

Giurisprudenza

Consulta: la Tia è un tributo. Conseguenze ancora da... smaltire

9 Settembre 2009

Oltre alla non applicazione dell'Iva, la pronuncia "costituzionale" ha altri effetti di non secondaria importanza



Come auspicato¹, la Corte costituzionale, con la sentenza 238/2009, ha posto fine alla lunga diatriba concernente l'inquadramento giuridico della Tia, introdotta nell'oramai lontano 1997 dal "decreto Ronchi" (articolo 49 del Dlgs 22/1997), concludendo per la natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale.

La Tia, che nelle intenzioni del legislatore doveva, nel giro di qualche anno, sostituire la vecchia Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (Tarsu), ha avuto vita difficile sin dalla sua prima applicazione, tanto che, a oggi, soltanto una minoranza di Comuni (circa 1.200 in tutta Italia, ma, per lo più, quelli con maggior popolazione) ha effettuato il passaggio.

In questo decennio, molto è stato scritto sulla Tariffa.

L'aspetto più dibattuto ha riguardato, come detto, la natura giuridica. La Tia presentava, infatti, caratteri di continuità con la vecchia Tarsu, tali da sostenerne la natura tributaria, ma, al contempo, esprimeva anche elementi di novità tali da optare per la sua natura privatistica alla stregua di altri servizi pubblici (luce, acqua, gas). Se la dottrina si è divisa sul punto, altrettanto ha fatto la giurisprudenza, con pronunce ondivaghe e contrastanti rese in ogni grado di giudizio².

E proprio perché la scelta dell'una o dell'altra soluzione rappresentava non una semplice e mera disquisizione teorica per cultori del diritto, ma, al contrario, poneva delle conseguenze pratiche relevantissime, il pronunciamento della Consulta, definendo una volta per tutte e in maniera chiara e univoca la vexata quaestio, appare di estremo interesse e merita una attenta e dettagliata

analisi.

Questioni processuali

In primo luogo, è necessario sottolineare come la questione di legittimità costituzionale sia giunta all'esame della Consulta.

La Corte ha dovuto decidere circa la legittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 2, del Dlgs 546/1992, ovvero sulla devoluzione alle Commissioni tributarie della competenza a decidere sulle questioni inerenti lo smaltimento dei rifiuti urbani. Tale norma, infatti, pur avendo una valenza meramente processuale e pur non essendo formalmente compresa né richiamata nei decreti legislativi che hanno introdotto e innovato la tariffa (Dlgs 22/1997 e 152/2006), è risultata essere la vera chiave di volta di tutto l'impianto normativo.

Di fatto, si era venuta a creare una situazione abbastanza paradossale per cui le Commissioni tributarie, da un lato, rivendicavano legittimamente la competenza a decidere sulle controversie in materia di Tia, ma, dall'altro, entrando nel merito delle questioni sottoposte, ne riconoscevano la natura non tributaria, andando, in tal modo, a snaturare la loro stessa competenza rivolta esclusivamente e necessariamente a problematiche di tipo tributario, pena l'incostituzionalità dell'attribuzione³.

Da premettere che nel corso dell'anno 2008, la Corte costituzionale (sentenze 64 e 130) aveva abbattuto la propria scure sul citato articolo 2 del Dlgs 546/1992, nelle parti in cui devolveva alle Commissioni tributarie le controversie relative al canone per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (Cosap) e alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguano alla violazione di disposizioni non tributarie. Il principio invocato dalla Consulta era quello secondo cui *"il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, con la conseguenza che l'attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un nuovo" giudice speciale*".

Ed è proprio a seguito di questo preciso orientamento giurisprudenziale che la Ctp di Prato aveva chiesto l'apertura del giudizio di costituzionalità; la Consulta, di conseguenza, non ha potuto fare a meno, incidenter tantum, di prendere in esame la natura giuridica della Tariffa.

