



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

La tariffa di igiene ambientale: natura giuridica e rispetto del principio di capacità contributiva

di Sabrina Mannarelli e Maria Antonietta Converti

ABSTRACT

The exact determination of the legal nature of the TIA, or its classification as a tribute or as consideration (price) has important consequences in order to identify the specific applicable rules, civil or tax, the method of coercive collection and penalty system for the application of VAT, and, this is a very important thing the respect of the principle of ability to pay.

The quaestio of the legal nature of the TIA was the subject of a decisive intervention of the Consulta (Case 238 / 2009) which has allowed its fiscal nature. This means that this tax must observe the principle of ability to pay (Article 53).

It 'was found that the TIA, because of its structure, can through the adoption of corrective measures in accordance with the regulatory requirements in this area, ask yourself fully in line with the constitutional principle in art.53.

It 'was finally traced the regulatory, doctrinal and jurisprudential path which concerned the issue concerning the refund of VAT paid on Tia as a consequence of the classification of TIA as a tribute

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Quadro normativo di riferimento - 3. Natura giuridica della TIA - 4. Conseguenze della natura tributaria della TIA - 5. Rapporto tra il Principio di capacità contributiva e TIA

1. Premessa

La Tariffa di Igiene Ambientale (TIA), che nelle intenzioni del legislatore avrebbe dovuto sostituire la vecchia Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), pur essendo stata introdotta nell'ordinamento giuridico italiano nell'ormai lontano 1997, continua a sollevare notevoli perplessità a causa dei numerosi interventi legislativi e giurisprudenziali che nel corso del tempo l'hanno riguardata.

Da un lato, infatti, si sono avuti vari interventi del Legislatore tesi a rinviare l'obbligatorietà del passaggio dalla vecchia tassa alla nuova tariffa, dall'altro, posizioni contrastanti in giurisprudenza in relazione alla sua natura giuridica.

Ed invero, l'aspetto più dibattuto ha riguardato proprio la natura giuridica della Tariffa, in quanto la stessa presentava caratteri di continuità con la vecchia TARSU¹, 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).

L'esatta individuazione della natura giuridica della TIA, ovvero la sua qualificazione come tributo o come corrispettivo (prezzo), non rappresenta affatto una mera disquisizione teorico-giuridica, ma, al contrario, comporta importanti conseguenze in ordine alla individuazione della concreta disciplina applicabile, civilistica o tributaria, alla giurisdizione, alle modalità di riscossione coattiva e al sistema sanzionatorio, all'applicazione dell'IVA², e, cosa di primaria importanza, al rispetto del principio di capacità contributiva³.

Da qui l'opportunità di un'indagine volta ad analizzare le criticità del sistema e le risposte fornite da dottrina⁴ e giurisprudenza⁵ sul punto.

Tuttavia, al fine di un corretto inquadramento della questione, si impone, preliminarmente, l'esigenza di effettuare un breve *excursus* sui vari interventi normativi che, nel corso del tempo, hanno riguardato la Tariffa di igiene ambientale.

2. Quadro normativo di riferimento

L'art. 49 del D.Lgs. 22/97 (c.d. decreto Ronchi)⁶, nel disporre la soppressione della vecchia Tassa sui rifiuti solidi urbani di cui al D.Lgs. 507/93, prevedeva la contestuale istituzione di una tariffa con cui i Comuni avrebbero dovuto provvedere *“alla integrale*

¹ Per una puntuale ricostruzione G.Lorenzon, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, in *Trattato di diritto tributario* (a cura di A. Amatucci), IV, Padova, 1994, p. 535; C. Fergola, *La disciplina dei rifiuti solidi urbani*, in *Fin. loc.*, 1994, I, p. 31; A. Giovanardi, *Tributi comunali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1999, I; A. Poddighe, *La giurisdizione tributaria e l'evoluzione della tassa sulla gestione dei rifiuti solidi urbani*, in *Riv. dir. trib.*, 2003.

