

# DALLA TARSU ALLA TARIP: TRA DIRITTO TRIBUTARIO E SUGGERIMENTI PRIVATISTICHE.

**Antonio Guidara**

**Abstract [It]:** Si analizza la natura dell'attuale tassa sui rifiuti (TARI), muovendo da due recenti arresti della Corte di Cassazione, che si ripercorrono criticamente. Lo si fa, anche in chiave diacronica (con riferimento ai precedenti della TARI), per dimostrare come de iure condito gli spazi per una tariffa puntuale di diritto privato (una TARIP, che sia entrata patrimoniale) siano pochi o nulli, mentre si profila una tariffa puntuale (TARIP) che sia tributo. Coerentemente si individuano i principi (nazionali ed europei) di riferimento e alcune importanti ricadute (circa la doverosità dell'IVA e l'individuazione del giudice cui devolvere le controversie in materia di TARI).

**Abstract [En]:** *The nature of the current waste tax (TARI) is analyzed, starting from two recent arrests by Court of Cassation, which are critically reviewed. This is done, also in a diachronic key (with reference to the precedents of the TARI), to demonstrate how de iure condito the spaces for a punctual charge of private law (a TARIP, that is private law asset income) are few or nil, while it is possible a punctual charge (always TARIP) that is a tax. In coherence, the work identifies the referring principles and rules (national and European), and some important implications (regarding the duty of VAT and the identification of the judge to whom the disputes relating to TARI are devolved).*

**SOMMARIO:** **1.** Premessa – **2.** Dalla TARSU alla TARI – **3.** Continuità e discontinuità – **4.** La natura tributaria dell'attuale tassa sui rifiuti – **5.** Perplessità sulla TARIP – **6.** Principi e regole di riferimento – **7.** Conseguenze in punto di giurisdizione e di doverosità dell'IVA.

---

\* Professore associato di Diritto tributario nell'Università degli Studi di Catania.

## 1. Premessa.

L'attuale «tassa sui rifiuti» o «TARI», disciplinata dai commi 641-668 dell'art.1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147<sup>1</sup>, è un tributo comunale che colpisce «il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani»<sup>2</sup> ed è dovuto «da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani»<sup>3</sup>. È un tributo molto diffuso (per l'ampiezza del presupposto interessa un numero molto ampio di soggetti), su cui negli ultimi decenni sono intervenute numerose riforme, che ne hanno cambiato caratteristiche, discipline e finanche denominazioni: da ultimo, il legislatore ha fatto venir meno la (discutibile) riconduzione della TARI all'imposta unica comunale, cd. IUC, di cui all'art.1, comma 639, della legge 147/2013<sup>4</sup>.

Si è assistito ad un susseguirsi, anche vertiginoso, di interventi normativi di diversi tipi e livelli, e non soltanto tributari. Si è trattato di interventi europei (si ricordano ad esempio le direttive del Consiglio nn. 851/2018/UE e 852/2018/UE del

1 Si tratta della legge di stabilità per il 2014, rubricata «disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2014)».

2 Cfr. il comma 641, il quale aggiunge che «sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva».

3 Cfr. il comma 642 il quale aggiunge che «in caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria».

4 Il riferimento è all'art.1, comma 738, della legge 27 dicembre 2019, n.160, per il quale «a decorrere dall'anno 2020, l'imposta unica comunale di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è abolita, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI); l'imposta municipale propria (IMU) è disciplinata dalle disposizioni di cui ai commi da 739 a 783»; comma 780, della stessa legge, per il quale «a decorrere dal 1° gennaio 2020 sono abrogati: ... il comma 639 nonché i commi successivi dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, concernenti l'istituzione e la disciplina dell'imposta comunale unica (IUC), limitatamente alle disposizioni riguardanti la disciplina dell'IMU e della TASI. Restano ferme le disposizioni che disciplinano la TARI ...». Appunto il citato comma 639 così dispone: «È istituita l'imposta unica comunale (IUC). Essa si basa su due presupposti impositivi, uno costituito dal possesso di immobili e collegato alla loro natura e valore e l'altro collegato all'erogazione e alla fruizione di servizi comunali. La IUC si compone dell'imposta municipale propria (IMU), di natura patrimoniale, dovuta dal possessore di immobili, escluse le abitazioni principali, e di una componente riferita ai servizi, che si articola nel tributo per i servizi indivisibili (TASI), a carico sia del possessore che dell'utilizzatore dell'immobile, escluse le unità immobiliari destinate ad abitazione principale dal possessore nonché dall'utilizzatore e dal suo nucleo familiare, ad eccezione di quelle classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, e nella tassa sui rifiuti (TARI), destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, a carico dell'utilizzatore».

