

Al Sindaco
Al Responsabile dell'Ufficio Tributi
del Comune di _____

La Corte Costituzionale è recentemente intervenuta nell'ambito della fiscalità locale con due pronunce di assoluto rilievo, delle quali ne viene dato di seguito sintetico riscontro.

LA NATURA TRIBUTARIA DELLA TARIFFA IGIENE AMBIENTALE - TIA

Con sentenza del 24 luglio 2009 n. 238, la Corte Costituzionale si è pronunciata con riguardo alla natura giuridica della Tariffa di Igiene Ambientale, in una causa avente per oggetto la legittimità o meno dell'art.2 del D.Lgs. n.546/1992, che demanda alla giurisdizione tributaria la competenza in merito alle liti afferenti detta entrata.

Il giudice rimettente, in particolare, aveva sostenuto quanto segue:

a) con l'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, la tassa sui rifiuti solidi urbani è stata sostituita con un prelievo di natura non più tributaria, ma privatistica, cioè con la tariffa di igiene ambientale (TIA), determinata in base al costo complessivo del servizio, «al fine di far pagare agli utenti il costo del reale servizio usufruito»;

b) la natura non tributaria della TIA è desumibile sia dalla denominazione di «tariffa» sia dalla sua determinazione quantitativa in ragione della copertura del costo del servizio, a nulla rilevando – contrariamente a quanto affermato dalla Corte di cassazione con le sentenze n. 13902 del 2007 e n. 4895 del 2006 – né il fatto che la sua disciplina presenterebbe elementi di natura tributaria e non tributaria, né il fatto che essa subentra alla TARSU, cioè ad una entrata avente indiscussa natura tributaria.

Su tali premesse era stato dunque sostenuto che la norma censurata – nell’attribuire alla giurisdizione tributaria le controversie, di natura non tributaria, in materia di TIA – «comporta lo snaturamento della giurisdizione tributaria e, quindi, la violazione» degli evocati parametri costituzionali, perché, come più volte affermato dalla Corte costituzionale, «la giurisdizione del giudice tributario deve ritenersi imprescindibilmente collegata alla natura tributaria del rapporto».

Per contro, l’Avvocatura dello Stato ha sostenuto che:

a) l’art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 ha soppresso, in attuazione di direttive comunitarie, la «tassa per lo smaltimento dei rifiuti urbani» ed ha istituito una «tariffa» per la copertura dei costi del servizio di smaltimento;

b) l’art. 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 (Norme in materia ambientale), nel quale «è stata trasfusa la disciplina della tariffa», «non presenta [...] caratteri di sostanziale diversità rispetto alla previgente “tassa per lo smaltimento dei rifiuti”, considerata la sostanziale identità del presupposto oggettivo e dei soggetti passivi, nonché la confermata obbligatorietà del prelievo»;

c) l’obbligo del privato di pagare detta tariffa scaturisce, pertanto, da un fatto individuato direttamente dalla legge e non da un titolo contrattuale o da un fatto comunque fonte di un rapporto negoziale;

d) la tariffa prevede la copertura di costi (come ad esempio le spese di spazzamento delle strade) estranei alla logica della corrispondenza tra costi e benefici e riferibili, piuttosto, alla collettività;

e) la tariffa, dunque, in considerazione della doverosità e del fondamento solidaristico della prestazione, va qualificata come “tassa”, cioè come una forma di finanziamento di un servizio pubblico attraverso l’imposizione dei relativi costi sull’area sociale che da tale servizio riceve, nel suo insieme, un beneficio.

La questione è stata ritenuta non fondata perché il giudice rimettente muove dall’erroneo presupposto interpretativo che la TIA ha natura di corrispettivo privatistico di prestazioni contrattuali e non di tributo. Dall’erroneità di tale presupposto consegue la non fondatezza del prospettato dubbio di legittimità costituzionale.

La Corte ha peraltro limitato il proprio giudicato alla norma che attribuisce alla giurisdizione tributaria la cognizione delle controversie relative alla debenza della tariffa di igiene ambientale prevista dall’art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 e non

anche di quelle relative alla debenza della tariffa integrata ambientale prevista dall'art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006.

Così delimitato il campo di decisione, la Corte ha espressamente ritenuto erroneo considerare detta tariffa quale entrata avente natura di corrispettivo. Per addivenire a tale conclusione è stato effettuato un autonomo ed analitico esame delle caratteristiche di tale prelievo; "al riguardo, non rilevano né la formale denominazione di «tariffa», né la sua alternatività rispetto alla TARSU, né la possibilità di riscuoterla mediante ruolo. (...)

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

Dalla comparazione tra la TARSU e la TIA emergono le forti analogie dei due prelievi. Entrambi mostrano un'identica impronta autoritativa e somiglianze di contenuto con riguardo alla determinazione normativa, e non contrattuale, della fonte del prelievo. (...)

