
La Tia (Tariffa di Igiene Ambientale) non sfugge all'IVA

di [Angelo Buscema](#)

Publicato il 9 Luglio 2008

La tariffa di igiene ambientale è composta non solo da una quota fissa ma anche da una quota variabile rapportata "alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione".

Presa di posizione dell'Agenzia

Con risoluzione n. 250 del 17 giugno 2008, l'Agenzia delle entrate ha confermato il proprio orientamento (risoluzione n. 25/2003) sull'imponibilità della tariffa ai fini iva, nonostante la sentenza n. 17526 del 2007 della Cassazione (1) ne abbia statuito la natura tributaria.



Con la sentenza n. 17526 del 2007, la Corte suprema, ha dichiarato la natura tributaria della tariffa, sulla base della devoluzione delle relative controversie al giudice tributario, a opera dell'art. 3-bis del dl 203/2005; successivamente, tuttavia la stessa Cassazione (2) a sezioni unite (sentenza 25551/2007), ha affermato che, per la copertura dell'onere economico derivante dallo svolgimento di un servizio pubblico, il legislatore può ricorrere sia a entrate pacificamente riconducibili fra quelle aventi natura tributaria (come le tasse) sia ad altre tipologie di entrate, quali le tariffe (come la Tia), i canoni o i prezzi pubblici, i quali, a prescindere dalla scelta operata dal legislatore di devolvere le relative controversie al giudice tributario, sono prive di natura tributaria.

L'Agenzia ha ribadito il parere espresso nella risoluzione 25/2003 (3) sulla base delle disposizioni contenute nell'articolo 238 del Dlgs 152/2006, recante la disciplina della Tia.

La norma, infatti, configura espressamente la tariffa di igiene ambientale come il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, e, nel fissarne le modalità di calcolo, stabilisce che la stessa è composta non solo da una quota fissa ("determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio...") ma anche da una quota variabile specificatamente rapportata



"alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione".

La tariffa di igiene ambientale (Tia) deve essere assoggettata all'Iva, con applicazione dell'aliquota agevolata del 10%, in quanto costituisce il corrispettivo per il servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani.

Istituita dal dlgs n. 22/97 in sostituzione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, e successivamente disciplinata dal dlgs n. 152/2006, la tariffa si configura, secondo la risoluzione n. 250/2008, come corrispettivo di un servizio espletato secondo le regole di diritto comune.

L'utente, in particolare, non è legittimato a chiedere il rimborso dell'Iva riferita alle annualità pregresse, in quanto, per il meccanismo applicativo dell'imposta, rimane estraneo al rapporto concernente il pagamento della stessa; in buona sostanza, l'istanza dell'utente finale, volta a ottenere il rimborso dell'Iva applicata sulla Tia, è in ogni caso inammissibile per l'estraneità dell'utente al rapporto tributario.

Riflessioni

Rientrano nella giurisdizione tributaria i “tributi di ogni genere e specie” (4), fra cui rientrano, oltre alle imposte (con cui l’Amministrazione provvede alle spese attinenti alla cosiddetta “fiscalità” generale) anche le “tasse”, ed in particolare le tasse di scopo” (5) attraverso cui la fiscalità pubblica provvede a specifici servizi o attività prestate nell’interesse anche o esclusivamente dei soggetti tenuti al pagamento della tassa.

Con il termine tariffa si fa riferimento al prezzo di un servizio fornito da un’impresa pubblica o da un’impresa privata assoggettata ad una regolamentazione pubblicistica. La tassa si configura quale prelievo legato all’emanazione di un atto o di un provvedimento amministrativo: rappresenta cioè il contributo che ogni cittadino è tenuto a corrispondere a fronte di una spesa sostenuta dall’Ente del quale il soggetto è tenuto ad avvalersi. Tale prelievo ha natura tributaria, trattasi cioè di un’obbligazione avente come presupposto la fruizione di un servizio pubblico o l’emanazione di un atto amministrativo, applicato in base al criterio della controprestazione.

Alcuni connotati distintivi della tassa consistono nell’autoritatività del prelievo, nella posizione di supremazia dell’Ente impositore verso il privato, nella previsione di un apparato sanzionatorio e di poteri di controllo in capo al soggetto impositore, nell’esclusione dell’applicazione dell’IVA, nella giurisdizione riservata alle Commissioni Tributarie.

Ciò premesso, è evidente che la TIA nasce dall’esigenza di avere un’entrata con maggiori connatazioni di corrispettività, sganciata dalla logica fiscale e dal principio costituzionale di capacità contributiva; il passaggio da tassa a tariffa esprime il diverso spirito che anima la normativa, i cui principi tendono a rapportare il prezzo pagato dall’utente alla quantità di rifiuti prodotti.

