



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

LA QUALIFICAZIONE DELLA NATURA GIURIDICA DELLA TARIFFA DI IGIENE AMBIENTALE

di Giovanna Petrillo

ABSTRACT

The heterogeneous names of the tax revenues of local authorities, often, do not bring back exactly to taxes. In the presence of the enjoyment of environmental goods or the use of a public service, which have a certain public connotation, the distinction between fees and taxes is, in fact, very thin, so that the legal regime applicable depends only on the choice made by the legislature, based on purely political valuations.

With the present work, the author, after having rebuilt the complexity of the normative and jurisprudential system of reference, hopes to frame in the system, the nature of the tariff of environmental hygiene.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Il travagliato passaggio dalla Tarsu alla Tia, l'alternatività fra Tia 1 e Tia 2 e le prospettive di riforma della tassazione del sistema municipale che insiste sui rifiuti – 3. Le evoluzioni giurisprudenziali, normative e di prassi in punto di individuazione della natura giuridica della tariffa di igiene ambientale – 4. La (ri)affermazione della qualificazione della Tia come tributo di scopo – 5. Riflessione di sintesi

1. Premessa

Le eterogenee denominazioni delle varie entrate degli Enti locali, spesso, sembrano trascurare la loro esatta riconduzione non solo al genere dei tributi ma, soprattutto, alla specie delle imposte o delle tasse. Non può, infatti, non evidenziarsi che, in presenza del godimento di un bene pubblico o della fruizione di un pubblico servizio, aventi indubbie connotazioni pubblicistiche, il discrimine tra corrispettivi e tributi (tasse) è molto sottile, per cui il regime giuridico da applicare dipende esclusivamente dalla scelta effettuata dal legislatore, sulla base di valutazioni squisitamente politiche¹.

Ciò dato, nel corso delle ricerche su questa tematica, si è limpidamente evidenziato che la natura tributaria di un certo prelievo, superati il mero dato formale ed il *nomen iuris* si basa su tre diversi e tipizzati profili: quello della struttura (fonte legale dell'obbligazione), della funzione (concorso alle spese pubbliche) e del regime giuridico della fattispecie (disciplina

¹ In tema cfr. C. SACCHETTO, voce *Tassa*, in *Enc. dir.*, vol. XLIV, 1992, 8, il quale rileva come non infrequenti risultino essere le ipotesi di dissociazione fra qualifica formale e reale contenuto create per effetto di evoluzioni nella disciplina del singolo prelievo determinate da motivi contingenti o di politica economica.

tributaria del rapporto), criterio, quest'ultimo, che assume rilievo solo in caso di inadeguatezza del dato strutturale e di quello funzionale non essendo, dunque, di per sé decisivo².

La stessa Corte Costituzionale ha argomentato³ nel senso che ai fini dell'individuazione della natura tributaria di una data prestazione, devono sussistere necessariamente alcuni criteri, che, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina tali entrate, consistono nella doverosità della prestazione e nel collegamento di questa alla pubblica spesa con riferimento ad un presupposto economicamente rilevante⁴. A detto orientamento si è uniformata anche la Cassazione nella sua più recente evoluzione giurisprudenziale⁵.

Ragionando in questi termini, è fondamentale interrogarsi sulla effettiva natura della Tariffa di igiene ambientale sia in vista dell'individuazione degli spazi regolamentari che il singolo Comune può colmare per rendere il prelievo legato alle specifiche esigenze del territorio locale⁶, che ai fini giurisdizionali per garantire una piena tutela posto che l' art. 2, d.lgs. n. 546/1992 costituisce il limite massimo dell'estensione della giurisdizione del giudice tributario⁷.

Infatti, dall'eventuale natura tributaria della Tia, dovrebbero conseguire l'autoritatività del prelievo, la posizione di supremazia dell'ente impositore verso il soggetto privato che si

² In questi termini si esprime L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 304.

³ Cfr. *ex plurimis*, le sentenze n. 141 e 238 del 2009, n. 64 e 335 del 2008, n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005.

⁴ Per una disamina critica della definizione di tributo data dalla Corte costituzionale, si vedano: C. GLENDI, *Limiti costituzionali all'espansione "extra moenia" della giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 18/2008, 1445; F. BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 4/2008, 1055.

⁵ Cfr. Cass., Sez. un, ord., 26 gennaio 2011, n. 1782; Cass., Sez. un., ord., 10 marzo 2011, n. 5689; Cass. Sez. un. civ., ord. 26 gennaio 2011 n 1780, in *Rass. Trib.*, con nota di E. DELLA VALLE, *I contrassegni Siae hanno natura di imposta di scopo*, in *Rass. Trib.*, 5/2011, 1337 e ss.

⁶ Come è noto, la nozione di tributo assolve la funzione di individuazione e di limitazione della sovranità tributaria anche degli Enti locali; di estremo rilievo è, pertanto, l'analisi della natura tributaria di diverse prestazioni patrimoniali locali che laddove è esclusa, consente, in alcuni casi, al Comune (art. 149 comma 8 TUEL) di svincolarsi dalla riserva di legge con conseguenze rilevanti che si colgono sul piano della disciplina dell'attuazione nonché della tutela del contribuente.

Significativamente, nel testo della legge delega 42/2009 di attuazione dell'art. 119 Cost. all'art. 12 c I lett. i), è previsto che gli enti locali potranno, nel rispetto delle normative di settore e delle delibere delle autorità di vigilanza, disporre di piena autonomia nella fissazione delle tariffe per prestazioni o servizi offerti su richiesta dei singoli cittadini. Da ciò consegue una decisa tendenza alla defiscalizzazione della finanza locale nel senso dell'introduzione di nuove entrate come le tariffe (non tributarie) immediatamente collegabili al beneficio che impongono. In tema si rinvia diffusamente a F. AMATUCCI, *I tributi di scopo e le politiche tariffarie degli enti locali*, in *Rass. trib.*, 5/2011, 1261 e ss.

⁷ La Corte costituzionale ha rilevato in numerose pronunce che la giurisdizione del giudice tributario «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla natura tributaria del rapporto (sentt. nn. 39/2010; 238 e 141/2009; 130 e 64/2008).

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 dall'Iva, la giurisdizione riservata alle Commissioni tributarie con l'applicazione delle regole tipiche di tale processo .

Se, invece, si riconosce la natura privatistica della Tia, in quanto corrispettivo di un servizio, ne dovrebbe discendere il 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'assoggettabilità all'Iva del corrispettivo, la giurisdizione del giudice ordinario, davanti al quale viene portata una fattura, intesa quale comune documento commerciale con cui il gestore chiede il pagamento del servizio reso.

2. Il travagliato passaggio dalla Tarsu alla Tia, l'alternatività fra Tia 1 e Tia 2 e le prospettive di riforma della tassazione del sistema municipale che insiste sui rifiuti

Come è noto, la Tia era stata prevista in sostituzione della vecchia Tarsu dal decreto n. 22 del 1997 (decreto Ronchi)⁸.