30 maggio del 2018<sup>5</sup>), ma soprattutto nazionali (in particolare leggi e regolamenti, di cui si dirà *infra*<sup>6</sup>) e locali (i numerosi regolamenti che sono stati emanati – e che avrebbero dovuto essere emanati – nel rispetto dell’art. 52, comma 5, D. lgs. 446 del 15 dicembre 1997). E in non pochi casi si è assistito ad interventi espressivi di scelte discutibili, affrettati o poco meditati, di non facile applicazione o causa di (anche grossolani) errori in punto di applicazione, effimeri o destinati comunque ad avere breve durata. Si ricordi per tutti la sostituzione dell’ampia e sufficientemente consolidata disciplina della TARSU (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani), di cui agli articoli 58-81 del D.lgs. 15 novembre 1993, n.507, con quella risicata e manchevole della Tariffa di Igiene Ambientale, cd. TIA o TIA 1, recata dall’art. 49 del D. lgs. 5 febbraio 1997, n. 22.

E naturalmente siffatti interventi hanno finito col creare ed alimentare un contenzioso notevole, per numero di controversie, ma anche per tipologia, entità e durata delle stesse, dagli epiloghi non sempre convincenti o soddisfacenti, il quale: ha coinvolto pressoché tutti i giudici esistenti (con interventi ripetuti della Corte Costituzionale e delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione<sup>7</sup>); ha pregiudicato fortemente l’azione dei Comuni e finanche la loro stabilità finanziaria, specie in presenza di delibere non assunte dagli organi competenti (sul presupposto della natura non tributaria, originariamente asserita, del tributo in esame); ha ingolfato o rischiato di ingolfare per i numeri delle controversie, spesso bagatellari, l’azione di alcuni giudici (principalmente delle Commissioni tributarie, maggiormente coinvolte nel contenzioso); ha riguardato dal lato attivo pure enti diversi dai Comuni, tra i quali anche l’Agenzia delle entrate (con riferimento alla doverosità dell’IVA sul tributo in esame, di cui si asseriva la natura privatistica, e alle conseguenti restituzioni, quando se ne è acclarata la natura tributaria).

Nel 2013, appunto con l’introduzione della TARI, la disciplina sembra pervenuta ad una relativa stabilità e probabilmente consente una riflessione più piana, anche se l’attenzione degli studiosi, pur cresciuta nel tempo, continua ad essere scarsa<sup>8</sup>. In

---

5 La prima ha modificato la direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio n. 98/2008/CE del 19 novembre 2008 relativa ai rifiuti; la seconda ha modificato la Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio n. 94/62/CE del 24 dicembre 2014 sugli imballaggi e i rifiuti di imballaggio.

6 Cfr. paragrafo successivo.

7 Si ricordano per tutte le sentenze n.238 del 24 luglio 2009 della Corte Costituzionale (con commento di M. LOVISETTI, *Per la Corte costituzionale la TIA è un tributo. Ma le SS.UU. della Corte di cassazione la pensano diversamente* in Riv. Giur. Trib. 2009, p.861 ss.) e n. 8313 dell’8 aprile 2010 delle SS. UU. della Corte di Cassazione (con commento di S. M. MESSINA, *Effetti riflessi della natura tributaria della TIA* in Corr. Trib. 2010, p.1587 ss.).

