



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Documento

**STUDIO SULLA NATURA GIURIDICA
DELLA TIA, ALLA LUCE DEGLI ULTIMI
SVILUPPI LEGISLATIVI E
GIURISPRUDENZIALI**

Novembre 2010





A cura delle Commissioni

“Fiscalità degli enti locali” e “Enti locali”

Presidenti

TONVEONACHI Nicola

Componenti

PIERI Paolo

CAMBRIA Giuseppe

CANDELA Roberto

DEPETRO Alberto

LABELLARTE Vito Antonio

LOVECCHIO Luigi

MORDENTE Alfonso

SAGGESE Michele

Segreteria tecnica

OLIVERIO Mara



Indice

Introduzione

L'orientamento della giurisprudenza

- A. Sulle conseguenze della natura tributaria della Tia
- B. Le modifiche procedurali ai regolamenti comunali
- C. Sulla applicabilità dell'Iva sulla Tia
- D. L'evoluzione legislativa



Introduzione

Il presente lavoro intende affrontare la questione assai dibattuta della natura giuridica della Tia (tariffa di igiene ambientale) e delle sue molteplici implicazioni, anche alla luce degli ultimi interventi legislativi e giurisprudenziali.

L'orientamento della giurisprudenza

La Corte Costituzionale ha sancito, in termini inequivoci, la natura tributaria della Tia, nella sentenza n. 238 del 2009. Come chiaramente precisato nella medesima pronuncia, il verdetto ha riguardato la tariffa di cui all'articolo 49, D. Lgs. n. 22/'97, attuata con il D.P.R. n. 158/'99 (c.d. "tariffa Ronchi"). Resta invece sospeso il giudizio della Consulta sulla natura della tariffa del codice dell'ambiente, di cui all'articolo 238, D. Lgs. n. 152/'06, in considerazione della mancanza del relativo decreto attuativo, salvo quanto verrà in seguito precisato in ordine all'intervento interpretativo recato nel D.L. n. 78/2010. Sulla stabilità di tale qualificazione si erano registrate tuttavia, da più parti, obiezioni e resistenze. È pertanto utile prendere le mosse proprio da questo punto, prima di procedere nell'indagine sulle implicazioni della pronuncia suddetta.

Occorre preliminarmente ricordare che la Consulta è stata chiamata ad esprimersi in ordine alla legittimità costituzionale della giurisdizione delle Commissioni tributarie sulle controversie in materia di Tia, nel presupposto che quest'ultima non fosse una entrata tributaria. La costante giurisprudenza della Consulta, infatti, è orientata nel senso della illegittimità di qualsiasi ampliamento della giurisdizione delle Commissioni a materie non strettamente tributarie (in termini e da ultimo si veda la sentenza n. 64 del 2008 della Corte Costituzionale, in punto di Cosap).

Per svalutare la portata della citata sentenza n. 238 si era ricorsi sostanzialmente a due ordini di argomenti: a) la sua natura di sentenza di semplice rigetto della questione di costituzionalità; b) la sussistenza di un orientamento contrario, sul punto, della Corte di Cassazione, organo giurisdizionale al quale compete il primato dell'interpretazione delle leggi.

È ovviamente vero che la sentenza n. 238 è di mero rigetto e in quanto tale non ha i medesimi effetti precettivi né delle sentenze di incostituzionalità né delle sentenze interpretative di rigetto. E tuttavia appariva da subito molto improbabile che sulla natura tributaria della Tia la giurisprudenza potesse tornare



indietro, per diverse ragioni. In primo luogo, la pronuncia in oggetto appare ampiamente motivata ed è redatta da uno dei massimi studiosi del diritto tributario (il prof. Franco Gallo). Disattenderne l'impianto è quindi opera tutt'altro che semplice. Prima della pubblicazione della pronuncia della Consulta, inoltre, non vi era un diritto vivente orientato nel senso della natura patrimoniale della Tia. Le Commissioni di merito erano in larga maggioranza favorevoli alla natura tributaria della tariffa¹. La dottrina prevalente era orientata nel medesimo senso². La Corte di Cassazione nelle sentenze n. 17526/2007, n. 4895/2006 e n. 5297/2009, si era espressa a favore della natura tributaria della Tia, mentre nell'ordinanza n. 3274/2006, seppure molto sinteticamente e senza alcuna motivazione, la Suprema Corte aveva sposato la tesi della connotazione privatistica dell'entrata. È vero che con l'ordinanza n. 13894/09, le Sezioni Unite avevano rimesso alla Corte Costituzionale la questione di legittimità dell'articolo 2, D. Lgs. n. 564/92, nella parte in cui attribuisce alle Commissioni tributarie la cognizione delle controversie in materia di tariffa, ma è altrettanto vero che in tale pronuncia le Sezioni Unite si sono espresse in senso non assertivo a favore della natura patrimoniale del prelievo, rimettendo sostanzialmente la parola definitiva sul punto alla Corte Costituzionale. L'ordinanza delle Sezioni Unite prospetta infatti la "ragionevolezza" della interpretazione volta ad attribuire natura privatistica alla Tia, senza escludere del tutto la lettura contraria. Va peraltro segnalato che la Consulta ha rigettato l'eccezione di incostituzionalità contenuta nella citata ordinanza n. 13894 con la recente ordinanza n. 64 del 2010.