La Tariffa in oggetto pone, invero, una connotazione più marcatamente imprenditoriale del servizio indirizzando, da un lato, gli Enti locali ad una attività gestionale più complessa, dall'altro, gli utenti ad una maggior responsabilizzazione in quanto pagano per quello che producono e per quanto usufruiscono del servizio sulla base del principio «chi inquina paga».⁹

Fra la Tarsu e la Tia sussiste poi una ulteriore sostanziale differenza, considerando l'individuazione del soggetto attivo che per quanto riguarda la tassa è rappresentato dal Comune che, in qualità di ente impositore, «deve istituire una tassa annuale da disciplinare con apposito regolamento ed applicare in base a tariffa con l'osservanza delle prescrizioni e dei criteri di cui alle norme seguenti» (art. 58, d.lgs. n. 507/93). Nella tariffa, invece, si

⁸ Il d. lgs n. 22 del 1997 (decreto Ronchi) all'art. 49 aveva disposto la soppressione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni disciplinata dagli artt. 268 ss. R.d. n. 1175 del 1913, poi modificata dall'art. 21 d.p.r. n. 915 del 1982 e compiutamente riordinata dal capo II d. lgs n. 507 del 1993 prevedendo l'istituzione di una tariffa per la copertura dei costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico. In tema cfr. A. URICCHIO, *Tassa per la raccolta dei rifiuti solidi urbani*, in *D. disc.priv.*, sez.comm., XV, Torino, 1998, 343, nel senso che «pur nell'improprietà dell'espressione appare chiaro l'intento di utilizzare uno strumento più flessibile la cui disciplina sia demandata interamente all'ente locale».

⁹ Sul ruolo del sistema fiscale nell'ambito delle politiche dell'ambiente cfr., R. PERRONE CAPANO, *L'imposizione e l'ambiente*, in *Trattato di diritto Tributario*, diretto da AMATUCCI, Annuario, Padova, 2001, 121 ss; F. GALLO- F. MOSCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, ivi, 1999, 115 e ss; P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio chi inquina paga*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1157, ss; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio "chi inquina paga" nei tributi ambientali*, in *Rass. trib.*, 2003, 1614 e ss.

Diffusamente, da ultimo, in argomento si rinvia all'ampio studio di R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Giappichelli, Torino, 2012.

distingue fra l'Ente locale che emana gli atti generali di istituzione e regolamentazione dell'entrata e di determinazione della tariffa e il soggetto Gestore a cui è affidata la concreta applicazione del servizio di smaltimento dei rifiuti (art. 49 comma 8, 9, 13)¹⁰.

Rispetto alla tassa, la tariffa presenta una struttura binomia essendo composta da due parti: una parte fissa (tariffa di riferimento) che rappresenta la base per la determinazione della tariffa vera e propria e viene calcolata sulla base del metodo normalizzato previsto dal d.p.r. n. 158/99 (ovvero applicazione di coefficienti, calcolati con delle indagini statistiche sulla produzione di rifiuti, diversi per ogni categoria di utenza da moltiplicare alla superficie occupata) e una parte variabile, determinata da ciascun Comune sulla base della quantità dei rifiuti conferiti dagli utenti e sull'entità dei costi del servizio in modo da garantire la piena copertura delle spese di esercizio e di investimento.

Più dettagliatamente, l'art. 49 del d.lgs. n. 22/97, nel disporre la soppressione della vecchia Tassa sui rifiuti solidi urbani di cui al d.lgs. n. 507/93, «a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio disciplinato dal Regolamento di cui al comma 5 (d.p.r. n. 158/99)», prevede la contestuale istituzione di un tariffa con cui i Comuni devono provvedere «alla integrale 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»¹¹.

¹⁰ Sulla legittimazione ad essere parte del gestore del servizio rifiuti la Corte Costituzionale si era già espressa in senso positivo (sent. 238/2009). La Corte di Cassazione (cfr. Cass., Sez. trib., 3 novembre 2010, n. 22377) ha, poi, preso posizione sull'impugnabilità della fattura Tia., stabilendo che anche questa, è impugnabile dinanzi al giudice tributario.

La decisione della Corte ha una premessa implicita nell'assunto che riconosce carattere tassativo all'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma che contemporaneamente ritiene possibile un'interpretazione estensiva (e non analogica) dello stesso.

Per opinione giurisprudenziale assolutamente prevalente, infatti, l'elenco dell'art. 19 va considerato tassativo ma interpretabile estensivamente (Cass. 8 ottobre 2007, n. 21405; Cass., Sez. un., 24 luglio 2007, n. 16293 nonché, in precedenza, Cass., Sez. un., 26 marzo 1999, n. 185).

Seguendo quest'ordine di idee il giudice tributario, dovrà individuare in un dato atto il contenuto «sostanzialmente impositivo», inteso quale attitudine a rappresentare e rendere conoscibile – negli elementi essenziali e sufficienti – la pretesa tributaria.

Fra gli atti nominati, quelli cui la fattura si avvicina di più sono certamente gli avvisi di accertamento e di liquidazione; infatti sono qualificabili come atti di accertamento o di liquidazione tutti quegli atti che, pur non concludendosi con una formale intimazione di pagamento, sono comunque portatori di una pretesa tributaria ormai definita, e che per questo possono avere effetti pregiudizievoli nei confronti del contribuente.

Riguardo alla fattura Tia i giudici hanno correttamente ritenuto che il documento fosse portatore di una pretesa tributaria pienamente definita nel *quantum*, e che fosse – per questo – in grado di arrecare pregiudizi al contribuente.

¹¹ E' rilevante evidenziare che la Commissione di studio per il decentramento fiscale presieduta dal Prof. Franco Gallo aveva osservato che «è l'obbligatorietà del servizio di raccolta dei rifiuti che va fermamente ribadita tanto per il Comune, che di regola deve istituirlo in regime di privativa, tanto per i cittadini che salvo eccezioni (rifiuti nocivi e industriali non assimilabili) devono domandarlo. Il prelievo imposto per il

L'obbligatorietà del passaggio da Tassa a Tariffa era stato fissato, di fatto, per il primo gennaio 1999 (termine entro cui doveva essere emanato il decreto attuativo), immediatamente, tuttavia, ci si è resi conto della difficoltà di questo passaggio che attraverso una serie di interventi legislativi (quasi tutti compresi nelle varie leggi finanziarie), è stato procrastinato di anno in anno.

Nel corso del 2006, lo stesso art. 49 viene abrogato dall'art. 238 del d.lgs. n. 152/06 (c.d. codice dell'Ambiente) che istituisce la Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani, ovvero « il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani». Questo nuovo articolo nel confermare sostanzialmente la disciplina generale precedente prevede anche una disciplina transitoria (comma 11) che stabilisce che sino all'emanazione del Regolamento che detta i criteri generali sulla base dei quali vengono definite le componenti dei costi e viene determinata la tariffa e fino al compimento degli adempimenti indispensabili per l'applicazione della tariffa stessa, «continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti».

Relativamente alla mancata applicazione della Tia2 prevista dall'art. 238, si evidenzia, la portata del disposto dell'art. 5, comma 2-quater, del d.l. n. 208/2008, modificato prima dall'art. 23, comma 21, del d.l. n. 78/2009 (convertito dalla legge n. 102/2009) e poi dall'art. 8, comma 3, del d.l. n. 194/2009 (convertito dalla l. n. 25/2010).

Tale comma 2-quater, nel testo novellato, consente ai Comuni di adottare comunque la Tia2 sulla base delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti (quindi del d.p.r. n. 158/1999), anche in mancanza dell'emanazione (entro il 30 giugno 2010) da parte del Ministero dell'ambiente del regolamento - previsto dall'art. 238, comma 6, del d. lgs. n. 152/2006 - volto a disciplinare l'applicazione della stessa Tia2.

In definitiva, la Tariffa integrata ambientale presenta una struttura sostanzialmente analoga alla Tariffa di igiene ambientale, ma viene esplicitamente definita quale «corrispettivo del servizio di raccolta e trasporto dei rifiuti, finalizzato alla copertura integrale del costo». La tariffa integrata ambientale, inoltre, di cui si conferma la struttura binaria del prelievo, deve essere commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri, da determinare con regolamento, che dovranno tener conto anche di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali.

finanziamento comunque lo si chiami partecipa dunque dei caratteri che la dottrina ha sempre attribuito alla tassa. Ciò non impedisce di dargli un altro nome: si tratta di stabilire in qual modo si ritiene di regolare il servizio».

