

Tariffe e canoni: i nodi vengono al pettine

di Domenico Ardolino

Il legislatore degli anni 90, complice l'assenza di chiari ed univoci principi legislativi nonché di una nozione unitaria di tributo, ha creato degli equivoci istituti nel settore delle entrate para-commutative, trasformando alcuni tributi in tariffe o canoni: la tariffa di igiene ambientale, il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, la tariffa unitaria del servizio idrico integrato, per limitarsi agli esempi più rilevanti. Spesso ci si è chiesti se le modifiche normative fossero state accompagnate da una chiara consapevolezza degli obiettivi voluti e delle esatte conseguenze nell'ordinamento dei mezzi utilizzati.

Due sentenze della Corte Costituzionale, la n. 64 del 14.03.08 e la n. 335 del 10.10.08, hanno avuto il merito di fissare dei punti fermi e chiarire che le scelte operate non si scolorano in un'indifferenza giuridica e le entrate, pur scaturenti dagli stessi servizi, incontrano diverse conseguenze normative a seconda che abbiano natura tributaria o privatistica.

Il caso più paradigmatico interessa il servizio di raccolta dei rifiuti cui corrispondeva (a partire dal testo unico della finanza locale – r.d. 14.09.31, n. 1175 e senza soluzione di continuità fino al d.lgs. 15.11.93, n. 507) un tassa, poi abrogata dall'art. 49 d.lgs. 5.02.97, n. 22 (cd. decreto Ronchi) che la sostituiva con una tariffa di igiene ambientale, oggi infine disciplinata dall'art. 238 d.lgs. 3 aprile 2006 n. 152 (che a sua volta ha abrogato l'art. 49 cit.). Poiché il regime transitorio (cioè il tempo concesso agli enti locali per passare al nuovo regime) non è ancora terminato, oggi per il medesimo servizio di smaltimento dei rifiuti alcuni cittadini pagano una tassa, altri una tariffa, a seconda del comune in cui sia ubicato l'immobile posseduto o detenuto. Ebbene, è indifferente pagare una tassa o una tariffa?

Ad oggi, non è ancora chiaro quale sia la reale natura della TIA: *“è pacifico in causa che la prestazione pecuniaria imposta ... a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 49 d.lgs. 5 febbraio 1997, non abbia natura tributaria”* affermavano le Sezioni Unite circa due anni fa (Cass. SS.UU., 15.02.06, n. 3274) ma con altrettanta sicurezza la sez. tributaria l'anno scorso ha notato (Cass., V sez., 9.08.07, n. 17526) che, a ben vedere, non c'è molta differenza tra la vecchia tassa e la nuova tariffa per lo smaltimento dei rifiuti *“non costituendo, in senso tecnico, il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta e rappresentando invece una forma di finanziamento di servizio pubblico attraverso l'imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi ricava, nel suo insieme, un beneficio. Ma senza che vi sia sul piano individuale una corrispondenza costi-benefici (evidente è il parallelo con i contributi consortili)”*.

Non bisogna sottovalutare l'esatto contesto storico in cui si inseriva quest'ultima pronuncia; infatti nel frattempo era intervenuto l'art. 3-bis, comma 1, lettera b), legge n. 248/2005 (di conversione del d.l. n. 203/2005) che aveva aggiunto all'art. 2 d.lgs. n. 435/92 la ben nota specificazione *“appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche ... e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni”*.

L'intento del legislatore era stato quello di sterilizzare il dibattito sulla natura tributaria o privatistica di tali entrate nella sua più immediata ricaduta pratica, cioè nell'individuazione del giudice innanzi a cui introitare le relative liti ed infatti le SS.UU., investite nuovamente del problema del riparto di giurisdizione in materia di TIA, potevano chiudere la questione invocando la sopravvenuta disciplina processuale (Cass., SS.UU., 8.03.06, n. 4895); il sospetto di incostituzionalità del citato art. 3-bis per violazione dell'art. 102 Cost. e della VI disp. transitoria (che puntualmente affligge tutte le norme che riformano la giurisdizione tributaria) era liquidato con una scarna osservazione relativa alla indiscussa natura tributaria che *in precedenza* avevano tutte le entrate trasformate in canoni e tariffe.