8 Tra le riflessioni più mature si segnala di recente G. SELICATO-A. SORRISO CHIECO, *La Tassa sui rifiuti* in *I tributi comunali dentro e oltre la crisi* a cura di A. Uricchio-P.

questa sede si vuole mettere a fuoco la natura della TARI. E lo si vuole fare perché, se in prima battuta non è o non dovrebbe essere in discussione la natura tributaria di essa, le *litterae legis* hanno alimentato non pochi dubbi in proposito (pervenendosi anche ad una legge interpretativa nella direzione opposta), che la giurisprudenza non sempre ha dissipato. Si muove per l'appunto da una recente pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, la n. 11290 del 29 aprile 2021, la quale: per un verso condivide un precedente arresto delle Sezioni Unite della stessa Corte, la sentenza n. 8631 del 7 maggio 2020<sup>9</sup>, che, in applicazione di una discutibile norma di interpretazione autentica, afferma la natura privatistica della TIA 2; per altro verso individua all'interno della TARI, della cui natura tributaria non dubita (ancorché sia evoluzione della TIA 2), una componente privatistica, laddove il Comune realizzi un sistema di misurazione puntuale dei rifiuti e opti per una tariffa corrispettiva (ai sensi dell'art.1, comma 668, della legge 147/2013). Ma, non emergono reali motivazioni al di là di una sostanziale valorizzazione dei *nomina iuris*; ed analogamente può dirsi per il richiamato precedente del 2020 (in relazione al quale almeno impattava una legge interpretativa)<sup>10</sup>.

È possibile che interventi futuri modifichino ancora il quadro normativo attuale, quanto meno per meglio finalizzare alcuni aspetti della disciplina in essere, tra i quali ad esempio quella recata dal comma 668 cit. Ciò, però, non fa venir meno l'esigenza che si analizzi la natura della TARI: naturalmente *de iure condito* e in funzione di una migliore interpretazione ed applicazione della normativa esistente. Per arrivare a tanto non si può non ripercorrere l'evoluzione della più recente disciplina di tassazione dei rifiuti: lo si fa, però, in estrema sintesi – e nella consapevolezza di essere manchevoli o approssimativi su vari aspetti – allo scopo di ridurre l'appesantimento dell'esposizione.

## 2. Dalla TARSU alla TARI.

2.1. Ripercorrere l'evoluzione della disciplina di tassazione dei rifiuti meriterebbe spazi molto ampi<sup>11</sup>, decisamente incompatibili che quelli che si possono (e si

Galeone-M. Aulenta-A. Ferri, Bari, 2021, p.173 ss. Nello stesso volume per un inquadramento sistematico si veda A. URICCHIO, *La riforma dei tributi comunali in I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, cit., p.3 ss.

9 Cfr. anche la gemella Cass. n. 8632 del 7 maggio 2020.

10 In proposito si rimanda a quanto si dirà meglio nei successivi paragrafi 4 e 5.

11 Cfr. ad esempio: M. LOVISETTI, *La TARSU: tassa e tariffa per la gestione dei rifiuti urbani*, Napoli, 2010; G. DEBENEDETTO-L. LOVECCHIO, *Dalla Tarsu alla TARES. Guida all'applicazione della nuova Tassa rifiuti e servizi dopo il D.L. 8 aprile 2013, n. 35*, Santarcangelo di Romagna, 2013; F. RUGGIANO, *La Tassa sui rifiuti in AA. VV. Manuale*

vogliono) dedicare in questa sede: di essa, però, non si possono non esporre alcuni tratti, in funzione di quello che si dirà in prosieguo. Si limita l'attenzione ai tempi più recenti, a partire dalla TARSU, che consolida e sistematizza le discipline precedenti; TARSU e TARI descrivono l'inizio e la fine di un'ideale parabola evolutiva, cui appunto si vuole accennare, potendosi entrambi i tributi considerare approdi sufficientemente piani delle discipline che li hanno preceduti.

