

## IL REGIME FISCALE DELLA GESTIONE DEI RIFIUTI, TARSU, TIA E APPLICAZIONE DELL'IVA

NOTA ESPLICATIVA - 28 DICEMBRE 2010

Il regime di prelievo relativo alla gestione dei rifiuti resta privo di un quadro coerente e uniforme risultando ancora esposto al rischio di rilevanti contenziosi. L'assenza di un intervento legislativo di semplificazione e chiarificazione dell'assetto fiscale aggiunge elementi di instabilità ad un settore di estrema delicatezza e complessità, sul quale incidono in questo momento norme primarie e regolamenti attuativi derivanti da tre distinte discipline non armonizzate tra loro.

Con questa nota esplicativa, che segue di qualche mese la precedente del 2 marzo 2010, ANCI ed IFEL intendono fornire chiarimenti ed indicare i nodi problematici irrisolti, considerando comunque imprescindibile un intervento normativo che assicuri in primo luogo un quadro di riferimento certo per il 2011, così da non aggiungere gravi ipoteche anche di carattere economico-finanziario alla già precaria condizione degli equilibri di bilancio dei Comuni, come determinatasi a seguito della manovra finanziaria dello scorso mese di luglio.

La recente circolare della Direzione per il federalismo fiscale del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), n. 3/DF dell'11 novembre scorso, ha avuto un impatto significativo sulla realtà dei Comuni italiani che applicano la TIA ed ha suscitato numerose e contrastanti reazioni. Prima di passare ad analizzare il contenuto della circolare e a fornire alcune indicazioni circa l'applicazione della disciplina TARSU-TIA nell'attuale contesto normativo, è opportuno ricostruire rapidamente le vicende che la TIA ha attraversato dalla sua approvazione in poi, anche con riferimento alla sua natura di tributo o di corrispettivo.

### L'evoluzione normativa e giurisprudenziale

1. Fin dalla sua comparsa nel panorama giuridico italiano, la Tariffa di Igiene Ambientale prevista dall'art. 49 del decreto legislativo n. 22 del 1997 ha suscitato un ampio dibattito tra gli esperti del settore circa la sua natura e, di conseguenza, sull'applicabilità dell'IVA e sulle diverse competenze gestionali.

Nel corso dei primi anni di vigenza della nuova tipologia di prelievo per il servizio di igiene urbana, non si sono registrate rilevanti pronunce giurisdizionali, anche per effetto del numero relativamente esiguo di Comuni che avevano ritenuto, in vigenza del regime transitorio, di applicare sperimentalmente la nuova tariffa.

Con il passare del tempo viene a più riprese prorogato il regime transitorio, senza che il passaggio al regime TIA diventasse obbligatorio.

2. Aumentano progressivamente i Comuni che, nella propria autonomia, ritengono di applicare sperimentalmente la nuova tariffa e comincia a delinearsi una certa prevalenza nella pur scarsa giurisprudenza di una interpretazione che vede affermare la natura tributaria della Tariffa e, di conseguenza, la non applicabilità dell'IVA.

L'Agenzia delle Entrate, con R.M. n. 25/E del 5/2/2003, afferma la natura non tributaria della TIA ed il conseguente assoggettamento all'IVA, fornendo un autorevole sostegno alla tesi della natura di corrispettivo della stessa TIA.

3. Negli anni successivi, pur proseguendo il dibattito sulla natura effettiva della TIA, non si afferma una chiara posizione giurisprudenziale. La stessa Suprema Corte di Cassazione non prende posizione in maniera netta, almeno fino alla sentenza n. 17526 del 2007 che sembra prendere posizione senza equivoci a favore della tesi che la TIA abbia natura tributaria.

L'Agenzia delle Entrate con la R.M. 250/E del 17/6/2008 ribadisce la natura non tributaria della Tariffa ed il conseguente obbligo di applicazione dell'IVA, smentendo con argomentazioni non sempre lineari la sentenza della Cassazione.