Per completare il quadro normativo di riferimento, va, ancora, richiamato il decreto sul federalismo fiscale municipale (n. 23/2011) che all' art. 14 consente ai Comuni di continuare ad applicare i regolamenti TARSU e la tariffa di igiene ambientale, fermo restando la possibilità di adottare la tariffa integrata ambientale.

Non può poi non rilevarsi, conclusivamente, che in base al d.l. n. 201/2011 il sistema fiscale municipale che insiste sui rifiuti viene riordinato con la soppressione dal primo gennaio 2013 dei prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria, compresa l'addizionale per l'integrazione dei bilanci degli enti comunali di assistenza, e la contestuale istituzione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (Tares).

Tale tributo è volto a coprire i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti avviati allo smaltimento e i costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni.

La tariffa è commisurata all'anno solare e alla quantità e qualità media ordinaria di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte. La disciplina per l'applicazione del tributo è demandata ai regolamenti adottati dai Consigli comunali, sebbene numerose indicazioni – sui criteri di determinazione della tariffa, su specifiche ipotesi di riduzioni tariffarie, sugli aspetti procedurali concernenti la presentazione della dichiarazione e l'accertamento nonché le sanzioni – siano contenute nel decreto stesso.

Dal quadro normativo su esposto emerge, purtroppo, che l'ipertrofia legislativa, la moltiplicazione delle fonti ed in aggiunta l'utilizzo sempre dello stesso acronimo (come nel caso della TIA) o di ibride qualificazioni della stessa fattispecie di riferimento (come nel caso della Tares) hanno indiscutibilmente portato ad ingenerare una pericolosa confusione nell'operare dell'interprete.

3. Le evoluzioni giurisprudenziali, normative e di prassi in punto di individuazione della natura giuridica della tariffa di igiene ambientale

Prima di scomporre i profili che intrecciandosi fra loro consentono di attribuire o negare all'istituto in esame natura tributaria è opportuno operare in via preliminare una precisazione sulle accezioni del termine tariffa.

La tariffa, intesa quale modo di quantificazione della pretesa tributaria, non è suscettibile di essere rapportata alla tassa, essendo solo uno strumento tecnico economico cui il legislatore ricorre per delineare la configurazione di un aspetto essenziale del tributo quale è il quantum della prestazione. Il concetto di tassa, invece, attiene alla *ratio*, alla giustificazione causale della prestazione patrimoniale imposta ed appartiene, quindi ad altro e distinto

istituto. Nell'ipotesi in cui il termine tariffa viene usato nel suo significato economico scientifico, di species nel genus «prezzo politico», allora la tariffa è concetto comparabile a quello di tassa e che ad essa deve contrapporsi. Ambedue si configurano come controprestazioni, tuttavia, la tassa è ascrivibile al genus del tributo, in quanto fissata e prescelta in forza della potestà tributaria, senza che l'utente ne determini l'insorgenza provocando la prestazione e si riferisce alle prestazioni necessitate o a domande irrinunciabili. La tariffa invece rivestirebbe natura più limitatamente amministrativa affrancandosi dal settore tributario, quale strumento di copertura finanziaria, secondo un'approssimazione rigorosa al costo effettivo dei servizi, cui il pubblico acceda senza trovarsi in una condizione di obbligo formale e sostanziale di domanda. Nella classificazione tipica della Scienza delle Finanze, la tariffa è, poi, controprestazione suscumbibile nella categoria dei prezzi pubblici che si connota per l'afferenza alla fruizione di servizi c.d. «divisibili»¹².

Orbene, con l'ordinanza 15 giugno 2009, n. 13894, le Sezioni Unite della Cassazione hanno riaperto la questione sulla natura giuridica della Tia¹³. I dubbi, in particolare, sono

¹² Così, limpidamente, F. D'AYALA VALVA, "Nuove", tariffe, prestazioni imposte e giurisdizione tributaria, in *Giur. merito*, 2004, 1268 (nota a Commissione tributaria provinciale di Caserta 16 febbraio 2004, n. 53).

G. ZINGALI (voce *Tariffa*, *Nov. dig. It.*, XVIII, 1043) è dell'avviso che nel campo finanziario «la tariffa diventa un aspetto tecnico dell'ordinamento tributario, una specie di prontuario di voci o di valori relativi a tributi determinati, uno strumento destinato a rendere facile e sbrigativa l'applicazione di certi tributi o gruppi di tributi». L'illustre autore riporta l'orientamento del DE VITI DE MARCO il quale osservava che «la teoria della tassa si completa nella teoria della tariffa e questa è la traduzione in atto del concetto generico di tassa. Con la parola tariffa, egli dice intendiamo riferirci ad un quadro sinottico dove, accanto alle unità in cui il servizio è stato diviso, sono segnati i prezzi unitari corrispondenti. Naturalmente la costruzione di una tariffa non è cosa arbitraria ed essa poggia su due pilastri che debbono essere ben sistemati se si vogliono raggiungere gli scopi per i quali lo Stato gestisce quel servizio: divisione in unità di questo; fissazione dei prezzi corrispondenti a ciascuna unità. Sinteticamente allora possiamo dire che il prezzo unitario dei servizi prestati da pubbliche imprese prende generalmente il nome di tariffa».

¹³ In merito ad una disamina dei contenuti di detta pronuncia si rinvia ampiamente ai rilievi di C. GLENDI, in *Gt*, 2009, n. 11, 957.

Con la sentenza n. 4895, depositata l'8 marzo 2006, le Sezioni Unite della Cassazione avevano affermato sussistere la giurisdizione delle commissioni tributarie in materia di Tia.

Con precedente pronuncia sempre delle Sezioni Unite della Cassazione (cfr. Cassazione, Sez. un., ord. 15 febbraio 2006 -29 settembre 2005, n. 3274) si era invece stabilito che «Le controversie relative alla prestazione pecuniaria imposta all'utente del servizio di raccolta dei rifiuti urbani, a seguito delle modifiche introdotte dall'art. 49 del d. lgs. n. 22/1997 appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario. La tariffa, infatti, non ha natura tributaria e non può quindi sussistere la giurisdizione delle commissioni tributarie. La giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo in materia di pubblici servizi, ex art. 7 della legge n. 205/2000 (nel testo riformulato dalla sentenza della Corte Cost. n. 204/2004) sussiste soltanto nelle controversie relative a provvedimenti adottati dalla P.A. o dal gestore di un pubblico servizio in un procedimento regolato dalla legge n. 241/1990, ovvero relative all'affidamento di un pubblico servizio e alla vigilanza e controllo nei confronti del gestore, nonché alla vigilanza in settori particolari espressamente indicati».

L'ordinanza n. 3274/2006 ha sancito la natura non tributaria della Tia in senso conforme a quanto sostenuto dalla giurisprudenza riguardo alla parallela trasformazione del canone di fognatura e depurazione in

sorti in considerazione delle pronunce della Consulta n. 64 e n. 335 del 2008. Anche se relative a due fattispecie diverse dalla Tia (il Cosap e il Canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue) per la Cassazione si tratta di sentenze che «pongono seri dubbi sulla validità della teoria che l'art. 2, comma 2 del d. lgs. n. 546/1992 valga da solo a determinare la natura tributaria». Tanto più che, sottolineano i giudici della Suprema Corte, potrebbe individuarsi, nella previsione del d. lgs n. 546, proprio la dimostrazione della natura non tributaria delle prestazioni. Altrimenti, nota la Cassazione, non ci sarebbe stato bisogno di una norma ad hoc per affermare la natura tributaria.