Adesso, pertanto, la querelle su quale giudice sia competente a decidere si può considerare definitivamente chiusa, nel senso che tutte le questioni inerenti la Tia sono devolute alla giurisdizione tributaria e seguono quel particolare rito (termine decadenziale per presentare il ricorso, tipologia di atti impugnabili, regime delle prove eccetera).

Questioni sostanziali

In secondo luogo, è necessario specificare come il ragionamento della Corte si basi, dapprima, sulla definizione della nozione di tributo, intesa nel senso già più volte specificato dallo stesso Giudice costituzionale; successivamente, questa nozione viene comparata con la disciplina specifica della Tia, per verificare la presenza delle caratteristiche richieste.

Ai fini della nozione di tributo, la Consulta fa uno specifico rimando a recenti suoi pronunciamenti⁴ limitandosi a dire, in maniera succinta ma altrettanto chiara, che essa prescinde dal *nomen iuris*, utilizzato dalla normativa che disciplina i singoli prelievi ("*Il termine Tariffa, nella tradizione propria della legislazione tributaria, ha un valore semantico neutro, nel senso che non si contrappone necessariamente a termini quali tassa o tributo*") e che consiste, al contrario, nella doverosità della prestazione richiesta, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e nel collegamento della prestazione alla pubblica spesa in relazione a un presupposto economicamente rilevante.

Con specifico riferimento alla disciplina della Tariffa, la Corte muove "*dalla constatazione che tale prelievo, pur essendo diretto a sostituire la TARSU, è disciplinato in modo analogo a detta tassa, la cui natura tributaria non è mai stata posta in dubbio né dalla dottrina né dalla giurisprudenza. Conseguentemente deve procedersi ad una approfondita comparazione tra il prelievo tributario sostituito e quello che lo sostituisce sotto i profili della struttura, della funzione e della disciplina complessiva della fattispecie dei prelievi*".

In sostanza, il Giudice delle leggi afferma una analogia sostanziale e una continuità tra la vecchia Tassa e la nuova Tariffa, tale da non mutare la natura giuridica di quest'ultima.

Questi, in sintesi, le somiglianze rilevate:

- identità del presupposto; il fatto generatore dell'obbligo del pagamento è legato non all'effettiva produzione dei rifiuti da parte del soggetto obbligato e alla effettiva fruizione del servizio di smaltimento, ma esclusivamente all'utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti e alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento
- struttura autoritativa e non sinallagmatica; i servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni, che li gestiscono in regime di privativa sulla base di una disciplina regolamentare da essi stessi unilateralmente fissata; i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi

- identità dei criteri di commisurazione del prelievo; il metodo normalizzato per la determinazione della Tia è pienamente coerente con i criteri fissati dalla legge per la commisurazione della Tarsu. Per entrambi i prelievi rileva la potenziale produzione di rifiuti valutata per tipo di uso delle superfici tassabili
- copertura integrale dei costi del servizio; il gettito proveniente dalla Tia deve coprire anche le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile reso a favore della collettività e non riconducibile a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente. Anche la Tarsu può (non è un obbligo, ma una facoltà) coprire il 100% del costo del servizio e, nel caso in cui non lo copra, non muta, per questo solo, la sua natura da pubblicistica a privatistica
- estraneità all'ambito di applicazione dell'Iva; l'inesistenza di un nesso diretto tra servizio ed entità del prelievo porta ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento a Iva, ai sensi del Dpr 633/1972, e caratterizzato dal pagamento di un corrispettivo per la prestazione di servizi.

Se, quindi, la Consulta ha concluso per la natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale, non risulta affatto secondaria la specificazione del *thema decidendum* dallo stesso Giudice fatto.