² Sul tema, cfr. A.Vozza, *Assoggettabilità della TIA all'IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 7, p. 537; P. Maggiore-G.Trovati, *I giudici tributari promuovono l'Iva applicata alla tariffa rifiuti*, in *Il Sole 24-Ore* 6 febbraio 2010; Trovati, *La TIA fa ancora i conti con l'IVA*, in *Il Sole 24-Ore*, 6 aprile 2010; M.Greggi, *La tariffa di igiene ambientale al vaglio della consulta: nuovi orientamenti giurisprudenziali sulla nozione di tributo e sull'applicabilità dell'IVA*, in *Le nuove leggi civili e commentate*, 2010, n. 1, p. 3.

³ Cfr. M.Loviseti, *La nuova tariffa sui rifiuti*, in *Fin. loc.*, 1998, p. 303; R. Lupi, *La fattura TIA come atto impositivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2008, p. 64; A.Vozza, *Dalla TARSU alla TIA*, in *Corr. Trib.* n. 17/2008, p. 1368.

⁴ *Ex multis* R.Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente*, cit.; F.Gallo-F.Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*; P. Laroma Jezi, *I tributi ambientali* in Russo, *Manuale di diritto tributario*, Parte speciale, Milano, 2002; F.Marchetti, *Tassa, imposta, corrispettivo o tributo ambientale?*, in *Fin. Loc.*, 2004 n. 3, par. 3.2.

⁵ Sull'attenzione della giurisprudenza, in particolare di merito, sulla tematica ambientale si veda G.Cordini, *Principi costituzionali in tema di ambiente e giurisprudenza della Corte Costituzionale italiana*, in *Riv. Giur. Ambiente*, 2009, 5, p. 611 ss.

⁶ Recante *"Attuazione della direttiva 91/156/CEE sui rifiuti, della direttiva 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e della direttiva 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio"*. Pubblicato nella Gazz. Uff. 15 febbraio 1997, n. 38, S.O.

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 dalla Tassa alla Tariffa era stato fissato, di fatto, per il 1 gennaio '99 (termine entro cui doveva essere emanato il decreto attuativo), ma sin da subito si avvertì la difficoltà dell'operazione che, attraverso una serie di interventi legislativi (quasi tutti compresi nelle varie leggi finanziarie), è stata procrastinata di anno in anno.

Nel corso del 2006, lo stesso art. 49 venne abrogato dall'art. 238 del D.Lgs. 152/06 (c.d. Codice dell'Ambiente⁷) che istituiva la Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, intesa come *“il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani”*. Il Codice dell'ambiente, all'art. 238 comma 1, prevedeva che detta nuova Tariffa sostituisse la precedente, ossia la TIA, soppressa a decorrere dall'entrata in vigore dello stesso articolo 238, e che, fino alla completa attuazione di tale nuova Tariffa (e cioè con l'emanazione del regolamento ministeriale previsto dal comma 6 del citato art. 238 ed il compimento degli adempimenti per la relativa applicazione) continuassero ad applicarsi le disposizioni regolamentari vigenti (art. 238 comma 11).

Nelle more dell'emanazione del citato regolamento ministeriale, è poi intervenuto il D.L. 30 dicembre 2008 n. 208, conv. in L. 27 febbraio 2009 n. 13, il quale autorizzava i comuni, in caso di mancata adozione del regolamento medesimo al 30 giugno 2010 (termine così prorogato dal D.L. 30 dicembre 2009 n. 194, conv. in L. 26 febbraio 2010 n. 25, c.d. “decreto mille proroghe”), ad adottare la predetta nuova Tariffa ai sensi delle disposizioni vigenti.

E' indubbia la difficoltà di un passaggio immediato dalla Tassa alla Tariffa, ma è da rilevare che gli interventi del Legislatore non hanno certamente favorito la soluzione del problema.

Difatti, come si è detto poc'anzi, si sono avuti tre interventi legislativi significativi (il D.Lgs. 507/93 che istituiva la TARSU, il D.Lgs. 22/97 che disponeva il passaggio dalla TARSU alla TIA, ed il D. Lgs. 152/06), per effetto dei quali, nonostante non fosse ancora avvenuto il completo e totale passaggio dal regime della Tassa a quello della Tariffa, la stessa normativa in materia di Tariffa è stata riformata prima ancora di essere applicata concretamente.

⁷ D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, recante *“Norme in materia ambientale”*. Pubblicato nella G.U. 14 aprile 2006, n. 88, S.O.

