

Siena, 06 novembre 2009

**Anticipata via e-mail e fax**

Spett.le Comune di Arezzo  
Piazza della Libertà, 1  
52100 Arezzo  
c.a. Sindaco  
Fax: 0575 377656  
e-mail: [segreteria sindaco@comune.aretzo.it](mailto:segreteria sindaco@comune.aretzo.it)

Spett.le Comune di Foiano della Chiana  
Piazza Cavour, 1  
52045 Foiano della Chiana (AR)  
c.a. Sindaco  
Fax: 0575 643205  
e-mail: [mcherici@comune.foiano.ar.it](mailto:mcherici@comune.foiano.ar.it)

Spett.le Comune di Terranuova Bracciolini  
Piazza della Repubblica, 16  
52028 Terranuova Bracciolini (AR)  
Fax: 055 9199656  
e-mail: [marcello.ralli@comune.terranuova-bracciolini.ar.it](mailto:marcello.ralli@comune.terranuova-bracciolini.ar.it)

Spett.le Comune di Abbadia San Salvatore  
Viale Roma, 2  
53021 Abbadia San Salvatore (SI)  
c.a. Sindaco  
Fax: 0577 770325  
e-mail: [g.fallani@comune.abbadia.siena.it](mailto:g.fallani@comune.abbadia.siena.it)

Spett.le Comune di Asciano  
Corso Matteotti  
53041 Asciano (SI)  
c.a. Sindaco  
Fax: 0577 719517  
e-mail: [giardi@comune.asciano.siena.it](mailto:giardi@comune.asciano.siena.it)

Spett.le Comune di Castelnuovo Barardenga  
Via Garibaldi, 4  
53019 Castelnuovo Barardenga(SI)

c.a. Sindaco

Fax: 0577 355273

e-mail: [fulvia.nico@comune.castelnuovo-berardenga.siena.it](mailto:fulvia.nico@comune.castelnuovo-berardenga.siena.it)

Spett.le Comune di Chianciano Terme

Via Solforino, 3

53042 Chianciano Terme(SI)

c.a. Sindaco

Fax: 0578 31607

e-mail: [sindaco@comune.chianciano-terme.si.it](mailto:sindaco@comune.chianciano-terme.si.it)

Spett.le Comune di Colle Val d'Elsa

Via F. Campana

53034 Colle Val d'Elsa(SI)

c.a. Sindaco

Fax: 0577 912270

e-mail: [sindaco@comune.collevaldelsa.it](mailto:sindaco@comune.collevaldelsa.it)

Spett.le Comune di Montalcino

Piazza Cavour

53024 Montalcino (SI)

c.a. Sindaco

Fax: 0577 849343

e-mail: [segreteria@comune.montalcino.si.it](mailto:segreteria@comune.montalcino.si.it)

Spett.le Comune di Montepulciano

Piazza Grande

53045 Montepulciano (SI)

c.a. Sindaco

Fax: 0578 712257

e-mail: [f.buonafortuna@comune.montepulciano.si.it](mailto:f.buonafortuna@comune.montepulciano.si.it)

Spett.le Comune di Monteriggioni

Via Cama, 150

53035 Monteriggioni (SI)

c.a. Sindaco

Fax: 0577 304550

e-mail: [maroni@comune.monteriggioni.si.it](mailto:maroni@comune.monteriggioni.si.it)

Spett.le Comune di Monteroni d'Arbia

Via Roma

53014 Monteroni d'Arbia (SI)  
c.a. Sindaco  
Fax: 0577 373070  
e-mail: [info@comune.monteronidarbia.si.it](mailto:info@comune.monteronidarbia.si.it)

Spett.le Comune di San Gimignano  
Piazza Duomo  
53037 San Gimignano (SI)  
c.a. Sindaco  
Fax: 0577 990358  
e-mail: [pboldrini@comune.sangimignano.si.it](mailto:pboldrini@comune.sangimignano.si.it)

Spett.le Comune di Siena  
Piazza del Campo  
53100 Siena  
c.a. Sindaco  
Fax: 0577 292166  
e-mail: [sindaco@comune.siena.it](mailto:sindaco@comune.siena.it)

Spett.le Comune di Sinalunga  
Piazza Garibaldi, 43  
53048 Sinalunga (SI)  
c.a. Sindaco  
Fax: 0577 630001  
e-mail: [segreteria@comune.sinalunga.si.it](mailto:segreteria@comune.sinalunga.si.it)

Spett.le Comune di Sovicille  
Piazza Marconi  
53018 Sovicille (SI)  
c.a. Sindaco  
Fax: 0577 314616  
e-mail: [seg2@comune.sovicille.si.it](mailto:seg2@comune.sovicille.si.it)

