
Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2

Franco Fichera

Estratto: Il lavoro prende, in primo luogo, in considerazione il punto di arrivo della legislazione in tema di oggetto della giurisdizione tributaria fino alla formulazione secondo cui sono sottoposti alla giurisdizione del giudice speciale “i tributi di ogni genere e specie comunque denominati”, formulazione che segna il passaggio da un’attribuzione parziale e tassativa ad una comprensiva. Una espansione dell’oggetto della giurisdizione tributaria considerata legittima dalla Corte costituzionale (Par. 1.). Si concentra, quindi, sulla delineazione della nozione di tributo (Par. 2.). Infine, sulla base della nozione di tributo accolta, affronta il tema della qualificazione delle singole prestazioni patrimoniali imposte, con riferimento al caso della c.d. TIA-2 (Par. 3.).

Abstract: First of all the work contemplates the point of arrival of the legislation on the subject of tax jurisdiction up to the formulation according to which “the taxes of any kind and species however denominated” are subject to the jurisdiction of the special tax judge, which marks the transition from a partial and mandatory attribution to a comprehensive one. An expansion of the subject of tax jurisdiction considered legitimate by the Corte costituzionale (Par. 1.). It therefore focuses on outlining the notion of tax (Par. 2.). Finally, on the basis of the notion given, it addresses the issue of qualifying a single case, with reference to the so-called TIA-2 (Par. 3.).

SOMMARIO: **1.** La vicenda legislativa sull’oggetto della giurisdizione tributaria: da un’attribuzione parziale e tassativa ad una comprensiva - **2.** La nozione di tributo - **3.** La qualificazione delle singole prestazioni. Il caso della c.d. TIA-2.

“Nel nostro ordinamento, non esistono definizioni legislative né del tributo, né delle sue specie. Il legislatore ne presuppone le nozioni, per cui è necessario assumerle nel significato che ad esse è attribuito nella tradizione dottrinale e giurisprudenziale”,

F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Parte generale, Utet, Torino, 2018, pag. 3.

1. *La vicenda legislativa sull’oggetto della giurisdizione tributaria: da un’attribuzione parziale e tassativa ad una comprensiva - L’evoluzione*

legislativa che ha portato all'accentramento della giurisdizione tributaria in capo al giudice speciale tributario, fino all'attuale formulazione secondo cui "Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati...", art. 2, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 nella versione in vigore con le modifiche e le integrazioni che si sono succedute, è stata graduale nel tempo.

È noto che prima della riforma tributaria del 1972, la situazione era capovolta: "ogni tributo o gruppo di tributi aveva un suo processo", con conseguente frammentazione e disorganicità della giurisdizione tributaria. Secondo l'efficace sintesi di E. Allorio "La disciplina del processo tributario soffre di mancanza di sistematicità, perché il processo tributario non è unitario. Il problema del processo tributario è stato separatamente affrontato, si può dire, rispetto ad ogni singolo tributo o meglio gruppo di tributi; ne è venuta fuori una pluralità di giudici speciali tributari, e, s'intende, anche una pluralità di regolamenti dei rapporti tra questi giudici e il giudice ordinario"¹.

Il cambiamento ha inizio con la riforma tributaria del 1972, in particolare con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 sul contenzioso tributario che, in attuazione della Legge delega sulla riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825, art. 10, n. 14, segna la prima cesura rispetto al passato, riservando alla giurisdizione delle Commissioni tributarie alcuni dei principali tributi singolarmente individuati e avviando così un processo di accentramento, pur senza realizzare ancora una unificazione della giurisdizione.

In realtà ci si proponeva di far molto di più, come risulta dalle varie proposte all'epoca formulate volte a superare le forme di tutela differenziate per i diversi tributi, ma poi nella realizzazione concreta ci si fermò ben prima. Giocò in quella circostanza il timore che, rispetto ad una giurisdizione speciale "preesistente", di cui alla VI disposizione transitoria della Costituzione, la Corte costituzionale potesse ritenere il cambiamento illegittimo.

Dopo la riforma del 1972 gli interventi del legislatore sull'oggetto della giurisdizione tributaria che si sono succeduti, - compresa la previsione dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 sul processo tributario che, intervenendo sull'oggetto della giurisdizione tributaria, di nuovo elencava specificamente i singoli tributi sottoposti alla giurisdizione delle Commissioni tributarie - non si discostarono più di tanto dall'assetto definito con la riforma.

La svolta si ha nel 2001 quando con la Legge 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2, si passa ad una giurisdizione comprensiva, con l'adozione della formula "i tributi di ogni genere e specie" e la modifica dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, disponendo che "Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali".