In questo contesto normativo si è inserita, poi, una norma che, come si dirà nel prosieguo, ha suscitato notevoli perplessità e che ha previsto la devoluzione all'Autorità giudiziaria ordinaria delle controversie relative alla Tariffa se sorte successivamente all'entrata in vigore della norma stessa. In particolare, si tratta della c.d. "manovra di emergenza" contenuta nel D.L. n. 78 del 2010, convertito in L. n. 122 del 2010, attraverso l'art. 14, comma 33, (patto di stabilità interno ed altre disposizioni sugli enti territoriali) secondo cui *"le disposizioni di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238, 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"*.

Un successivo ordine del giorno accolto dal Governo precisava che il comma 33 dell'art. 14 avrebbe dovuto essere interpretato fino all'entrata in vigore della TIA2, nel senso che anche la TIA1 non ha natura tributaria ed è pertanto soggetta ad Iva.

A rafforzamento di tale interpretazione è poi intervenuta, nel novembre 2010, la circolare n. 3/DF del Ministero delle Finanze, motivando l'applicazione dell'IVA sulla Tariffa con la "sostanziale identità" tra la tariffa introdotta dal "decreto Ronchi", TIA 1, e la tariffa di cui al d.lgs.152/06, TIA 2⁸.

Secondo la circolare ministeriale, la sostanziale "identità" tra i due prelievi si evince dall'art. 5 comma 2 *quater* del D.L. 208 del 2008, che consente ai Comuni di adottare la TIA 2 *"ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti"*, in particolare l'art. 238 del d.lgs.152/06 e il D.P.R. 158/99 (sul quale si basano i Regolamenti locali che disciplinano la precedente TIA).

Pertanto, *"la circostanza che la TIA(2) possa in definitiva essere regolata dalle disposizioni inerenti la TIA(1) conduce a concludere che i prelievi presentano analoghe caratteristiche e che la volontà del legislatore è stata, con l'art. 14, comma 33, della richiamata legge 122, anche quella di dare una nuova veste alla TIA(1). Se 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 ad IVA, non può affermarsi diversamente per la TIA(1)"⁹.*

⁸ Si confermava, in tal modo, quanto sostenuto anche dall'Agenzia delle Entrate con vari documenti di prassi, come la Risoluzione n. 250 del 17 giugno 2008 e la Risoluzione n. 25 del 5 febbraio 2003. L'Amministrazione finanziaria ha poi superato tale orientamento con la risposta ad una istanza di interpello diffusa con la Risoluzione, prot. n. 54□ 52944/2010 del 15 aprile 2010.

⁹ Circolare n.3/DF/2010.

3. Natura giuridica della TIA

Come si è anticipato in premessa, stabilire l'esatta natura giuridica della TIA non rappresenta una mera questione teorica¹⁰, ma ha notevoli risvolti sul piano pratico¹¹.

Difatti, dal riconoscimento della natura tributaria della TIA¹² ne discendono quali conseguenze l'autoritatività del prelievo, la posizione di supremazia dell'Ente impositore verso il soggetto privato che si estrinseca mediante la potestà di accertamento e la disciplina sanzionatoria, l'emanazione di atti o provvedimenti amministrativi, le modalità di riscossione delineate da leggi e regolamenti, l'esclusione dell'applicazione dell'IVA¹³, nonché la giurisdizione riservata alle Commissioni Tributarie¹⁴.

Se, invece, si ritiene che la TIA abbia natura privatistica, in quanto corrispettivo di un servizio, ne consegue un rapporto paritario tra le parti contrattuali così da far venire meno ogni potestà di accertamento e disciplina sanzionatoria, la mancanza di atti o di provvedimenti amministrativi, l'esistenza di un vincolo sinallagmatico, l'assoggettabilità all'IVA del corrispettivo e la giurisdizione del giudice ordinario¹⁵.

La *quaestio* della natura giuridica del prelievo in oggetto ha interessato per lungo tempo dottrina e giurisprudenza, fino ad arrivare all'intervento della Consulta che, con la sentenza n.238 del 2009¹⁶ ha sancito, in termini inequivocabili, la natura tributaria della TIA.

