

TARSU e TIA, tra tariffa e tributo: analogie e differenze tra i due modelli nella gestione della finanza comunale.

di Ernesto Aceto

Il settore della finanza locale è nell'ambito del diritto tributario, il settore nel quale con maggiore frequenza, si avvisa la necessità di un continuo monitoraggio del rapporto esistente tra quadro normativo vigente e concreta applicazione e quindi operatività delle fattispecie esistenti.

Emblematica sul punto è la diversità di comportamento tra imprese ed enti locali, entrambi protagonisti nonché locomotori dello sviluppo locale.

Mentre le imprese, di fronte a dati normativi interpretabili, di solito scelgono tra uno o due comportamenti, gli enti pubblici in generale, danno luogo ad una casistica operativa, molto differenziata, anche perché vi è un aspetto empirico dato dal fatto che le Amministrazioni locali sono soggette purtroppo a minori controlli da parte delle Agenzie delle Entrate e della Guardia di Finanza¹.

Ovviamente la tesi della possibile applicazione delle logiche prettamente aziendalistiche alla gestione degli Enti Locali è stata smentita ampiamente dai fatti.

Sicuramente, la volontà di applicare le regole aziendalistiche agli Enti locali, ha coinvolto in maniera chiaramente negativa anche la normativa regolatrice della gestione delle entrate comunali.

Non è mancata la posizione di chi in dottrina ha sostenuto che avere da gestire un'entrata (tributo o non tributo) con maggiori connotazioni di corrispettività fosse più consono alle logiche imprenditoriali, aziendalistiche industriali alle quali la gestione dell'attività comunale avrebbe dovuto ispirarsi. Questa tesi riteneva che la gestione di un'entrata più fortemente connotata sotto il profilo della corrispettività avrebbe dato una maggiore libertà di azione posto che in questo modo ci si sganciava un po' alla volta dalla logica fiscale e dai principi costituzionali che governano la logica fiscale, art. 53 Cost. sul principio di capacità contributiva

¹ Sul punto si rimanda al testo a cura del prof. Giuseppe Palma edito ESI, novembre 2007 pagg. 193 e seg. a firma di Giancarlo Coraggio.

per le imposte e art. 23 Cost. sul principio della riserva di legge per le entrate tributarie in genere.

La Tariffa di igiene ambientale (TIA), nata per sostituire la vecchia tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, (TARSU), ha avuto una nascita difficile ed uno sviluppo sicuramente ancor più tormentato causato per una parte dal Legislatore che ne ha sempre rinviato l'obbligatorietà della effettiva decorrenza per l'applicazione, e da altra parte dalla Giurisprudenza che ha assunto posizioni diverse in relazione alla natura giuridica della tariffa e non solo.

Ebbene, solo dopo anni si è capito che forse il passaggio dalla Tassa alla Tariffa era necessario.

L'art. 49 del D.Lgs. 22/97, nello stabilire la soppressione della TARSU di cui al D.Lgs. 507/93 ha provveduto alla istituzione di una tariffa con cui i Comuni devono provvedere: "alla integrale copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani e di qualunque altra natura o provenienza, giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico".

L'obbligatorietà del passaggio da Tassa a Tariffa era stata fissata di fatto, per il 1° gennaio 1999 – termine entro cui doveva essere emanato il decreto attuativo – ma, sin da subito si è avvertita la necessità di una proroga per l'attuazione di tale passaggio, successivamente tale necessità si è riproposta di anno in anno, (traccia ne è contenuta nelle varie leggi finanziarie).

Nel corso del 2006 il legislatore con l'introduzione dell'art. 238 del D.Lgs 152/06 (c.d. Codice dell'Ambiente) ha provveduto all'abrogazione del citato art. 49 istituendo, la tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, da intendersi nell'accezione di: "corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani"; stabilendo un rinvio ad un successivo regolamento per la individuazione dei criteri generali assunti a base di valutazione dei costi, per la determinazione della tariffa.

Successivamente la legge finanziaria per l'anno 2007 e poi quella per l'anno 2008 hanno frenato il passaggio dalla Tassa alla Tariffa.

Sicuramente non facile era un passaggio immediato da Tassa a Tariffa ma, non corretto è stato il comportamento del Legislatore che con interventi diversi, in un breve periodo ha creato istituti molto spesso contrapposti.

Nella stessa normativa introdotta dall'art. 238 del D. Lgs. 152/06 viene evidenziata una differenza tra l'Ente Locale ed il soggetto Gestore, stabilendo che quest'ultimo non solo applica ma anche riscuote la tariffa, determinandosi per l'Ente Locale, la perdita della connotazione di Ente impositore.