**2.2.** Ad opera del D.lgs. 15 novembre 1993, n.507 è introdotta la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani o TARSU<sup>12</sup>, che sostituisce l'omonima, precedente tassa, di cui agli artt.268 ss. del Testo unico per la finanza locale, RD 14 settembre 1931, n. 1175. Invero il nuovo tributo recepisce e consolida buona parte degli interventi che avevano riguardato e travagliato la vita del precedente tributo, anche a seguito di sollecitazioni internazionali: per tutti si ricorda la disciplina recata dal DPR 10 settembre 1982, n. 915, il cui art.21 ha riscritto gli articoli 268 e seguenti del cennato TUFL<sup>13</sup>.

Il presupposto della TARSU, di cui all'art.62 del D.lgs.507/1993, è dato da «l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti, ad esclusione delle aree scoperte pertinenziali o accessorie di civili abitazioni diverse dalle aree a verde, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in maniera continuativa ...». Ma alla delimitazione di esso concorrono importanti esclusioni, quali: «non sono soggetti alla tassa i locali e le aree che non possono produrre rifiuti o per la loro natura o per il particolare uso cui sono stabilmente destinati o perché risultino in obietive

---

*dei tributi locali: Imu, Tasi, Tari, imposta sulla pubblicità, imposta di scopo, Tosap, addizionale comunale all'Irpef, imposta di soggiorno e imposta di sbarco, Santarcangelo di Romagna, 2018, p.361 ss.; G. SELICATO-A. SORRISO CHIECO, La Tassa sui rifiuti in I tributi comunali dentro e oltre la crisi, cit., p.174 ss.*

12 Essa è specificamente disciplinata nel capo III (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni), artt.58-81. Il D.lgs. 507/1993 è stato emanato in attuazione della delega - contenuta nell'art.4 della legge n. 421 del 23 ottobre 1992, comma 4, lett. c) - di «revisione ed armonizzazione, con effetto dal 1° gennaio 1994, di tributi locali vigenti, secondo i seguenti principi e criteri direttivi: ... c) in materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani: 1) adeguamento del tributo alla sua natura di tassa anche mediante un più diretto collegamento tra fruibilità del servizio e applicabilità della tassa nonché attraverso la determinazione di parametri di commisurazione del prelievo sulla base della potenzialità di produzione di rifiuti definita mediante adeguati criteri oggettivi; 2) definizione di precise modalità di equiparazione ai rifiuti urbani, ai fini del regime di privativa comunale e di applicazione della tassa, dei residui derivanti dalle attività produttive»

13 Si ricorda che il DPR 915/1982 è stato emanato in attuazione delle direttive CEE del Consiglio: n. 75/442/CEE del 15 luglio 1975, relativa ai rifiuti; n. 76/403/CEE del 6 aprile 1976, relativa allo smaltimento dei policlorodifenili e dei policlorotriifenili; n. 78/319/CEE del 20 marzo 1978, relativa ai rifiuti tossici e nocivi.

condizioni di non utilizzabilità ...»; «nella determinazione della superficie tassabile non si tiene conto di quella parte di essa ove per specifiche caratteristiche strutturali e per destinazione si formano, di regola, rifiuti speciali, tossici o nocivi, allo smaltimento dei quali sono tenuti a provvedere a proprie spese i produttori stessi in base alle norme vigenti»; «sono esclusi dalla tassa i locali e le aree scoperte per i quali non sussiste l'obbligo dell'ordinario conferimento dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati in regime di privativa comunale per effetto di norme ..., di ordinanze ... ovvero di accordi internazionali ...»; « le aree comuni del condominio di cui all'articolo 1117 del codice civile che possono produrre rifiuti agli effetti dell'articolo 62»<sup>14</sup>.

I soggetti passivi, indicati dall'art.63 dello stesso decreto legislativo, sono «coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui all'art. 62 con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse». Ma vi sono specificazioni<sup>15</sup>.

**2.3.** Di lì a pochi anni il legislatore prevede una sostituzione della TARSU con una tariffa, apparentemente privatistica, che però, come acclarato prontamente dalla giurisprudenza (e definitivamente dalla Corte Costituzionale con la sentenza 238/2009 cit.), della TARSU condivide la natura pubblicistica e tributaria. Il tutto ha inizio con la Tariffa di Igiene Ambientale, cd. TIA o come TIA 1, regolata dall'art.49 D.lgs. 22/1997, n.22, di cui si è detto nel paragrafo precedente, e prosegue con la Tariffa Integrata Ambientale (sostitutiva della precedente), conosciuta come TIA 2 e regolata dall'art.238 del D.lgs. 3 aprile 2006, n.152.