Analizzando la disciplina della Tia, la Cassazione evidenzia molte analogie con le prestazioni giudicate non tributarie dalla Corte costituzionale: il riferimento alla «copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio» che si ritrova sia nella disciplina della tariffa per il servizio idrico integrato sia in quella della Tia; l'assenza di norme riguardanti l'accertamento, le sanzioni e il contenzioso; l'assoggettamento a Iva della Tia. Tutti questi

«quota di tariffa» e della tosap in cosap ed ha confermato per il periodo precedente la vigenza della legge n. 248/2005 la giurisdizione del giudice ordinario originariamente adito.

A differenza di quest'ultima pronuncia in cui in maniera esplicita si afferma che la Tia non è un tributo, la sentenza n. 4895/2006 non prende esplicita posizione sulla natura dell'entrata evidenziando esclusivamente la valenza non decisiva riguardo alla definizione della natura giuridica dell'istituto del termine «tariffa» utilizzato anche in materia tributaria come nell'iva e nell'imposta di registro.

La sentenza n. 4895, tuttavia, ha dato implicitamente risposta in ordine all'individuazione della natura giuridica della Tia nel momento in cui ha respinto il sospetto di costituzionalità sul divieto di istituzione di giudici speciali.

Se infatti la Tia avesse conservato la stessa natura del canone «Merli», della tarsu, della tosap, dell'imposta di pubblicità la problematica poteva essere agevolmente risolta richiamando l'ordinanza n. 144/1998 della Corte Costituzionale. La Corte ha invece precisato che la giurisdizione delle Commissioni tributarie può estendersi legittimamente anche a quelle «entrate ora patrimoniali ma che in precedenza prima della trasformazione in canoni rivestivano indiscussa natura tributaria».

Vero è, tuttavia, che la regola della *perpetuatio iurisdictionis* (art. 5 c.p.c) non risulta condizionata alla mutata disciplina sostanziale che può riguardare la qualificazione della natura tributaria di un'entrata patrimoniale, pertanto, non è condivisibile quanto sostenuto dalla Suprema Corte nella citata sentenza n. 4895/2006 che interpreta in maniera errata il principio della *perpetuatio iurisdictionis* ritenendo rilevante la natura delle nuove entrate le cui controversie sono devolute alla cognizione delle Commissioni che consente di non configurare illegittimità costituzionale in base al disposto dell'art. 102 della Costituzione.

Ancora, la Corte di Cassazione con la sentenza 9 agosto 2007, n. 17526, muovendo da una questione legata alla validità dell'atto impugnato (fattura), parte proprio dalla modifica apportata dalla legge n. 248/2005, che ha devoluto espressamente alle Commissioni tributarie le liti in materia di TIA, stabilendo che l'aver incluso il prelievo nell'ambito della disciplina del processo tributario costituisce sintomo della connotazione tributaria dell'entrata. Da ciò deriverebbe che gli atti con i quali il gestore manifesta la pretesa creditoria al privato hanno natura di provvedimenti amministrativi e, come tali, ne devono possedere i requisiti essenziali, tra cui la motivazione della pretesa.

Nella ricostruzione della Corte la natura tributaria del prelievo sarebbe valorizzata in considerazione dei seguenti aspetti: l'assenza di qualsiasi intervento volontario del privato, che possa richiamare un assetto di carattere negoziale; il presupposto del pagamento che non è costituito dalla produzione di rifiuti ma dalla mera occupazione o conduzione dei locali. Il prelievo, dunque, non si pone in un nesso di corrispettività con il servizio. Sotto altro profilo, si evidenzia poi il fatto che l'entrata copre anche spese di carattere generale, destinate alla collettività, come lo spazzamento strade.

elementi porterebbero ad escludere la natura tributaria della tariffa. Il legislatore, sottolineando i giudici di legittimità, ha scelto «per la privatizzazione dei servizi, connessa a un processo di detributarizzazione, in particolare riferito alla finanza locale, in una prospettiva federalista nella quale si esalta il principio del beneficio che rappresenta lo snodo essenziale che induce e giustifica il passaggio dalla tassa alla tariffa». L'ordinanza, evidenzia, poi, conclusivamente, per confortare la ricostruzione operata, che ciò si verifica particolarmente «nel caso dei rifiuti urbani, rispetto ai quali il passaggio dalla tassa alla tariffa, è giustificato dalla volontà legislativa di dare attuazione alla direttiva comunitaria sui rifiuti, regolata dal principio “chi inquina paga”».

In questa ricostruzione si valorizza, appunto, il principio «chi inquina paga» che appare effettivamente maggiormente compatibile con una logica tariffaria e non con una tassa, in quanto funzionale ad una precisa imputazione dei costi.

Con sentenza n. 238 del 24 luglio 2009¹⁴, la Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi dal giudice di pace di Caltanissetta e dalla Commissione tributaria provinciale di Prato, ha affermato che le caratteristiche strutturali e funzionali della Tia indicano che tale prelievo presenta tutte le caratteristiche del tributo e che, dunque, costituisce una mera variante della TARSU, conservando la qualifica di tributo propria di quest'ultima¹⁵.

La Corte Costituzionale evidenzia che la Tia presenta tutte le caratteristiche del tributo in quanto: per lo stesso legislatore non rileva la formale denominazione di tariffa; il termine corrispettivo non figura nell'art. 49 d. lgs n. 22/97; la previsione della possibilità di riscossione mediante ruolo è tipica delle entrate tributarie e può essere prevista anche per quelle extratributarie; la disciplina della Tia è analoga a quella Tarsu (si rammenta tuttavia che la Tia è espressamente destinata a coprire integralmente il costo del servizio, elemento quest'ultimo che ha rivestito un ruolo non marginale nella qualificazione come corrispettivo e non tributo del canone di fognatura e depurazione ad opera di Corte Costituzionale n. 355/2008; nella pronuncia in esame, invece, si evidenzia, testualmente, che «nulla esclude che una spesa pubblica possa essere integralmente finanziata da un tributo»); un tributo nel rispetto del limite della ragionevolezza può essere surrogato da altro tributo o sostituito da

¹⁴ In GT, n. 10, 2009, 861 con nota di M. LOVISETTI.

¹⁵ La Corte precisa che ambedue i prelievi sono estranei all'ambito di applicazione dell'IVA, in considerazione sia della mancanza di un rapporto sinallagmatico che dell'insussistenza di una norma che espressamente assoggetti ad IVA tale servizio, non può considerarsi tale l'art. 6 comma 13 della legge 13 maggio 1999 n. 133 che riafferma esclusivamente la non assoggettabilità ad IVA dei due prelievi fino a tutto il 1998 e non quello di disporre per il periodo successivo per il quale trova applicazione la disciplina generale in materia di IVA.

un'entrata non tributaria. È significativo, ciò dato, rilevare che la Corte è arrivata a riconoscere la natura di tributo della Tia anche considerando che tra le possibili interpretazioni dell'art. 2, comma 2, secondo periodo del d. lgs. n. 546/92 e dell'art. 49 del d. lgs. n. 22 del 5 febbraio 1997, deve essere preferita quella che è conforme alla Costituzione.

Le Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza n. 8313 dell'8 aprile 2010,¹⁶ si sono ancora pronunciate in materia di TIA confermandone la natura tributaria e stabilendo alcuni importanti principi in materia. Uno dei punti centrali della questione è riferito all'intrasferibilità del potere di deliberare le tariffe TIA, anche per i casi in cui si verifichi una situazione di emergenza. Ancora, in detta pronuncia incidentalmente si rileva come l'errata qualificazione della Tia come corrispettivo anziché come tributo è alla base dell'assoggettamento ad IVA del prelievo stesso¹⁷. Come è noto, infatti, al riconoscimento della natura extratributaria consegue l'assoggettamento della prestazione all'IVA non essendo consentito di gravare un tributo di un altro tributo.