Spett.le Comune di Torrita di Siena  
Piazza Matteotti  
53039 Torrita di Siena (SI)  
c.a. Sindaco  
Fax: 0577 685620  
e-mail: [a.ferretti@comune.torrita.siena.it](mailto:a.ferretti@comune.torrita.siena.it)

Spett.le AISA SpA

Via Trento e Trieste, 163  
52100 Arezzo  
c.a. Presidente  
Fax: 0575 359639  
e-mail: [cardinali@aisaspa.it](mailto:cardinali@aisaspa.it)

Spett.le Centro Servizi Ambiente SpA  
Strada Provinciale 7 di Piantravigne  
52028 Terranuova Bracciolini (AR)  
c.a. Presidente  
Fax: 055 9737124  
e-mail: [mail@csambiente.it](mailto:mail@csambiente.it)

Spett.le Sienambiente SpA  
Strada MAssetana Romana, 58D  
53100 Siena  
c.a. Presidente  
Fax: 0577 985754  
e-mail: [segreteria@sienambiente.it](mailto:segreteria@sienambiente.it)

**Prot. 1427**

**Oggetto: nota Comunità di Ambito Toscana Sud rispetto alla sentenza n°238 del 24 luglio 2009 della Corte Costituzionale**

La presente nota è relativa alle problematiche che si sono venute a manifestare per effetto della sentenza n°238 del 24 luglio 2009 della Corte Costituzionale, con la quale è stata riconosciuta la natura tributaria della TIA di cui all'art. 49 del D.lgs 22/1997 e sancita la non applicabilità sulla stessa imposta dell'IVA, orientata all'attività di definizione tariffaria per il servizio di gestione del ciclo integrato dei rifiuti urbani propria della Comunità, al fine di individuare le possibili conseguenze operative.

In base a tale sentenza la Comunità di Ambito Toscana Sud ha attivato uno specifico tavolo tecnico coordinato dal Direttore e composto dal responsabile del Servizio Pianificazione, Gestione e Controllo (SPGC), dal consulente economico finanziario e dal consulente legale.

La nota che consegue dai lavori del sopra menzionato tavolo tecnico rappresenta la sintesi condivisa a cui si è addivenuto, nello scopo di analizzare le problematiche connesse con la sentenza e con l'oggetto della stessa, al fine di costituire elementi di indirizzo per le future azioni che Comunità di Ambito, Comuni e soggetti gestori potranno e dovranno intraprendere in materia di Tariffa e di apposizione dell'IVA alla stessa.

\*\*\*

In fase di premessa è necessario evidenziare che la Consulta, mediante la propria sentenza n°238 del 24 luglio 2009, ha eseguito una verifica di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, del D.lgs 546/1992 e s.m.i., il quale stabilisce che *“appartengono alla giurisdizione tributaria [...] le controversie relative alla debenza del canone [...] per lo smaltimento di rifiuti urbani”*.

Il vaglio di legittimità costituzionale è stato tuttavia limitato alle controversie relative alla debenza della *“tariffa di igiene ambientale”* (TIA) prevista dall'art. 49 del D.lgs 22/1997 e s.m.i. e non anche a quelle relative alla *“tariffa integrata ambientale”* (TIA), disciplinata dall'art. 238 del D.lgs 152/2006 e s.m.i.

Pertanto, le considerazioni di seguito svolte devono intendersi strettamente limitate alla TIA definita dall'art. 49 del D.lgs 22/1997, applicata dalla parzialità dei comuni dal 1999 a tutto il 2009, escludendosi ogni e possibile riferimento alla tariffa integrata ambientale di cui all'art. 238 del D.lgs 152/2006, in ordine alla quale, peraltro, in unico passaggio, la Corte sottolinea il carattere corrispettivo della stessa.

Ciò precisato, la Consulta, al fine di determinare la natura (tributaria o extratributaria) della TIA, già oggetto di precedenti e contrastanti opinioni dottrinali e giurisprudenziali, ha ritenuto necessario procedere ad un autonomo ed analitico esame delle caratteristiche di tale prelievo, sulla base del quale ha raggiunto il giudizio finale 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 menzionate e che, pertanto, non è inquadrabile tra le entrate non tributarie, ma costituisce una mera variante della TARSU disciplinata dal d.P.R. n. 507 del 1993 (e successive modificazioni), conservando la qualifica di tributo propria di quest'ultima”*.

