

Milano, 25 febbraio 2010

Spett.le FEDERAMBIENTE

Via Cavour 179 A

00184 ROMA

**Sugli effetti della sentenza n. 238/2009 della Corte
costituzionale in tema di applicabilità dell'IVA alla Tariffa
d'igiene ambientale**

SOMMARIO

1. Premessa - 2. Le sentenze di rigetto della Corte costituzionale non comportano alcun effetto nell'ordinamento, se non nei confronti del giudice remittente - 3. L'interpretazione adottata dalla Corte costituzionale in tema di non applicabilità dell'IVA alla TIA, pur autorevole, non vincola né il legislatore, né i giudici, né la pubblica amministrazione - 4. L'interpretazione adottata dalla Corte costituzionale in merito alla non assoggettabilità della TIA all'IVA non è del tutto convincente - 5. L'interpretazione della Corte costituzionale è in contrasto con quella adottata dalla Corte di cassazione (nonché con quella adottata dall'Agenzia delle Entrate) - 6. Conclusioni

1. Premessa

Mi viene richiesto di redigere motivato parere in merito agli effetti della sentenza della Corte costituzionale 24 luglio 2009, n. 238, con particolare riguardo al punto n. 7.2.3.6. del "*considerato in diritto*", laddove la Corte afferma che la "Tariffa di igiene ambientale" (di seguito TIA) è estranea all'ambito di applicazione dell'IVA.

Con la sentenza in oggetto, la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2, del d. lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 – come modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lettera b), del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della l. 2 dicembre 2005, n. 248 – nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione delle commissioni tributarie le controversie in materia di TIA.

Il giudice remittente aveva sollevato la questione di legittimità costituzionale muovendo dal presupposto secondo cui la TIA non avrebbe natura tributaria, ma di corrispettivo contrattuale. Di conseguenza, il giudice *a quo* riteneva contraria all'art. 102 Cost., in quanto istitutiva di un giudice speciale vietato dalla norma costituzionale, la previsione che attribuisce alle commissioni tributarie la giurisdizione sulle controversie relative alla TIA.

La Corte costituzionale ha invece adottato un'interpretazione opposta a quella del giudice remittente, affermando la natura tributaria della TIA¹.

Tra i diversi elementi che, ad avviso della Corte, proverebbero la natura tributaria della TIA vi sarebbe – per quanto qui interessa – proprio l'estraneità della TIA all'ambito di applicazione dell'IVA.

Sulla plausibilità dell'interpretazione effettuata dalla Corte si tornerà in seguito (cfr. § 4). Ma occorre preliminarmente dare atto che questa parte della sentenza ha avuto un forte impatto sui media e, di conseguenza, sull'opinione pubblica.

Il quotidiano *Il Sole 24 Ore*, in un articolo del 10 agosto 2009 (pag. 5), titolava ad esempio “*Rischio rimborsi sulla tariffa rifiuti*”, evidenziando come le famiglie e gli altri contribuenti che non “scaricano” l'IVA

¹ Con successiva ordinanza 20 novembre 2009, n. 300, la Corte costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibile una questione di legittimità costituzionale – avente ad oggetto la norma che attribuisce alla giurisdizione delle Commissioni tributarie le controversie in materia di TIA – sollevata nel luglio del 2008 dalla Commissione tributaria regionale della Toscana. Anche in questa ordinanza la Corte ha ribadito che la TIA “*costituisce non già una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU (...) e conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima*”.

potessero chiedere il rimborso dell'IVA versata, addirittura dal momento dell'istituzione della tariffa stessa.

Molte associazioni di consumatori hanno effettivamente invitato i cittadini a richiedere tali rimborsi, predisponendo sui rispettivi siti *internet* moduli per la presentazione delle relative istanze. E non sono neppure mancati inviti alla cd. "autoriduzione", pratica che consiste nel pagamento della TIA, da parte dei cittadini, ridotta nella misura del 10%, che rappresenta proprio la quota IVA.

Come si vedrà meglio nei prossimi paragrafi, reazioni di siffatta portata alla sentenza della Corte costituzionale sono in parte il frutto di un atteggiamento demagogico e soprattutto di una scarsa o nulla conoscenza delle regole giuridiche che disciplinano gli effetti delle sentenze della Corte costituzionale stessa.