¹ Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, UTET, Torino, 1962, pag. 37.

Riforma che, per questo aspetto, riprende alla lettera la formulazione contenuta nel disegno di legge predisposto dalla commissione Marongiu del 1999 in tema di giurisdizione tributaria².

Seguono le integrazioni apportate dall'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 convertito con Legge 2 dicembre 2005, n. 248 che, lett. a), alle parole "tributi di ogni genere e specie" aggiunge "comunque denominati" e, lett. b), estende la giurisdizione ai "canoni" per l'occupazione di spazi e aree pubbliche, per lo scarico e la depurazione delle acque, per lo smaltimento dei rifiuti, sulle pubblicità; e, successivamente, le modifiche introdotte dall'art. 9, comma 1, lett. a), n. 2, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, che mantiene alla giurisdizione tributaria il canone sulle pubblicità, ma esclude, a seguito delle sentenze della Corte costituzionale n. 64/2008 e n. 39/2010, i "canoni" per l'occupazione di spazi ed aree pubblici e per lo scarico e depurazione delle acque reflue.

I diversi interventi via via succedutisi ci portano così all'attuale versione dell'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, che al comma 1 prescrive che "Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il servizio sanitario nazionale - contributo abrogato dal 1° gennaio 1998 dal d.lgs. 10 dicembre 1997, n. 446 -, nonché le sovrimposte e le addizionali...", a cui vanno aggiunte, comma 2, le controversie in materia catastale, come del resto era già previsto nella precedente formulazione dell'art. 2, e quelle "attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni".

Tale evoluzione legislativa ha portato la giurisdizione speciale tributaria a coprire tutte le manifestazioni del fenomeno tributario, cosa che prima non si dava. Con conseguenze di rilievo. Con la nuova disciplina, infatti, viene estesa e resa generale la giurisdizione del giudice tributario: da un elenco di tributi singolarmente individuati si passa ad una previsione generica relativa "ai tributi di ogni genere e specie comunque denominati"; si assicurano in tal modo la medesima tutela e le stesse regole processuali a tutte le controversie in materia tributaria; si realizza, infine, un altro passo verso principi comuni di diritto tributario, indipendentemente dai singoli tributi, in ordine in questo caso alla tutela giurisdizionale.

Tale approdo legislativo è stato criticato da una parte della dottrina, in particolare da E. De Mita, sulla base della tesi secondo cui nel nostro

² Cfr. D.D.L. di riforma del contenzioso tributario predisposto dalla commissione Marongiu del 1999, concernente modifiche e integrazioni ai D.Lgs. n. 545/1992 e n. 546/1992, approvato dal Consiglio dei Ministri il 10 settembre 1999 e depositato in Parlamento il 16 settembre 1999, pubblicato in estratto, con la relazione e il commento di uno dei suoi membri, C. Glendi, in *Corr. Trib.*, 1999, pag. 2795 ss.; G. Marongiu, "La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie", in questa *Rivista*, n. 1/2003, pag. 115 ss.

ordinamento il giudice speciale è nato e sopravvissuto come giudice delle “imposte in ordine a questioni estimative”. Una volta assunto questo punto di partenza, se ne deriva che il legislatore con la riforma del 2001, ampliando la cognizione ai tributi di ogni genere e specie e, in conseguenza, anche a quelli che non sono imposte, “è andato oltre il segno, perché per i tributi che non sono imposte (soprattutto le tasse), si è inventato un giudice speciale non consentito dalla Costituzione”³.

La tesi di E. De Mita a base della critica appena richiamata del punto di arrivo della legislazione, parte dall’affermazione che il diritto tributario e conseguentemente la nozione di tributo, si riferiscono alle sole imposte e non comprendono, in ragione della loro diversa natura, le tasse⁴; con l’aggiunta che “forse è tempo che si cominci a parlare di diritto delle imposte, abbandonando l’affannosa e inutile ricerca di un concetto di tributo del tutto improponibile quando dovesse essere riferito ad istituti giuridici del tutto diversi fra loro”⁵. È la stessa conclusione cui perviene P. Russo secondo cui “conviene abbandonare l’onnicomprendiva e tradizionale categoria di entrate tributarie di cui ci stiamo occupando e provvedere invece ad appropriate aggregazioni intorno alle due figure dell’imposta e della tassa”⁶.