In generale la Consulta ha supportato la propria tesi dimostrando i criteri necessari per qualificare come tributario un prelievo, indipendentemente dal *nomen iuris* dello stesso (il termine «tariffa» nella tradizione propria della legislazione tributaria ha un valore semantico neutro, nel senso che non si contrappone necessariamente a termini quali «tassa» e «tributo»):

- doverosità della prestazione;
- mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti;
- collegamento della prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

Più nello specifico, le principali motivazioni che hanno determinato il giudizio positivo della Consulta, sono state dedotte dal confronto tra TIA e TARSU:

- TARSU e TIA hanno la medesima genesi autoritativa poiché entrambe sono finalizzate alla copertura dei costi di servizio ed obbligatorie; in particolare *“il fatto generatore dell'obbligo di pagamento è legato non all'effettiva produzione di rifiuti da parte del soggetto obbligato e alla effettiva fruizione del servizio di smaltimento, ma*

*esclusivamente all'utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti ed alla potenziale fruibilità del servizio di smaltimento"; inoltre, sono entrambe dovute da tutti coloro che occupano o detengono locali o aree scoperte a qualsiasi uso adibiti;*

- sia per la TARSU che per la TIA, sussiste una medesima struttura autoritativa e non sinallagmatica:
  - o i servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai Comuni che li gestiscono in regime di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare da essi stessi unilateralmente fissata;
  - o i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi;
  - o la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore ed utente;
- sia per la TARSU che per la TIA, il soggetto attivo del prelievo è il Comune, anche nel caso in cui il regolamento comunale affidi a terzi l'accertamento e la riscossione dei due prelievi e la relativa legittimazione a stare in giudizio;
- TARSU e TIA hanno criteri di commisurazione medesimi poiché rileva la potenziale produzione dei rifiuti, valutata per tipo di uso delle superfici tassabili ed entrambi i prelievi sono dovuti, sia pure in misura ridotta, anche nel caso in cui il produttore di rifiuti dimostri di aver adeguatamente provveduto allo smaltimento;
- entrambi i prelievi hanno la funzione di coprire il costo dei servizi di smaltimento concernenti i rifiuti non solo "interni" ma anche "esterni", finanziando in tal modo una spesa pubblica afferente a un servizio indivisibile;
- sia la TARSU che la TIA sono estranee all'ambito di applicazione dell'IVA. Infatti, l'inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo, porta ad escludere anche per la TIA la sussistenza del rapporto sinallagmatico e pertanto, ai sensi del DPR n. 633 del 1972, dell'assoggettamento ad IVA caratterizzato dal pagamento di un «corrispettivo» per la prestazione di servizi.

Pertanto, la sentenza della Consulta, nel definire la natura tributaria della TIA e la non applicabilità dell'IVA alla stessa, e sconfessando in tal modo la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 250/E del 17 giugno del 2008, apre una serie di problematiche e quesiti irrisolti:

- in primo luogo, occorre precisare che trattandosi di una sentenza interpretativa di rigetto - ovvero di una sentenza che dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale sottoposta al vaglio della Corte, poiché il significato che si trae dalla disposizione impugnata non contrasta con la Costituzione - la stessa ha un valore vincolante soltanto per il giudice che ha rimesso la questione di legittimità costituzionale e non anche per gli altri soggetti dell'ordinamento. Conseguentemente, laddove un Comune o un Gestore continuasse ad applicare

l'IVA sulle bollette di prossima emissione non incorrerebbe in alcuna espressa violazione di legge. Ciò non toglie, tuttavia che - stante l'autorevolezza dell'organo che ha pronunciato la sentenza - difficilmente gli altri giudici dell'ordinamento, chiamati eventualmente a pronunciarsi sulla natura della TIA (in un eventuale contenzioso avente ad oggetto la restituzione della componente IVA), disattenderanno il pronunciamento della Corte. Per cui non si può escludere che il privato in un eventuale contenzioso possa, stando all'interpretazione data dalla Corte Costituzionale nella sentenza in esame, ottenere il rimborso di quanto richiesto;