Ragionamento che non si ritiene affatto conclusivo, lasciando senza risposta l'interrogativo più ovvio e cioè se l'obiettivo delle riforme legislative fosse stato proprio quello di trasformare in corrispettivi di diritto privato i tributi preesistenti. Forse, anche la sez. tributaria aveva ritenuto insoddisfacente tale motivazione, sentendo perciò l'esigenza di ribadire nella menzionata sentenza del 2007 la natura tributaria della TIA, ricostruendola come prestazione coattiva imposta a copertura dei costi di un servizio pubblico, tesi che nei fatti svaluta gli interventi legislativi del 1997 e del 2006, riducendoli a poco più di un mero intervento estetico: in altri termini, *nonostante* le intenzioni del legislatore, la tariffa di igiene ambientale conserverebbe tutte le caratteristiche della vecchia tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani...

Un interprete che valuti la vicenda da una diversa prospettiva, il giudice delle leggi per esempio, potrebbe osservare che il diritto sostanziale ha inseguito le modifiche del diritto processuale (e non viceversa): la TIA, qualificata in tempi non sospetti come prestazione pecuniaria imposta non tributaria (SS.UU., 15.02.06, n. 3274), ha riassunto una sostanziale natura tributaria (Cass., SS.UU., 8.03.06, n. 4895; V sez., 9.08.07, n. 17526) per consentire una lettura costituzionalmente orientata della riforma legislativa che ha assegnato le relative liti alle Commissioni Tributarie.

Tra l'altro questo "tributo dall'apparenza privatistica" ha condotto gli interpreti e gli operatori a doversi confrontare con problemi surreali, come la questione della richiesta del pagamento, contenuta in una fattura (con il corrispettivo ivato al 10%, vedi n. 127-sexiesdecies della tabella A, parte III, allegata al d.p.r. n. 633/72) che sostanzialmente sarebbe un atto amministrativo impositivo (infatti, non si saprebbe in quale altro modo far approdare dinanzi alle Commissioni Tributaria una contestazione della richiesta, se non considerando la fattura un atto impugnabile – vedi la sent. n. 17526/07) e quindi dovrebbe soggiacere a tutti i relativi obblighi motivazionali e procedurali (a proposito, se tale è la sua natura, va notificata al contribuente?). Si tratta di confini forse inesplorati anche dalla pragmatica Corte di giustizia comunitaria, che pure da più di un decennio ci ha abituato alla nozione sostanzialistica di organismo di diritto pubblico, nel caso dell'esercizio in forme private di poteri pubblici.

Ci si potrebbe chiedere: la fatturazione stessa non è forse la prova provata dell'esistenza di una prestazione di servizi resa nell'ambito di un'attività di impresa (art. 1 d.p.r. n. 633/72)? Rispondere ad un simile interrogativo implicherebbe un rovesciamento della prospettiva: dover valutare l'adeguatezza della disciplina processuale (la devoluzione *ope legis*, ex art. 3-bis legge n. 248/2005, delle liti TIA dinanzi le Commissioni Tributarie) alla luce di quella sostanziale e non viceversa.

L'art. 3bis cit. non ha retto il vaglio di costituzionalità con riferimento ad un'entrata molto meno problematica della TIA: il canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche – COSAP che il legislatore (art. 63 d.lgs. n. 446/97) ha previsto in alternativa all'omonima tassa (TOSAP).

Poiché il diritto vivente, cioè la giurisprudenza consolidata della Cassazione (Cass., SS.UU., 19.08.03, n. 12167; 21.01.05, n. 1239; 28.06.06, n. 14864; 25.01.07 n. 1611) considera tale canone "*un quid ontologicamente diverso, sotto il profilo strettamente giuridico, dal tributo in luogo del quale può essere applicato*" e come "*corrispettivo di una concessione, reale o presunta (nel caso di occupazione abusiva), dell'uso esclusivo o speciale di beni pubblici*", la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 64/08, ha agevolmente osservato che le modifiche legislative che continuano a riformare le Commissioni Tributarie, in ossequio della celeberrima VI disposizione transitoria, incontrano un preciso limite costituzionale nella natura strettamente tributaria dei rapporti eventualmente ad essa devoluti, dichiarando così l'incostituzionalità dell'art. 2 d.lgs. n. 546/92, così come modificato dall'art. 3-bis legge n. 248/2005, nella parte in cui attribuiva al giudice speciale le liti in materia di COSAP.