Ad ogni buon conto, a dirimere ogni dubbio sull'orientamento della giurisprudenza di legittimità in ordine alla qualificazione della Tia hanno provveduto due recenti pronunce delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Si tratta della sentenza n. 8310/2010 e della ordinanza n. 14903/2010.

Nella sentenza n. 8310, in particolare, rispondendo ad una specifica eccezione di incompetenza del giudice tributario, le Sezioni Unite rilevano che le controversie in materia di Tia rientrano senz'altro tra quelle che hanno ad oggetto un tributo. Sul punto, le Sezioni Unite richiamano, trascrivendone interi brani, gli insegnamenti della Corte Costituzionale nella nota sentenza n. 238 del 2009. Inoltre, va debitamente segnalato come nella parte finale della sentenza si trovi una importante considerazione in ordine alle modalità con le quali è possibile mutare qualificazione ad una entrata. La precisazione giunge in risposta ad una eccezione della società d'ambito, incaricata della gestione del servizio rifiuti, imperniata sulla implicita trasformazione della Tia in prelievo patrimoniale, in dipendenza di una disposizione legislativa di sanatoria

¹ CTP Treviso, 20.12.2004, n. 87, in Boll. Trib. n. 6/2005, pag. 486, CTP Venezia, 15.3.2004, n. 5, in Boll. Trib. n. 22/2005, pag. 1752, e CTP Treviso, 11.1.2005, n. 101

² solo per citare alcuni contributi, si vedano Del Federico, "Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici", pagg. 290 e segg., Torino 2000, Lovecchio "La singolare metamorfosi della tassa rifiuti", in Boll. Trib. n. 14/1999, pagg. 1114 e segg., Lupi "Tributi e prezzi, atti impugnabili e fatture", in Dialoghi Dir. Trib., n. 9/2006, pagg. 1136 e segg., Uricchio "La trasformazione della tassa rifiuti in tariffa", in Boll. Trib. n. 3/1997, pagg. 203 e segg.



dei provvedimenti adottati in attuazione delle ordinanze del Commissario straordinario. Replica puntualmente la Cassazione che una diversa qualificazione della Tia potrebbe conseguire “soltanto a seguito di un mutamento della disciplina positiva, che colleghi il pagamento alla prestazione di un servizio liberamente fruibile”. È quindi evidente che, nel pensiero della Suprema Corte, sino a quando la Tia sarà correlata alla mera occupazione o detenzione di locali e aree, con conseguente sussistenza dell’obbligo di pagamento anche in assenza di effettiva produzione di rifiuti, il prelievo resterà nell’alveo delle entrate tributarie.

Infine, nell’ordinanza n. 14903/2010 , il medesimo collegio delle Sezioni Unite che aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale con la suddetta ordinanza n. 13894/2009 ha preso atto del rigetto della stessa avvenuta con la sentenza n. 238/2009 ed ha quindi confermato la cognizione delle Commissioni tributarie in materia di controversie sulla Tia.

In buona sostanza, è ormai acclarato che le conclusioni della Corte Costituzionale sono destinate a lasciare il segno, anche in ragione del quadro giurisprudenziale tutt’altro che consolidato nel quale le stesse sono maturate.

La successiva evoluzione della Corte di Cassazione ne rappresenta una conferma inconfutabile.

Occorre infine farsi carico di una ulteriore obiezione mossa dai sostenitori della tesi contraria³. Questa consiste nel richiamo alla disposizione di cui all’articolo 77 bis, c. 30, D.L. n. 112/’08, che, nel disporre il blocco degli aumenti di tutti i tributi locali, facendo salvi i soli aumenti della Tarsu, avrebbe implicitamente confermato la natura patrimoniale della Tia. Neppure questa obiezione appare però decisiva.

