

IVA sulla Tariffa Rifiuti

Vigonza (Padova)

5 maggio 2017

Brevi riflessioni in tema di tariffa rifiuti

di Ernestino Bruschetta

1. Premessa.

Le presenti note costituiscono una riflessione - che il gradito invito mi ha dato l'opportunità di fare - soltanto personale.

2. La TIA 1.

L'art. 49 d.lgs. 5 febbraio 1997 n. 22 - cosiddetto <<Decreto Ronchi>> - istituiva la tariffa sui rifiuti in adempimento del principio unionale del <<chi inquina paga>>.

La TIA - composta di una parte fissa e di una variabile - era articolata per fasce d'utenza e territorio.

Soprattutto - per quanto di interesse - l'art. 49, comma 5, d.lgs. n. 22 cit. rimandava alla elaborazione di <<un metodo normalizzato per definire le componenti dei costi e determinare la tariffa di riferimento>>. Il <<metodo normalizzato>> - nonché la <<tariffa di riferimento>> con la funzione di coprire tutti i costi - vennero <<approvati>> con il d.p.r. 27 aprile 1999 n. 158.

La questione della natura della TIA - che non poteva evidentemente farsi dipendere dal *nomen iuris* attribuitogli dal legislatore - si pose obliquamente. Questo nel senso che le Sezioni Unite della Corte - per stabilire il riparto di giurisdizione tra giudice ordinario e giudice tributario - furono chiamate a definire preventivamente la natura di corrispettivo contrattuale o di imposta della tariffa.

Le Sezioni Unite - che sarebbero state peraltro istituzionalmente deputate a risolvere eventuali contrasti insorti nelle sezioni semplici - pronunciarono però in modo non univoco. Alla tesi della natura tributaria della TIA - Cass. sez. un. n. 4895 del 2006 - si era in effetti contrapposta quella di Cass. sez. un. n. 3274 del 2006 per cui <<la tariffa per lo smaltimento dei rifiuti non ha natura tributaria, bensì è un pubblico servizio, tuttavia, mancando qualsiasi discrezionalità da parte della P. A. nel determinarne i presupposti, che sono interamente predeterminati dalla

legge, le controversie concernenti la debenza del canone rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario>>.

La probabile incapacità di assorbire al suo interno il contrasto - che per la verità non era invece insorto nella sezione semplice, quest'ultima essendo stata invece sempre ferma nel ritenere la TIA una mera variante della TARSU, in questo senso Cass. sez. trib. n. 17526 del 2007, nonché Cass. sez. trib. n. 5297 del 2009 - spiega l'ordinanza di Cass. sez. un. n. 13894 del 2009 di rimessione alla Corte cost. della questione della <<devoluzione alla giurisdizione tributaria delle controversie aventi ad oggetto il canone per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani introdotto dall'art. 49 d.lgs. n. 22 cit.>>.

La remissione - già preceduta da altre analoghe dei giudici ordinario e tributario - costituì anche un atto di prudenza atteso che lì a poco Corte cost. n. 238 del 2009 pose fine a ogni questione riconoscendo alla TIA il carattere d'imposta essenzialmente rilevando il carattere obbligatorio della tariffa atteso che ai sensi dell'art. 49, comma 3, d.lgs. n. 22 cit. a nessun privato che occupasse o conducesse locali o aree era consentito di sottrarsi al pagamento.

La giurisprudenza della Corte - sia quella delle sezioni unite, che quella della sezione semplice - si sono quindi successivamente ineluttabilmente consolidate nella direzione indicata dalla Corte cost. Anche di recente difatti Cass. sez. n. 26268 del 2016 - nonché Cass. sez. trib. n. 11157 del 2013 - hanno confermato la natura di atto impositivo della fattura commerciale emessa per il pagamento della TIA e quindi la giurisdizione tributaria della controversia avente ad oggetto la stessa (cui *adde*, Cass. sez. un. n. 23114 del 2015; Cass. sez. un. 25929 del 2011; Cass. sez. un. n. 14903 del 2010; Cass. sez. VI-T n. 14675 del 2016; Cass. sez. trib. n. 10787 del 2016).

L'appendice - inevitabile - è stata l'inapplicabilità dell'IVA sulla TIA (Corte cost. n. 238 cit.; Cass. sez. un. n. 5078 del 2016; Cass. sez. VI-T n. 4723 del 2015; Cass. sez. trib. n. 3756 del 2012; Cass. sez. trib. n. 3294 del 2012).

3. La TIA 2.

L'art. 238 d.lgs. 3 aprile 2006 n. 152 - cosiddetto <<Codice dell'Ambiente>> - ha soppresso la tariffa disciplinata dall'art. 49 d.lgs. n. 22 cit. sostituendola con altra definita <<il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani>>.