La sentenza n. 64/08 ha perciò fissato un primo punto fermo sotto il profilo processuale, chiarendo che le entrate para-commutative, se trasformate in corrispettivi di diritto privato, non possono restare attratti nella giurisdizione delle Commissioni Tributarie, come se fossero ancora dei tributi.

A tale principio si sono subito adeguate le SS.UU. della Cassazione che, ordinanza con 25.07.08 n. 20501, hanno sollevato la questione di

costituzionalità della stessa norma nella parte cui ha attribuito alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del «canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue».

Si tratta, anche in questo caso, di un'entrata trasformata in corrispettivo dall'art. 14 legge 5.01.94, n. 36 (nel frattempo sostituito dal d.lgs. n. 152/06, art. 128) sotto forma di tariffa unica a fronte di un complesso di prestazioni, consistenti sia nella somministrazione della risorsa idrica, sia nella fornitura dei servizi di fognatura e depurazione.

In particolare la Cassazione ha costantemente riconosciuto (Cass., SS.UU. 25.03.05, n. 6418) che il canone per il servizio di depurazione, a decorrere dal 3 ottobre 2000 (data in cui, per effetto dell'art. 24 d.lgs. n. 258/00 che abrogava l'art. 62 d.lgs. n. 152/99, veniva meno il differimento dell'applicazione della tariffa integrata di cui agli artt. 13 ss. legge n. 36/94), non ha più natura tributaria; appare perciò scontato l'esito del giudizio sulla costituzionalità dell'attribuzione delle relative liti alle Commissioni Tributarie.

La tariffa idrica integrata, nel frattempo, è stata oggetto di un'altra sentenza della Corte Costituzionale, la n. 335/08, fondamentale perché ha iniziato ad esplorare le conseguenze, sul piano sostanziale della scelta politica di trasformate in corrispettivo un'entrata tributaria.

Un giudice di pace, aveva considerato iniqua ed irragionevole la normativa, nella parte in cui prevedeva che la quota della tariffa unitaria del servizio idrico integrato riferibile al servizio di depurazione, fosse dovuta dagli utenti anche in mancanza della controprestazione cui essa è collegata, e cioè anche nel caso in cui la fognatura fosse sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi fossero temporaneamente inattivi.

È evidente che l'ordinanza di rimessione si fonda su un concetto sconosciuto al diritto tributario: la sinallagmaticità delle prestazioni.

Il giudice costituzionale osserva che, a seguito della legge n. 36 del 1994 la tariffa si sostanzia, in tutte le sue componenti, come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa che, pur determina nel suo ammontare dalla legge, trova fonte non in un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza; perciò, sono incostituzionali le disposizioni normative che prevedano il pagamento della tariffa anche quando manchi il servizio.

I principi affermati travalicano il caso concreto ed impongono una riflessione su tutti gli ex tributi, attuali canoni e tariffe. Il caso più incerto appare quello della TIA: prima o poi il giudice delle leggi dovrà chiarire se si tratta di un prezzo da corrispondere nell'ambito di un rapporto commerciale (l'art. 238 d.lgs. n. 152/06 la definisce "*corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta*") seppure determinato in alcuni aspetti da atti autoritativi, o un tributo dalla mera apparenza privatistica secondo l'attenta ricostruzione del relatore Cicala (sentenza 17526/07 cit.); la decisione ruoterà intorno a due criteri: la doverosità della prestazione ed il suo collegamento alla spesa pubblica.

Al di fuori della TIA (che resta comunque la fattispecie più rilevante: si pensi all'impatto di un'emergenza rifiuti sulle entrate di un comune, se si decidesse nel senso della sua natura privatistica), non sembrano sussistere dubbi; gli enti locali non potranno più contare, per i servizi *latu sensu* erogati (nei settori delle pubbliche affissioni, degli scarichi e depurazioni, della concessione in detenzione di suoli pubblici), sul paracadute delle prestazioni imposte e si dovranno confrontare con i rimedi contrattuali (rimborso e risarcimento del danno, *in primis*) previsti per le prestazioni corrispettive: forse tutto ciò rappresenterà un forte incentivo al miglioramento dei servizi resi.

Sempre se il legislatore nel frattempo non scopra che, dopotutto, erano più vantaggiosi i vecchi e doverosi (leggi: sempre dovuti) tributi.