Costituisce invero consolidata tradizione giurisprudenziale e dottrinale⁴ il canone interpretativo secondo cui, ai fini della qualificazione di una entrata, non sono mai risolutive da sole le espressioni formali utilizzate dal legislatore o il modo con cui l’entrata è denominata, dovendosi invece accertare la struttura del presupposto, alla luce anche dei suoi meccanismi applicativi. In questo senso, oltre alla sentenza n. 238 della Consulta, si veda, ex pluribus, già il parere espresso dalla sezione III del Consiglio di Stato, il 12 giugno 1979, sulla natura giuridica del canone fognatura e depurazione, nonché la richiamata sentenza n. 8310/2010 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Non può pertanto considerarsi decisiva la mera

³ si veda l’ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale emessa dal Tribunale di Pistoia il 31.7.2009, dichiarata manifestamente infondata con ordinanza n. 64/1020 della Consulta

⁴ Del Federico – “Tasse, tributi, cit.”, pagg. 177 e segg., Lovisetti – “L’individuazione della natura giuridica di un’entrata e le conseguenze in ordine alla giurisdizione, all’individuazione degli atti impugnabili e all’applicabilità dell’Iva: il caso della tariffa rifiuti”, in *Dir. e Prat. Trib.*, II, 2005, pag. 846, Guido – “Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della Tia operata dalla Corte Costituzionale”, in *Rass. Trib.* n. 4/2009, pag. 1118 e la stessa sentenza n. 238 della Consulta



omissione della menzione della Tia da parte del legislatore del D.L. n. 112/'08, in presenza delle connotazioni fortemente tributarie, di diritto sostanziale, messe in evidenza dalla Consulta.

D'altro canto, difficilmente potrebbe supportarsi la natura privatistica della Tarsu (artt. 58 e seguenti, D. Lgs. n. 507/'93) sulla sola base di una eventuale e ipotetica modifica legislativa che si limitasse a mutare la denominazione del prelievo, da tassa a tariffa, qualificandolo espressamente come corrispettivo del servizio, senza però modificarne in alcun modo il presupposto e gli elementi fondamentali. La stessa Consulta, peraltro, ha ritenuto del tutto irrilevante l'argomento suddetto, nella già citata ordinanza n. 64 del 2010.

A. Sulle conseguenze della natura tributaria della Tia

Il soggetto attivo della Tia è, con tutta evidenza, il comune⁵. Questa considerazione è desumibile dall'esame delle disposizioni di cui al D. Lgs. n. 22/'97, che costituisce la normativa di riferimento dell'entrata. È sufficiente richiamare, in proposito, l'articolo 49, D. Lgs. n. 22/'97, e il D.P.R. n. 158/'99, che attribuiscono tutte le competenze deliberative e normative ai comuni. Il gestore è deputato alla applicazione e riscossione della tariffa, e dunque agisce, in linea di principio, come un mero concessionario dell'entrata. Questo significa, in pratica, che il gestore riscuote l'entrata tributaria in nome proprio ma per conto del comune titolare del prelievo. D'altro canto, a ulteriore supporto della considerazione sopra enunciata, si osserva come nulla osti a che il comune decida di riscuotere direttamente la tariffa, senza avvalersi del gestore. Il regime di applicazione e riscossione da parte del gestore costituisce infatti la disciplina naturale di amministrazione della tariffa ma non l'unica ammessa dall'ordinamento⁶. È sufficiente infatti ricordare come, a mente dell'articolo 52, D. Lgs. n. 446/'97, norma posteriore rispetto al D. Lgs. n. 22/'97, i comuni possono deliberare su qualsiasi aspetto delle entrate proprie, con la sola eccezione di ciò che attiene alla fattispecie imponibile, all'aliquota massima e ai soggetti passivi. La circostanza che il gestore debba occuparsi direttamente del servizio pubblico di gestione dei rifiuti urbani non comporta che allo stesso debba o possa attribuirsi la titolarità dell'entrata tariffaria, proprio in ragione della natura tributaria di quest'ultima. In buona sostanza, posto che, come si avrà modo di rimarcare più avanti, un tributo non rappresenta mai il corrispettivo di un servizio e quindi non si pone in un rapporto di controprestazione rispetto all'affidamento della gestione, e rilevato che nell'ordinamento l'affidamento della titolarità di una entrata tributaria ad un soggetto di diritto privato rappresenta una eccezione, che in

⁵ così peraltro esplicitamente la stessa sentenza n. 238 della Corte Costituzionale

⁶ in questo senso, si era peraltro espresso il Ministero dell'Ambiente, con circolare del 7.10.1999



quanto tale deve sempre essere espressamente prevista, è inevitabile giungere a riconoscere l'appartenenza al comune della obbligazione riferita alla Tia7. Ad autorevole supporto di tale ricostruzione interpretativa, si rinvia alle importanti affermazioni contenute nella già menzionata sentenza n. 8310/2010 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

La questione centrale portata all'esame della Corte, infatti, era rappresentata dalla legittimità della attribuzione del potere di deliberare le tariffe della tassa ad una società per azioni, per quanto controllata dagli enti locali. Le censure mosse sul punto dalle Sezioni Unite sono assolutamente incontrovertibili. Osservano infatti i giudici di legittimità che l'esercizio dello *ius impositionis* "è espressione della sovranità dello Stato e della posizione di supremazia degli enti pubblici locali rispetto ai cittadini amministrati, nell'ambito di un rapporto giuridico di tipo pubblicistico, rispetto al quale il cittadino è garantito dalle procedure legali e democratiche". E ancora "il soggetto attivo del rapporto tributario non può che essere un ente pubblico dotato dello specifico *imperium*" in forza della disciplina di legge di riferimento e "l'esercizio del potere impositivo costituisce una funzione fondamentale e irrinunciabile dello Stato che deve essere esercitato nel rigoroso rispetto della riserva di legge" ex articolo 23 della Costituzione. I passi appena riportati ci sembrano più che esplicativi dell'impeccabile iter argomentativo della Suprema Corte. La sentenza precisa inoltre che neppure una situazione di emergenza potrebbe giustificare una diversa distribuzione di poteri deliberativi, attraverso le ordinanze del commissario straordinario, trattandosi di principi inderogabili dell'ordinamento.