Nell'ambito di questo articolato panorama giurisprudenziale si inserisce una disposizione di natura interpretativa, l'art. 14, comma 33, d.l. n. 78/2010 contenuto nella manovra finanziaria correttiva, ai sensi del quale è stabilito che la tariffa integrata ambientale (TIA) non ha natura tributaria da ciò deriva che il relativo importo va assoggettato ad IVA¹⁸.

A ben vedere, detta norma interpretativa "salva iva" in realtà si riferisce alla Tia 2 (codice dell'ambiente) e non alla Tia 1 (Tariffa Ronchi).

In questa cornice estremamente complessa l'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 3/2011 ha sostenuto l'identità fra la Tia applicata da circa 1200 comuni italiani (Tia 1) e quella del codice dell'ambiente (Tia 2).

Non è decisamente questa la modalità per escludere la natura tributaria della Tia. Il Ministero tralasciando completamente l'interpretazione della Corte costituzionale per argomentare la natura di corrispettivo anche della Tia1 oltre che della Tia2 si limita ad una pedissequa applicazione della legge transitiva che darebbe prova della piena continuità fra i due regimi tariffari e dell'ovvia identità della loro natura.

¹⁶Ancora in tal senso, v. Cass. ordinanza n. 1493/2010.

¹⁷ Anche la Corte dei Conti sezione Piemonte nel parere n. 65/2010 ha dichiarato che la TIA è una entrata tributaria quindi non richiede l'IVA.

¹⁸ E' stato inoltre previsto che le controversie relative alla TIA, sorte dal 1 giugno 2010, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria (e non quindi delle commissioni tributarie).

In argomento si vedano i rilievi di CARREA, *L'applicazione dell'IVA sulla TIA tra diritto interno e diritto dell'Unione Europea*, in *Dir prat trib*, 5, 2011, 997 e ss.

In definitiva, nell'interpretazione ministeriale, i Comuni che applicano attualmente la Tia1 in concreto adottano già il regime Tia2 grazie al disposto del citato comma 2 quater dell'art.5 del d.l. n. 208/2008 come modificato dalla legge di conversione; sempre a parere del ministero, pertanto, non sarebbe necessaria alcuna innovazione regolamentare.

E' il caso di dissentire pienamente da questo orientamento. Innanzitutto, applicando questo sillogismo, si potrebbe proprio *a contrario* dedurre la natura tributaria della Tia2 a partire dall'assodata natura tributaria della Tia1 in considerazione dell'interpretazione della Corte Costituzionale. Inoltre, è una evidente forzatura logica sostenere l'identità fra situazioni in successione fra loro.

Significativamente, ciò dato, la Corte dei Conti con la deliberazione n. 21 del 28 gennaio 2011 si è espressa sulla natura giuridica della Tia.

La Corte, chiarendo in prima analisi che la circolare n. 3/2010 non è fonte normativa, ha ritenuto che il comma 33, dell'art. 14 del d. l. n. 78/2010 deve essere interpretato alla luce della sentenza della Corte Costituzionale n. 238/09 che ha definito la natura tributaria della c.d. Tia1. La disposizione di cui sopra non può quindi essere interpretata in modo estensivo, infatti riguarda espressamente la Tariffa ex art. 238 d.lgs. n. 152/2006 e non la Tia ex art. 49 d.lgs. n. 22/1997. La Corte ha anche escluso il possibile passaggio dalla Tia alla Tarsu in quanto non troverebbe fondamento normativo l'eventuale scelta di istituire nuovamente una tariffa che è stata soppressa dal legislatore (ex art. 49 d.lgs. n. 22/1997, a sua volta soppresso dal d.lgs. n. 152/2006). Infine, per quel che concerne il metodo di calcolo della Tia2, è stato chiarito che, allo stato attuale, resta il medesimo sia per la Tia ex decreto Ronchi sia per la TIA ex art. 238 d.lgs. n. 152/2006 e cioè il «metodo normalizzato».

Successivamente, è intervenuto l'intervento chiarificatore della Corte di Cassazione che con sentenza 3756 depositata il 9/3/2012 ha sancito che la Tia1 è un tributo e non è soggetto ad Iva, non rilevando a tal fine la qualificazione patrimoniale della Tia2, poiché si tratta di due prelievi formalmente distinti.

Per completezza va evidenziato che, nei procedimenti in cui si controverta della restituzione dell'IVA indebitamente pagata sulla Tia, in base alla richiamata giurisprudenza, deve individuarsi la giurisdizione del giudice ordinario in quanto si tratta di controversie fra privati che comportano un mero accertamento incidentale in ordine all'ammontare dell'imposta applicata in misura contestata (Cass., Sez. un., 28 gennaio 2011, n. 2064)¹⁹.

¹⁹ Si vedano in tema anche Cass., Sez. un., ord. 26 giugno 2009, n. 1507 e n. 15031 in GT, 2009, n.11, 957, con nota di C. GLENDI, 1046.

Infatti, specifica la Cassazione, affinché sussista la giurisdizione del giudice tributario il convenuto in senso formale deve essere uno dei soggetti indicati nell'art. 10 d. lgs. n. 546/92.

Conclusivamente evidenziamo che, analizzando le caratteristiche della tariffa di igiene ambientale emerge che la parte variabile è rapportata alla quantità di rifiuti conferiti oltre che ai servizi forniti. Su tale elemento che distingue la Tia dalla Tarsu non ci si può limitare a valutare esclusivamente la copertura dei servizi. In particolare muovendo da una attenta analisi della doppia componente di elementi di natura fiscale e privatistica che risulta dalle recenti modifiche è opportuno evidenziare la natura «mista»²⁰ che presenta la Tia. In detta entrata comunale, infatti, possono essere individuate due diverse prestazioni patrimoniali scorporabili collegate alle quote (fissa e variabile) di cui solo la prima obbligatoria ed avente natura tributaria²¹.

²⁰ Si rinvia sul punto alla disamina della natura del contributo di costruzione. Sin dalla legge Bucalossi era prevalente la qualificazione del contributo come un prestazione di diritto pubblico derivante dall'esistenza della potestà edificatoria in capo all'amministrazione e non al privato, come si verificava nella legge urbanistica n. 1150/1942. In quest'ottica, la Cassazione assimilava il contributo di costruzione ad una contribuzione imposta per le opere di trasformazione del territorio, non commisurata all'utile dell'intervento edilizio o al vantaggio del concessionario. Secondo altre tesi il contributo presentava il carattere di tassa occasionata dal rilascio della concessione edilizia, per la prestazione di servizi al costruttore da parte della collettività. Altre ricostruzioni scindevano le due componenti, qualificando come corrispettivo pubblicistico la quota relativa agli oneri di urbanizzazione e come imposta con fini extrafiscali la parte relativa al costo di costruzione.

Con l'introduzione del nuovo testo unico, la condizione di incertezza non è mutata. In definitiva, è stata evidenziata la natura mista del contributo, in virtù della possibilità riconosciuta al titolare del permesso di costruire di realizzare in proprio le opere di urbanizzazione a scomputo dei relativi oneri (dato quest'ultimo che ne mette in evidenza il profilo negoziale) e del potere-dovere a carico dei Comuni e delle Regioni di aggiornare periodicamente gli oneri di urbanizzazione primaria e secondaria e il costo di costruzione per i nuovi edifici (aspetto che invece assimila il costo di costruzione alle imposte locali, anch'esse periodicamente aggiornate).

Va poi rilevato che nel nuovo testo unico è stato soppresso il rinvio alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, per la determinazione e per la riscossione del contributo di costruzione contenuto nell'art.16 della legge n. 10/1997.