Tale tesi non ha trovato però riscontro nella prevalente dottrina italiana⁷. Né ha trovato corrispondenza nella giurisprudenza della Corte costituzionale. La Corte, infatti, chiamata a pronunciarsi sul nuovo elenco delle materie affidate alle Commissioni tributarie introdotto dall’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 rispetto alla riforma del 1972, ha ritenuto, sulla base dell’interpretazione dell’art. 102, comma 2, e della VI disposizione transitoria della Costituzione, conformi a Costituzione i cambiamenti dell’oggetto della giurisdizione, purché “nell’ambito della materia tributaria”⁸, legittimando in tal modo ulteriori modifiche e integrazioni, fino all’attuale espansione onnicomprensiva. Come è stato rilevato, “Secondo la Corte costituzionale il divieto di istituire nuovi giudici speciali - ex art. 102, comma 2, Cost. - consente l’allargamento dell’ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie, ma nel limite della materia tributaria. Ciò ha

³ Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, VII ed., Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, pag. 513. Nello stesso senso P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, II ed., Giuffrè, Milano 2013, pag. 19 ss.

⁴ Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 6 ss.

⁵ Cfr. E. De Mita, *Principi di diritto tributario*, cit., pag. 11.

⁶ Cfr. P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Giuffrè, Milano, 2007, pag. 29 ss.; convinzione ribadita in P. Russo - L. Castaldi - G. Fransoni (a cura di), *Istituzioni di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2016, pag. 13 ss.

⁷ Cfr. per tutti A. Fedele, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2005, pag. 161 ss.; F. Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, Parte generale, UTET, Torino, 2017, pag. 4 ss.; G. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Wolters Kluwer CEDAM, Milano, 2019, pag. 13 ss.

⁸ Cfr. Corte cost. ord. n. 144/1998.

permesso al legislatore di ampliare a nuovi tributi, sino a generalizzarla, la giurisdizione delle commissioni”⁹.

2. La nozione di tributo - Il legislatore adottando la formula “i tributi di ogni genere e specie comunque denominati” estende, come si è visto, in modalità onnicomprensiva l’oggetto della giurisdizione tributaria, ma non dà la nozione di tributo, che pure con tale estensione evoca.

Spetta così all’interprete il compito di dotarsi dei criteri utili per discernere ciò che attiene alla materia tributaria e quindi resta sottoposto alla giurisdizione del giudice speciale, e ciò che ne resta fuori.

È quanto risulta dalle decisioni della Corte costituzionale che, chiamata a pronunciarsi in ordine a singole prestazioni patrimoniali imposte ai fini di determinarne la natura tributaria o meno e dunque l’assoggettabilità delle relative controversie al giudice speciale, ha espresso una giurisprudenza sulla nozione di tributo ormai stabilizzata¹⁰, secondo cui, sent. n. 269/2017, punto 9.1. delle considerazioni in diritto, “la giurisprudenza costituzionale è costante nel ritenere che ‘gli elementi indefettibili della fattispecie tributaria sono tre: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una (definitiva) decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, devono essere destinate a sovvenire pubbliche spese’ (sentenza n. 70 del 2015). Si deve cioè trattare di un ‘prelievo coattivo che è finalizzato al concorso alle pubbliche spese ed è posto a carico di un soggetto passivo in base ad uno specifico indice di capacità contributiva (sentenza n. 102 del 2008). Tale indice deve esprimere l’idoneità di tale soggetto all’obbligazione tributaria’ (ancora sentenza n. 70 del 2015)”.

Tanto rispetto ad orientamenti in precedenza assunti sostanzialmente conformi secondo cui, sent. n. 238/2009, punto 7.2.1. delle considerazioni in diritto, “Questa Corte, mediante numerose pronunce, ha indicato i criteri cui far riferimento per qualificare come tributari alcuni prelievi. Tali criteri, indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa che disciplina i prelievi stessi, consistono nella doverosità della prestazione, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante (*ex plurimis*: sentenze n. 141 del 2009; n. 335 e n. 64 del 2008; n. 334 del 2006 e n. 73 del 2005)”.

⁹ Cfr. F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Giappichelli, Torino, 2017, pag. 18.

¹⁰ Sulla giurisprudenza della Corte costituzionale sulla nozione di tributo, cfr. A. Fedele, “La definizione del tributo nella giurisprudenza costituzionale”, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2018, pag. 1 ss.; V. Mastroiacovo, “Tributi e prestazioni imposte nel dialogo tra Corti”, in *Treccani. Il libro dell’anno del diritto 2019*, Istituto Enciclopedia Italiana, Roma, 2019, pag. 363 ss.

È una giurisprudenza sulla nozione di tributo, questa della Corte, che nei diversi passaggi della definizione rinvia al disegno costituzionale in materia tributaria e, in definitiva, ai tratti del fenomeno tributario negli ordinamenti contemporanei.