La questione, del resto, ha avuto risonanza anche nelle aule parlamentari: in occasione della conversione di diversi decreti-legge sono state presentate alcune proposte emendative² e un ordine del giorno³ allo scopo di disciplinare le questioni su cui si è pronunciata la Corte costituzionale nella sentenza n. 238 del 2009.

Il tema è stato oggetto anche di alcune interrogazioni parlamentari, alle quali, in data 3 febbraio 2010, il Sottosegretario di Stato all'economia e alle finanze, on. Daniele Molgora ha risposto affermando che è *"in corso di predisposizione, da parte del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'economia e dell'Agenzia delle entrate, una norma che consentirà di risolvere la questione sorta in seguito alla sentenza della*

² Cfr. l'emendamento 20.0.12 presentato dalla senatrice Bonfrisco in Commissione referente al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 135 del 2009; gli emendamenti 1.130 (sen. Battaglia), 1.2000 (Sen. Malan), 1.95 (sen. Vallardi, Garavaglia ed altri), 8.13 (sen. Baio), al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 194 del 2009; gli emendamenti 1.744 e 1.745 presentati rispettivamente dai senatori Fluttero e Fluttero ed Alicata sempre al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 194 del 2009; gli emendamenti 4.021 (on. Simonetti, Poliedri, D'Amico), 4.036 (on. Tassone, Ciccanti ed altri), 4.071 (on. Baretta, Ventura ed altri), 4.093 (on. Rubinato, Fogliardi e altri), 4.038 (on. Tassone, Ciccanti) al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 2 del 2010.

³ Cfr. ordine del giorno n. G1.101, al disegno di legge di conversione del decreto legge n. 294 del 2009, presentato dai Senatori Barbolini e M. Filippi.

Corte costituzionale n. 238 del 2009, prevedendo al riguardo l'emanazione di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che definisca le modalità con cui procedere, attraverso il meccanismo della compensazione fiscale, ai rimborsi dell'IVA corrisposta dai contribuenti sugli importi dovuti ai Comuni a titolo di tariffa di igiene ambientale”.

L'ampia risonanza e le numerose reazioni determinate dalla sentenza della Corte costituzionale n. 238 del 2009 impongono dunque di verificare se realmente da essa possano derivare effetti giuridici vincolanti nei confronti del potere giudiziario, di quello legislativo e della pubblica amministrazione.

2. Le sentenze di rigetto della Corte costituzionale non comportano alcun effetto nell'ordinamento, se non nei confronti del giudice remittente

Come si è accennato, siamo in presenza di una sentenza di rigetto (o “di infondatezza”) con la quale la Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Prato.

Caratteristica comune alle sentenze di rigetto è quella di produrre effetti limitati, che si verificano esclusivamente nel processo in cui è stata sollevata la questione di legittimità costituzionale.

Infatti, a differenza delle decisioni di accoglimento con le quali la Corte costituzionale dichiara l'incostituzionalità di una legge, **la sentenza di rigetto vincola unicamente il giudice remittente**, cui è preclusa la possibilità di sollevare nuovamente dinanzi alla Corte la stessa questione, nel corso dello stesso grado di giudizio (cfr. Corte cost., ord. n. 160 del 2007).

Nessun dubbio sussiste su quanto appena affermato.

La più autorevole dottrina costituzionalistica concordemente ritiene infatti che **“le decisioni di infondatezza non esplicano alcuna efficacia generale, lasciando indenne l’ordinamento legislativo”**⁴.

Quando la Corte adotta una decisione di infondatezza, il legislatore non ha perciò alcun obbligo giuridico di dare seguito a tale decisione.

Analogamente, la decisione non avrà alcun effetto vincolante nei confronti della generalità dei giudici (eccezion fatta per il solo giudice remittente), né a carico della pubblica amministrazione.

3. L’interpretazione adottata dalla Corte costituzionale in tema di non applicabilità dell’IVA alla TIA, pur autorevole, non vincola né il legislatore, né i giudici, né la pubblica amministrazione

La conclusione cui si è giunti sopra non è messa in dubbio dal fatto che la Corte – affermando che la TIA ha natura tributaria e che non è assoggettabile ad IVA – abbia scelto un’interpretazione diversa da quella della Commissione tributaria di Prato.