Quest'ultima - la TIA 2 - è stata autenticamente interpretata dall'art. 14, comma 33, d.l. 31 maggio 2010 n. 78 conv. con modif. in l. 30 luglio 2010, n. 122 nel senso che alla stessa è stata riconosciuta una natura non tributaria con la conseguenza espressamente ivi stabilita che

le controversie che avrebbero potuto riguardarla <<rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria>>.

Il cambiamento legislativo - magari anche suggerito da ragionevoli esigenze pratiche - non è stato però reale. E questo perché - come prima - nessuno che <<posseda o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico>> si può sottrarre al pagamento. Il carattere obbligatorio anche della TIA 2 - e quindi il carattere fiscale evidenziato da Corte cost. n. 238 cit. - non può essere negato.

4. La TARI <<puntuale>>.

Una operazione - pressoché identica a quella tentata con la TIA 2 - è stata adesso ripetuta con l'art. 1, comma 652 ss., l. 27 dicembre 2013 n. 147 istitutiva della tariffa sui rifiuti urbani. Disposizioni che - in alternativa all'esazione dell'imposta sui rifiuti - concedono la possibilità di stabilire <<criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti nel servizio pubblico>>.

Le <<bozze>> del d.m. dell'Ambiente - a cui rimanda l'art. 1, comma 667, l. n. 147 cit. per l'attuazione della TARI <<puntuale>> - non sembrano invero cambiare in alcun modo la situazione. Il carattere di <<doverosità>> del pagamento - pur variamente articolato - a cui ciascun possessore o detentore è tenuto in forza dell'art. 1, comma 652 ss., l. n. 147 cit. è difatti proprio quello sul quale la Corte cost. n. 238 cit. ha per l'essenziale fondato il giudizio sul carattere tributario della TIA 1.

Non è questa la sede per discutere - in assenza di una sua positiva definizione - in che cosa il tributo debba essere fatto consistere. Si rammenta però che sulla scorta della tradizionale dottrina tedesca - a cui anche si rifanno la dottrina e la giurisprudenza italiane - è tributaria l'obbligazione imposta con un atto dell'autorità. E - adottato questo punto di vista, che nella sostanza è stato pure quello adottato da Corte cost. n. 238 cit. - non pare possa essere dubitato che anche la TARI <<puntuale>> non possa sfuggire alla sua natura tributaria.

Il *nomen iuris* attribuito dal legislatore - almeno in questo caso - è quindi in contrasto con la realtà del sistema.

Il richiamo alla vicenda giurisprudenziale che ha contrassegnato la TIA 1 dovrebbe rendere evidenti i rischi di una scelta che presenta chiari limiti ideologici.

5. Il rapporto tra chi presta il servizio di smaltimento dei rifiuti e il consumatore.

Il rapporto tra il prestatore del servizio di smaltimento dei rifiuti - con riferimento a tutte le sue fasi - e il consumatore diviene soprattutto delicato con riferimento all'applicazione dell'IVA sulla tariffa.

Il rapporto è delicato particolarmente in ragione del riparto di giurisdizione che le sezioni unite della corte hanno da lungo tempo ormai consolidato. In effetti si è affermato in modo costante che il rapporto tributario riguarda esclusivamente il soggetto passivo IVA - con la conseguente attribuzione alla giurisdizione delle commissioni tributarie della lite fiscale insorta tra il fornitore di servizi e l'erario per es. con riguardo al rimborso di IVA versata - laddove invece la domanda di restituzione dell'IVA pagata in rivalsa dal consumatore costituirebbe un indebito oggettivo la cui cognizione viene affidata al giudice ordinario (Cass. sez. un. n. 1837 del 2016; Cass. sez. un. n. 2064 del 2011, quest'ultima resa proprio in tema di TIA; Cass. sez. un. n. 8312 del 2010).

Non sfuggirà però che il giudice tributario direttamente - mentre quello ordinario incidentalmente ai sensi dell'art. 34 c.p.c. - dovranno entrambi preventivamente decidere se la tariffa sui rifiuti sia o no un'imposta. Con la possibilità che il giudice tributario ritenga dovuta l'IVA - con ciò respingendo la domanda di rimborso del gestore del servizio - laddove il giudice ordinario in accoglimento della domanda del consumatore potrebbe condannare il gestore a restituire la medesima IVA che pertanto non potrebbe più venire recuperata.

La soluzione di riparto della giurisdizione adottata dalle sezioni unite della corte comporta quindi il rischio - niente affatto teorico - che si dia luogo a una <<pratica>> deroga al principio di neutralità dell'IVA.

A giudizio di scrive il problema - la cui gravità si evidenzia da sé, anche in prospettiva unionale - ammette come unica soluzione quella di individuare nell'imposta l'oggetto di una unitaria lite e nel derivato rapporto processuale le caratteristiche del litisconsorzio necessario.