La stessa Cassazione, peraltro, sembra avere un ripensamento nel porre alla Corte Costituzionale la questione di legittimità che porterà alla sentenza 238/2009 con un'ordinanza di rinvio che, di fatto, abbraccia la tesi relativa alla natura non tributaria della TIA.

4. Si arriva così alla Sentenza della Corte Costituzionale 238/2009 con cui il giudice costituzionale, seppure in maniera incidentale, afferma in maniera chiara e con abbondanza di motivazioni la natura tributaria della TIA e la conseguente non applicabilità dell'IVA sul prelievo, argomento quest'ultimo al quale viene dedicato un apposito paragrafo.

La sentenza ha un impatto notevole nei confronti di tutti gli interessati: i rappresentanti dei consumatori, che sollecitano i contribuenti a richiedere l'IVA versata e non dovuta; i Comuni e le Aziende che si chiedono, da un lato come gestire il pregresso (versamenti e rimborsi IVA, rapporti con l'Agenzia delle Entrate) e, dall'altro, come gestire il futuro in assenza di un contesto normativo che regoli la gestione tributaria della tariffa.

ANCI sollecita in molteplici occasioni il legislatore a intervenire proponendo l'assunzione di disposizioni di legge che supportino Comuni e loro aziende a gestire sia il pregresso che le problematiche gestionali post sentenza.

5. Va osservato che nel corso del decennio 1999-2008, la progressiva espansione delle sperimentazioni della TIA ha portato alla seguente situazione:

- i Comuni in regime TIA sono diventati circa 1.200, per una popolazione di circa 16 milioni di abitanti e un gettito di circa 2,3 miliardi;
- i Comuni che continuano ad adottare il regime TARSU sono invece circa 6.900, per una popolazione di circa 44 milioni di abitanti e un gettito di circa 4,5 miliardi di euro.

Le stesse dimensioni quantitative di entrambi i comparti reclamano la massima attenzione ai fini del mantenimento di un quadro normativo certo e privo di ambiguità, così da salvaguardare gli equilibri economico-finanziari di ogni forma di gestione legittimamente adottata da ciascun Comune.

6. Per inquadrare in maniera compiuta il tema, va altresì ricordato che, nel frattempo, il Codice ambientale (decreto legislativo n. 152 del 2006) ha abrogato la TARSU e soppresso la TIA ex decreto legislativo n. 22 del 1997, istituendo una Tariffa Integrata Ambientale (art. 238 del decreto legislativo n. 152/2006), la cui entrata in vigore è tuttavia subordinata all'approvazione di un apposito regolamento attuativo nazionale e degli atti conseguenti. Nel frattempo restano in vigore le "discipline regolamentari vigenti". Inoltre, il comma 2-*quater* dell'art. 5 del decreto legge n. 208 del 2008 ha previsto che, in assenza dell'adozione dei provvedimenti attuativi entro il 30 giugno 2008, i Comuni possono passare alla nuova tariffa applicando le norme legislative e regolamentari vigenti. Il termine del 30 giugno 2008 viene prorogato più volte, da ultimo fissando la data del 30 giugno 2010.

Allo stato attuale, dunque, i Comuni, nonostante problematiche applicative non banali, potrebbero passare dal 1° gennaio 2011 alla nuova Tariffa Integrata Ambientale ai sensi dell'articolo 238 del decreto legislativo 152/2006, che - essendo tuttora privo di provvedimenti d'attuazione - risulterebbe applicabile sulla base dell'apparato regolamentare della "vecchia" TIA (in sostanza, il DPR 158 del 1999).

7. Nonostante i solleciti di ANCI il legislatore non approva alcuna norma che consenta di gestire il pregresso ed applicare con sicurezza la TIA, pur "rivestita" della natura tributaria affermata dalla sentenza C.Cost. 238/2009.