Occorre avvertire subito che non siamo in presenza di una di quelle decisioni che vengono comunemente definite “sentenze interpretative di rigetto”, con le quali la Corte rigetta la questione perché è la norma oggetto del giudizio di costituzionalità ad essere stata – secondo la Corte – erroneamente interpretata dal giudice *a quo*.

Siamo infatti qui in presenza, come si è detto *sub* § 2, di una sentenza di “rigetto semplice”, cioè di una dichiarazione di non fondatezza della questione sollevata dal giudice.

È accaduto, tuttavia, che tra gli argomenti che la Corte ha utilizzato per motivare la propria decisione figuri una particolare motivazione tesa a contraddire il presupposto interpretativo da cui muoveva il giudice *a quo*

⁴ Per tutti, cfr. V. ONIDA - M. D’AMICO, *Il giudizio di costituzionalità delle leggi – Materiali di giustizia costituzionale – Il giudizio in via incidentale*, Torino, 1998, 367; L. PALADIN, *Diritto costituzionale*, Padova, II ed., 1995, 770.

(cioè che la TIA abbia natura di corrispettivo privatistico): e, in questo contesto, è accaduto che la Corte abbia affermato che la TIA è un prelievo estraneo all'ambito di applicazione dell'IVA.

L'argomento sostenuto dalla Corte, in quanto non essenziale ai fini della decisione della specifica questione, è tuttavia privo di effetti giuridicamente significativi.

Si badi: si ritiene comunemente che persino in presenza di una vera sentenza interpretativa di rigetto (in cui la Corte accoglie una interpretazione della norma oggetto della questione di costituzionalità difforme da quella adottata dal giudice remittente), l'interpretazione della Corte costituzionale non sia vincolante per la successiva attività ermeneutica dei giudici, i quali *“restano pertanto liberi di interpretare e reinterpretare a loro volta, anche in difformità da quanto dalla Corte ritenuto”*⁵.

Se ciò vale per le sentenze interpretative di rigetto, a maggior ragione la libertà interpretativa dei giudici vale per le argomentazioni contenute in sentenze di rigetto semplice, nelle quali la Corte cerca eventualmente conferme alla propria tesi, anche con riferimento a norme o ad aspetti non direttamente coinvolti nella questione sollevata dal giudice *a quo*.

Non potrebbe del resto essere diversamente: come è ben noto, i giudici sono soggetti esclusivamente alla legge (cfr. art. 101 Cost.) ed, eventualmente, al principio di diritto affermato dalla Corte di Cassazione, l'unico organo che, nel nostro ordinamento, è deputato ad assicurare l'uniforme interpretazione della legge (cfr. art. 65, r.d. n. 12 del 1941).

⁵ V. CRISAFULLI, *Lezioni di Diritto costituzionale*, Padova, 1984, tomo II, 399, secondo cui, infatti, nel caso di sentenze interpretative di rigetto “è da escludere che l'interpretazione accolta dalla Corte costituzionale a loro fondamento sia suscettibile di determinare un vincolo generale per i giudici comuni”. Cfr., inoltre, C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, IX ed., tomo II, 1433-1434, secondo cui “le sentenze interpretative di rigetto non esercitano nessuna efficacia di fronte agli altri giudici”.

In dottrina, in proposito, si sottolinea che “*la Corte costituzionale può proporre, ma non imporre, sempre e discrezionalmente, una propria interpretazione della legge da contrapporre a quella del giudice a quo*”⁶.

Ne consegue che, in seguito alla sentenza n. 238 del 2009, né il legislatore è obbligato ad adottare provvedimenti che tramutino in legge l’interpretazione della Corte costituzionale, né i giudici comuni sono tenuti ad adottare una interpretazione delle norme conforme a quella fatta propria dalla Corte (valendo quest’ultima al più come autorevole precedente, ma non certo come un precedente vincolante), né la pubblica amministrazione deve eseguire alcunché.