¹⁰ Sul punto F.Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario – Parte generale*, Ingresso, *Tributo e sovranità*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, p. 138; R.Perrone Capano, *L'imposizione e l'ambiente in Trattato di diritto tributario, diretta da A. Amatucci, Padova, 2001*; F.Fichera, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo, cit.*, p. 1059; A.Uricchio, *Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., XV, Torino, 1998, p. 343.

¹¹ G.Lorenzon, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani*, cit., p. 535; C.Fergola, *La disciplina dei rifiuti solidi urbani*, in *Fin. loc.*, 1994, I, 31.

¹² V. Guido, *Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della Tia operata dalla Corte Costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2009, n. 4, p. 1107, nota 28; I. Ruotolo, *Vecchi e nuovi problemi in tema di smaltimento dei rifiuti urbani. La natura giuridica della TIA (Tariffa di igiene ambientale) e la nuova disciplina prevista dal Codice dell'Ambiente: una ricostruzione critica in Innovazione e Diritto*, Rivista on line della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università Federico II, 2007, in www.innovazioneidiritto.unina.it; C. Fergola, *La disciplina dei rifiuti solidi urbani: revisione ed armonizzazione della tassa di smaltimento*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 30.

¹³ Sul punto anche M. Greggi, *La tariffa di igiene ambientale al vaglio della consulta: nuovi orientamenti giurisprudenziali sulla nozione di tributo e sull'applicabilità dell'IVA*, in *Le Nuove Leggi Civili Commentate*, 2010, n.1, p.3, par. 2.

¹⁴ Così si è espressa la dottrina prevalente. Cfr. M.Loviseti, *La nuova tariffa sui rifiuti*, in *Fin. loc.*, 1998, pag. 303; R. Lupi, *La fattura TIA come atto impositivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2008, p. 64; A.Vozza, *Dalla TARSU alla TIA*, in *Corr. Trib.* n. 17/2008, p. 1368.

¹⁵ G.Trovati, *La TIA fa ancora i conti con l'IVA*, in *Il Sole 24-Ore*, 6 aprile 2010.

¹⁶ La sentenza è stata annotata da E.De Mita, *Per la TIA un identikit da tributo*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, n. 6, p. 1317; M.Greggi, *La tariffa di igiene ambientale al vaglio della consulta: nuovi orientamenti giurisprudenziali sulla nozione di tributo e sull'applicabilità dell'IVA*, in *Le nuove leggi civili e commentate*, 2010, n. 1, p. 3; M.Beghin, *Corte*

La Corte si è pronunciata sulla natura della TIA, essendo stata chiamata a decidere sulla legittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 2, del D.lgs 546/1992, ovvero sulla devoluzione alle Commissioni tributarie della competenza a decidere sulle questioni inerenti lo smaltimento dei rifiuti urbani.

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'attribuzione. La Corte, pertanto, non ha potuto fare a meno di prendere in esame la natura giuridica della Tariffa, comparando la nozione di tributo dalla stessa enucleata già in precedenti pronunce con la disciplina specifica della TIA, per verificare la presenza delle caratteristiche richieste.

Con specifico riferimento alla disciplina della Tariffa, la Corte ha osservato che tale prelievo, pur essendo diretto a sostituire la TARSU, presenta una disciplina analoga a quella di tale tassa, la cui natura tributaria è stata pacificamente riconosciuta dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Le somiglianze rilevate riguardano, innanzitutto, l'identità del presupposto, in quanto 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.

Inoltre, entrambi i tributi presentano una struttura autoritativa e non sinallagmatica, poichè i Comuni hanno l'obbligo di istituire i servizi di smaltimento dei rifiuti ed i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi.

E' stata ravvisata, altresì, identità dei criteri di commisurazione del prelievo, rilevando per entrambi i prelievi la potenziale produzione di rifiuti valutata per tipo di uso delle superfici tassabili, ed identità di funzione, essendo in entrambi i casi quella di coprire integralmente i costi del servizio; infine, l'inesistenza di un nesso diretto tra servizio ed

Costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 3097; M.Lovisetti, *Per la Corte Costituzionale la TIA è un tributo. Ma le SS.UU. della Corte di Cassazione la pensano diversamente*, in *G.T. - Riv. Giur. trib.*, 2009, p. 855; V.Guido, *Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della TIA operata dalla Corte Costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 1107.

entità del prelievo ha portato ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento a Iva, ai sensi del D.P.R. 633/1972, e caratterizzato dal pagamento di un corrispettivo per la prestazione di servizi. Ed invero, poiché un tributo non è mai corrispettivo di un servizio 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.633/1972), 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.