La TIA 1, ai sensi del comma 3 dell'art.22 D.lgs.49/1997, colpisce l'occupazione oppure la conduzione di «locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale» ed è dovuta da «chiunque occupi oppure conduca» tali immobili. *Similiter* può dirsi per la TIA 2: il comma 1 dell'art.238 D.lgs. 152/2006 recita: «chiunque posseda 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 producano

---

14 Cfr. *amplius* l'art. 62 cit., di cui si sono riprodotti alcuni passaggi, nonché l'art.63, comma 2, del quale si è riproposto l'ultimo passaggio.

15 Ad esempio, per il comma 3 dell'art.63 cit. «nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della tassa dovuta per i locali ed aree scoperte di uso comune e per i locali ed aree scoperte in uso esclusivo ai singoli occupanti o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo».

rifiuti urbani, è tenuto al pagamento di una tariffa». La stringatezza delle discipline avrebbe dovuto essere colmata da regolamenti emanati dagli enti locali, che però spesso non sono stati emanati o sono stati emanati da soggetti od organi non competenti.

Invero il passaggio dalla TARSU alla TIA: non è immediato, essendo rimesso a scelte dei Comuni (in molti casi rimandate) e a (elastiche) discipline transitorie<sup>16</sup>; ed è anche problematico, visto che non tutti gli enti deliberano o deliberano con gli organi competenti (*id est* quelli consiliari). Inoltre non riguarda neppure tutti i Comuni, visto che alcuni non deliberano (o non lo fanno validamente) e le discipline transitorie vengono ripetutamente prorogate, con la conseguenza di assistere ad una coesistenza nel territorio nazionale di entrate diverse, finanche tutte e tre (TARSU, TIA 1, TIA 2).

**2.4.** La sintesi delle tre entrate viene realizzata dall'art.14 del DL 6 dicembre 2011, n.201 (come convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n.214), che istituisce con decorrenza 1° gennaio 2013 il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, conosciuto come TARES, in sostituzione di TARSU, TIA 1 e TIA 2<sup>17</sup>. Il tributo è dovuto per il fatto che si «possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani», ma con l'esclusione de «le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili e le aree comuni

---

16 Così da un'iniziale previsione di soppressione della TARSU - in favore della TIA 1 - «a decorrere dal 1° gennaio 1999», si è passati ad una previsione più articolata («a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio, disciplinato dal regolamento di cui al comma 5, entro i quali i comuni devono provvedere alla integrale copertura dei costi del servizio di gestione dei rifiuti urbani attraverso la tariffa di cui al comma 2»), recata dall'art. 33 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, che rimanda a fonti secondarie e costa di più scadenze (cfr. l'art.11 del DPR 27 aprile 1999, n. 158), per di più prorogate (cfr. art. 1, comma 184, della legge n. 296 del 27 dicembre 2006 e successive modifiche), legate a risultati da raggiungere da parte dei Comuni. La soppressione della TIA 1 in favore della TIA 2 è legata all'emanazione di un regolamento e connessi adempimenti, mai venuti in essere, con conseguente persistenza della prima (cfr. l'art.238, commi 1 e 11, del D.lgs. 152/2006), salvi i casi di volontaria applicazione della seconda (cfr. art. 5, comma 2 quater, DL 30 dicembre 2008, n. 208, come convertito dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13 e successivamente modificato). Si aggiunge che per l'art.14, comma 7, D.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (soppresso con effetti dal 1° gennaio 2013) «Sino alla revisione della disciplina relativa ai prelievi relativi alla gestione dei rifiuti solidi urbani, continuano ad applicarsi i regolamenti comunali adottati in base alla normativa concernente la tassa sui rifiuti solidi urbani e la tariffa di igiene ambientale. Resta ferma la possibilità per i comuni di adottare la tariffa integrata ambientale». Si vedano anche: la circolare n. 3/DF dell'11 novembre 2010 del Ministero dell'economia e delle finanze; la nota esplicativa del 28 dicembre 2010 dell'Istituto per la Finanza e l'Economia Locale (IFEL), che è una fondazione dell'Associazione Nazionale dei Comuni Italiani (ANCI)