D’altra parte, come pure si vedrà sub § 5, è un dato di fatto che le sezioni unite della Corte di cassazione abbiano adottato una interpretazione opposta a quella data dalla Corte costituzionale proprio in tema di assoggettabilità ad IVA della TIA.

Del resto, l’affermazione secondo cui la TIA sarebbe un prelievo “*estraneo all’ambito di applicazione dell’IVA*” rappresenta, nell’*iter* argomentativo effettuato dalla Corte costituzionale, un mero *obiter dictum* (cioè, come già accennato, una parte di motivazione non essenziale e che non costituisce *ratio decidendi* della sentenza). Un *obiter* sul quale oltretutto la Corte si sofferma senza che il giudice *a quo* l’avesse a ciò sollecitata.

In sostanza, siamo in presenza di un’argomentazione svolta solo incidentalmente, quale ulteriore elemento che la Corte costituzionale stessa ha utilizzato per consolidare la tesi per cui la TIA avrebbe natura di tributo e non di corrispettivo di carattere privatistico.

Si tratta, quindi, di una considerazione di contorno, che la Corte costituzionale porta “a margine” della questione oggetto del proprio giudizio e che, anche per questo motivo, non può comportare effetti giuridici.

⁶ A. RUGGERI – A. SPADARO, *Lineamenti di giustizia costituzionale*, Torino, 2009, IV ed., 139.

4. L'interpretazione adottata dalla Corte costituzionale in merito alla non assoggettabilità della TIA all'IVA non è del tutto convincente

Tutto ciò premesso, va sottolineato che – priva di effetti giuridici vincolanti – la tesi della Corte sembra altresì poco convincente in termini sistematici.

La Corte fonda la propria tesi relativa alla non applicabilità dell'IVA alla TIA sulle seguenti considerazioni:

a) la natura tributaria della TIA andrebbe desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa;

b) non esisterebbe una norma legislativa che espressamente assoggetti ad IVA le prestazioni del servizio di smaltimento rifiuti;

c) la TIA andrebbe ricondotta nel novero di quei diritti, canoni, contributi che la normativa comunitaria esclude dall'assoggettamento ad IVA, perché percepiti da enti pubblici per attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità;

d) non osterebbe a tale conclusione la previsione contenuta nell'art. 6 della legge n. 133 del 1999. Tale norma, al comma 13, dispone che *“Le somme dovute per i servizi di fognatura e depurazione resi dai comuni fino al 31 dicembre 1998 e riscosse successivamente alla predetta data non costituiscono corrispettivi agli effetti dell'IVA. 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 suddetta data (31 dicembre 1998, nda) 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”*.

Secondo la Corte costituzionale, *“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". Aggiunge la Corte costituzionale che "Non rileva, al riguardo, la diversa prassi amministrativa, perché la natura tributaria della TIA va desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa".

Questo complesso di argomenti, come si diceva, non convince: *in primis*, con riferimento al punto c), la Corte non tiene in considerazione il fatto che la TIA non è riscossa da enti pubblici, ma dai gestori dei servizi di smaltimento dei rifiuti (cfr. art. 49, comma 9, d. lgs. n. 22 del 1997).

Ma, soprattutto, la Corte – non dando il giusto rilievo a quanto prevede l'art. 6, comma 13, della l. n. 133 del 1999 – sembra ignorare il più semplice e ragionevole dei significati desumibili da tale disposizione.

La norma in questione chiarisce che le somme dovute ai comuni per il servizio di smaltimento dei rifiuti reso entro il 31 dicembre 1998 (anche se fatturate successivamente) non siano assoggettabili ad IVA. Il legislatore precisa che ciò vale anche nel caso in cui i comuni abbiano successivamente adottato in via sperimentale la TIA.

Così disponendo, il legislatore necessariamente presupponeva l'assoggettabilità della TIA (in quanto corrispettivo di natura privatistica, e non tributaria) all'IVA. In caso contrario, non avrebbe avuto alcun motivo di precisare che – anche in quei comuni che avessero adottato la TIA dopo il 31 dicembre 1998 – in relazione ai servizi resi prima di questa data (in regime di TARSU) non si sarebbe dovuta applicare l'IVA.