Occorre peraltro evidenziare, in parziale difformità dalla apparente assolutezza delle asserzioni delle Sezioni Unite, come nell'ordinamento non vi sia un divieto assoluto di attribuire la titolarità di una entrata tributaria ad un soggetto privato (si pensi ad esempio al canone Rai). Ciò però deve avvenire con previsione espressa e d'altro canto una volta che la normativa di riferimento ha individuato il soggetto titolare dell'entrata di diritto pubblico non è dato a questo di attribuire ad altri l'entrata stessa, come avvertito dalle medesime Sezioni Unite.

Alla luce di tali notazioni fondamentali, è possibile rilevare che:

- il comune deve iscrivere la Tia nel proprio bilancio, proprio perché la titolarità giuridica della stessa è dell'ente locale. Peraltro, trattandosi di entrata tributaria, la stessa è per sua natura indisponibile, in ragione della riserva di legge sancita nell'articolo 23 della Costituzione. Ne consegue che sulla Tariffa il comune non può compiere atti di disposizione, con l'effetto che risulta rafforzata l'esigenza che l'entrata appaia nel bilancio comunale. D'altro canto, in vigenza della Tarsu, non

⁷ così opinando si risolve tra l'altro anche il problema non indifferente della individuazione del soggetto titolare della pretesa in presenza di una pluralità di gestori per lo stesso ambito, situazione questa piuttosto diffusa sul territorio. Riconoscendo la titolarità dell'entrata al comune, invece, sarà quest'ultimo a decidere il soggetto deputato ad applicare e riscuotere il prelievo.



potrebbe in alcun modo essere legittimata l'omissione del relativo capitolo di entrata dal bilancio (conforme, da ultimo, la circolare Anci del 2.3.2010);

- poiché la Tia è una entrata indisponibile del comune, è evidente che per il gestore la stessa non può rappresentare un ricavo. Si tratta infatti di una entrata che deve essere riversata nelle casse comunali, con i tempi e le modalità previsti nel contratto di servizio. Si aggiunga inoltre che una tassa, quale la Tia è, per principio non è mai corrispettiva di un servizio⁸, poiché la stessa non ha origine contrattuale ma è una obbligazione ope legis, che insorge al verificarsi del presupposto previsto per legge;
- il gestore deve pertanto fatturare con Iva il proprio compenso a carico del comune, poiché è il comune il committente del servizio di gestione dei rifiuti. Ne deriva ulteriormente che per il gestore l'Iva non diventa un costo, in quanto le sue operazioni attive (il corrispettivo addebitato al comune per la gestione del servizio) sono regolarmente assoggettate a Iva;
- al contrario, il comune deve considerare tra i costi da coprire con la tariffa il compenso dovuto al gestore, maggiorato dell'Iva, che per il comune è indetraibile.

Occorrerà peraltro aggiornare i regolamenti comunali, al fine di recepire gli effetti della natura tributaria della Tia (tempi e modalità di pagamento, adempimenti dei contribuenti, procedure di controllo, aspetti sanzionatori e quant'altro).

B. Le modifiche procedurali ai regolamenti comunali

Si impongono in particolare modifiche regolamentari che affrontino:

- le procedure di accertamento e riscossione. È a nostro avviso molto difficile che l'ordinaria fattura commerciale, redatta secondo i dettami della disciplina del D.P.R. n. 633/72, possa essere validamente qualificata come provvedimento amministrativo. Difettano infatti sia i requisiti di forma che di sostanza (si pensi, per l'appunto, alla motivazione, alla sottoscrizione del soggetto responsabile, alla notifica, al fine di rendere certo il decorso del termine perentorio di 60 giorni per l'impugnativa, eccetera). Si tratta dunque di mera corrispondenza commerciale tra soggetti privati, non suscettibile di generare preclusioni o pregiudizi di sorta nei confronti del destinatario della stessa. Ne consegue che, in presenza di un utente/contribuente che non abbia pagato la somma indicata in fattura, occorrerà far precedere la riscossione coattiva, tramite ruolo o ingiunzione, dalla notifica di un vero e proprio atto impositivo, contenente la richiesta di pagamento della stessa somma prima esposta in fattura, con al più la sola maggiorazione delle spese di notifica dell'atto. Ovviamente, trattandosi di atto impugnabile, occorrerà riportare tutte le indicazioni del caso⁹ in calce al provvedimento stesso e motivare congruamente la pretesa. Il termine per il pagamento della somma così accertata dovrà essere di 60 giorni dalla notifica, in conformità a quanto stabilito nell'articolo 1, c. 162, legge n. 296/06. In ipotesi di ulteriore inadempienza all'obbligo di versamento, dovrà essere notificato un atto di contestazione, redatto ai sensi dell'articolo 16, D. Lgs. n. 472/97, contenente l'irrogazione della sanzione del 30%, ai sensi dell'articolo 13, D. Lgs. n. 471/97. Il differimento della irrogazione della sanzione ad un momento successivo alla notifica del primo atto di accertamento è motivato dalla circostanza che prima di allora non si verifica il mancato rispetto di un termine previsto dalla legge. Dopo la notifica dell'atto di contestazione, si potrà procedere alla riscossione coattiva, a mezzo ruolo o ingiunzione, secondo quanto precisato nello stesso regolamento comunale;

⁸ Del Federico – "Tasse, tributi cit.", pagg. 16 - 17

⁹ si tratta del termine di impugnativa, della indicazione della Commissione competente, e di quant'altro prescritto nell'articolo 7, legge n. 212/00



- i termini per il recupero. Poiché si è in presenza di un'entrata tributaria, il termine per il recupero delle somme dovute dal soggetto passivo non può coincidere con quello prescrizione ordinario di dieci anni (art. 2946 c.c.). Pur in assenza di previsioni esplicite al riguardo nella lacunosa normativa della TIA, occorre ricordare come la Corte Costituzionale, nella fondamentale sentenza n. 280 del 2005, abbia affermato l'illegittimità dell'applicazione di tale termine in ambito tributario, in quanto il contribuente non può restare indefinitamente esposto ai controlli dell'ente impositore, a pena della violazione del diritto alla difesa, sancito nell'articolo 24 della Costituzione. Sarà dunque necessario non eccedere mai il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione, stabilito per la generalità dei tributi locali dal comma 161 della legge n. 296/'06. Anche con riferimento alla notifica del titolo esecutivo (cartella di pagamento o ingiunzione fiscale), successivo al primo atto di accertamento, occorrerà attenersi al termine decadenziale sancito nel settore dei tributi locali, corrispondente al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello nel corso del quale l'accertamento è divenuto definitivo (comma 163, citata legge n. 296) ;
- le conseguenze in termini di sanzioni. Uno dei principali problemi della TIA è sempre stato quello della totale assenza di misure repressive/sanzionatorie nella normativa di riferimento. In presenza di inadempienze da parte dei privati, dunque, mentre il servizio non può in alcun modo essere interrotto, risulta difficile, sotto il profilo giuridico, rinvenire una adeguata reazione da parte del soggetto gestore. Questo ha indotto i regolamenti comunali a ricorrere a formule talvolta creative talaltra volutamente ambigue, con le quali si minaccia l'applicazione, ad esempio, di "maggiorazioni" oppure di "indennità risarcitorie" e altro. L'affermazione della natura tributaria del prelievo consente però l'applicazione della ricordata misura sanzionatoria del 30%, prevista, in via generale, nell'articolo 13, c. 2, D. Lgs. n. 471/'97, in tutti i casi in cui un tributo non è versato alle scadenze stabilite¹⁰. Non sono invece applicabili specifiche sanzioni correlate alla violazione degli obblighi dichiarativi, in difetto di espresse previsioni di legge. L'unica penalità comminabile sarà quella, generalissima, stabilita nell'articolo 7 bis del Tuel (D. Lgs. n. 267/'00), relativa alla violazione di qualsivoglia prescrizione regolamentare. Si tratta peraltro di sanzione amministrativa, non tributaria, alla quale non sono quindi applicabili gli ordinari istituti del diritto tributario (ravvedimento, definizione agevolata, eccetera);
- gli adempimenti dei contribuenti. Vista la completa mancanza di disciplina legislativa in ordine alle procedure di attuazione del prelievo tributario, i regolamenti devono disegnare compiutamente l'iter procedurale, a partire dalle modalità e termini di pagamento e dagli obblighi dichiarativi, per finire per l'appunto alla disciplina dei controlli e della riscossione coattiva.