Pertanto, la conseguenza più rilevante derivante dalla qualificazione giuridica della TIA come tributo è stata la sua non assoggettabilità all'Iva.

La Consulta, in definitiva, ha concluso per la natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale, chiarendo che la pronuncia riguardava 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"), e non investiva, invece, la natura giuridica della Tariffa integrata ambientale di cui all'articolo 238 del D.lgs. 152/2006¹⁷.

La posizione assunta dalla Corte Costituzionale ha confermato l'orientamento prevalente della dottrina e della giurisprudenza, sia di merito che di legittimità¹⁸.

Con particolare riguardo alla giurisprudenza della Suprema Corte è da evidenziare come anche in seno a quest'ultima siano stati espressi orientamenti diametralmente opposti circa la natura tributaria – non tributaria della TIA.

Ed invero, con l'ordinanza n. 3274 delle Sezioni Unite del 25 febbraio 2006, era stata esclusa la natura tributaria della TIA devolvendo la relativa controversia alla competenza del Giudice Ordinario. La Corte, nello specifico, aveva 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, poi, con la sentenza n. 4895 del marzo 2006 e le sentenze n. 17526/2007 e n. 5297/2009 si è espressa, invece, a favore della natura tributaria della TIA.

Tuttavia, con l'ordinanza n. 13894 del 15 giugno 2009, le Sezioni Unite avevano ritenuto che la natura tributaria della TIA, avrebbe potuto essere nuovamente posta in discussione in conseguenza di due sentenze della Corte Costituzionale: la n. 56/2008 e la n.

¹⁷ In tal senso anche Cass., 9 agosto 2007, n. 17526, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 1/2008, p. 55, con commento di V.Busico, e *ivi*, con commento di R.Lupi, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 5 marzo 2009, nn. 5297, 5298 e 5299.

¹⁸ P.Maggiore-G.Trovati, *I giudici tributari promuovono l'Iva applicata alla tariffa rifiuti*, in *Il Sole 24-Ore* 6 febbraio 2010; M.Loviseti, *Per la Corte Costituzionale la TIA è un tributo*, *cit.*, p. 861.

335/2008. Con la prima la Consulta ha dichiarato illegittima la previsione con la quale venivano devolute alle Commissioni Tributarie le controversie relative al 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 avrebbero potuto 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 Ambientale¹⁹.

A dirimere, infine, ogni contrasto in ordine alla qualificazione giuridica della TIA, la Suprema Corte è, poi, intervenuta con due pronunce a Sezioni Unite, la sentenza n. 14903/2010 e n. 25929/2011, con le quali ha aderito alla posizione espressa dalla Consulta in ordine alla natura tributaria della TIA²⁰.

L'orientamento favorevole alla qualificazione tributaria della TIA è stato, inoltre, confermato da due recentissime sentenze²¹, nelle quali la Corte di Cassazione, riprendendo quanto sostenuto dalle SS.UU. e sottolineando le differenze esistenti tra la TIA1 e la TIA2, ha affermato che la prima ha natura tributaria con conseguente non assoggettabilità ad IVA.

4. Conseguenze della natura tributaria della TIA

A seguito della pronuncia della Corte Costituzionale che ha riconosciuto in modo inequivocabile natura tributaria alla TIA, sono sorti notevoli problemi in ordine al rimborso dell'IVA applicata sulla TIA.

Difatti, tra le numerose implicazioni che ha comportato sul piano pratico la qualificazione della TIA come tributo, vi è, *in primis*, l'esclusione dell'assoggettamento ad IVA di tale tributo²², in quanto la TIA non riveste natura di corrispettivo per il servizio relativo ai rifiuti e come tale non può essere assimilata alle prestazioni di servizi di cui agli

¹⁹ La natura tributaria della TIA è stata di recente ribadita in dottrina da F.Gallo, *Profili critici della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 305

²⁰ Annotazioni da S.Messina, *Effetti riflessi della natura tributaria della TIA*, in *Corriere tributario*, 2010, n. 28, p. 1587; Turis, *TIA e delega a soggetti privati, "niet" dalla Suprema Corte. No taxation without representation*, in *Il Fisco*, 2010, n. 18, p. 2830.