Si deve a E. Vanoni il contributo decisivo in sede di lavori preparatori dell'Assemblea costituente, quando afferma - in evidente distanza dalle concezioni di A.D. Giannini¹¹ - che "il potere di supremazia non basta a spiegare il tributo. Tanto nei confronti degli stranieri, quanto nei confronti dei cittadini, il tributo appare legato alla partecipazione personale, con la presenza nel territorio o col godimento della cittadinanza, od alla partecipazione economica, colla percezione di redditi prodotti nel territorio, alla vita dello Stato impositore. In tale partecipazione alla vita dello Stato, che si risolve nella possibilità di godimento dei vantaggi derivanti dall'attività pubblica, va ricercata la spiegazione del dovere di sopportare l'imposta. Il potere di supremazia, di contro, non è che un mezzo, di cui lo Stato si serve, per garantire l'esplicazione del proprio diritto al tributo, sorgente nei confronti di tutti coloro che prendono parte alla vita dello Stato"¹². Passaggio che sarà alla base dell'ispirazione e delle formulazioni delle disposizioni costituzionali in materia tributaria e che troverà nell'art. 23, con la riserva di legge, e nell'art. 53, in collegamento con l'art. 2, con il dovere inderogabile di solidarietà di concorrere alle spese pubbliche, la sua concretizzazione¹³.

¹¹ Cfr. A.D. Giannini, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, UTET, Torino, 1956, pag. 72, secondo cui i tributi presentano "la triplice caratteristica: a) che sono dovuti ad un ente pubblico; b) che trovano il loro fondamento giuridico nel potere d'imperio dello Stato; c) che sono imposti allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dello stesso" e l'imposta a sua volta, con una definizione che ricalca quella di tributo, "ha per unico fondamento giuridico il potere d'imperio dello Stato", e "Il contenuto fondamentale dell'istituto consiste, perciò, nell'obbligo, che la legge pone a carico delle persone soggette alla potestà finanziaria dello Stato, costituente una manifestazione della sua potestà di imperio, di pagare, quando si verificano i presupposti da essa stabiliti, una somma determinata, per procurare al medesimo (o ad altro ente pubblico) i mezzi finanziari che gli occorrono per la sua organizzazione e per lo svolgimento della sua attività".

¹² Cfr. E. Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, CEDAM, Padova, 1932, ora anche in Id., *Opere giuridiche*, a cura di F. Forte - C. Longobardi, vol. I, Giuffrè, Milano, 1961, pag. 86. Sono le formulazioni che si trovano in Ministero per la costituente, "Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente", vol. V, *Finanza*, I, *Relazione*, Istituto Poligrafico dello Stato, Roma, 1946, pag. 5. Il rapporto sugli aspetti finanziari e tributari fu presentato dalla Commissione economica, costituita presso il Ministero per la Costituente, all'Assemblea costituente insieme ad una ampia rassegna di opinioni e di materiali. Il cap. I, "Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie", del Rapporto della Commissione economica, pagg. 5-25, che si rivelerà decisivo ai fini della ispirazione e delle formulazioni delle disposizioni costituzionali in materia tributaria, e che sintetizza i lavori della Commissione, si deve ad E. Vanoni, uno dei padri della "costituzione fiscale". Il cap. I, con lo stesso titolo, è ora pubblicato anche in E. Vanoni, "Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie", in Id., *Opere giuridiche*, vol. II, cit., pagg. 473-497.

¹³ Cfr. F. Fichera, "Fiscalità ed extrafiscalità nella costituzione. Una rivisitazione dei lavori preparatori", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, n. 1/1997, pag. 486 ss.

Sono in tal modo delineate le basi della fiscalità, secondo cui il tributo, un “sacrificio individuale in vista dell’interesse collettivo”, in modo sistematico serve a procacciare i mezzi necessari per finanziare la spesa pubblica, prelevando dalle economie dei privati. Nelle modalità di un prelievo basato, come afferma la Costituzione, sul dovere di solidarietà, senza che vi concorra la volontà dell’obbligato e senza che vi sia una connessione giuridicamente rilevante con la spesa o i servizi erogati. In cui - siamo alle fondamenta del carattere redistributivo della tassazione - “dare” e “avere” e “avere” e “dare” sono in relazione sì, ma disgiunta.

Sono i tratti dello Stato fiscale nel contesto dello stato sociale e interventista in una economia di mercato, con il passaggio dalla “finanza neutrale” alla “finanza funzionale” che porta ad una espansione incomparabile della fiscalità cui si accompagna una espansione, altrettanto accentuata, dell’extrafiscalità, vale a dire dell’impiego dello strumento fiscale a finalità economiche, sociali e politiche; un tratto, quest’ultimo, anche esso intrinseco al fenomeno impositivo negli ordinamenti contemporanei.