Per delineare, infatti, l'oggetto della propria decisione, la Corte ha fatto anche un lungo e interessante *excursus* sulle varie modifiche normative che, a partire dagli anni '30 del secolo scorso, si sono succedute. Tralasciando il dato storico e concentrandoci sulle disposizioni attualmente in vigore, da un punto di vista meramente formale, pur essendo ancora applicata da una minoranza di Comuni, la Tia è stata abrogata dalla nuova Tariffa integrata ambientale (anch'essa abbreviata come Tia, ma diversa da quella precedente), di cui all'articolo 238 del Dlgs 152/2006. La soppressione della vecchia Tariffa avrà effetto dalla data di entrata in vigore del citato articolo 238, ovvero dall'emanazione di apposito Regolamento ministeriale o, in caso di sua assenza al 31 dicembre 2009, dalla concreta attuazione fatta direttamente dai Comuni); nelle more di tale attuazione continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti.

Ebbene, la Corte rileva che "*fino al 2009, non risulta, allo stato, ancora applicabile dai Comuni la Tariffa integrata ambientale di cui all'art.238 del D.Lgs152/06*". Di fatto, risulta applicata in alcuni Comuni la Tarsu e in altri la Tariffa di igiene ambientale.

Ed è su questa disciplina transitoria che viene delineato l'oggetto del pronunciamento, che va limitato esclusivamente alle vicende della Tariffa di igiene ambientale (articolo 49 del Dlgs 22/1997), non prendendo assolutamente in esame la natura giuridica della nuova Tariffa integrata ambientale.

Specifica, infatti, il Giudice delle leggi che *"la rilevata formale diversità delle fonti istitutive delle due suddette tariffe (ancorché entrambe usualmente denominate, in breve, TIA), la successione temporale delle fonti, la parziale diversità della disciplina sostanziale di tali prelievi, il fatto che la tariffa integrata espressamente sostituisce la tariffa di igiene ambientale [...] sono tutti elementi che impediscono di ritenere che la questione sollevata riguardi, oltre alla tariffa di igiene ambientale, anche la tariffa integrata ambientale. Ne deriva che lo scrutinio di legittimità costituzionale va limitato alla norma che attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione delle controversie relative alla debenza della tariffa di igiene ambientale (TIA) prevista dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 e non anche di quelle relative alla debenza della tariffa integrata ambientale (TIA) prevista dall'art. 238 del d.lgs. n. 152 del 2006"*.

Questa precisazione risulta fondamentale perché, per la prima volta, si chiarisce che per valutare la natura giuridica della Tariffa di igiene ambientale non deve essere preso a parametro di riferimento l'articolo 238 del Dlgs 152/2006, che risulta essere tutt'altra cosa.

Conclusioni

Dalle considerazioni sopra svolte, si capisce immediatamente la portata innovativa della sentenza 238/2009.

La questione più rilevante che tocca indistintamente tutti gli utenti della Tariffa è la sua non assoggettabilità all'Iva e, quindi, un taglio immediato del 10% del costo per l'utenza.

Se finora la stessa Corte di cassazione non aveva mai affrontato esplicitamente il punto, adesso ogni dubbio in merito è fugato: tra gli elementi di analogia tra la Tia e la Tarsu, la Consulta annovera anche la loro estraneità all'applicazione dell'Iva. Conseguenza diretta è che, per il futuro, la Tariffa di igiene ambientale non dovrà più essere assoggettata a Iva; per il passato, potrà risultare necessario rifondere agli utenti quanto indebitamente pagato.

La pronuncia della Corte costituzionale presenta delle forti analogie con la sentenza 335/2008 dell'ottobre scorso, sulla spettanza dei Canoni di depurazione e fognatura in caso di mancanza del servizio: anche in quel caso, infatti, si poneva il problema della restituzione delle somme indebitamente pagate e dell'eliminazione del canone per chi non fruiva del servizio.