Occorre inoltre farsi carico dei problemi contabili per gli enti locali e della ridefinizione dei rapporti tra gestori, utenti/contribuenti e comune. Trattandosi di un tributo nella titolarità del comune, come già messo in rilievo in precedenza, lo stesso dovrebbe comparire nel bilancio comunale tra le entrate, pareggiato da una posta di uguale entità tra le uscite, rappresentativa del compenso per il gestore. Ma se così è, ne discende ulteriormente che il rapporto di servizio non è più tra gestore e utente del servizio, poiché il gestore in tale situazione agisce, quale concessionario di un tributo, in nome proprio ma per conto del comune, bensì tra il gestore e il comune. In buona sostanza, la nuova dinamica tariffaria dovrebbe essere questa: 1) il gestore riscuote la Tia, anche a nome proprio, e rilascia una mera quietanza, senza applicazione dell'Iva, all'utente/contribuente; 2) il gestore poi deve girare l'incasso al comune, salvo compensare, previa espressa autorizzazione del comune, l'incasso medesimo con il compenso ad esso spettante per l'attività svolta; 3) per effettuare tale compensazione, il gestore dovrà emettere fattura al comune, con addebito dell'Iva relativa. Come si vede, la nuova dinamica tariffaria richiede delle consistenti modifiche ai contratti in essere tra comuni e gestori. Le insolvenze dei contribuenti, attenendo al mancato pagamento di una tassa comunale, faranno carico, di regola, al comune, e non al gestore, al quale, si ripete, è dovuto il corrispettivo per il servizio svolto.

¹⁰ Così esplicitamente la citata sentenza n. 238/'09 della Consulta



Si ritiene infine che il gestore non debba essere iscritto all'albo dei concessionari locali, tenuto dal Ministero delle Finanze ai sensi degli articoli 52 e 53, D. Lgs. n. 446/'97, poiché lo stesso è abilitato ope legis alla riscossione della Tia, alla luce dell'articolo 49, commi 9 e 13, D. Lgs. n. 22/'97.

C . Sulla applicabilità dell'Iva sulla Tia

Si tratta della questione più controversa, se non altro per la resistenza opposta da alcuni degli operatori del settore, supportata dalla iniziale reticenza dell'Agenzia delle Entrate sull'argomento, poi superata con la risposta ad una istanza di interpello diffusa con la risoluzione, prot. n. 954-52944/2010 del 15 aprile 2010.

La Corte Costituzionale, sempre nella sentenza n. 238, ha affermato l'inapplicabilità dell'Iva sulla Tia. Si tratta indubbiamente di una considerazione di carattere incidentale rispetto al nucleo centrale della pronuncia, che tuttavia appare molto coerente con le premesse del ragionamento. Ed invero, poiché un tributo non è mai corrispettivo di un servizio, come sopra anticipato, e poiché l'Iva è dovuta sui corrispettivi di origine contrattuale derivanti dalle cessioni di beni e dalle prestazioni di servizi (art. 13, D.P.R. n. 633/'72), ne consegue che nel caso di specie difetta il presupposto oggettivo dell'Iva, indipendentemente dal fatto che il tributo sia riscosso da una società commerciale. L'osservazione in realtà non è nuova, tant'è che la stessa ha trovato recepimento anche nell'ambito della prassi dell'Agenzia delle Entrate. Nella risoluzione n. 25 del 2003, infatti, si legge che i diritti sulle pubbliche affissioni, in quanto entrate tributarie, non sono mai assoggettabili ad Iva.

Se in linea di principio, quindi, l'osservazione della Consulta risulta ampiamente condivisa, occorre verificare se essa trovi ostacolo, nel caso specifico della Tia, in disposizioni contrarie della legislazione nazionale.

Secondo l'opinione favorevole all'applicazione dell'Iva, la norma contraria alla sentenza della Consulta sarebbe rappresentata dall'articolo 6, c. 13, legge n. 133/'99, a mente della quale "le somme dovute per i servizi di fognatura e depurazione resi dai comuni fino al 31 dicembre 1998 e rimosse successivamente alla predetta data non costituiscono corrispettivi agli effetti dell'Iva. Non costituiscono altresì corrispettivi agli effetti dell'Iva le somme dovute ai comuni per il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani reso entro la suddetta data e rimosse successivamente alla stessa, anche qualora detti enti abbiano adottato in via sperimentale il pagamento del servizio con la tariffa, ai sensi dell'articolo 31, c. 7, legge n. 448/'98". Si sostiene pertanto che il fatto che il legislatore abbia precisato la non soggezione ad Iva delle somme relative ai servizi prestati fino al 31 dicembre 1998 significhi che per i servizi prestati successivamente a tale data l'applicazione dell'Iva sia inevitabile.