Sono i modi in cui la tassazione regge la vita in comune.

Tanto permette di riprendere la nozione di tributo in altra occasione formulata¹⁴ secondo cui il tributo è una prestazione patrimoniale coattiva, di autorità (i), volta a finanziare la spesa pubblica (la fiscalità) e, allo stesso tempo, a realizzare finalità economiche, sociali e politiche di vario tipo (l’extrafiscalità) (ii), imposta senza il concorso della volontà dell’obbligato e senza rappresentare il corrispettivo a fronte di una controprestazione (iii).

Con la sottolineatura che i diversi elementi appena richiamati non rappresentano un insieme di meri indizi, ma si tengono l’un l’altro e costituiscono il nucleo minimo essenziale perché si abbia un tributo, rispetto a cui altri aspetti risultano significativi, ma se isolatamente presi, secondari. Lo si riscontra con riguardo alla presenza delle modalità di riscossione attraverso i ruoli di prestazioni in contesto negoziale o, viceversa, alla loro assenza (e alla previsione di altre modalità) per prestazioni in assetto contributivo; lo si nota in riferimento alla determinazione autoritativa della prestazione patrimoniale in contesto negoziale o, viceversa, alla presenza di atti volitivi del singolo rivolti alla Pubblica amministrazione cui l’ordinamento collega una prestazione patrimoniale in assetto contributivo; o ancora al rilievo o meno nella disciplina della prestazione della copertura del costo del servizio cui è collegata.

3. La qualificazione delle singole prestazioni. Il caso della c.d. TIA-2. - Una volta che l’oggetto della giurisdizione tributaria è generalizzato e risulta comprensivo dei “tributi di ogni genere specie comunque denominati”, all’interprete si richiede che sia delimitato, sulla base della nozione di

¹⁴ Cfr. F. Fichera, “L’oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo”, in questa *Rivista*, n. 4/2007, pag. 1074.

tributo accolta, con riferimento alle singole prestazioni, fissando per tale via “ciò che è dentro e ciò che è fuori”.

Un caso recente su cui il tema della qualificazione è aperto, è quello della Tariffa integrata ambientale, la TIA-2, su cui si è recentemente pronunciata la Corte di cassazione, Sez. III, ord. 25 settembre 2019, n. 23949, rimettendo la questione alle Sezioni Unite perché, stante precedenti giurisprudenziali contraddittori, risolve il contrasto sulla natura privatistica o tributaria della prestazione.

Nell'ordinanza di rimessione si fa riferimento alla pronuncia della Corte di cassazione, Sez. III, ord. 21 giugno 2018, n. 16332, dove in materia di TIA-2 si sostiene che si tratta di corrispettivo di natura privatistica, sottolineando in particolare che il legislatore, come risulta dall'art. 14, comma 33, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con Legge 30 luglio 2010, n. 122, ha chiarito che le disposizioni di cui all'art. 238, D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 - che hanno soppresso la Tariffa di igiene ambientale, c.d. TIA-1, e istituito la Tariffa per la gestione dei rifiuti, successivamente denominata dal D.L. 30 dicembre 2008, n. 208 Tariffa integrata ambientale, c.d. TIA-2 - “si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria”. Con la conseguenza, in riferimento al caso oggetto di giudizio, dell'assoggettabilità della prestazione all'IVA.

In particolare, l'ord. 21 giugno 2018, n. 16332 rileva che la TIA-2 è dovuta, art. 238, comma 1, D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, da “chiunque possenga o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che producono rifiuti urbani, costituisce ‘il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'art. 15 D.Lgs. 13 gennaio 2003, n. 36’, e viene commisurata, alla stregua del disposto del comma 2, ‘alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia dell'attività svolte, sulla base di parametri, determinati con il Regolamento di cui al comma 6, che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriale”¹⁵.

Secondo l'ordinanza tale “dato normativo si differenzia in modo significativo da quello che caratterizzava la TIA-1 (come disciplinata dall'art. 49, D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22), in quanto, da un lato, individua il fatto generatore dell'obbligo del pagamento nella produzione di rifiuti, e dunque alla effettiva fruizione del servizio, commisurando altresì l'entità del dovuto alla quantità e qualità dei rifiuti prodotti, e, dall'altro, afferma in modo chiaro (ed innovativo) la natura di ‘corrispettivo’ della tariffa”¹⁶. Rilevando, sotto questo ultimo profilo, che “La natura ‘privatistica’ della TIA-2... è stata

¹⁵ Cfr. Cass., Sez. III, ord. 21 giugno 2018, n. 16332, punto 1.3.