Risulta, pertanto, forse troppo semplicistico l'approccio basato sulla specialità della materia urbanistico edilizia devoluta al giudice amministrativo e sottratta alla giurisdizione generale delle Commissioni tributarie, dall'art.34 del d. lgs. n. 80 del 31 marzo 1998, non essendo da escludere una diversa conclusione in considerazione dei cambiamenti della normativa urbanistica con il testo unico sull'edilizia 6 giugno 2001, n.380, delle puntualizzazioni della Corte costituzionale sulla giurisdizione esclusiva ed, in particolare, degli interventi legislativi progressivamente volti ad estendere la giurisdizione tributaria alle controversie sui prelievi coattivi comunque denominati. In tal senso si vedano le osservazioni di LAMBERTI a commento di Commissione tributaria provinciale Macerata, Sez.I, Sent.9 agosto 2006, n. 124, in base alla quale «Il contributo di costruzione nella duplice componente di spese di urbanizzazione e di costo di costruzione ha carattere di obbligazione pubblica e non di vero e proprio tributo; spetta quindi al giudice amministrativo e non al giudice tributario la giurisdizione sulle controversie in tema di contributo di costruzione e degli interessi e sanzioni per ritardato pagamento, ancorché riscossi tramite cartella esattoriale». Le conclusioni della sentenza riprendono argomenti noti alla dottrina ed alla giurisprudenza dei giudici amministrativi e tributari.

²¹ F. AMATUCCI, *Le prestazioni patrimoniali locali ed ampliamento della giurisdizione tributaria*, op.cit., 374.

4. La (ri)affermazione della qualificazione della Tia come tributo di scopo

Recentemente, la Corte di Cassazione (sez. I, sent. n. 2320/2012) ha ribadito la natura di tributo a tutti gli effetti della Tia (Tariffa di Igiene Ambientale), il cui credito deve essere considerato tra quelli privilegiati. La Corte, richiamando precedenti pronunzie (cfr. Cass., Sez. un., n. 3151/2008 ; Sez. V, n. 17526/2007; Sez. I, n. 5297/2009), sostiene che la Tia debba essere considerata, al pari dei contributi consortili o del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, un'entrata pubblica (rectius: tassa di scopo) che mira a «fronteggiare una spesa di carattere generale ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio o che comunque determinano l'esigenza per la mano pubblica di provvedere». Quindi, argomenta la Corte, in assenza di un rapporto sinallagmatico tra la prestazione dalla quale scaturisce l'onere e il beneficio che il singolo ne trae, si deve propendere per la qualifica dell'entrata in esame quale tributo. In questo contesto, pertanto, la Tia, che non trova fondamento in alcun intervento o atto volontario del privato, in quanto ad essa sono assoggettati tutti coloro che occupano o conducono immobili insistenti nelle zone del territorio comunale, indipendentemente dal fatto che essi conferiscano i rifiuti al servizio pubblico, deve considerarsi un tributo a tutti gli effetti. E ciò perché non si tratta di un corrispettivo versato a fronte di una prestazione liberamente richiesta, bensì di una forma di finanziamento di servizio pubblico.

La Corte di Cassazione richiama, al riguardo, sia la Corte Costituzionale (ord. n. 238/09 e ord. n. 64/10) sia una precedente sentenza delle sezioni unite (ord. n. 14903/10) le quali definiscono la Tia una mera variante della Tarsu della quale conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima.

Ai fini della nostra indagine ciò che rileva è il passaggio logico-sistematico effettuato dalla Cassazione in base al quale la Tia è una entrata pubblica al pari dei contributi consortili e del canone scarico depurazione acque reflue, con l'ulteriore qualificazione di «tassa di scopo».

Procediamo per gradi. Comprensibile è il riferimento ai contributi consortili. E' bene ricordare, infatti, che in base al consolidato orientamento della Suprema Corte²² l'obbligo di contribuire alle opere eseguite da un consorzio di bonifica, e, quindi l'assoggettamento al potere impositivo di quest'ultimo postulano, oltre alla proprietà di un immobile incluso nel perimetro consortile, il conseguimento di un beneficio concreto, correlato all'esecuzione

²² *Ex multis*, sent. 29 settembre 2004, n. 19509.

degli interventi di risanamento realizzati. In definitiva, il potere impositivo dei consorzi di bonifica – che si concretizza nell’emissione di ruoli aventi per oggetto i contributi richiesti ai consorziati – risulta legittimamente esercitato qualora: il contributo venga richiesto ai proprietari di immobili ricadenti nel comprensorio soggetto alla competenza del consorzio in questione; l’importo addebitato nell’atto impositivo sia quantificato tenendo conto della specifica utilità conseguita dal singolo consorziato per effetto delle opere realizzate nel comprensorio.

Resta per altro fermo, in base a quanto affermato dalla Suprema Corte²³ sempre in tema di contributi di bonifica, che si tratta di un esborso di natura pubblicistica (tributaria), non costituendo, in senso tecnico, il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta (come invece accade ove il consorzio eroghi anche servizi individuali e misurabili come la fornitura di acqua).

Più di recente la sezione Tributaria della Cassazione, con l’ordinanza n. 23530 del 10/11/2011, ha ribadito che il contributo di bonifica è dovuto solo se il proprietario dell’immobile incluso nel perimetro consortile trae un vantaggio diretto e specifico dalle opere eseguite dal consorzio. In particolare, non è sufficiente una generica «*utilitas*» che risulti in rapporto di derivazione causale con l’attività consortile e che si riverberi a favore del proprietario di uno di detti immobili, ma è necessario che tale «*utilitas*» si traduca in un vantaggio di tipo fondiario, cioè strettamente incidente sull’immobile stesso. Pertanto, sottolinea la Suprema Corte, il giudice di merito deve procedere, secondo la normale ripartizione dell’onere della prova, all’accertamento dell’esistenza di vantaggi fondiari immediati e diretti derivanti dalle opere di bonifica per gli immobili di proprietà del consorzio stesso situati all’interno del perimetro di contribuenza²⁴.

E’ evidente che questo vantaggio specifico, diretto ed immediato, che deriva dal pagamento del contributo consortile, manca nel caso della Tia.

Meno comprensibile e decisamente incoerente è, invece, il parallelo in ordine alla natura del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue entrata che, come è noto, non riveste natura tributaria.

La sentenza della Corte cost. 10 ottobre 2008, n. 335, ha infatti, dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 14, comma 1, legge 5 gennaio 1994, n. 36 (Disposizioni in materia di

²³ Cfr. Cass., Sez. un., n. 14863/2006, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 22, con nota di VIOTTO; Cass., Sez. un., 12 giugno 2007, n. 16428/2007.

²⁴ Sempre in argomento, sulla deducibilità dei contributi di bonifica, cfr. Cass. 28 febbraio 2011 n. 4788. Ancora, da ultimo, sulla natura tributaria dei contributi consortili Cass. sentenza n. 3907/2012.

risorse idriche), sia nel testo originario, sia nel testo modificato dall'art. 28 della legge 31 luglio 2002, n. 179 (Disposizioni in materia ambientale), nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti «anche nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi».

Per la Consulta risulta altresì illegittimo l'art. 155, comma 1, primo periodo, del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale)²⁵.

La mancanza del sinallagma posto a fondamento della legge Galli tra pagamento del canone e fruizione dei servizi risulta per la Corte in aperta contraddizione con l'art. 14 della norma che, oltretutto «impedisce irragionevolmente all'utente di tutelarsi da eventuali inadempimenti della controparte mediante gli ordinari strumenti civilistici previsti per i contratti a prestazioni corrispettive (quali, ad esempio, l'azione di adempimento, *l'exceptio inadimpleti contractus*, l'azione di risoluzione per inadempimento)»²⁶.