²¹ Cfr. Sent. n. 3294 del 2 marzo 2012 e Sent. n. 3756 del 9 marzo 2012.

²² Sul tema, cfr. A.Vozza, *Assoggettabilità della TIA all'IVA*, in *Corr. Trib.*, 2010, n. 7, p. 537.

artt. 3 e 4 del dpr 633/72: difetta, pertanto, il presupposto oggettivo dell'Iva, indipendentemente dal fatto che il tributo sia riscosso da una società commerciale.

Del resto, non esiste una norma legislativa che espressamente sottoponga ad Iva le prestazioni di servizio legate alla raccolta e smaltimento dei rifiuti, giacché l'art. 4, V° comma lett. b) parla di altri tipi di servizi pubblici (acqua, gas, fogne), ma non di rifiuti.

Allo scopo di risolvere il problema dei rimborsi dell'Iva applicata sulla TIA, in considerazione delle pesanti conseguenze che il riconoscimento dei rimborsi IVA avrebbe avuto sul bilancio dello Stato, il legislatore è intervenuto con la disposizione recata nell'articolo 14, comma 33, D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni nella legge n. 122/2010.

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"*.

Attraverso la citata norma si intendeva, pertanto, sottoporre ad IVA le somme versate, in passato, a titolo di TIA; tuttavia *"si deve constatare che, se questa era l'intenzione, l'intentio legislatoris non si è tradotta in una voluntas legis, cioè uno contenuto normativo adeguato"*²³, a causa della errata individuazione della tariffa destinataria della disposizione.

Ed invero, il prelievo oggetto della pronuncia della Corte Costituzionale era la tariffa Ronchi (art. 49, D. Lgs. n. 22/97), non la tariffa del codice dell'ambiente sulla cui natura giuridica la Consulta non si era espressa in considerazione della mancanza del relativo decreto attuativo.

Nel tentativo di aggirare tale ostacolo, il Governo, con la circolare n.3/DF del 2010 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, ha affermato, mediante un'ardita ricostruzione interpretativa, che TIA1 e TIA2 hanno le stesse fonti e come tale sarebbe del tutto irrazionale pensare che abbiano una natura giuridica diversa. Di conseguenza, come la TIA2 ha natura di corrispettivo ed è soggetta ad Iva, stesso discorso vale per la TIA1, introdotta dal Decreto Ronchi.

Sulla questione è intervenuta, di recente, la Suprema Corte²⁴ che ha confermato definitivamente l'illegittimità dell'IVA applicata sulla TIA²⁵.

²³ Cfr. Sent. n. 3294 del 2 marzo 2012.

²⁴ Cfr. Sent. n. 3294 del 2 marzo 2012 e Sent. n. 3756 del 9 marzo 2012.

La Suprema Corte smentisce l'articolo 14, comma 33, del Dl 78/2010 con il quale la "TIA 2" è stata dichiarata entrata patrimoniale e definisce le conclusioni dell'Amministrazione finanziaria "*frutto di una forzatura logica del tutto inaccettabile*"²⁶.

Ad avviso dei giudici di legittimità, da un punto di vista strettamente logico non è dato comprendere in qual senso possa minimamente sostenersi l'identità tra situazioni in successione tra loro.

Ed invero la diversità tra le due tariffe era già stata evidenziata dalla stessa circolare 3/DF, la quale prendeva atto della circostanza che il D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238, aveva creato una "seconda TIA", destinata a sostituire con il tempo la "prima TIA" nata dal D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49.

Conseguentemente le argomentazioni involgenti l'istituto della tariffa integrata ambientale (TIA2) a nulla rilevano laddove, come nella specie, si discuta della sola tariffa d'igiene ambientale (TIA1).