¹⁶ Cfr. *ibidem*, punto 1.3.

poi definitivamente affermata dall'art. 14, comma 33, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. Legge 30 luglio 2010, n. 122, il quale ha previsto che "le disposizioni di cui all'art. 238, D.Lgs. 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 entrata in vigore del presente Decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria". Per concludere nel senso che "A fronte del chiaro disposto di tale norma, è evidente che, a seguito della sua emanazione, non è più dato neppure interrogarsi sulla natura di corrispettivo, e non di tributo, della TIA-2 e sulla conseguente sua assoggettabilità all'IVA"¹⁷.

A tanto ribatte la Corte di cassazione, Sez. III, ord. 25 settembre 2019, n. 23949 che, di parere contrario e una volta rilevato il contrasto giurisprudenziale tra le pronunce della Corte di cassazione in materia, rimette la questione alle Sezioni Unite perché si pronuncino sul contrasto.

Nell'ordinanza di rimessione si sottolinea che "Il nucleo centrale della motivazione, successivamente ripresa dalla giurisprudenza, sia di questa Sezione, che, recentemente, della Sezione tributaria della Corte"¹⁸, si fonda sostanzialmente su due argomentazioni: da un lato, viene ritenuto decisivo il dato normativo che individua il fatto generatore dell'obbligo di pagamento nella produzione di rifiuti e, dunque, nella 'effettiva fruizione del servizio', 'commisurando l'entità del dovuto alla quantità e qualità dei rifiuti prodotti'; dall'altro, si afferma che si tratta di norma di interpretazione autentica e si valorizza il dato letterale chiaro e innovativo che definisce 'corrispettivo' la tariffa"¹⁹.

In realtà, si obietta, "il primo profilo è solo apparentemente un elemento di novità, perché reitera l'individuazione del fatto generatore dell'obbligo nella titolarità dei diritti immobiliari e nella 'potenziale' e non 'effettiva' produzione di rifiuti"²⁰. Inoltre, "Tale ricostruzione non tiene conto che là dove si fa riferimento ai tributi di ogni genere e specie comunque denominati (art. 2, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546), è necessario accertare il profilo sostanziale, cioè la natura di una prestazione e ciò a prescindere dalla terminologia utilizzata dal legislatore"²¹. Per cui, si conclude, "come la TIA-1, anche la prestazione imposta destinata a sostituirla, la TIA-2, è un importo dovuto in ragione del possesso o della detenzione di locali o aree atti

¹⁷ Cfr. *ibidem*, punto 1.3.

¹⁸ Cfr. Cass., Sez. III, ord. 25 settembre 2019, n. 23949, punto 41, dove si legge che "Dopo la predetta ordinanza, questa Corte (sia la Terza Sezione che, da ultimo, la Sezione Tributaria) ha adottato una serie di decisioni che hanno ribadito tali principi (tra le ultime, Cass. n. 15529/2019, Cass. Sez. 6-3, Ordinanza n. 14753 del 31 gennaio 2019, Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 12745 del 20 dicembre 2018; Cass. Sez. 6-3, Ordinanza n. 12744 del 2018; Cass. Sez. 6 - 3, Ordinanza n. 4876 del 2019 e, da ultimo, Cass. Sez. 5, n. 20972 del 20 giugno 2019)".

¹⁹ Cfr. Cass., Sez. III, ord. 25 settembre 2019, n. 23949, punto 48.

²⁰ Cfr. *ibidem*, punto 50.

²¹ Cfr. *ibidem*, punto 52.

alla produzione di 'rifiuti urbani' (e, in questo senso, che 'producano' tale tipologia di rifiuti), normativamente parametrato ad una presuntiva produzione di rifiuti, essendo commisurato 'alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia dell'attività svolta' (art. 238, comma 2, D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152)²².

Vedremo quale sarà la decisione delle Sezioni Unite.

Intanto, va segnalato che le Sezioni Unite della Cassazione sempre in tema di TIA-2, ma su altro caso, si sono appena pronunciate²³ nel senso che spettano alla "cognizione del giudice ordinario le controversie" in materia di TIA-2 "sorte successivamente alla data del 31 maggio 2010 aventi ad oggetto la debenza della tariffa integrata ambientale, c.d. TIA-2, di cui all'art. 238 del D.Lgs. n. 152 del 2006 e le controversie sorte successivamente alla medesima data aventi ad oggetto la debenza della soppressa tariffa di igiene ambientale (c.d. TIA-1), in regime transitorio, di cui all'art. 49 del D.Lgs. n. 22 del 1997".