La Corte costituzionale con sentenza n. 39/2010, si conforma alla evidenziata esclusione della natura tributaria del canone per lo scarico e la depurazione delle acque, facendo discendere la incostituzionalità dell'art. 2, comma 2, d.lgs. n. 546/1992 nella parte in cui

²⁵ Come esposto dalla sentenza «la tariffa del servizio idrico integrato si configura, in tutte le sue componenti, come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa, il quale, ancorché determinato nel suo ammontare in base alla legge, trova fonte non in un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza. La quota di tariffa riferita al servizio di depurazione, in quanto componente della complessiva tariffa del servizio idrico integrato, ne ripete necessariamente la natura di corrispettivo contrattuale, il cui ammontare è inserito automaticamente nel contratto (art. 13 della legge n. 36/1994)».

²⁶ La Corte fonda il proprio convincimento sui seguenti presupposti: a) l'ammontare della quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è determinato indipendentemente dal fatto se il depuratore esista o no, essendo esso in ogni caso commisurato al costo del servizio di depurazione, in applicazione del cosiddetto «metodo normalizzato», e non al costo di realizzazione del depuratore (come risulta dall'allegato del citato d.m. 1 agosto 1996, punto 3.1, lett. c), e dall'allegato 1, punto 2.3, della citata delibera CIPE 19 dicembre 2002, n. 131/02); b) il provento costituito dalla quota confluyente nel fondo vincolato può essere destinato alla realizzazione di depuratori non utilizzabili dal singolo utente obbligato al pagamento, come nel caso in cui i depuratori siano realizzati in Comuni diversi da quello in cui si trova l'utente, oppure nel caso in cui l'utente, dopo il pagamento della tariffa, si sia trasferito in altro Comune; c) nel caso in cui il Comune non gestisca direttamente il servizio idrico, la scelta del tempo e del luogo di realizzazione dei depuratori è affidata, dall'art. 11, comma 3, della legge n. 36/1994, a soggetti terzi rispetto al contratto di utenza, e cioè ai Comuni e alle Province, nell'esercizio della loro competenza a predisporre il piano d'ambito; d) l'attuazione di tale piano si inserisce nel rapporto fra gestore e autorità d'ambito e non in quello fra esso e l'utente, perché produce un'utilità riferita all'ambito territoriale ottimale nel suo complesso e non anche quella «utilità particolare che ogni utente [...] ottiene dal servizio», la quale sola consente di qualificare come corrispettivo la tariffa del servizio idrico integrato; e) il contratto di utenza e il pagamento della quota tariffaria non costituiscono presupposto necessario per l'attuazione dello stesso piano, essendo quest'ultima prevista e disciplinata, anche nei tempi e nelle modalità, non già dal contratto di utenza, ma da moduli procedurali di diritto amministrativo. Per un commento alla pronuncia in oggetto si rinvia a M. LOGOZZO, *Luci e ombre sulla natura del canone di depurazione delle acque reflue*, in *Rass. trib.*, 1/2009, 193.

attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione di controversie relative a prestazioni patrimoniali di natura non tributaria e pertanto si risolve nella istituzione di un giudice speciale vietata dall'art. 102 Cost.

A ben vedere la Cassazione nella sentenza n. 2320 del 17 febbraio 2012 riprende alla lettera quanto sancito dalla stessa Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 3171 dell'11 febbraio 2008, in relazione ad un ricorso relativo all'irrogazione di sanzioni previste dall'art. 3 comma 3, d.l. n. 12/2002, come convertito dalla legge n. 73 dello stesso anno (utilizzo di «lavoro nero»)²⁷.

Nell'ordinanza ora richiamata si legge infatti testualmente «è pacifico come ricadano nel sistema tributario forme di partecipazione alle “spese pubbliche” che non sono riconducibili alla fiscalità generale e non sono perciò ragguagliate ad una qualche specifica capacità patrimoniale del soggetto. Rientrano cioè nel sistema fiscale anche quelle entrate pubbliche che si possono con termine moderno denominare tasse di scopo che cioè mirano a fronteggiare una spesa di interesse generale ripartendone l'onere sulle categorie sociali che da questa traggono vantaggio e che comunque determinano l'esigenza per la mano pubblica di provvedere. Esempi in proposito sono costituiti dai contributi consortili, dalla tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (ora tariffa di igiene ambientale), dal canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue (che risponde al principio “chi inquina paga”)

Inappropriato è, pertanto, il parallelo fra tariffa di igiene ambientale e canone scarico depurazione delle acque reflue in quanto non considera i più recenti pronunciamenti della Consulta che escludono la natura tributaria di detto canone; degna di nota per i profili di attualità che la caratterizzano è, invece, la riproposizione del richiamo alla qualificazione della Tia in termini di imposta di scopo.

Come è noto, la nuova legge sul federalismo fiscale (l. n. 42/2009) riguardo ai Comuni estende la facoltà di applicare il tributo di scopo oltre che alla «realizzazione di opere pubbliche», anche al «finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi

²⁷ Le S.U., nel ribadire che le controversie relative all'opposizione avverso l'ordinanza con cui l'Agenzia delle entrate irroga la sanzione amministrativa per l'omessa registrazione del lavoratore dipendente nelle scritture obbligatorie spettano alla giurisdizione tributaria residuale, individuata attraverso l'organo competente all'irrogazione (S.U. n. 2888 del 2006), ha escluso il contrasto con la Costituzione di tale previsione (art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, come modificato dalla legge n. 448 del 2001) e della nuova disposizione (d.l. n. 223 del 2006, convertito nella legge n. 248 del 2006, peraltro non applicabile *ratione temporis* nella specie), che ha demandato l'irrogazione di tali sanzioni alla Direzione provinciale del lavoro. Rispetto alla prima ha ritenuto che, anche a voler assumere che l'art. 102 Cost. richieda che la giurisdizione tributaria attenga a controversie connesse a tributi, la sanzione in argomento ha valenza tributaria; rispetto alla seconda che non sono ravvisabili profili di incostituzionalità poiché, non essendo la giurisdizione tributaria costituzionalmente garantita, è nella facoltà del legislatore sottrarre al giudice tributario un settore della materia tributaria.

turistici e mobilità urbana»²⁸; riguardo alle Province costituisce novità di rilievo la stessa possibilità dell'istituzione del tributo (ex art. 12, lett. e) che genericamente si riferisce «alla disciplina di uno o più tributi propri provinciali che valorizzando l'autonomia tributaria attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi istituzionali»²⁹.

Nell'attuare tale previsione l'art. 6 del d.lgs n. 23/2011 ha esteso la portata dell'art. 1, comma 145 e seguenti, della legge n. 269/2006, riguardante un'imposta di scopo rimborsabile nel caso in cui entro due anni dalla data di previsione del progetto esecutivo l'opera non è finanziata, consentendo ai Comuni di individuare ulteriori opere rispetto a quelle tassativamente indicate al comma 149³⁰.

L'imposta di scopo si caratterizza per lo stretto collegamento esistente fra sacrificio richiesto e conseguimento dell'obiettivo ad esso correlato in modo da garantire una sostanziale condivisione da parte dei cittadini messi in grado di porre in essere un'attività di controllo sull'operato degli amministratori.

La stessa qualificazione di «imposta di scopo» ha sollevato una pluralità di perplessità. Tale imposta tendenzialmente non dovrebbe esistere in quanto l'imposta per definizione dovrebbe avere caratteri di generalità ed indeterminatezza in modo da far affluire entrate indistinte ed indivisibili all'ente impositore affinché l'ente possa poi spendere in base al proprio bilancio. Più correttamente essa avrebbe dovuto assumere la denominazione di contributo³¹, anche se dubbi sulla sua natura tributaria derivano dalla possibilità, tipica delle

²⁸ L'art. 12, lett. d) si riferisce specificamente alla «disciplina di uno o più tributi propri comunali che, valorizzando l'autonomia tributaria, attribuisca all'ente la facoltà di stabilirli e applicarli in riferimento a particolari scopi quali la realizzazione di opere pubbliche e di investimenti pluriennali nei servizi sociali ovvero il finanziamento degli oneri derivanti da eventi particolari quali flussi turistici e mobilità urbana».