- in secondo luogo, proprio in tema di possibili ricorsi promossi dagli utenti, occorre precisare che, pur essendo soggetto attivo del prelievo il Comune, legittimato passivo di una possibile azione promossa dagli utenti sarebbe quasi certamente il Gestore, in qualità di accertatore e riscossore del prelievo. In tale suddetta eventualità, peraltro, l'azione promossa dagli utenti verrebbe a qualificarsi come azione di indebito oggettivo, ex art. 2033 c.c., con conseguente giurisdizione del giudice ordinario (Cfr. Cass., sez. trib., n. 6419 del 22.04.2003);
- in terzo luogo, occorre considerare che, per quanto attiene ai possibili effetti retroattivi della sentenza della Corte, il limite è rappresentato dalle c.d. "posizioni esaurite", ovvero da quelle posizioni in ordine alle quali si sono verificate delle preclusioni processuali o decadenze tali da non rendere più azionabile il possibile diritto vantato dagli utenti. Sotto tale profilo, peraltro, come sopra già accennato, potendo l'utente promuovere un'azione di indebito oggettivo, il termine entro cui far valere siffatto diritto dovrebbe essere quello ordinario decennale (Cfr. Cass., sez. trib., n. 20778 del 26.10.2005), a meno che non si ritenga applicabile il termine di prescrizione quinquennale, trattandosi di prestazioni che si devono pagare periodicamente. Sul punto è il caso di osservare che analogo dibattito si è aperto in tema di servizio idrico integrato, in relazione alla tariffa relativa al servizio di depurazione, a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 335 del 2008;
- inoltre, sempre nel caso vengano sanciti gli effetti sui rapporti pregressi della sentenza, il Gestore dovrebbe restituire la detrazione che ha operato, scaricando l'IVA sui beni strumentali e sugli altri acquisti di beni e servizi, evidenziando il tal modo un maggior costo del servizio per il periodo pregresso (corrispondente all'imposta indetraibile);
- ulteriore problematica sui rapporti pregressi è rappresentata dagli effetti sull'IRAP, per l'articolo 5-bis del Dlgs 446/97, relativo al calcolo dell'imponibile per le imprese individuali e societarie che non hanno optato per la tassazione in bilancio, che consentiva di detrarre la TIA dalla base imponibile in quanto sostenuta a fronte di una prestazione di servizio (mentre non consente la deducibilità della TARSU);

- per quanto attiene ai rapporti successivi alla sentenza della Corte, i gestori, e più in generale tutti gli appaltatori del servizio, nel conformarsi alla decisione della Corte, dovrebbero fatturare al comune il servizio reso, dopodiché il comune non potrà che includere l'IVA tra i costi che concorrono alla determinazione della TIA iscrivendo nel proprio bilancio le correlate partite di ricavo e costo (resta comunque da definire la tempistica di queste modificazioni);
- nel caso di cui sopra sarà inoltre necessario per i Comuni procedere alla revisione dei regolamenti al fine di disciplinare l'accertamento e la liquidazione del tributo, le sanzioni per gli utenti inadempienti e le modalità di contenzioso, ai sensi delle specifiche leggi di riferimento che regolano la gestione dei tributi locali;
- in definitiva, considerando che la sentenza della Corte Costituzionale in esame pone non pochi problemi e incertezze applicative sia per quanto attiene ai suoi possibili effetti sulle posizioni giuridiche esistenti sia per quanto attiene ai comportamenti futuri dei Comuni e dei Gestori, è auspicabile – e quasi certo – un celere intervento legislativo atto a colmare le incertezze derivanti dalla sentenza della Corte;
- al riguardo, peraltro, si consideri che il legislatore, in casi analoghi, è tempestivamente intervenuto per colmare le lacune dovute a declaratorie di illegittimità costituzionale. Si pensi, ad esempio, all'art. 8 *sexies* del D.L. 208/2009, convertito, con modificazioni, nella L. 13/2009, il quale ha dettato delle disposizioni in conseguenza degli effetti prodottisi nell'ordinamento a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 335 del 2008, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, comma 1, della Legge 36/1994 e dell'art. 155, comma 1, primo periodo, del D.lgs 152/2006, nella parte in cui prevedono che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti *“anche nel caso in cui manchino impianti di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi”*;
- sul punto, peraltro, occorre precisare che, non solo è auspicabile un intervento legislativo atto a disciplinare gli effetti della sentenza in commento sulle posizioni giuridiche esistenti, ma anche che venga emanato quanto prima il regolamento di attuazione di cui all'art. 238, comma 6, del D.lgs 152/2006, posto che ad oggi *“i comuni che intendano adottare la tariffa integrata ambientale (TIA) possono farlo ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti”* (art. 5, comma 2-quater D.L. 208/2008, convertito, con modificazioni, nella L. 13/2009);
- infatti, solo dopo l'emanazione di suddetto regolamento, si potrà dare completa attuazione ad una legge che, nell'ottica legislativa, dovrebbe sancire – stante l'espressa qualificazione della tariffa integrata ambientale come *“corrispettivo”* – il definitivo passaggio dalla tassa di smaltimento dei rifiuti alla tariffa integrata ambientale e quindi risolvere i problemi applicativi derivante dalla qualificazione della TIA come tributo e non come corrispettivo.

In conclusione, con riferimento all'attività di definizione tariffaria propria della Comunità, prima di assumere eventuali esplicite decisioni in merito all'argomento, appare necessario attendere un intervento del legislatore che, colmando gli attuali vuoti normativi, sia finalizzato a dirimere le molteplici problematiche precedentemente esposte.

Il Direttore della Comunità di Ambito Toscana Sud

(Prof. Ing. Andrea Corti)

