto dei vani relativi agli studi professionali e agli uffici)	-15,32*** (2,638)	-7,108*** (2,293)	9,446** (4,558)
Intercetta	68,46*** (2,922)	69,99*** (2,852)	81,1*** (84,55)
Effetti fissi regionali	Si	Si	
Effetti fissi annuali	Si	Si	Si
N. osservazioni	13.124	13.124	13.124
R-squared corr	0,386		
N. Comuni		3.792	3.792

(1) Robust standard errors tra parentesi. – (2) *** p<0,01; ** p<0,05; * p<0,1.

Tab. A.4 – Risultati delle stime relative alla riscossione della Tari in conto residui (1)
(2)

Variabile dipendente - Riscossione della Tari in conto residui (% residui attivi)	Pooled	Random effect	Fixed effect
Riscossione delle entrate da servizi in conto residui (% residui attivi)	0,0669*** (0,00626)	0,0455*** (0,00520)	0,0335*** (0,00631)
Riscossione delle entrate da sanzioni in conto residui (% residui attivi)	0,00256* (0,00154)	0,00169** (0,000843)	0,00126** (0,000604)
Riscossione della Tari in conto competenza (% accertamento)	-0,275*** (0,0472)	-0,0813** (0,0384)	0,0958** (0,0464)
Riscossione della Tari in conto competenza (quadrato % accertamento)	0,000566 (0,000443)	-0,000714** (0,000357)	-0,00192*** (0,000418)
Popolazione (log)	-1,489*** (0,257)	-1,792*** (0,253)	16,84 (14,19)
Reddito Irpef (euro pro capite)	0,000109 (0,000227)	-9,32e-05 (0,000192)	-0,000128 (0,000297)
Popolazione con reddito Irpef tra 25.000-75.000 euro (% della popolazione)	0,247* (0,143)	0,377*** (0,126)	0,448 (0,299)
Popolazione oltre 65 anni (% della popolazione)	0,118 (0,0823)	0,133* (0,0782)	0,0788 (0,362)
Raccolta differenziata (% tonnellate rifiuti)	0,0560*** (0,0181)	0,0206 (0,0153)	-0,0169 (0,0232)
Accertamento Imu (euro pro capite)	0,00551*** (0,00156)	0,00675*** (0,00158)	0,0112*** (0,00366)
Accertamento Tari (euro pro capite)	-0,0114* (0,00595)	-0,0128*** (0,00483)	0,00158 (0,00759)
Accertamento entrate da servizi (euro pro capite)	0,00443* (0,00263)	0,00350* (0,00206)	-0,00636 (0,00721)
Accertamento sanzioni (euro pro capite)	-0,00674* (0,00365)	-0,00458 (0,00280)	-0,00210 (0,00504)
Costo di lavaggio stradale (euro pro capite)	0,0186 (0,0221)	-0,00473 (0,0191)	-0,00846 (0,0262)
Costi comuni (euro pro capite)	-0,0148 (0,0107)	-0,00653 (0,00835)	0,00128 (0,00988)
Costo di remunerazione capitale (euro pro capite)	-0,0489*** (0,0123)	-0,0242** (0,009)	-0,00708 (0,011)
Incidenza della popolazione sulle superfici del gruppo catastale B (superficie in metri cubi)	-0,986 (0,727)	0,410 (1,045)	3,127*** (0,460)
Incidenza della popolazione sulle superfici del gruppo catastale C (superficie in metri quadri)	-1,424*** (0,421)	-0,946*** (0,199)	24,26 (50,27)
Incidenza della popolazione sul numero dei vani del gruppo catastale A (al netto dei vani relativi agli studi professionali e agli uffici)	-15,69*** (3,602)	-8,670*** (2,926)	-6,926 (7,936)
Intercetta	37,09*** (3,828)	34,58*** (3,594)	19,3 (-128,6)
Effetti fissi regionali	Sì	Sì	
Effetti fissi annuali	Sì	Sì	Sì
N. osservazioni	10.514	10.514	10.514
R-squared corr	0,274		
N. Comuni		3.202	3.202

(1) Robust standard errors tra parentesi. – (2) *** p<0,01; ** p<0,05; * p<0,1.