²⁹ V. GIOVANARDI, *La fiscalità regionale e locale nel d.d.l. Calderoli tra tributi propri derivati e principio di contenenza: ci sarà un qualche spazio per i tributi propri in senso stretto di regioni e di enti locali?*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2009, 325.

³⁰ L'imposta di scopo è stata istituita dalla legge n. 296/2006 (Finanziaria 2007). Ai sensi dei commi 145-151 dell'art. 1 della legge citata, i Comuni a decorrere dal 1 gennaio 2007 possono, con apposito regolamento – all'interno del quale viene indicata l'opera da realizzare, l'ammontare della spesa, l'aliquota e le modalità di versamento – adottato ai sensi dell'art. 52 del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e successive modificazioni, istituire una imposta di scopo destinata alla parziale copertura (massimo 30%) delle spese per la realizzazione di opere pubbliche (ciò richiede ovviamente il contemporaneo intervento di finanziamento da parte del Comune, di altri enti pubblici, di privati, ecc.). L'imposta dovuta per un periodo massimo di cinque anni, è determinata applicando alla base imponibile dell'Ici un'aliquota massima dello 0,5 per mille.

Nel caso in cui, entro due anni dalla data prevista del progetto esecutivo, l'opera non è stata realizzata, i contribuenti possono chiedere il rimborso dei versamenti effettuati (se entro il termine indicato il Comune non adempie, ciascun cittadino è infatti legittimato a proporre ricorso per ottenere la ripetizione dell'indebito versato).

Ai sensi dell'art. 6 del dlgs n. 23/2011, si è reso possibile l'intero finanziamento dell'opera e si è estesa l'applicabilità dell'imposta per un periodo massimo di dieci anni.

³¹ La dottrina da tempo ha evidenziato l'estrema equivocità della nozione che richiamerebbe gli

prestazioni sinallagmatiche, di ripetere l'indebitato in caso di mancata realizzazione dell'opera.

Il richiamo va al contributo di miglioria specifica previsto dal vecchio testo unico della finanza locale, secondo il quale i proprietari dei terreni che avrebbero beneficiato degli incrementi di valore dovuti alla realizzazione dell'opera dovevano sostenere il costo della stessa, compresa l'espropriazione, ripartito in considerazione degli incrementi e delle proprietà³².

5. *Riflessione di sintesi*

Il dato di partenza, ai fini di una compiuta individuazione della natura giuridica della tariffa di igiene ambientale, è senza dubbio costituito dalla complessità del quadro normativo e giurisprudenziale di riferimento analizzato nel corso della presente trattazione.

La tariffa di igiene ambientale non è un tributo di scopo: nell'indagine sulla natura giuridica di detto prelievo, infatti, il richiamo alla categoria dei tributi di scopo rileva esclusivamente sotto l'aspetto di una specifica destinazione del provento a particolari finalità (in una logica tipica delle prestazioni sinallagmatiche).

A nulla rileva nella disciplina della tariffa in oggetto, il profilo tipico dell'imposta di scopo caratterizzato dal rimborso in caso di mancato inizio dell'opera.

Ragionando in astratto, proprio quest'aspetto della ripetibilità del tributo di scopo potrebbe portare al riconoscimento della natura tariffaria della prestazione locale di scopo con conseguente sganciamento dalla riserva di legge ex art. 119 comma 1 della Costituzione. In ogni caso, la impossibilità di sottrarsi volontariamente al pagamento del tributo e di corrisponderlo solo nel caso di effettiva realizzazione dell'opera oltre all'impossibilità da

orientamenti propri delle scienze economiche che non effettuano alcuna distinzione fra tributo e contributo e risentirebbe dell'uso promiscuo fatto dal legislatore di forme di concorso estremamente eterogenee fra loro. In argomento v. A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Torino, 57.

³² È bene ricordare come la configurazione della dottrina finanziaria del contributo di miglioria può essere raggruppata in tre teorie: la prima che configurava il contributo in oggetto come una vera e propria tassa, la seconda che considerava il contributo stesso come un'imposta speciale o particolare; la terza che individuava nel contributo in questione un tributo autonomo ovvero *sui generis*. Secondo una ricostruzione pienamente condivisibile il contributo di miglioria non poteva identificarsi, né con una tassa in quanto non era corrisposto per la prestazione di un servizio pubblico e, neanche con un'imposta, in quanto esso presupponeva un vantaggio particolare mediato ed immediato derivante alla proprietà privata dall'esecuzione di un'opera pubblica. In definitiva, il contributo in oggetto presentava i «caratteri di un contributo speciale diretto a colpire parzialmente le spese di una pubblica utilità che ha giovato a determinati proprietari di immobili in duplice maniera vale a dire sia in proprio che quali partecipi della collettività».

Sul punto si veda PENTOLINI, voce *Contributi di miglioria*, in *Enc. dir.*, vol. X, 241.

parte del contribuente di individuare lo scopo da realizzare evidenziano chiaramente la natura tributaria dell'«imposta» di scopo³³.

Ciò dato, nel nostro sistema fiscale, in cui manca l'elaborazione compiuta di un vero e proprio regime giuridico dei prezzi pubblici³⁴, non ci si può sottrarre, ai fini della concreta disciplina cui ricondurre una data fattispecie normativa, al bipolarismo tributo/corrispettivo di diritto privato: qual è allora la più appropriata qualificazione della natura giuridica della tariffa di igiene ambientale?

Si tratta di una pretesa pecuniaria di natura pubblicistica nella quale è prevalente ma non esclusiva la natura tributaria del prelievo (natura mista).

Vero è che, nella disciplina in esame, non è sufficiente l'elemento della diversificazione delle somme da pagare in riferimento alla quantità di rifiuti producibili per disconoscere in toto la natura tributaria dell'istituto³⁵; si tratta, tuttavia, di un dato troppo sbrigativamente trascurato dalla più recente giurisprudenza di legittimità e dalla stessa Corte Costituzionale.

In conclusione mi piace ricordare, in conformità alla proposta natura mista del prelievo in esame, il prudente e lucido apprezzamento della Corte di Cassazione racchiuso nella sentenza 9 marzo 2007, n. 17526³⁶ in cui sempre a proposito della TIA si adopera l'espressione «entrata fiscale» per poi inserire fra parentesi l'inciso «o para-fiscale che sia» al fine di avvalorare le considerazioni formulate (comunque in termini di natura tributaria) a prescindere dalla natura strettamente tributaria del prelievo in esame.

³³ In tal senso, v. F. AMATUCCI, *Tributi di scopo e politiche tariffaria*, cit., 1271.

³⁴ Questi tipi di entrate pubbliche presentano, come è noto, sia elementi che caratterizzano i prelievi di natura tributaria che elementi che identificano le entrate pubbliche derivanti da rapporti di natura privatistica, pur non essendo inquadrabili né nella categoria dei tributi e né tra le entrate di diritto privato.

Infatti condividono da un lato con i tributi l'autoritatività del prelievo, in quanto è assente l'elemento negoziale e spesso il servizio a cui afferiscono è indivisibile, dall'altro lato sono connotati da piena corrispettività che genera un rapporto di sinallagma con il servizio ricevuto. Ci sia consentito sul punto il richiamo al nostro, *Tributi, nuove entrate locali e loro controversa natura giuridica*, in F. AMATUCCI, *Il nuovo sistema fiscale degli Enti locali*, Torino, 2011.

³⁵ Cfr. LUPI, *La fattura Tia come atto impositivo*, in GT, 1/2008, 65.

³⁶ Cfr. retro nota n. 13.