Pertanto, la Cassazione conclude per la non applicabilità dell'IVA alla TIA1 in considerazione della "*pacifica natura tributaria*" della medesima, della mancanza di disposizioni legislative che espressamente assoggettano a IVA le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti e della "*irrelevanza di diverse prassi amministrative, posto che la natura tributaria della tariffa va desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa, e non da dette eventuali distorte prassi*"²⁷.

La conseguenza pratica dei recenti interventi della Suprema Corte è quella di eliminare definitivamente qualunque dubbio sulla applicabilità dell'IVA alla TIA1, consentendo, pertanto, ai contribuenti di accedere al rimborso dell'IVA indebitamente applicata sulle bollette o fatture relative alla TIA1.

In caso di mancato rimborso (spontaneo), le Sezioni Unite della Corte di Cassazione²⁸ hanno confermato che competente alla cognizione della lite per il recupero dell'IVA è il giudice ordinario, in sintonia con l'orientamento per cui spetta a tale Autorità giudiziaria

²⁵ In senso opposto all'orientamento espresso dalle Finanze con la Circolare 3/DF si era espressa, altresì, la Corte dei Conti, con le Delibere n.64/2010 della Sez. Piemonte e n.21 /2011 della Sez. Lombardia. In particolare, la Corte, si è soffermata sulla natura giuridica della TIA1, ribadendo la posizione espressa dalla Consulta con la sentenza 238/09 circa la qualifica di tributo, dovendosi peraltro privilegiare un'interpretazione costituzionalmente orientata. Sul punto è stato chiarito che la circolare ministeriale non è una fonte normativa, quindi i comuni devono attenersi alle disposizioni vigenti: in particolare il comma 33 dell'articolo 14 del Dl 78/2010 va applicato secondo un'interpretazione letterale e non può essere esteso alla TIA1, che costituisce una distinta forma di prelievo.

²⁶ Cfr. Sent. n. 3756 del 9 marzo 2012.

²⁷ Cfr. Sent. n. 3756 del 9 marzo 2012.

²⁸ Ordinanza n. 2064 del 28 gennaio 2011.

giudicare in ordine alle domande proposte dal consumatore finale nei confronti del professionista o dell'imprenditore che abbia effettuato la cessione del bene o la prestazione del servizio per ottenere la restituzione delle maggiori somme addebitatagli in via di rivalsa, e ciò anche quando il debito IVA venga totalmente contestato.

Si tratta, infatti, di una controversia tra privati, alla quale "*resta estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà - soggezione, proprio del rapporto tributario*"²⁹.

5. Rapporto tra il principio di capacità contributiva e TIA

Il riconoscimento della natura tributaria della TIA comporta che il tributo in questione debba rispettare il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione, in virtù del quale "*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*"³⁰.

Il principio di capacità contributiva è espressione di eguaglianza tributaria, intesa non già nel senso che tutti devono contribuire in ugual misura, ma che l'ordinamento deve assicurare uniformità di trattamento a parità di condizioni di capacità contributiva e diversità di trattamento in condizioni di diversità. L'applicazione pratica di tale principio comporta un prelievo maggiore a fronte di capacità contributiva maggiore e, corrispondentemente, un prelievo minore a fronte di capacità contributiva minore.

In materia di imposizione sui rifiuti, il suindicato principio di natura costituzionale si traduce nell'esigenza di assicurare un rapporto di proporzionalità fra imposizione e produzione dei rifiuti³¹.

La differenza tra le due tipologie di entrata risiede essenzialmente nei criteri che presiedono alla commisurazione del prelievo.

La TARSU è calcolata sulla base dei metri quadrati dei locali e delle aree occupate dal contribuente, a prescindere dal numero degli occupanti; la tariffa è articolata in due parti:

²⁹ Cfr. Ordinanza n. 2064 del 28 gennaio 2011.