L'argomentazione non sembra convincente. Non vi è dubbio che all'epoca della emanazione della suddetta disposizione l'intenzione del legislatore era quella di sancire la non soggezione ad Iva della tariffa nella prima fase di attuazione della stessa e quindi nel contempo di lasciare ingresso alle regole ordinarie di cui al D.P.R. n. 633/'72 per il periodo successivo al 31 dicembre 1998, nel presupposto, non esplicitato però, che la tariffa fosse una entrata patrimoniale e che l'Iva dovesse essere naturalmente applicata. Non si è dunque in presenza di una norma che stabilisca in positivo l'applicazione dell'Iva sulla Tia, ma di una disposizione il cui contenuto precettivo consiste unicamente nel prevenire l'imposizione in esame con riguardo ad un determinato lasso temporale, eliminando in radice qualsiasi dubbio al riguardo. Per accertare la sussistenza dei requisiti per l'applicazione dell'Iva con riferimento al periodo successivo al 1998 resta pertanto necessario indagare la natura giuridica delle somme di cui trattasi. Diversamente opinando, laddove cioè si ritenesse che la disposizione di cui alla citata legge n. 133/'99 legittimi sempre e comunque l'imponibilità Iva delle somme relative ai servizi prestati dopo il 31 dicembre 1998, si giungerebbe ad affermare l'applicazione dell'Iva anche per le somme dovute a titolo di tarsu, conclusione questa che appare totalmente inaccettabile.

Questa è la condivisibile impostazione fornita anche dalla sentenza n. 238 della Consulta.



Ciò che si vuole evidenziare, in altri termini, è che, laddove si intenda affermare il principio della applicazione dell'Iva su di una entrata che, quantomeno prima facie, sembra difettare del presupposto oggettivo dell'imposta, cioè di uno degli elementi strutturali del tributo, occorre una disposizione esplicita. Non è invece sufficiente una norma suscettibile di generare un simile effetto solo attraverso una interpretazione a contrariis, per di più foriera di esiti applicativi incoerenti (l'Iva sulla tarsu).

Inoltre, la tesi della inapplicabilità dell'Iva alla Tia è quella che appare maggiormente conforme anche alla disciplina comunitaria¹¹. In linea di principio, anche in considerazione dell'impostazione "sostanzialista" della legislazione comunitaria, va osservato che non esiste una incompatibilità pregiudiziale tra l'ambito applicativo dell'imposta sul valore aggiunto e le entrate tributarie. Ne è conferma la sentenza 12.9.2000, causa C-276/97, della Corte di Giustizia, che aveva ad oggetto una prestazione che l'Amministrazione finanziaria francese qualificava come tributo e che ciononostante è stata dichiarata assoggettabile a Iva dalla Corte stessa. Non è chiaro al riguardo se e quanto possa aver inciso sulle conclusioni della Corte la circostanza che, nel caso di specie (tassa per transito stradale), si era in presenza di un pagamento effettuato a fronte di un servizio scelto liberamente dal soggetto passivo, diversamente da quanto accade per il prelievo sui rifiuti. La sensazione è che una notazione di tal genere non sarebbe stata probabilmente dirimente nel giudizio della Corte, a cospetto del quale avrebbe conservato una posizione preminente l'argomento costituito dalla effettiva corrispettività della prestazione pretesa.

Ed invero, pur volendo in questa sede prescindere dalla questione relativa alla corretta trasposizione della direttiva n. 112/06 in lingua italiana, che all'articolo 73, relativo alla determinazione della base imponibile, utilizza il termine "corrispettivo", in coincidenza dunque con l'espressione contenuta nel sopra citato articolo 13, D.P.R. n. 633/72, e quindi alla necessità o meno che si sia in presenza di un provento di fonte contrattuale, va segnalato come secondo l'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia¹² debba sussistere "un nesso diretto fra il servizio prestato e il corrispettivo ricevuto". Orbene, proprio questa connessione diretta è stata esclusa dalla Corte Costituzionale, sulla scorta della constatazione che, nella Tia, non vi è corrispondenza tra quanto si paga e quanto si riceve.

Qualora infine la riscossione della Tia avvenisse direttamente a favore dei comuni, operando il gestore come mero appaltatore nella amministrazione del tributo, risulterebbe insuperabile il disposto dell'articolo 13 della citata direttiva n. 112. In forza di questa previsione, gli enti pubblici non sono soggetti passivi d'imposta ogni qualvolta gli stessi agiscono in veste autoritativa, cioè in regime pubblicistico. È pacifico che l'attività consistente nella applicazione di un tributo è a tutti gli effetti qualificabile come attività svolta in qualità di pubblica autorità.

Non potrebbe d'altro canto invocarsi la deroga al suddetto articolo 13, a mente della quale il non assoggettamento ad Iva degli enti pubblici non può operare quando ciò "provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza", poiché il servizio di gestione dei rifiuti è svolto in privativa dai comuni e dunque non è accessibile ad un confronto concorrenziale.

D. L'evoluzione legislativa

Allo scopo di risolvere lo scottante problema dei rimborsi dell'Iva applicata sulla Tia per tutto il periodo pregresso, il legislatore è intervenuto con la disposizione recata nell'articolo 14, c. 33, D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni nella legge n. 122/2010.

¹¹ In senso dubitativo, si veda Vozza – Assoggettabilità della Tia all'Iva", in Corr. Trib. n. 7/2010, pagg. 538 e segg.. Nel senso della contrarietà alla normativa comunitaria dell'applicazione dell'Iva, Guido – "Considerazioni a margine.." cit., in Rass. Trib. n. 4/2009, pagg. 1124 e segg.