Se invece – come afferma la Corte costituzionale – la norma avesse inteso regolare solo la non assoggettabilità ad IVA dei prelievi fino al 1998, allora la stessa norma non avrebbe avuto alcun bisogno di fare riferimento agli importi relativi al servizio di smaltimento effettuato dopo il 31 dicembre 1998 ed assoggettati a TIA. Ed anzi, nella prospettiva della Corte costituzionale, non risulta affatto chiaro perché mai il legislatore avrebbe dovuto *“ribadire la non assoggettabilità ad IVA dei due prelievi fino a tutto il 1998”*, se anche dopo questa data – come appunto sostiene la Corte – non si sarebbe dovuta applicare l’IVA.

Dunque, a differenza di quanto conclude la Corte costituzionale, l’art. 6, comma 13, della l. n. 133 del 1999 pare invece proprio chiarire che mentre per i prelievi dovuti per il servizio effettuato fino al 1998 non è applicabile l’IVA, per i prelievi successivi – “effettuati” in regime di TIA – l’IVA si applica.

Anche la dottrina tributarista che si è occupata del tema ha evidenziato che è *“indubbia la voluntas legis di affermare l’applicazione dell’IVA alla TIA⁷”*. Infatti, in tal senso *“si è orientato lo stesso legislatore italiano che con l’art. 6, comma 13, secondo periodo, della legge n. 133 del 1999 ha stabilito che non costituiscono corrispettivo agli effetti dell’IVA le somme dovute ai comuni per il servizio di smaltimento dei rifiuti reso entro il 31 dicembre 1998, pur se riscosse nel 1999, anno nel quale sarebbe stata eventualmente introdotta in via sperimentale la tariffa Ronchi, indirettamente così pronunciandosi per la debenza dell’IVA una volta applicata la tariffa⁸”.*

La norma nacque con l’intento di chiarire un problema interpretativo nato in relazione ai canoni di fognatura e depurazione, il cui passaggio da tributo

⁷ M. LOVISETTI, *L’individuazione della natura giuridica di un’entrata e le sue conseguenze in ordine alla giurisdizione, all’individuazione degli atti impugnabili e all’applicabilità dell’IVA: il caso della tariffa rifiuti?*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2005, 4, 835 e ss.

⁸ E. SPAZIANI TESTA, *Rifiuti urbani: dalla tassa alla tariffa. Con quali risultati?*, in *Il fisco*, n. 18 del 2000, pag. 6126 e ss.



a tariffa era stato fissato al 1 gennaio 1999. In quella circostanza si discusse a lungo⁹ se l'IVA dovesse essere applicata solo ai canoni imputabili al 1999, o anche alle somme relative a periodi anteriori, ed esposte nelle fatture o bollette emesse nel 1999. L'art. 6, comma 13 della legge n. 133 del 1999 chiarì che i canoni di fognatura e depurazione e della TARSU esposti in epoca successiva al passaggio a tariffa non erano imponibili a fini IVA. Secondo la dottrina sopra citata, *“necessariamente e correlativamente si proclamava l'imponibilità della TIA – sia quella istituita in via sperimentale, sia a maggior ragione quella relativa agli anni successivi – giacchè altrimenti il precitato dubbio non avrebbe avuto alcuna ragione di nascere”*¹⁰.

Inoltre, va segnalato che la Corte costituzionale non ha in alcun modo considerato quanto dispone l'art. 77 bis, n. 30 del d.l. n. 112 del 2008, secondo cui *“Resta confermata per il triennio 2009-2011, ovvero sino all'attuazione del federalismo fiscale se precedente all'anno 2011, la sospensione del potere degli enti locali di deliberare aumenti dei tributi, delle addizionali, delle aliquote ovvero delle maggiorazioni di aliquote di tributi ad essi attribuiti con legge dello Stato, di cui all' articolo 1, comma 7, del decreto-legge 27 maggio 2008, n. 93, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 luglio 2008, n. 126, fatta eccezione per gli aumenti relativi alla tassa sui rifiuti solidi urbani (TARSU)”*.

In proposito può argomentarsi che se il legislatore – nel confermare la sospensione del potere degli enti locali di aumentare i tributi loro attribuiti – ha espressamente ritenuto di prevedere una deroga solo per la TARSU, e non anche per la TIA, ciò significa che la TIA non ha natura tributaria.