La natura tributaria della TIA viene nel frattempo ribadita dalla Corte Costituzionale con due diverse ordinanze del 2010<sup>1</sup>. La Suprema Corte di Cassazione, a sezioni unite, si adegua a sua volta in maniera definitiva alla Sentenza della Corte Costituzionale 238/2009, dichiarando la natura tributaria della TIA (sent. n. 8313/2010)

Anche l'Agenzia delle Entrate si è, di fatto, adeguata alla sentenza della Corte Costituzionale, confermando la natura tributaria della TIA e la conseguente

<sup>1</sup> Ordinanze nn. 300 del 16/11/2009 e 64 del 22/02/2010.

inapplicabilità dell'IVA al prelievo, in occasione della risposta ad un interpello (Dir.Centrale Normativa, Prot. N.954-52944 del 15/07/2010).

La giurisprudenza tributaria non si è ancora stabilizzata dopo la sentenza della Corte Costituzionale e si possono reperire decisioni contrastanti in materia (ved. in particolare la sentenza della Commissione Tributaria Regionale di Firenze, n. 27 del 19/01/2010).

La Corte dei Conti, con il parere della sezione del Piemonte 65/2010 ha invece pienamente condiviso la tesi di Corte Costituzionale e Corte di Cassazione.

8. Il legislatore, invece di risolvere i problemi gestionali posti dalla riconosciuta natura tributaria della TIA, ha ritenuto di procedere attraverso un'interpretazione autentica che appare di segno contrario, sia pure con riferimento alla sola "nuova" TIA. Nella manovra estiva, infatti, con il comma 33 dell'art. 14, del decreto legge n. 78 del 2010, si stabilisce che *"le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria"*.

Va anche ricordato, in proposito, che in sede di approvazione del citato decreto Legge, è stato accolto l'ordine del giorno n. 9/3638/55 con il quale si impegna il Governo: *"affinché la disposizione contenuta nel comma 33 dell'articolo 14 del disegno di legge in esame sia interpretata nel senso che la stessa trova applicazione, sino all'entrata in vigore della tariffa per la gestione dei rifiuti urbani prevista dall'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, anche con riguardo alla tariffa di igiene ambientale istituita con il decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22"*.

Appare evidente che l'interpretazione recata dal decreto legge n. 78 non comporterebbe in sé alcun effetto pratico, se non sui rapporti insorti "successivamente all'entrata in vigore" della norma in materia di "nuova" TIA, che al momento dell'emanazione del decreto non aveva ancora concreta attuazione, in assenza del regolamento di cui all'articolo 238, comma 6. L'interpretazione in questione si limita, in sostanza, ad affermare la natura di corrispettivo di un tipo di prelievo non ancora attivato, sul quale la citata sentenza C.Cost. n. 238/2009 si era espressamente astenuta dal pronunciarsi. Per rendere più attuale tale previsione normativa è dunque necessario un passaggio interpretativo specifico, che costituisce il principale contenuto della circolare del ministero dell'Economia e delle finanze dell'11 novembre u.s.

#### La circolare MEF dell'11 novembre 2010

In assenza, dunque, di norme legislative chiarificatrici, è intervenuta la circolare dell'11 novembre scorso, citata in premessa, con la quale il Dipartimento delle finanze stabilisce per via analogica la natura non tributaria della Tariffa *ex* decreto legislativo n. 22 del 1997 ed ammette l'applicazione della nuova Tariffa Integrata Ambientale *ex* decreto legislativo n. 152 del 2006 a partire dal 2010.

La circolare non prende in considerazione le principali pronunce giurisprudenziali. Vengono ignorate sia la sentenza della Corte Costituzionale 238/2009, insieme alle successive ordinanze della stessa Corte, sia la sentenza, a sezioni unite, della Suprema Corte di Cassazione 8313/2010. La pronuncia ministeriale non entra pertanto nel merito delle possibili obiezioni di illegittimità costituzionale rivolte da diversi commentatori all'interpretazione autentica contenuta nel comma 33 dell'art. 14 del decreto legge 78/2010. L'interpretazione autentica in questione viene, anzi, riferita in maniera analogica alla TIA *ex* decreto legislativo 22/97, generandosi così un possibile contrasto con le sentenze citate e con i principi generali dell'ordinamento tributario.