Nella laconica motivazione le Sezioni Unite affermano che "Le scarse essenziali indicazioni dell'art. 14, comma 33, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, secondo cui le disposizioni del 'nuovo' sistema introdotto nel 2006 'si interpretano nel senso che la natura della prestazione ivi prevista non è tributaria', e secondo cui 'le controversie relative alla predetta tariffa... rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria', sottolineano la risolutezza delle formule utilizzate dal legislatore per il passaggio dal vecchio al nuovo sistema, disegnato dall'art. 238 del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152", secondo cui "Chiunque possenga o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte... esistenti nel territorio comunale, che producano rifiuti urbani, è tenuto al pagamento di una tariffa"; "la tariffa costituisce il corrispettivo per il servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani".

Francamente meraviglia che a fronte di una questione rilevante e su cui nel tempo si sono succedute pronunce della Corte di cassazione e della Corte costituzionale in tema di TIA-1 prima e di TIA-2 poi, come attestano le contrastanti pronunce della Cassazione richiamate e la rimessione del caso alle Sezioni Unite perché risolva il contrasto, le motivazioni siano così sbrigative.

²² Cfr. *ibidem*, punto 92.

²³ Cfr. Cass., SS.UU., ord. 27 gennaio 2020, n. 1839. Il caso verteva sull'impugnativa del sollecito di pagamento di una somma richiesta a titolo di TIA-2 per l'anno 2011 dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Roma che, con sentenza depositata il 26 ottobre 2016, dichiarava "il proprio difetto di giurisdizione, per essere la controversia devoluta alla giurisdizione del giudice ordinario, ai sensi dell'art. 14, comma 33, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, conv. Legge 30 luglio 2010, n. 122". Successivamente il giudice di pace di Civitavecchia, davanti al quale il giudizio era stato riassunto, con ord. n. 11 settembre 2018, assumendo al contrario che le controversie aventi ad oggetto la debenza della TIA-2 appartengono alla giurisdizione tributaria, sollevava d'ufficio conflitto e chiedeva alle Sezioni unite che fosse regolata la giurisdizione.

Alla stregua della nozione di tributo accolta e che presiede alla qualificazione delle singole prestazioni, nel nostro caso ai fini della individuazione del giudice competente, si ritiene, al contrario, che si tratta di una prestazione di natura tributaria, soggetta alla giurisdizione speciale tributaria.

Brevemente le ragioni di tale conclusione.

In primo luogo, va sottolineato che il fatto che da parte del legislatore la prestazione sia denominata “tariffa” e ancora designata come “corrispettivo” non rileva più di tanto, per la ragione che l’oggetto della giurisdizione tributaria copre “i tributi di ogni genere e specie comunque denominati” con la conseguenza che il *nomem iuris* è irrilevante, nel momento in cui la prestazione, a dispetto del nome o della designazione, risulti di natura tributaria.

Tanto trova conferma nella giurisprudenza della Corte costituzionale, in particolare si veda la sent. n. 238/2009 in tema di TIA-1, dove si afferma che ai fini della qualificazione della natura della prestazione, indipendentemente dal *nomen iuris* adottato dal legislatore, occorre far riferimento alla disciplina sostanziale della prestazione²⁴. E nel caso in considerazione, a seguito di una dettagliata verifica della disciplina sostanziale, si conclude per la natura tributaria della tariffa.

Similmente la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea, tra le più recenti sent. 18 gennaio 2017, Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia contro Cassa conguaglio per il settore elettrico e altri, C-189/15, in cui si afferma che “la qualificazione di un’imposta, tassa, dazio o prelievo con riferimento al diritto dell’Unione incombe alla Corte in base alle caratteristiche oggettive del tributo, indipendentemente dalla qualificazione che viene ad esso attribuita nel diritto nazionale”²⁵. E nel caso di specie, dopo un esame delle caratteristiche oggettive dei “corrispettivi a copertura degli oneri generali del sistema elettrico”, si conclude nel senso che si tratta di “imposte indirette, ai sensi dell’art. 4, par. 2, della Direttiva 2003/96”²⁶.

In secondo luogo, la disciplina della TIA-2, art. 238, D.Lgs. 5 maggio 2006, n. 152²⁷, è di per sé eloquente.

²⁴ Cfr. Corte cost. sent. n. 238/2009, punto 7.2.2. delle considerazioni in diritto.