⁹ Cfr. G. GRIPPA, *Fognatura e depurazione sono esercizi d'impresa*, in *Il Sole 24 ore* del 25.01.1999 e A. GARZON, *Fognature, senza il canone, - Iva anche sui conti del '98*, in *Il Sole 24 ore* del 26.01.1999.

¹⁰ M. LOVISETTI, *op. ult. cit.*. Secondo l'Autore, conferma che la TIA sia assoggettata a IVA si trae chiaramente anche dalla circostanza che - proprio in ragione del mutamento di natura dei proventi - con d.m. 24 ottobre 2000 n. 370 siano state disposte *“particolari modalità di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nei confronti dei contribuenti che gestiscono il servizio dei rifiuti solidi urbani e assimilati e il servizio di fognatura e depurazione, i cui corrispettivi sono addebitati mediante bolletta, da emanarsi ai sensi degli articoli 22, comma 2, e 73, comma 1, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633”*.

Diversamente, il legislatore avrebbe certamente richiamato anche la TIA quale tributo per cui sono ammessi aumenti in deroga alla disposizione generale¹¹.

5. L'interpretazione della Corte costituzionale è in contrasto con quella adottata dalla Corte di Cassazione (nonché con quella adottata dall'Agenzia delle Entrate)

Assai significativo, ai nostri fini, è che l'interpretazione della Corte costituzionale in merito alla natura tributaria della TIA e della non assoggettabilità della stessa TIA all'IVA non è stata condivisa dalla giurisprudenza e dall'amministrazione.

Come si è già accennato, con l'**ordinanza 15 maggio 2009, n. 13894**, le **Sezioni unite della Corte di Cassazione** hanno infatti affermato che la TIA non ha affatto carattere tributario.

Riconducendo ad unità la precedente giurisprudenza della stessa Cassazione¹², con la citata ordinanza le Sezioni Unite hanno affermato che non è possibile desumere la natura tributaria della TIA dall'unica circostanza che le relative controversie siano attribuite alla giurisdizione tributaria.

Ciò premesso, le Sezioni Unite hanno viceversa ritenuto che da tutta una serie di elementi (il corrispettivo, i criteri per la determinazione della TIA, l'assenza di norme riguardanti l'accertamento, le sanzioni e il contenzioso, la natura dei soggetti che svolgono il servizio di raccolta e smaltimento rifiuti, ecc.), si può ragionevolmente desumere proprio la natura di corrispettivo privatistico della TIA e non di prelievo tributario.

¹¹ Tale argomentazione è stata portata all'esame della Corte costituzionale dal Tribunale ordinario di Pistoia, sez. di Monsummano Terme, con l'ordinanza di rimessione depositata il 31 luglio 2009 e pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 42 del 2009. La Corte, con l'ordinanza 24 febbraio 2010, n. 64 (su cui vedi, *infra*, sub § 5), non ha però preso in considerazione l'argomento.

¹² Cfr. l'ordinanza 15 febbraio 2006, n. 3274 e la sentenza 8 marzo 2006, n. 4895.

Tra gli elementi che hanno indotto la Cassazione ad affermare la natura di corrispettivo vi è anche quello relativo all'applicabilità dell'IVA alla TIA. Ebbene, secondo la Cassazione non è da porre in dubbio che *“un ulteriore elemento per escludere la natura tributaria (della TIA, nda) è costituito dal fatto che la TIA sia soggetta ad IVA ai sensi dell'art. 6, comma 13, legge n. 133 del 1999 e del d.m. n. 370 del 24 ottobre 2000, in quanto la qualificazione ai fini IVA della tariffa come corrispettivo per le operazioni relative al servizio di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e assimilati è un chiaro segnale della volontà del legislatore di non ricondurre le quote stesse al novero di quei «diritti, canoni, contributi» che la normativa comunitaria (...) esclude in linea generale dall'assoggettamento a IVA”*.

Proprio sulla base di questa interpretazione, le Sezioni unite della Cassazione hanno sollevato, con la citata ordinanza n. 13894 del 2009, una questione di legittimità costituzionale della norma che attribuisce alla Commissione tributaria la giurisdizione sulle liti riguardanti la TIA.