In effetti, la principale argomentazione adottata dal MEF consiste nella constatazione che la "TIA2" [tariffa *ex* Decreto legislativo n. 152/2006, n.d.r.] può *"in definitiva essere regolata dalle disposizioni inerenti la TIA1 [tariffa *ex* Decreto legislativo n. 22/1997, n.d.r.]"*, circostanza che *"conduce a concludere che i prelievi presentano analoghe caratteristiche e che la volontà del Legislatore è stata, con l'art. 14, comma 33, anche quella di dare nuova veste alla TIA1, nelle more dell'emanazione del regolamento di cui all'art. 238, comma 6. Pertanto, se alla luce delle nuove disposizioni i due prelievi sono regolati ormai dalle stesse fonti normative, non appare razionale attribuire alla TIA1 una natura giuridica diversa da quella della TIA2. Di conseguenza, se la TIA2 ha natura di corrispettivo, ed in quanto tale è assoggettabile all'IVA, non può affermarsi diversamente per la TIA 1"*.

Alla luce delle considerazioni espresse dalla sentenza C.Cost. n. 238/2009 - che si fondano, come è noto, sulla natura *fattuale* del prelievo e non sul *nomen iuris* che il legislatore assegna a questa o quella fonte di entrata - tale argomentazione rischia di rappresentare la principale motivazione in base alla quale un'ulteriore pronunciamento della Corte Costituzionale potrebbe giungere a conclusioni diametralmente opposte.

La circolare, d'altra parte, afferma la legittimità dell'applicazione della TARSU, più volte ribadita da ANCI e da IFEL, sottolineando che il comma 1 dell'articolo 238, citato, nell'individuare l'applicabilità delle "discipline regolamentari vigenti" nelle more dell'emanazione del regolamento di cui al comma 6, si riferisce ai *"regolamenti di applicazione della TARSU e della TIA1"*.

La Circolare non ha – ovviamente – alcun valore cogente sui comportamenti dei contribuenti e delle Amministrazioni locali, ma esprime esclusivamente un punto di vista del Ministero. Pertanto, sia nelle parti più controverse, che per gli aspetti di maggior condivisione, essa mette in evidenza problematiche di fatto irrisolte e pone i Comuni interessati in una situazione complessa e non risolutiva, qualsiasi siano le condizioni di partenza di ciascuna Amministrazione.

### Le scelte dei Comuni

Vengono di seguito evidenziate le problematiche di maggior rilievo, con riferimento alle possibili scelte dei Comuni in materia di regime di prelievo sui rifiuti.

*Per i Comuni in regime TARSU*, la mancanza di un provvedimento, più volte sollecitato da ANCI, che chiarisca per via normativa la possibilità di mantenere tale regime di prelievo nelle more della completa attuazione della nuova TIA (art. 238, Decreto legislativo 152/2006), determina una situazione di incertezza grave, mitigata ma non abbattuta dalla chiara presa di posizione del Ministero sul punto e da alcune pronunce della Corte dei Conti<sup>2</sup>, anche alla luce di alcune posizioni di dottrina che rileverebbero l'assenza di sostegno legislativo primario all'applicazione della tassa, essendo venuto a scadenza, senza proroghe espresse successive al 2009, il regime transitorio di cui al Decreto legislativo 22/1997.

Appare, in ogni caso, del tutto condivisibile su questo punto l'orientamento espresso dalla circolare MEF dell'11 novembre, secondo cui *"per i Comuni in questione non si pongono particolari problemi, poiché possono continuare ad applicare la TARSU utilizzando eventualmente, ai fini della determinazione delle tariffe, i criteri delineati nel D.P.R. n. 158 del 1999"*, come affermato non solo dallo stesso Ministero con circolare n. 25/E del 17 febbraio 2000 e dalla prassi non contestata di molti Comuni, ma anche dalla recente decisione del Consiglio di Stato, n. 750 del 10 febbraio 2009, che evidenzia l'utilità del metodo *ex* D.P.R. n. 158 ai fini della determinazione della partecipazione al costo del servizio di igiene urbana e della struttura del prelievo, anche in regime TARSU.