Rispetto alla Tassa, la Tariffa presenta una struttura binomia essendo composta da due parti: una parte fissa (tariffa di riferimento) che viene calcolata sulla base del metodo normalizzato previsto dal D.P.R. 158/99, e una parte variabile, determinata da ciascun Comune sulla base della quantità dei rifiuti conferiti dagli utenti e sull'entità dei costi del servizio in modo da assicurare la piena copertura delle spese di esercizio e di investimento².

Circa la natura della TIA, autorevoli studiosi ne hanno sostenuto la natura tributaria, altri quella privatistica, con notevoli conseguenze in termini di certezza interpretativa – applicativa delle fattispecie.

Emblematico è stato lo stesso intervento della Corte di Cassazione che nell'anno 2006 ha pronunciato due sentenze diametralmente opposte circa la natura tributaria – non tributaria della TIA. Ed infatti, con l'ordinanza n. 3274 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione del 25 febbraio 2006, è stata esclusa la natura tributaria della TIA devolvendo la controversia alla competenza del Giudice Ordinario. La Corte nella precitata ordinanza ha sostenuto che: “non essendo la controversia riconducibile ad alcuna delle ipotesi di giurisdizione esclusiva previste dall'art. 7 della legge 205 del 2000, deve essere affermata la giurisdizione del giudice ordinario”.

La stessa Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4895 del marzo 2006, a Sezioni Unite, ha affermato la competenza delle Commissioni tributarie in materia di TIA. La Corte di Cassazione nella prefata sentenza sembrerebbe affermare un principio di diritto secondo cui, il giudizio circa una pubblica pretesa costituisce elemento caratterizzante del contenzioso tributario³. La seconda sentenza ha creato non pochi problemi agli interpreti stante la mancata chiarezza del pronunciamento reso dai giudici.

Successivamente la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, intervenendo nuovamente sul tema, con la sentenza n. 25551 del 7 dicembre 2007, riaprendo nuovamente il dibattito ha sostenuto che: “il legislatore può sia ricorrere ad una tassa, sia utilizzare altri moduli estranei al regime fiscale in un'ottica più moderna di defiscalizzazione di taluni prelievi e della loro sostituzione con tariffe, canoni o prezzi pubblici”. Con questa sentenza la Cassazione sembra invitare il legislatore a porre una maggiore chiarezza nel quadro normativo esistente, riconoscendo alcune obiettive difficoltà nell'inquadramento dell'istituto applicabile.

² Sicuramente interessante sul punto è la sentenza resa dal TAR Sicilia- Palermo- sez. I del 1 ottobre 2009 n. 1550 che ha stabilito il principio, sicuramente condivisibile secondo cui: “Laddove sia adottata una modificazione della tariffazione relativa ai servizi di smaltimento dei rifiuti (TARSU/TIA), il provvedimento (nella specie delibera della Giunta Comunale) deve illustrare nella motivazione le modalità con le quali la decisione di repentino e consistente incremento dell'onere a carico del contribuente è stata conseguita dovendosi evidenziare elementi e circostanze in favore della necessità di detto aumento del prelievo”.

³ Tale principio in precedenza era già stato affermato dalla Corte di Cass. Sez. Unite con l'ordinanza n. 8956 del 16 aprile 2007.

Con l'ordinanza n. 13894 del 15 giugno 2009, da ultimo pronunciata, le Sezioni Unite hanno ritenuto che la natura tributaria della TIA, potrebbe essere nuovamente posta in discussione in conseguenza di due sentenze della Corte Costituzionale: la n. 56/2008 e la n. 335/2008. Con la prima la Consulta ha dichiarato illegittima la previsione con la quale venivano devolute alle Commissioni Tributarie le controversie relative alla COSAP (canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche); con la seconda il Giudice delle Leggi ha ritenuto in contrasto con la Costituzione le disposizioni contenute nel Codice dell'Ambiente che consentivano l'esazione del contributo per il servizio di depurazione anche quando quest'ultimo non esistesse o non fosse attivo. Secondo le Sezioni Unite queste pronunce sembrerebbero minare alla base la teoria secondo cui la devoluzione al Giudice Tributario sarebbe sufficiente da sola a determinare la natura tributaria della Tariffa di Igiene Ambientale.