³⁰ Si vedano, tra gli altri, G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, 31 ss.; F. Gallo, *Ordinamento comunitario e principi costituzionali tributari*, in *Rass. trib.*, 2006; G. Marongiu, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 1991; I. Manzoni, *Il principio della capacità nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; F. Moschetti-G. Lorenzon-R. Schiavolin-L. Tosi, *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 8; E. De Mita, *Capacità contributiva*, in *Dig. Disc. Priv.*, sez. comm., Torino, 1987; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; ID., *Capacità contributiva*, in *Enc. Giur.*, Roma, 1988; G. Gaffuri, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2003, p. 12; per una documentazione della capacità contributiva in ambito Ue si veda E.A. La Scala, *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione Europea*, Milano, 2005, capitolo IV, 171-240

³¹ Sulla difficoltà di addivenire ad una soluzione unitaria della questione relativa alla compatibilità dei tributi ambientali con il principio di capacità contributiva, si veda F. Gallo-F. Marchetti, *I presupposti della tassazione ambientale*, cit., p. 139 ss.

una fissa, prevista a copertura delle spese generali del servizio (ammodernamento impianti e relativi ammortamenti, spazzamento strade) e in una variabile, stabilita in relazione alla quantità dei rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione³².

La quota variabile, pertanto, viene determinata sulla base di specifici parametri normativi, al fine di commisurare il prelievo all'effettiva fruizione del servizio e, quindi, alla produzione dei rifiuti. In questo sistema, i contribuenti vengono suddivisi in due categorie: le utenze domestiche (come le famiglie) e le utenze non domestiche (gli operatori economici). Riguardo alle prime, i parametri di determinazione dell'imposta sono rappresentati dalla metratura del locale (sulla base della superficie di calpestio) e dai componenti del nucleo familiare o dal numero di occupanti effettivi. Per gli operatori economici, invece, oltre alla superficie dei locali, si tiene conto del criterio della produttività media di rifiuti per metro quadrato, in ragione del tipo di attività esercitata dall'operatore.

L'importo finale della TIA, pertanto, è determinato in ragione di criteri che tengono in considerazione, a differenza della TARSU, la produttività concreta dei rifiuti, con il risultato di essere maggiormente in linea con il dettato costituzionale di cui all'art. 53 della Costituzione.

E' da rilevare, inoltre, che, sul piano della concreta applicazione, una vera e propria rimodulazione della Tariffa di igiene ambientale, tale da renderla pienamente confacente al principio di capacità contributiva, si è avuta di recente ad opera del Comune di Roma³³.

Nello specifico, è stato previsto un nuovo sistema di agevolazioni tariffarie per la Tariffa di Igiene Ambientale che sarà legata al calcolo dell'ISEE, calibrato secondo il "quoziente Roma" che tiene conto della capacità contributiva delle famiglie.

Il "quoziente Roma" prevede una serie di correzioni al metodo di calcolo dell'ISEE, l'Indicatore della situazione economica equivalente. In particolare, è tenuta in considerazione la numerosità del nucleo familiare e l'età dei figli (fino a 25 anni). La differenza è che, mentre la scala di equivalenza dell'ISEE assegna un "peso" decrescente all'aumentare del numero dei figli, il "quoziente Roma" fa esattamente il contrario, aumentando il valore all'incremento dei componenti il nucleo familiare.

Un secondo fattore tenuto in considerazione è relativo alle condizioni di temporanea difficoltà economica della famiglia, per la presenza di membri disoccupati o inoccupati.

³² Un tempo la finalità della Tarsu era quella di procurare le risorse necessarie a realizzare le finalità istituzionali del Comune, in tal senso veniva applicata a tutti i soggetti individuati dalla legge (d.lgs.507/1993 e legge delega 23 ottobre 1992 n.421,art.4), così Cass. Civ., sez.trib.10 settembre 2004 n.18316.

³³ Deliberazione n. 33 del 24 luglio 2012.

Infine, per il calcolo delle tariffe sono considerati anche gli oneri sostenuti per la cura e l'assistenza di persone disabili, o con una invalidità superiore al 66%.

Nel complesso l'applicazione di questo sistema consentirà a molte famiglie l'esonero totale dal pagamento della TIA, difatti le famiglie con un reddito ISEE inferiore a 6.500 euro annui e in assenza di debiti per la TIA saranno esenti dal pagamento.

La Tariffa di igiene ambientale, in conclusione, oltre ad essere, in ragione della sua struttura, maggiormente conforme al dettato costituzionale di cui all'art. 53 rispetto alla TARSU, può, concretamente, attraverso l'adozione di correttivi conformi alle prescrizioni normative in materia, porsi pienamente in linea con il principio costituzionale di cui all'art. 53.