A tali osservazioni va aggiunto che deve essere ormai considerato acquisito il principio in base al quale il gettito della TARSU – in armonia con la tendenza impressa al sistema fin dall'emanazione del Decreto legislativo 22/97 – deve tendere ad assicurare l'integrale copertura dei costi del servizio, se non immediata, entro termini temporali brevi. In assenza di copertura, il provvedimento comunale dovrebbe spiegare le ragioni della previsione di un concorso della fiscalità generale alla copertura dei costi. In questo senso si è, ad esempio, espressa la Corte dei Conti, sez. Lombardia (Parere n. 803/2010).

---

<sup>2</sup> Corte dei Conti, Sezione regionale Lombardia, parere n. 803 del 2 luglio 2010 e Sezione regionale Campania, parere n. 40/2009.

*I Comuni che ritengono di passare alla "nuova" TIA ex decreto legislativo 152/97, a partire dal 1° gennaio 2011, in considerazione del fatto che entro il 30 giugno 2010 non sono stati approvati i provvedimenti attuativi della nuova tariffa, hanno a loro sostegno, per quanto riguarda l'applicabilità dell'IVA, sia l'interpretazione autentica del decreto legge 78/2010, che la circolare ministeriale in questione.*

Tuttavia, anche in questi casi, si pongono problemi applicativi non banali, che andranno con urgenza posti all'attenzione del legislatore:

- la deliberazione delle tariffe è formalmente in capo agli Ato, in corso di scioglimento e non ancora sostituiti;
- i criteri di determinazione della tariffa non sono coordinati tra norme legislative e norme applicative, queste ultime necessariamente da rinvenirsi nel regolamento ex DPR 158/1999;
- c'è il concreto rischio di una richiesta di applicazione delle nuove norme sull'assimilazione di cui all'art. 195 del Decreto legislativo 152, i cui effetti possono comportare significativi squilibri nella gestione tecnica ed economico-finanziaria del servizio.

Non si può sottacere, inoltre, la questione di una probabile futura dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'interpretazione autentica, con il riconoscimento ulteriore della natura tributaria della nuova TIA, elemento che in assenza di una accorta revisione normativa comporterebbe le stesse problematiche già trattate a seguito della sentenza C.Cost. 238.

*I Comuni già in regime di "vecchia" TIA ex decreto legislativo 22/97, che hanno modificato regolamenti e modalità di gestione considerando la Tariffa un tributo, si trovano in una situazione di incertezza.*

Il punto di scelta operativa fondamentale per i Comuni in queste condizioni è se mantenere la gestione della TIA come tributo, secondo le modalità indicate dalla circolare Anci-Ifel del 2 marzo scorso e supportata dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione, o se tornare a considerare la TIA come un corrispettivo, in quanto tale gravato da IVA, i cui introiti siano inoltre conferibili al soggetto gestore, nella gran parte dei casi l'azienda incaricata del servizio di igiene urbana, quale entrata propria di quest'ultimo.

In questi casi, vanno considerati due aspetti, tra loro collegati ma da inquadrare distintamente: in primo luogo, il contrasto tra natura tributaria o di corrispettivo del prelievo sui rifiuti operato attraverso la tariffa coinvolge attualmente, sotto il profilo formale, la sola tariffa di cui al Decreto legislativo 22/1997, norma oggetto della pronuncia della Corte Costituzionale. Le interpretazioni successivamente intervenute, per via legislativa o attraverso la circolare ministeriale dell'11 novembre, fanno leva, anche ai fini dell'affermazione dell'applicabilità dell'IVA, sulla formale diversità della tariffa di cui all'art.

238 del Decreto legislativo 152/2006, non esplicitamente osservata da alcuna pronuncia giurisprudenziale. In secondo luogo, il mantenimento del regime "TIA1", per usare la terminologia del MEF, senza l'applicazione dell'IVA, potrebbe esporre il Comune (o l'azienda incaricata della gestione) a qualche rischio di erronea applicazione della normativa sull'IVA, anche in considerazione dell'assenza di indicazioni recenti dell'Agenzia delle entrate. D'altra parte, la reintroduzione dell'IVA sull'impianto della "TIA1", comporterebbe non solo un aperto contrasto con la sentenza stessa, ma anche un'esplicita contraddizione con la scelta apposta effettuata con riferimento al 2010.