17 Il comma 46 dell'art.14 DL 201/2011 prevede che «a decorrere dal 1° gennaio 2013 sono soppressi tutti i vigenti prelievi relativi alla gestione dei rifiuti urbani, sia di natura patrimoniale sia di natura tributaria ...».

condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva»<sup>18</sup>. Ed è dovuto da «coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui ai commi 3 e 4 con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse»<sup>19</sup>: con qualche specificazione<sup>20</sup>.

Ma la vigenza del nuovo tributo è di appena un anno, dal momento che a partire dal 1° gennaio 2014 esso viene sostituito dalla TARI, di cui si è detto in principio, ad oggi vigente. Quest'ultima viene concepita come parte di un più ampio tributo, l'imposta unica comunale o IUC, la quale si compone anche dell'imposta municipale propria o IMU e del tributo per i servizi indivisibili o TASI<sup>21</sup>. Più esattamente in un'unica "imposta" albergano, singolarmente: un'"imposta" patrimoniale, che colpisce gli immobili escluse le abitazioni principali (l'IMU); e una componente riferita ai servizi, ma pur sempre legata agli immobili, che consta di un "tributo" relativo ai servizi indivisibili (la TASI) e di una "tassa" sui rifiuti, destinata a finanziare i costi del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti (la TARI). Sennonché le differenze di quest'ultima con le altre "anime" della IUC sono piuttosto evidenti, avendo essa genesi e connotati propri, come anche una disciplina piuttosto particolare; e non si può non riconoscerle la dignità di autonomo tributo. Mentre la TASI si può accostare all'IMU, del quale riprende l'esclusione dal presupposto delle abitazioni principali e del quale può definirsi una sorta di addizionale, pur con alcune peculiarità. Tant'è che il legislatore, dopo qualche anno e come si è ricordato in principio, pone fine al fantasioso ibrido legislativo, eliminando la IUC: segnatamente la elimina quanto alle disposizioni riguardanti l'IMU e la TASI<sup>22</sup> e riscrive la disciplina dell'IMU<sup>23</sup>.

<sup>18</sup> Cfr. *amplius* commi 3 e 4.

<sup>19</sup> Cfr. il comma 5.

<sup>20</sup> Così, riproponendosi quanto dettato per la TARSU, il comma 7 prevede: «Nel caso di locali in multiproprietà e di centri commerciali integrati il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento del tributo dovuto per i locali ed aree scoperte di uso comune e per i locali ed aree scoperte in uso esclusivo ai singoli occupanti o detentori, fermi restando nei confronti di questi ultimi, gli altri obblighi o diritti derivanti dal rapporto tributario riguardante i locali e le aree in uso esclusivo».

<sup>21</sup> Cfr. art.1, comma 639, della legge 147/2013, richiamato *supra* nella nota 4.

<sup>22</sup> Ex art.1, commi 738 e 780, della legge 160/2019, di cui si è detto in precedenza: cfr. *supra* nota 4.

<sup>23</sup> Cfr. art.1, commi 739-783, della legge 160/2019. Sulla collocazione della TARI nell'ambito della IUC, sulle differenze con la TASI e sulla recente evoluzione cfr. di recente G. SELICATO-A. SORRISO CHIECO, *La Tassa sui rifiuti in I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, cit., p.174 ss.

### 3. Continuità e discontinuità.

3.1. Riprendendo quanto si è detto all'inizio<sup>24</sup>, «il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani»: così dispone il comma 641 dell'art.1 della legge 147/2013, il quale aggiunge che «sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali di cui all'articolo 1117 del codice civile che non siano detenute o occupate in via esclusiva».