È chiaro dunque che la Cassazione ha interpretato l'art. 6, comma 13 della legge n. 133 del 1999 in modo esattamente opposto rispetto a quanto fatto dalla Corte costituzionale con la sent. n. 238 del 2009.



Sulla questione di costituzionalità sollevata dalle Sezioni Unite, la Corte costituzionale si è pronunciata proprio nelle more della stampa del presente parere con l'ordinanza 24 febbraio 2010, n. 64¹³.

Come la dettagliata motivazione della sentenza n. 238 del 2009 lasciava supporre, la questione di legittimità costituzionale è stata dichiarata manifestamente infondata in quanto *“la sentenza n. 238 del 2009, ha già dichiarato non fondata identica questione di legittimità costituzionale,*

¹³ In proposito, va sottolineato che anche altre autorità giurisdizionali (Tribunale ordinario di Pistoia, sez. distaccata di Monsummano Terme – cfr. nota 11 -; Commissione tributaria regionale della Toscana) avevano sollevato analoga questione di legittimità costituzionale, sempre sul presupposto che la TIA non abbia natura tributaria. La Corte costituzionale, con la citata ordinanza n. 64 del 2010, ha dichiarato in parte inammissibili, per motivi processuali, e in parte – come si legge nel testo – manifestamente infondate anche tali questioni.

sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Prato, sul rilievo che la TIA, disciplinata dall'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, costituisce non già una entrata patrimoniale di diritto privato, ma una mera variante della TARSU, disciplinata dal d.P.R. n. 507 del 1993, e conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima, con la conseguenza che le controversie aventi ad oggetto la debenza della TIA hanno natura tributaria e che la loro attribuzione alla cognizione delle commissioni tributarie è conforme al disposto dell'evocato art. 102, secondo comma, Cost.”.

Secondo la Corte, *“i rimettenti non hanno prospettato, nel merito, argomentazioni e profili diversi rispetto a quelli già esaminati da questa Corte con la citata sentenza o comunque idonei ad indurre ad una differente pronuncia sulle sollevate questioni di legittimità costituzionale”*.

In proposito occorre sottolineare che, nonostante la Corte costituzionale non abbia operato sul punto un cambio di giurisprudenza, in termini di diritto, come si è anche accennato, è la Corte di Cassazione a conservare, nel nostro ordinamento, il ‘primato’ dell’interpretazione.

Non si può perciò escludere che qualora, come già accaduto in passato, le autorità giudiziarie – e, in particolare, la Corte di Cassazione – perseverassero nel proporre una differente lettura del dato normativo, la Corte costituzionale potrebbe, infine, ritenere di doverne prendere atto e di modificare la propria giurisprudenza.

Sul punto va d'altra parte rilevato che la più autorevole dottrina costituzionalista ha affermato che *“se la Corte costituzionale opponesse una propria interpretazione della legge denunciata contrastante con quella prospettata dalla stessa Cassazione, o da altro giudice che si uniformi alla sua giurisprudenza, anche se non consolidata, verrebbe ad assumere un compito che non le spetta”*¹⁴.

¹⁴ C. Mortati, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976, IX ed., tomo II, 1432.

Va peraltro fermamente ribadito che, nonostante la Corte costituzionale abbia sin qui confermato quanto deciso nella sent. n. 238 del 2009, ribadendo la natura tributaria della TIA (e la non applicabilità dell'IVA alla TIA), da ciò non deriva in capo ai giudici l'obbligo di conformarsi all'interpretazione del Giudice costituzionale.

La non vincolatività dell'interpretazione della Corte costituzionale trova conferma nella recente sentenza 27 gennaio 2010, n. 27/13/10, della Commissione tributaria regionale di Firenze, sez. XIII.

In questa decisione, la Commissione tributaria ha legittimamente sostenuto – in senso opposto alla Corte costituzionale – che, nel prevedere alcune esenzioni in materia di IVA, il legislatore ha stabilito all'art. 6, comma 13, che tale esenzione opera con riferimento ai corrispettivi per il servizio di smaltimento resi fino al 31 dicembre 1998, “confermandosi a contrario l'applicabilità del tributo in epoca successiva”.