Sussiste una medesima struttura autoritativa e non sinallagmatica, che emerge sotto svariati e concorrenti profili. In particolare, con riguardo ai due suddetti prelievi: a) i servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni, che li gestiscono, in regime, appunto, di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare da essi stessi unilateralmente fissata; b) i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi (salve tassative ipotesi di esclusione o di agevolazione) non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi; c) la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore ed utente del servizio.¹

¹ Non contraddice tale conclusione il fatto che fonti secondarie prevedano, per il pagamento della TIA, l'emissione di semplici «bollette che tengono luogo delle fatture [...] sempreché contengano tutti gli elementi di cui all'art. 21» del DPR n. 633 del 1972, e cioè l'emissione di atti formalmente diversi da quelli espressamente indicati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 come impugnabili davanti alle Commissioni tributarie. In tale caso, infatti, è possibile, in via interpretativa (come, del resto, ha già affermato la Corte di cassazione con la sentenza n. 17526 del 2007, con specifico riferimento alla TIA – un'applicazione estensiva dell'elenco di cui al citato art. 19, al fine di considerare impugnabili anche atti che, pur con un diverso *nomen iuris*, abbiano la stessa funzione di accertamento e di liquidazione di tributi svolta dagli atti compresi in detto elenco; con l'ovvio corollario che le suddette bollette, avendo natura tributaria, debbono possedere i requisiti richiesti dalla legge per gli atti impositivi. »

Ed ancora che "risulta evidente, pertanto, che il suddetto «metodo normalizzato» per la determinazione della TIA è pienamente coerente con i criteri fissati dalla legge per la commisurazione della TARSU, la quale, certamente, non può definirsi "corrispettivo", neppure in relazione ai criteri stabiliti dall'art. 117, comma 1, del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, per le tariffe dei servizi pubblici resi dagli enti locali. Per entrambi i prelievi, infatti, rileva la potenziale produzione dei rifiuti, valutata per tipo di uso delle superfici tassabili."

Inoltre, "la TIA – analogamente alla TARSU nella disciplina risultante dal disposto del comma 3-bis dell'art. 61 del d.lgs. n. 507 del 1993 (riportato al punto 6.1.2.) e dell'art. 31, comma 23, della legge 23 dicembre 1998, n. 448 – ha la funzione di coprire il costo dei servizi di smaltimento concernenti i rifiuti non solo "interni" (cioè prodotti o producibili dal singolo soggetto passivo che può avvalersi del servizio), ma anche "esterni"... Ha la funzione, cioè, di coprire anche le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e, quindi, non riconducibili a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente. L'unica sostanziale differenza sul punto tra i due prelievi si riduce al fatto che, mentre per la TARSU il gettito deve corrispondere ad un ammontare compreso tra l'intero costo del servizio ed un minimo costituito da una percentuale di tale costo determinata in funzione della situazione finanziaria del Comune (art. 61, comma 1, del d.lgs. n. 507 del 1993); per la TIA il gettito deve, invece, assicurare sempre l'integrale copertura del costo dei servizi (art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997). Tuttavia, tale differenza non è sufficiente a caratterizzare in senso privatistico la TIA, perché nulla esclude che una pubblica spesa (come il costo di un servizio utile alla collettività) possa essere integralmente finanziata da un tributo."

L'inapplicabilità dell'IVA agli importi dovuti come TIA

Fra le più rilevanti conseguenze della riconosciuta natura tributaria della TIA la Corte ha espressamente indicato quella della inapplicabilità dell'imposta sul valore aggiunto:

"un altro significativo elemento di analogia tra la TIA e la TARSU è costituito dal fatto che ambedue i prelievi sono estranei all'ambito di applicazione dell'IVA. Infatti, la rilevata inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo (quest'ultima commisurata, come si è visto, a mere presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti interni e al costo complessivo dello smaltimento anche dei rifiuti esterni (porta ad escludere la sussistenza del

rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi degli artt. 3 e 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 e caratterizzato dal pagamento di un «corrispettivo» per la prestazione di servizi. Non esiste, del resto, una norma legislativa che espressamente assoggetti ad IVA le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti...