La tariffa non è calcolata esclusivamente in base alle superfici ma tiene conto anche del numero d’occupanti dell’immobile (per le utenze domestiche) e del tipo d’attività svolta e della relativa produzione dei rifiuti (per le utenze non domestiche).

La qualificazione come tributo e non come corrispettivo (prezzo) risponde non ad esigenze classificatorie ma a reali conseguenze sostanziali.

La prima è il rispetto del principio di capacità contributiva e del principio di riserva relativa di legge di cui all’articolo 23 della costituzione. La seconda è il non assoggettamento a tributo di siffatta entrata.

A favore della tesi della natura tributaria della TIA, conduce il contenuto delle deleghe legislative (leggi n. 146/1994 e n. 52/1996), in forza delle quali è stato emanato il Dlgs n. 22/1997, che non hanno mai attribuito al governo la potestà di sopprimere la Tarsu, ovvero una radicale trasformazione della stessa, limitandosi a richiedere modifiche della disciplina vigente, al fine di recepire le direttive comunitarie emanate in materia. Ulteriori elementi a favore della qualificazione tributaria si rinvencono nella coattività del prelievo, nell'identità dei presupposti con la Tarsu, nell'assenza di un vero e proprio rapporto sinallagmatico fra l'ente locale e l'utente, visto che l'obbligazione è commisurata in base alla fruibilità del servizio (come per la Tarsu) e non in base all'uso effettivo.

La natura giuridica della Tia come entrata di natura patrimoniale trova appiglio nella presenza nella Tia di elementi di natura contrattuale o volontaristica (l'utente può ridurre il proprio esborso in relazione all'ammontare dei rifiuti avviati al riciclo).

Dott. Angelo Buscema

9 LUGLIO 2008

NOTE

1) Gli atti con cui il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di tariffa di igiene ambientale hanno natura di atti amministrativi impositivi di un obbligo pecuniario di natura pubblicistica, perciò sottoposto dal legislatore alla giurisdizione del giudice tributario; essi, di conseguenza, debbono rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti: in primo luogo debbono - al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto alla difesa - enunciare - anche in forma sintetica, purché chiara - sia la fonte della richiesta sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo (Sent. n. 17526 del 9 marzo 2007 dep. il 9 agosto 2007 della Corte Cass., Sez. tributaria) VD. Carmela Lucariello, TIA: Giurisdizione, natura con consequenziali riflessi ai fini iva e modalità di riscossione in finanza & fisco n. 32/2007 pag. 2543.

2) Si configura una tassa, il cui contenzioso è devoluto alla giurisdizione tributaria, in primo luogo ove questa qualificazione sia espressamente assegnata dal legislatore ad un'entrata pubblica. Ove non risulti siffatta qualificazione, deve ritenersi che il legislatore, nell'esercizio della sua discrezionalità, abbia optato per un diverso modulo di copertura finanziaria dei costi del servizio pubblico (vale a dire: quello a mezzo delle entrate extratributarie), a meno che non emergano elementi univoci e convergenti relativi alle caratteristiche concrete del nesso tra la prestazione del servizio pubblico e l'obbligazione pecuniaria posta a carico del fruitore del servizio stesso (tale nesso può, in ipotesi, presentarsi come di mera paracommutatività) sì da ricondurre un'entrata pubblica, in ragione delle sue marcate caratteristiche sostanziali, nell'alveo di quelle di natura tributaria anziché tra quelle di natura extratributaria (Sent. n. 25551 del 23 ottobre 2007 dep. il 7 dicembre 2007 della Corte Cass., SS.UU. civ)

3) La tariffa di igiene ambientale (Tia) va assoggettata a Iva, in quanto si configura alla stregua di un corrispettivo, sempre che l'espletamento del servizio avvenga secondo regole di diritto privatistico (risoluzione 25/2003).

4) Il recente indirizzo della Corte Costituzionale è ispirato ad una concezione restrittiva della giurisdizione tributaria (Corte Costituzionale

n. 130 del 14 maggio 2008 e n. 64 del 14 marzo 2008). E' fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), sollevata in riferimento all'art. 102, secondo comma, ed alla VI disposizione transitoria della Costituzione.

La norma scrutinata si pone in contrasto con il divieto costituzionale di istituzione di giudici speciali laddove devolve alla giurisdizione tributaria le controversie relative all'irrogazione di sanzioni in materia estranea alla disciplina dei rapporti tributari in virtù di un mero criterio soggettivo associato all'appartenenza all'Amministrazione finanziaria dell'ufficio competente all'irrogazione delle dette sanzioni (Sent. n. 30 del 5 maggio 2008 dep. il 14 maggio 2008 della Corte Costituzionale)

E' fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2 del D.lg. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nel testo modificato dall'art. 3-bis, comma 1, lett. b) del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (Misure di contrasto all'evasione fiscale e disposizioni urgenti in materia tributaria e finanziaria, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1 della L. 2 dicembre 2005, n. 248), sollevata in riferimento all'art. 102, secondo comma, della Costituzione, nella parte in cui devolve alla cognizione del giudice speciale tributario, in luogo del giudice ordinario, le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, di cui all'art. 63 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Alla luce della consolidata giurisprudenza di legittimità secondo la quale il COSAP non costituisce obbligazione avente natura tributaria, non è ammissibile - giusta i princìpi costituzionali in materia di riparto della giurisdizione e delle competenze attribuite ed attribuibili ai giudici speciali, con particolare riferimento al divieto di costituzione ex novo, - devolvere la cognizione delle controversie inerenti detto canone alle Commissioni tributarie (Sent. n. 64 del 10 marzo 2008 dep. il 14 marzo 2008 della Corte Costituzionale).