In conclusione, fermi restando i rischi indicati che nell'attuale quadro normativo appaiono incomprimibili, possono delinearsi tre scenari:

- a) i Comuni che nel corso del 2010 hanno applicato la TIA come tributo possono mantenere l'impostazione data all'assetto del prelievo in conseguenza della sentenza C.Cost n. 238/2009;
- b) i Comuni che sono in regime tariffario e che intendano restarvi, ovvero che decidano di entrarvi per la prima volta, modificano i propri regolamenti a valere dal 2011, facendo esplicito riferimento alla "nuova" TIA ex Decreto legislativo 152/2006 e rientrando così nel contesto applicativo delle clausole di interpretazione autentica più sopra discusse e della stessa interpretazione data dal MEF;
- c) la stessa impostazione di cui al punto precedente dovrebbe essere seguita anche dai Comuni che, avendo applicato nel 2010 la TIA come tributo, ritengano di tornare al regime di TIA-corrispettivo soggetto ad IVA, in applicazione delle linee interpretative del MEF. In tali casi dovranno modificarsi i rapporti convenzionali con il soggetto gestore e le imputazioni di bilancio, nel caso si intenda devolvere l'entrata e gli oneri di gestione del servizio al soggetto gestore.

Appare infine opportuno, in tutti i casi sopra delineati, che siano comunque mantenute, o introdotte, modalità di gestione del rapporto con il cittadino (contenuto, motivazioni e sottoscrizione degli atti; disciplina delle sanzioni; accesso all'autotutela e al contenzioso) analoghe a quelle tipiche del rapporto tributario, come a suo tempo indicato nella circolare esplicativa ANCI-IFEL del 2 marzo 2010 (punto 5.1).

### **Conclusioni**

Nel quadro di riferimento descritto, si ritiene che, pur riconoscendo la massima autonomia dei Comuni nell'effettuare le scelte che ritengono più opportune, debbano essere confermate le considerazioni espresse con la circolare esplicativa ANCI-IFEL del 2 marzo scorso, coerente con il quadro normativo delineato dalla sentenza della Corte Costituzionale 238/2009, confermato in più occasioni dalla stessa Corte, dalla Cassazione a sezioni unite, dalla Corte dei Conti, dall'Agenzia delle Entrate.

La mancanza di un provvedimento normativo coerente con il contesto delineato dalla giurisprudenza costituzionale crea per i Comuni una situazione di inaccettabile instabilità.

Non è pertanto procrastinabile un intervento normativo che affronti i temi sollevati dalla sentenza C.Cost. n. 238 e dal concreto contesto operativo nel quale i Comuni sono chiamati ad assicurare, anche in condizioni molto differenziate tra i diversi territori, un servizio di vitale importanza per il benessere delle collettività locali, al fine di salvaguardare il sistema di copertura dei costi sostenuti sia nelle situazioni di migliore *performance* che nei casi che ancora faticano ad adeguarsi a standard più avanzati. Agli stessi fini, appare altrettanto urgente pervenire ad un disegno applicativo sostenibile del trattamento fiscale dei rifiuti cosiddetti assimilabili.

A regime, questo risultato può essere ottenuto sia attraverso la conferma del carattere tributario del prelievo, comunque denominato, sia con l'introduzione di più radicali innovazioni del sistema tariffario che siano in grado di determinare le condizioni per l'applicazione di un corrispettivo dalle caratteristiche certe ed inoppugnabili. Si tratta, in ogni caso, di interventi che - in attuazione o in superamento delle previsioni recate dal Codice dell'Ambiente su questi argomenti - non possono che inquadrarsi nel più generale processo di attuazione del federalismo fiscale, in coerenza con i principi di responsabilità che ne costituiscono il presupposto e con gli inderogabili criteri di sostenibilità economico-finanziaria e gestionale, senza i quali l'equilibrio delle Amministrazioni locali può risultare gravemente compromesso, non soltanto con riferimento allo specifico servizio o di igiene urbana.