¹² Si veda sia la sentenza C-276/97, sopra citata, sia, più di recente, la sentenza 29.10.2009, C-246/08, in cui si ravvisa la necessità che il prezzo pagato sia corrispondente al valore reale dei servizi forniti



In forza di tale norma “le disposizioni di cui all’articolo 238 del decreto legislativo n. 152/’06 si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell’autorità giudiziaria ordinaria”.

L’obiettivo della disposizione sopra riportata tuttavia non sembra raggiunto in ragione della errata individuazione della tariffa destinataria della disposizione. Ed invero, il prelievo oggetto della pronuncia della Corte Costituzionale è la tariffa Ronchi (art. 49, D. Lgs. n. 22/’97), mentre il giudizio sulla natura della tariffa del codice dell’ambiente è stato espressamente sospeso dai giudici delle leggi in considerazione della mancanza del relativo decreto attuativo. I due prelievi (tariffa Ronchi e tariffa del codice) sono infatti nettamente distinti, in punto di normativa di riferimento.

D’altro canto, è difficile sfuggire alla convinzione che l’intenzione originaria del legislatore fosse proprio quella di intervenire sulla tariffa del 1997. Depongono in questo senso una pluralità di considerazioni. In primo luogo, la portata interpretativa della novella, che ha senso solo se si vuole incidere su fattispecie e previsioni che hanno già trovato attuazione in passato, e tale non è l’entrata del codice dell’ambiente che a tutt’oggi è inapplicabile. È sintomatica inoltre la volontà di disciplinare le controversie che iniziano dopo il 31 maggio 2010 (data di entrata in vigore del D.L. n. 78/2010), poiché è evidente che tutte le controversie in itinere, anche nel prossimo futuro, non possono che riguardare la tariffa Ronchi e non certo un prelievo ancora inesistente nella pratica.

Resta però la valutazione di sostanziale inefficacia e inutilità della disposizione qui commentata, al di là di quella che appare la *ratio* della stessa. In presenza di una norma connotata da forti criticità sotto il profilo della compatibilità con l’ordinamento costituzionale, come si avrà modo di evidenziare più oltre, appare infatti senz’altro preferibile una lettura volta a neutralizzarne il potenziale “offensivo”.

Le ragioni della criticità della volontà del legislatore di risolvere il problema della Tia con una disposizione interpretativa come quella di cui si discute discendono dai criteri che governano la qualificazione di una entrata. Come evidenziato in precedenza, ai fini della qualificazione di un prelievo, non è mai decisiva la denominazione formale adottata dal legislatore. L’elemento dirimente è infatti rappresentato dalla struttura del meccanismo applicativo, che, a seconda dei casi, deve manifestare elementi di astrattezza e coattività (entrata tributaria) ovvero di corrispettività e volontarietà (entrata patrimoniale). Ne consegue che sino a quando la Tia risulterà ancorata non tanto alla produzione di rifiuti quanto alla occupazione e conduzione di locali e aree, la stessa risulterà molto difficilmente inquadrabile nelle entrate corrispettive, nonostante le attestazioni ufficiali del legislatore. In questo senso, si esprimono chiaramente tanto la sentenza n. 238 della Consulta che la sentenza n. 8313 delle Sezioni Unite della Cassazione, sopra citate.

Alle luce di tali principi, è possibile comprendere le perplessità che suscita il tentativo apprestato dal legislatore del 2010. Non è dunque difficile immaginare lo scenario più probabile che si verificherebbe laddove la disposizione qui contestata fosse interpretata ed applicata con riferimento alla tariffa Ronchi, anziché a quella del codice dell’ambiente. Tutte le controversie già pendenti davanti al giudice tributario, che allo stato rappresenta la giurisdizione naturale della Tia, dovrebbero immediatamente essere sospese, con la rimessione degli atti alla Consulta. Quest’ultima, infatti, in più occasioni ha avuto modo di precisare che le Commissioni tributarie possono decidere solo in materia di tributi, poiché diversamente si contravverrebbe al divieto di istituzione dei giudici speciali, sancito nell’articolo 102 della Costituzione. Ne deriva che, a fronte di una disposizione interpretativa, con valenza quindi anche per il passato, che dichiarasse la natura non tributaria della tariffa, il giudice tributario sarebbe obbligato a mettere in dubbio la propria competenza, sollevando una questione di legittimità costituzionale. La Corte tuttavia difficilmente smentirebbe sé stessa e quindi non potrà che confermare la natura tributaria della tariffa, dichiarando l’illegittimità della ipotizzata disposizione interpretativa. Con il che il rimedio si rivelerebbe, a evidenza, peggiore del male, con inutile dispendio di tempo e risorse e con il prevedibile aggravarsi del problema dei rimborsi dell’Iva.