L'ultimo intervento della Consulta esprime, tuttavia, una differenza sostanziale, ovvero la non necessità di effettuare verifiche ai fini della sua applicazione concreta, con la conseguenza di una sua immediata e diretta applicabilità a seguito della pubblicazione del dispositivo sulla Gazzetta Ufficiale. Per questo motivo, è ragionevole sostenere che, vista la chiarezza del dispositivo della Consulta, nel momento in cui i gestori continuassero a fatturare l'Iva, un ricorso alla Commissione

tributaria provinciale troverebbe, verosimilmente, un facile accoglimento.

Più problematico risulta, invece, l'aspetto della restituzione dell'Iva indebitamente versata, a partire proprio dalla corretta individuazione del soggetto tenuto a rifondere quanto indebitamente percepito. Su questo specifico punto, è auspicabile che si faccia al più presto chiarezza, magari anche con un intervento legislativo.

Se, tuttavia, quello dell'Iva è l'aspetto che più da vicino tocca gli utenti, ci sono altre conseguenze di non secondaria importanza che scaturiscono dal pronunciamento e che vanno a incidere, principalmente, sull'organizzazione dei Comuni e sul loro *modus operandi*.

In sostanza, le "bollette" che vengono inviate da chi gestisce la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti non saranno più fatture, alla stessa stregua di quanto avviene con le altre utenze tradizionali (luce, gas e acqua), ma avranno la funzione di rappresentare un vero e proprio atto di accertamento e di liquidazione di un tributo *"con l'ovvio corollario che, avendo natura tributaria, devono possedere i requisiti richiesti dalla legge per gli atti impositivi"*. Da qui discende la necessità di integrare la disciplina dell'accertamento e della liquidazione della Tia che, al momento, risulta abbastanza scarna, in quanto l'articolo 49, comma 9, del Dlgs 22/1997, si limitava a prevedere che la tariffa fosse applicata dai soggetti gestori nel rispetto della convenzione e del relativo disciplinare.

Ma è la stessa Corte a fornire un suggerimento in materia affermando che tale lacuna *"può essere colmata con l'esercizio del potere regolamentare comunale previsto per le entrate anche tributarie dal citato art. 52 del D.Lgs. 446/97 o in via di interpretazione sistematica. Analogamente, nulla osta a che, per le sanzioni ed interessi relativi all'omesso o ritardato pagamento della TIA, possano applicarsi le norme generali in tema di sanzioni amministrative tributarie"*.

Da ultimo, si rileva anche l'importanza della estraneità dalla sentenza della nuova normativa (articolo 238 del Dlgs 152/2006). Per come il Giudice delle leggi ha argomentato, si potrebbe anche leggere tra le righe una sorta di interpretazione "a contrario", che ritiene la nuova Tariffa integrata ambientale un vero e proprio corrispettivo di un servizio avente natura esclusivamente privatistica, nonché una sorta di monito alle Amministrazioni competenti di rendere davvero effettiva e operativa tale normativa. E in questo senso potrebbe andare anche il Legislatore nel momento in cui con l'articolo 5, comma 2-*quater*, del Dl 208/2008, ha autorizzato i Comuni ad adottare la Tariffa integrata ambientale qualora l'apposito e necessario Regolamento ministeriale non venga approvato entro il 31 dicembre 2009.

[1] "[**Sulla Tariffa di igiene ambientale parola finalmente alla Consulta**](#)", di Matteo Vagli, in Fiscooggi del

27 aprile 2009.

[2] Per citazioni giurisprudenziali si rinvia a "Tia, tassa o prezzo? Il ballo di "Corte" non è ancora finito" di Matteo Vagli, in Fiscooggi del **13** e **15** ottobre 2008.

[3] Esiste anche traccia di casi in cui sono stati i giudici di pace ad avocare a sé la competenza a decidere, ritenendo la Tariffa un vero è proprio corrispettivo di servizio, ritenendo, di fatto, incostituzionale la norma attributiva della competenza alle Commissioni tributarie.

[4] *cf* sentenze 141/2009, 335/2008, 64/2008.

di

Matteo Vagli

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/consulta-tia-e-tributo-conseguenze-ancora-smaltire>