²⁵ Cfr. CGE, sent. 18 gennaio 2017, Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia contro Cassa conguaglio per il settore elettrico e altri, C/189/15, punto 29, con rinvio alla giurisprudenza precedente della Corte di Giustizia sempre nello stesso senso: sentt. 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, causa C-446/04, punto 107 e 24 giugno 2010, P. Ferrero e C. e General Beverage Europe, causa C-338/08 e C-339/08, punto 25.

²⁶ Cfr. CGE, sent. 18 gennaio 2017, Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) - Fondazione Santa Lucia contro Cassa conguaglio per il settore elettrico e altri, C/189/15, punto 40.

²⁷ L’art. 238, D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 ha soppresso la TIA-1, Tariffa di igiene ambientale, art. 49, D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, sostituendola con la TIA-2, Tariffa integrata ambientale, così denominata dalla Legge 27 febbraio 2009, n. 13.

Al comma 1, si prevede che “Chiunque possenga o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico... che producono rifiuti urbani, è tenuto al pagamento di una tariffa” che “costituisce il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti urbani e ricomprende anche i costi indicati dall’art. 15, D.Lgs. 13 gennaio 2003, n. 36”²⁸.

Precisando, comma 2, che la tariffa viene “commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri, determinati con il Regolamento di cui al comma 6, che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriale”.

Ed aggiungendo, comma 3, che “... Nella determinazione della tariffa è prevista la copertura anche di costi accessori relativi alla gestione dei rifiuti urbani quali, ad esempio, le spese di spazzamento delle strade” e, comma 4, che “La tariffa è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, nonché da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all’entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio”.

Ne risulta che la TIA-2, come avveniva prima con la TIA-1²⁹, è dovuta in base al mero possesso o detenzione dei locali e alla potenziale produzione di rifiuti, anche se in concreto i locali sono lasciati inutilizzati dai titolari della relativa disponibilità, e che la tariffa, quantificata secondo un metodo normalizzato tenendo conto di fasce di utenza e territoriale, copre i costi integrali di gestione del servizio non solo con riguardo ai rifiuti prodotti dal detentore dei locali, ma anche a quelli prodotti da quanti gravitano sul territorio comunale.

Si ritrovano gli elementi della nozione di tributo accolta.

In primo luogo, si tratta di una prestazione patrimoniale imposta alla stregua della norma sostanziale che, nel caso specifico, collega la prestazione ad una attività pubblica che riguarda l’obbligato, qualificandola, tra le specie dei tributi, come tassa.

È indubbio, inoltre, che la prestazione è imposta in vista del perseguimento, ad un tempo, di finalità fiscali e extrafiscali.

E che, infine, dovuta in ragione della titolarità degli immobili e commisurata come è a presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti e al costo

²⁸ Art. 15 (Costi dello smaltimento dei rifiuti nelle discariche) 1. Il prezzo corrispettivo per lo smaltimento in discarica deve coprire i costi di realizzazione e di esercizio dell’impianto, i costi sostenuti per la prestazione della garanzia finanziaria ed i costi stimati di chiusura, nonché i costi di gestione successiva alla chiusura per un periodo pari a quello indicato all’art. 10, comma 1, lett. i).

²⁹ Cfr. Corte cost. sent. n. 238/2009, punti 7.2.3.1-7.2.3.4. delle considerazioni in diritto.

complessivo del servizio di smaltimento, non è parte di un rapporto sinallagmatico né funzionale, né strutturale.

Che poi, come nel caso su cui è stato richiesto alle Sezioni Unite di risolvere il contrasto giurisprudenziale prima richiamato, l'ente impositore abbia previsto l'assoggettabilità della prestazione all'IVA, tanto di per sé non qualifica come privatistica la prestazione. L'assoggettamento all'IVA non decide della natura della prestazione, non è un tratto della nozione di tributo, non denota o meno la prestazione come corrispettivo privatistico. Vale piuttosto il contrario: è la natura della prestazione che decide dell'applicabilità o meno dell'IVA. In sostanza, invece di connotare o meno la prestazione come tributo, l'assoggettamento ad IVA cade o resta solo se si tratta, a seguito di una analisi ispirata alla nozione di tributo accolta, di prestazione di natura tributaria ovvero di natura privatistica. Ne deriva che la TIA-2, in quanto prestazione patrimoniale imposta di natura tributaria, non è assoggettabile ad IVA.

In conclusione, la TIA-2 rientra tra i "tributi di ogni genere e specie comunque denominati" di cui all'art. 2, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con la conseguenza che le controversie relative sono sottoposte alla giurisdizione del giudice speciale tributario.

FRANCO FICHERA