Se, poi, si considerano gli elementi autoritativi sopra evidenziati, propri sia della TARSU che della TIA, entrambe le entrate debbono essere ricondotte nel novero di quei «diritti, canoni, contributi» che la normativa comunitaria (da ultimo, art. 13, paragrafo 1, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006; come ribadito dalla sentenza della Corte di giustizia CE del 16 settembre 2008, in causa C-288/07) esclude in via generale dall'assoggettamento ad IVA, perché percepiti da enti pubblici «per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità» (come si desume a contrario dalla sentenza della Corte costituzionale n. 335 del 2008), sempre che il mancato assoggettamento all'imposta non comporti una distorsione della concorrenza (distorsione, nella specie, non sussistente, in quanto il servizio di smaltimento dei rifiuti è svolto dal Comune in regime di privativa). Non osta a tali conclusioni il secondo periodo del comma 13 dell'art. 6 della legge n. 133 del 1999, il quale stabilisce, con una formula meramente negativa, che «non costituiscono, altresì, corrispettivi agli effetti dell'IVA le somme dovute ai comuni per il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani reso entro» la data del 31 dicembre 1998 «e riscosse successivamente alla stessa, anche qualora detti enti abbiano adottato in via sperimentale il pagamento del servizio con la tariffa, ai sensi dell'articolo 31, comma 7, secondo periodo, della legge 23 dicembre 1998, n. 448». Questa disposizione non può interpretarsi nel senso che, a partire dal 1999, sia la TARSU sia la tariffa sperimentale (cioè la TIA adottata prima della definitiva soppressione della TARSU) entrino nell'ambito di applicazione dell'IVA. Si deve escludere, infatti, che tali prelievi, pur restando invariata la loro disciplina sostanziale, mutino natura, divenendo entrambi corrispettivi, solo in forza di una norma dagli effetti meramente temporali. Tale norma, ragionevolmente interpretata, ha il solo effetto di ribadire la non assoggettabilità ad IVA dei due prelievi fino a tutto il 1998 e non quello di provvedere anche per il periodo successivo, per il quale non può che trovare applicazione la disciplina generale in tema di IVA. Non rileva, al riguardo, la diversa prassi amministrativa, perché la natura tributaria della TIA va desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa.”

L'inapplicabilità dell'IVA opera a livello generale, ossia per qualsiasi importo dovuto a titolo di TIA, sia con effetto retroattivo, efficacia che, si ritiene, determinerà non poche conseguenze.

Conclusioni

La Corte ha dunque espresso una pronuncia di rilevantissima portata acclarando che le caratteristiche strutturali e funzionali della TIA disciplinata dall'art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997 "rendono evidente che tale prelievo presenta tutte le caratteristiche del tributo e che, pertanto, non è inquadrabile tra le entrate non tributarie, ma costituisce una mera variante della TARSU disciplinata dal D.Lgs. n. 507 del 1993 (e successive modificazioni), conservando la qualifica di tributo propria di quest'ultima. (...)

Le controversie aventi ad oggetto la debenza della TIA, dunque, hanno natura tributaria e la loro attribuzione alla cognizione delle commissioni tributarie, ad opera della disposizione denunciata, rispetta l'evocato parametro costituzionale."

ILLEGITTIMO IL DIVIETO DI RESTITUZIONE DEGLI IMPORTI ICI GIÀ VERSATE PRIMA DEL 2008 PER I FABBRICATI CHE HANNO PERSO I REQUISITI DI RURALITÀ

Con la pronuncia n. 227 del 22 luglio 2009 la Corte costituzionale ha sancito l'illegittimità dell'art. 2, c. 4, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, in base al quale non era ammessa la restituzione di somme eventualmente versate a titolo di ICI ai comuni per i periodi di imposta precedenti al 2008, dai soggetti destinatari delle disposizioni di cui all'art. 9, c. 3-bis, lett. i), del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, introdotta dall'art. 42-bis del D.L. 1° ottobre 2007, n. 159, convertito dalla legge n. 222/2007, che ha ridisegnato le condizioni per il riconoscimento della ruralità ai fini fiscali, determinando, fra l'altro, l'esclusione da imposta per i fabbricati posseduti da cooperative agricole.

La Corte si espressa precisando che "alla disposizione impugnata non può darsi altro significato che quello di impedire il recupero di un tributo il cui pagamento non era dovuto.

È costante, al riguardo, la giurisprudenza di questa Corte nell'affermare la illegittimità costituzionale di disposizioni le quali, posto che non sia dovuta una prestazione tributaria (o comunque patrimoniale), prevedano poi la irripetibilità di

quanto sia stato versato nell'apparente adempimento della (in realtà inesistente) obbligazione (sentenze nn. 330 del 2007, 320 del 2005, 416 del 2000).

Una siffatta disposizione non solo è irragionevole per la chiara contraddizione in cui cade il legislatore il quale, avendo provveduto nel senso della insussistenza dei presupposti per l'insorgere della obbligazione, interviene, sia pure con diversa norma, onde limitare gli effetti della precedente, nel senso di rendere irripetibile quanto già, peraltro *sine causa*, versato, ma la stessa è incompatibile col rispetto del principio di eguaglianza in quanto fonte di ingiustificata disparità di trattamento di situazioni sostanzialmente uguali, venendo a determinare un trattamento deteriore di chi abbia erroneamente pagato un'imposta non dovuta rispetto a quello di chi, versando nella medesima situazione, non abbia invece effettuato alcun pagamento."

In effetti la disposizione aveva il senso di impedire il recupero di importi versati senza una causa giustificativa, con elementi, quindi, che urtavano palesemente con la giurisprudenza costituzionale.

Tutte le istanze presentate dai contribuenti successivamente alla pubblicazione nella G.U. della sentenza, dunque, per il rimborso dell'ICI versata per le fattispecie interessate dalla norma ora abrogata, devono essere valutate senza la preclusione ostativa prima definita dalla disposizione di cui trattasi.

Cordiali saluti.

Luglio 2009