Un esempio di chirurgia giuridica può serenamente definirsi l'intervento chiarificatore svolto dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 238 del 24 luglio 2009; con la citata sentenza il Giudice delle Leggi, ha posto fine alla vexata quaestio della natura della Tariffa di igiene ambientale, infatti la Corte sostiene che la natura tributaria della TIA deve desumersi in primo luogo dalla normativa che disciplina i prelievi e che si caratterizza per la doverosità della prestazione, per la mancanza di rapporto sinallagmatico tra parti nonché per l'evidente collegamento esistente tra prestazione e pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

Come innanzi evidenziato, prima dell'intervento nel 2009 della Corte Costituzionale con la sentenza in commento, non vi era un univoco orientamento della giurisprudenza di legittimità, anche se appariva maggioritario l'orientamento secondo cui la TIA avrebbe avuto natura tributaria.

Secondo la Corte Costituzionale non sarebbe rilevante ai fini della determinazione della TIA né la previsione di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 546 del 1992 e cioè che i tributi vadano individuati indipendentemente dal nomen iuris ad essi attribuito dalla legge, né la circostanza che essa possa essere riscossa mediante ruoli⁴.

Da un rapido confronto tra la struttura della TARSU e quella della TIA, sono riscontrabili diverse analogie tra i due pagamenti:

- 1) la natura autoritativa, infatti l'obbligo di pagamento non è legato alla effettiva fruizione del servizio di smaltimento, ma all'utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti;

⁴ Sul punto il richiamo è rivolto all'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 che prevede che il ricorso a tale modalità di riscossione rappresenta una mera facoltà a disposizione dei Comuni.

- 2) la natura non sinallagmatica, la legge non attribuisce alcun rilievo alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore e utente del servizio;
- 3) i criteri di commisurazione che sia per la TARSU che per la TIA sono calcolati con riferimento alla potenziale produzione di rifiuti;
- 4) la funzione di integrale copertura dei costi di smaltimento non solo dei rifiuti interni ma anche di quelli esterni;
- 5) l'estraneità di entrambi i tributi all'ambito di applicazione dell'IVA⁵.

Con questa sentenza la Corte attribuisce quindi il contenzioso relativo alla TIA alle Commissioni Tributarie.

Alcuni studiosi in dottrina hanno affermato che nonostante la Corte Costituzionale abbia sin qui confermato quanto deciso nella sent. 238 del 2009, ribadendo la natura tributaria della TIA e quindi la non applicabilità dell'IVA alla TIA, da ciò non deriva in capo ai giudici l'obbligo di conformarsi all'interpretazione del Giudice costituzionale⁶.

La non vincolatività dell'interpretazione della Corte Costituzionale trova conferma nella recente sentenza 27 gennaio 2010 n. 27/13/10 della Commissione Tributaria Regionale di Firenze, Sez. XIII. In questa decisione, la Commissione Tributaria ha legittimamente sostenuto, in senso opposto alla Corte Costituzionale che, nel prevedere alcune esenzioni in materia di IVA, il Legislatore ha stabilito all'art. 6, comma 13, che tale esenzione opera con riferimento ai corrispettivi per il servizio di smaltimento resi fino al 31 dicembre 1998, confermandosi a contrario l'applicabilità del tributo in epoca successiva.

Si evidenzia sul punto che, le numerose questioni di legittimità costituzionale di cui la Corte Costituzionale si è occupata, sollevate da varie Commissioni Tributarie, da vari giudici ordinari e dalla stessa Corte di Cassazione, inducono a legittimamente ritenere che presso i giudici di merito abbia trovato spazio la formazione di un "diritto vivente" cioè di un'interpretazione predominante tesa a sottolineare la natura non tributaria della TIA.

Il legislatore, con la legge 122 del 2010 e precisamente con l'art. 14 comma 33 ha previsto testualmente che: "Le disposizioni di cui all'art. 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006 n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le

⁵ Sulla non applicabilità dell'IVA alla TIA vi è stato nella primavera del 2010 un intervento della stessa Agenzia delle Entrate in risposta ad un interpello proposto dalla società Trevisoservizi che ha sostenuto la non applicabilità dell'IVA alla TIA.

⁶ In tal senso, T. Martines, *Diritto Costituzionale*, XI edizione, Milano 2005, ha sostenuto che il potere della Corte di reinterpretare il testo "si arresta, per riconoscimento della stessa Corte, innanzi alla costante interpretazione giurisprudenziale che attribuisce al precetto legislativo un determinato significato (diritto vivente)".

controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria"⁷.

Da segnalare altresì l'intervento del Ministero dell'Economia e delle Finanze relativamente alla TARSU ed alle sue problematiche, che ha provato a fare luce su tale problematica con la emanazione della circolare n. 3/DF dell'11 novembre 2010.

Con la richiamata circolare il Ministero ha chiarito che bisogna tenere in considerazione il comma 33 del citato art. 14 del D.L. n. 78 del 2010 che contiene una disposizione di interpretazione autentica in base alla quale la TIA 2⁸ non ha natura tributaria e, conseguentemente, è soggetta ad IVA.