D'altra parte, anche l'**Agenzia delle Entrate**, prendendo in più occasioni posizione sulla natura della TIA, ha affermato che la tariffa si configura alla stregua di un **corrispettivo** per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti e che pertanto la TIA deve essere assoggettata a IVA (cfr. risoluzione n. 250/E del 17 giugno 2008).

6. Conclusioni

Da tutto quanto fin qui esposto emerge che eventuali interventi normativi tesi a dare pretesa 'attuazione' alla decisione resa dalla Corte costituzionale sarebbero del tutto irrituali, non dovuti e fonte di gravi problemi giuridici.

Ovviamente, se il legislatore lo vuole, nella sua discrezionalità politica, e per il futuro, è libero di decidere un assetto normativo in cui la TIA non è più assoggettata ad IVA. Ma questa scelta sarebbe appunto frutto di una libera decisione politica, mentre in nessun modo risulterebbe obbligata a seguito della pronuncia della Corte costituzionale.

Diversamente andrebbero giudicati, come si diceva, interventi di pretesa attuazione della sentenza costituzionale, e, in particolare, quelli volti esclusivamente ad introdurre specifiche procedure per consentire ai soggetti, che abbiano versato l'IVA, di vedersene restituiti i relativi importi. Si tratterebbe di misure adottate senza intervenire sistematicamente sulla natura della TIA stessa, e sul solo fallace presupposto che l'obiter dictum della Corte costituzionale sia sufficiente a fondare la pretesa al rimborso.

Si tratterebbe, oltretutto, di norme meramente procedurali, del tutto in contrasto con le norme sostanziali che regolano la materia, così come interpretate dalla prevalente giurisprudenza, e che difficilmente contribuirebbero a fare chiarezza sulla questione. Si tratterebbe perciò di norme irrazionali, probabilmente fonti di ulteriore e grave contenzioso. Così come non si può trascurare che provvedimenti normativi del genere sarebbero produttivi di effetti pesanti per il bilancio statale, oltre che di difficoltà operative e contabili per gli Enti locali o per le aziende concessionarie del servizio di prelievo dei rifiuti.

È da sottolineare che l'intervento normativo in parola sarebbe poi ancor più arbitrario, proprio perché pretenderebbe di far retroagire i presunti effetti della decisione della Corte costituzionale, 'riconoscendo', anche per il passato, in capo ai soggetti interessati, un diritto di rimborso incompatibile con la previsione tutt'oggi vigente contenuta nell'art. 6, comma 13, della legge n. 133 del 1999.

Infine, le numerose questioni di legittimità costituzionale di cui la Corte costituzionale si è occupata, sollevate da varie commissioni tributarie, da vari giudici ordinari e dalla stessa Corte di Cassazione, inducono a ritenere che presso i giudici comuni abbia trovato spazio la formazione di un "diritto vivente" – cioè di un'interpretazione predominante – tesa a sottolineare la natura non tributaria della TIA.

E giova ricordare che, per comune consenso, laddove la Corte costituzionale si trovi dinanzi ad un tale diritto vivente, dovrebbe, in linea di principio, prenderlo attentamente in considerazione, evitando di sovrapporvi propri divergenti indirizzi¹⁵. Rilievo, quest'ultimo, che fa risaltare ancor più l'eccentricità della posizione espressa dalla Corte nella sentenza n. 238 del 2009, e induce a dubitare fortemente che in tale pronuncia – con riferimento specifico alla questione della non applicabilità dell'IVA alla TIA – si manifesti con sicurezza l'ultima parola del nostro ordinamento sulla questione.

Nei suesposti termini è il richiesto parere.

Prof. avv. Nicolò Zanon 

¹⁵ In tal senso, *ex multis*, T. MARTINES, *Diritto costituzionale*, XI ed. interamente riveduta da G. SILVESTRI, Milano, 2005, 493, secondo cui il potere della Corte di reinterpretare il testo “*si arresta, per riconoscimento della stessa Corte, innanzi alla costante interpretazione giurisprudenziale che attribuisce al precetto legislativo un determinato significato (diritto vivente)*”.