In tal modo e con una formulazione migliore, si ripropone il presupposto del TARES ex art.14 del DL 201/2011, di cui si è detto nel paragrafo precedente. Inoltre è evidente la continuità già con la TARSU, il cui presupposto – anch'esso riferito nel paragrafo precedente – è più articolato, ma trova nella disciplina (del TARES e, meglio) della TARI una più felice sintesi. Infatti, vengono meno alcune esclusioni che entrano nella definizione del presupposto: così, sia pure con una certa approssimazione, può dirsi che le formule (proprie della TARSU), che assoggettano a tassazione «l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte a qualsiasi uso adibiti» e vi escludono «i locali e le aree che non possono produrre rifiuti» come anche «i locali e le aree scoperte per i quali non sussiste l'obbligo dell'ordinario conferimento dei rifiuti solidi urbani», diventano: «il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani»<sup>25</sup>.

Analoghe considerazioni possono farsi per la TIA 1: infatti, è ben vero che il comma 3 dell'art.49 D.lgs. 22/1997 richiama soltanto l'occupazione o la conduzione di immobili («chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale»), senza fare riferimento alla produzione in essi di rifiuti o alla loro idoneità a produrre rifiuti, ma tali aspetti si evincono dalla complessiva disciplina, primaria e secondaria, della TIA 1; e ciò anche perché (pure) la TIA 1 attua le regole europee che vogliono che i costi di smaltimento siano a carico dei produttori/detentori dei rifiuti<sup>26</sup>. Come analoghe considerazioni possono farsi

24 Cfr. *supra* paragrafo 1 e nota 2.

25 I primi due stralci sono dell'art. 62 D.lgs. 507/1997, l'ultimo è del comma 641 della legge 147/2013. Altre esclusioni persistono, ma sono più efficacemente collocate: così l'esclusione delle «aree comuni del condominio di cui all'articolo 1117 del codice civile che possono produrre rifiuti agli effetti dell'articolo 62», prevista in seno all'art.63 D.lgs. 507/1997, dedicato ai soggetti passivi, viene ragionevolmente ricondotta al presupposto della TARI, di cui al comma 641 dell'art.1 della legge 147/2013.

26 Cfr. art.15 della direttiva del Consiglio n. 75/442/CEE del 15 luglio 1975, come sostituito dall'art. 1, paragrafo 1, della direttiva del Consiglio 91/156/CEE del 18 marzo

per la TIA 2, per la quale il comma 1 dell'art.238 del D.lgs. 152/2006 recita: «chiunque possieda 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 producano rifiuti urbani, è tenuto al pagamento di una tariffa»<sup>27</sup>. Peraltro, come si è detto, la stringatezza della disciplina delle due tariffe si spiega perché essa avrebbe dovuto essere colmata da fonti secondarie, nazionali e soprattutto locali: è accaduto, però, che queste ultime spesso non siano state emanate (o siano state emanate da soggetti od organi non competenti) e in difetto si sia attinto alla disciplina preesistente.

La continuità è (forse ancor) più evidente nella disciplina dei soggetti passivi.

Per la TARI – ex art.1, comma 642, della legge 147/2013 – essi sono dati da «chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani» con la specificazione che «in caso di pluralità di possessori o di detentori, essi sono tenuti in solido all'adempimento dell'unica obbligazione tributaria». Il che ripropone, anche qui con una formulazione migliore, la disciplina del TARES, di cui si è detto nel paragrafo precedente<sup>28</sup>. Inoltre,

---

1991, per il quale: «Conformemente al principio "chi inquina paga", il costo dello smaltimento dei rifiuti deve essere sostenuto: - dal detentore che consegna i rifiuti ad un raccogliatore o ad una impresa di cui all'articolo 9 e/o - dai precedenti detentori o dal produttore del prodotto causa dei rifiuti». La direttiva è venuta meno - in forza dell'art.20 della direttiva del Parlamento Europeo n. 2006/12/CE del 5 aprile 2006, la quale ha sostituito la precedente direttiva ed è stata a sua volta abrogata dall'articolo 41 della direttiva del Parlamento Europeo e del Consiglio 98/2008 (relativa ai rifiuti e di riordino del sistema), che ha appunto sostituito la precedente direttiva - permane però la regola che i costi dello smaltimento dei rifiuti siano sostenuti produttori/detentori dei rifiuti in applicazione il principio chi inquina paga, regola che è ribadita dall'art.14 della direttiva 2008/98/CE: «Secondo il principio chi inquina paga, i costi della gestione dei rifiuti, compresi quelli per la necessaria infrastruttura e il relativo funzionamento, sono sostenuti dal produttore iniziale o dai detentori del momento o dai detentori precedenti dei rifiuti».