In sede di conversione del decreto si è espresso, il parere che la TIA1⁹ debba continuare ad essere assoggettata all'IVA, come già sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nei diversi interventi che si sono succeduti nel tempo¹⁰.

La volontà del Legislatore è stata, con l'art. 14, comma 33, anche quella di dare una nuova veste alla TIA 1, nelle more dell'emanazione del regolamento di cui all'art. 238, comma 6. Pertanto, se alla luce delle nuove disposizioni i due prelievi sono regolati ormai dalle stesse fonti normative, non appare razionale attribuire alla TIA 1 una natura giuridica diversa da quella della TIA 2. Di conseguenza, se la TIA 2 ha natura di corrispettivo, ed in quanto tale è assoggettabile all'IVA, non può affermarsi diversamente per la TIA 1.

La normativa riguardante la TIA1 pone un collegamento ex lege tra la gestione del servizio ed i poteri di controllo, con la conseguenza che il solo fatto dell'affidamento a terzi della gestione del servizio comporta la delega a questi dei poteri di controllo in luogo del Comune.

Si deve sottolineare che il presupposto normativo per la continuazione dell'attività di riscossione della TIA1 si rinviene anche nel combinato disposto dell'art. 204 del D. lgs. N. 152 del 2006, concernente le "Gestioni esistenti" secondo il quale i soggetti che esercitano il servizi, anche in economia, alla data di entrate in vigore della parte quarta del presente decreto, continuano a gestirlo fino alla istituzione ed organizzazione del servizio di gestione integrata dei rifiuti da parte delle Autorità d'Ambito e dell'art. 10 del D.P.R. n. 158 del 1999, il quale ribadisce che il soggetto gestore provvede alla riscossione della tariffa.

In conclusione, considerata la complessità del quadro normativo sinora analizzato, e la costante evoluzione del quadro giurisprudenziale nel quale ancora non vi è una uniformità di

⁷ Tale norma era stata già preceduta dalla previsione contenuta nel DL 78/2010.

⁸ Per TIA 2 deve intendersi la Tariffa integrata ambientale introdotta dal D.lgs. 152/2006.

⁹ Per Tia 1 si intende la Tariffa di igiene ambientale, a natura tariffaria, non tributaria e quindi assoggettabile all'IVA.

¹⁰ Vd. circolare n. 111 del 21 maggio 1999 della Direzione centrale fiscalità locale del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze; risoluzione della Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle entrate n. 25 del 5 febbraio 2003; risoluzione della stessa Direzione dell'Agenzia delle entrate n. 250 del 17 giugno 2008.

vedute, sarebbe necessario un intervento chiarificatore del Legislatore nazionale, per stabilire le modalità tecnico - applicative del modello TIA, soprattutto alla luce dei futuri problemi da affrontare in seguito all'ormai prossima entrata a regime del modello di provincializzazione della gestione del ciclo rifiuti, considerati gli evidenti riflessi non solo economici ma sociologici, giuridici ed ambientali, soprattutto alla luce della nuova sfida che si avrà con l'entrata a regime del sistema SISTRI¹¹ anch'esso di recentissima creazione, con l'auspicio però che vengano attentamente valutate le eventuali modifiche da apportare al vigente sistema, con una analisi ponderata di costi – benefici, che forse troppe volte è mancata.

¹¹ Sistema di Controllo per la tracciabilità dei rifiuti, introdotto nel 2009 dal Ministero dell' Ambiente.

BIBLIOGRAFIA

- A. Poddighè, La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani in *Rivista di diritto Tributario*, 2003;
- R. Alfano, L'applicazione di tributi ambientali nel nuovo contesto della finanza regionale, in *Tributiimpresa*, 3/2005;
- P. Biondo, Natura giuridica e competenza della Tariffa di igiene ambientale in *Boll. Trib.* 22/2005;
- Chiarizia G. La natura giuridica della Tariffa Ronchi, con particolare riguardo alla Ta.ri istituita dal comune di Roma in sostituzione della Tarsu in *Bollettino Tributario* 6/2005;
- De Mita E., *Le basi costituzionali del federalismo fiscale*, Giuffrè, 2009;
- V. Fuscari, Igiene ambientale, le liti al giudice tributario in www.fiscooggi.it, 10.04.2006;
- Giovanardi A., *L'autonomia tributaria degli Enti territoriali*, Giuffrè 2005;
- T.Martines, *Diritto Costituzionale*, XI edizione, Milano 2005;
- C. Mortati *Istituzioni di Diritto pubblico*, 1976 IX ed;
- F. Tesauro, *le basi costituzionali e della fiscalità regionale e locale*;