5) Non è chiarissimo che cosa si intende per imposta di scopo, ma le più recenti specificazioni individuano in essa una sorta di tributo per uno scopo ben concreto quale ad esempio quello della costruzione di un'opera pubblica.

Rispondono alla concezione delle "tasse di scopo", quelle che misurano, almeno potenzialmente, l'effettiva fruizione di un servizio e di un'utilità, e, pertanto, non colpiscono indifferentemente i contribuenti, bensì unicamente quelli che si avvalgono di una prestazione pubblica.

Si ritiene essere un'imposta di scopo quella il cui gettito è destinato in tutto o in parte ad un fine ben definito ad esempio alla realizzazione di un'opera pubblica (una metropolitana, un ponte, una strada). Per imposta di scopo si intende un prelievo il cui gettito è destinato in tutto o in parte ad un fine ben definito.

Secondo la dottrina essa non dovrebbe esistere, perché l'imposta per definizione dovrebbe avere i caratteri di generalità e di indeterminatezza in modo da far affluire entrate indistinte e indivisibili all'ente impositore (in relazione alla capacità contributiva manifestata dai soggetti passivi)cosicché l'ente possa

poi spendere secondo il proprio bilancio e le proprie esigenze.

Tendenzialmente, dunque, l'imposta di scopo non dovrebbe esistere.

Un esempio di tributo di scopo è il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi, istituito dalla legge 28 dicembre 1995 n. 549, che si applica ai rifiuti conferiti in discarica o in impianti di incenerimento senza recupero di energia; il tributo è istituito per uno scopo particolare da realizzare mediante l'impiego del gettito che rimarrà vincolato quanto alla sua destinazione.

Le imposte di scopo sono "entrate straordinarie, a tempo determinato, e non ripetibili"; esse hanno in genere carattere di straordinarietà, provvisorietà e non ripetibilità.

Esse derogano al principio dominante della unicità del bilancio, per il quale le imposte devono avere criteri di generalità ed indeterminatezza, in modo da far affluire entrate indistinte ed indivisibili, normalmente correlate alla capacità contributiva dei soggetti passivi.

Alle imposte di scopo si riconosce due vantaggi: il primo è quello di rendere evidente il collegamento tra imposte e spese, permettendo così un maggiore controllo sull'operato, mentre il secondo è quello di obbligare a spendere effettivamente il gettito riscosso per offrire quei beni a cui lo stesso è stato destinato.

La tassazione di scopo garantisce la trasparenza: un'imposta di scopo è uno strumento mirato (che quindi può essere anche "una tantum"), in cui è noto lo scopo del prelievo.

Con un'imposta di scopo si intende compensare il beneficio che investimenti o la prestazione dei servizi da parte delle amministrazioni pubbliche (Regioni, Comuni ecc.) portano a certe categorie di individui, che possono essere i residenti, i turisti, i pendolari ecc. (cd. applicazione concreta del criterio della controprestazione).

L'imposta di scopo si presenta come uno strumento fiscale ad altissima flessibilità, applicabile a qualsiasi settore d'intervento.

Qualsiasi tributo esistente, sia esso un'imposta, un'addizionale, una compartecipazione o una tassa, potrebbe diventare uno strumento fiscale "di scopo".

Non ci sono preclusioni sul tipo di base imponibile colpita; ciò che conta è stabilire a priori quale esito si vuole raggiungere con le disponibilità finanziarie che si renderanno disponibili. Le imposte ambientali, si possono caratterizzare come forme di tassazione di scopo, una volta che il loro gettito sia rivolto a finanziare specifici programmi di manutenzione del territorio e degli insediamenti urbani, progetti infrastrutturali e sociali o interventi di miglioramento, anche qualitativo, dei servizi pubblici offerti. Anche un'imposta sul turismo può essere un'imposta di scopo, se finalizzata a promuovere l'attività turistica stessa oppure specifici interventi, ad esempio, di tutela ambientale. Le possibilità di estendere l'imposizione di scopo, modificando i tributi esistenti oppure introducendone dei nuovi, sono varie. Saverio Capolupo, L'imposta di scopo in "il fisco" n. 15 del 16 aprile 2007.