27 Peraltro il comma 1 dell'art.238 cit. aggiunge che «la tariffa costituisce il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani e ricomprende anche i costi indicati dall'articolo 15 del decreto legislativo 13 gennaio 2003, n. 36» (per quest'ultimo articolo «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»).

28 Risalta che anche per i soggetti passivi, come per il presupposto, nella TARI rileva il possesso accanto alla detenzione a qualsiasi titolo, mentre nel TARES e negli altri tributi si richiamano occupazione e detenzione (ad es. i soggetti passivi del TARES sono identificati in «coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte ...», mentre nella TARI il riferimento è a «chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte ...»). Si tratta di una formulazione migliore, risolutiva di alcuni problemi interpretativi, giacché il possesso compendia la detenzione, tranne che sia diversamente disposto in via negoziale, e la detenzione a qualsiasi titolo compendia l'occupazione (sui

la definizione dei soggetti passivi del TARES ricopia nella sostanza quella della TARSU ex art. 62 D.lgs. 507/1993, di cui si è detto nel paragrafo precedente, ma anche quella della TIA 1 ex art. 49, comma 3, D.lgs. 22/1997 e della TIA 2 ex art.238, comma 1, D.lgs. 152/2006, di cui pure si è detto.

3.2. Di parziale continuità si può, invece, parlare con riferimento alla disciplina della base imponibile, cui finora non si sono fatti riferimenti. Il discorso è più complesso e non può qui essere condotto che per linee generali; si segue una più funzionale esposizione diacronica.

Così, nella TARSU si richiamano quantità e qualità medie ordinarie dei rifiuti producibili nei locali ed aree tassate a seconda dell'uso cui sono destinate, nonché il costo di smaltimento dei rifiuti; con la possibilità – aggiunta in un secondo momento – che i comuni, non di grande dimensione, scelgano quantità e qualità effettivamente prodotta dei rifiuti<sup>29</sup>. Ed è previsto che gli enti locali adottino tariffe per categorie e sottocategorie omogenee di rifiuti e seguendo dei criteri di legge<sup>30</sup>. Come anche sono previste riduzioni, appositamente deliberate dai Comuni, che meglio adeguino il tributo alla capacità contributiva sottostante, quali quelle che distinguono le abitazioni con un unico occupante o delle quali si faccia un uso stagionale o limitato e discontinuo<sup>31</sup>.

---

contenuti delle nozioni di possesso e di detenzione si rimanda per tutti, anche per i riferimenti, a C. TENELLA SILLANI, *Possesso e detenzione* in Digesto Disc. Priv. Sez. Civ., XIV, Torino, 1996, p.8 ss.). Inoltre l'uso (e la ripetizione) della congiunzione disgiuntiva "o" non vale di certo ad ampliare la platea dei soggetti passivi (aggiungendo, ad esempio, al conduttore dell'immobile il suo possessore), dovendosi fare riferimento ad uno soltanto dei due, da individuare in chi fruisce del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, come chiarisce bene l'art.1, comma 639, della legge 147/2013 che pone il tributo «a carico dell'utilizzatore». *Similiter* può dirsi per la definizione del presupposto. Per completezza circa i soggetti passivi del TARES si ripropone il comma 5 dell'art.14 DL 201/2011: «il tributo è dovuto da coloro che occupano o detengono i locali o le aree scoperte di cui ai commi 3 e 4 con vincolo di solidarietà tra i componenti del nucleo familiare o tra coloro che usano in comune i locali o le aree stesse».

29 L'art. 65, comma 1, D.lgs. 507/1993, come sostituito dall'art. 3, comma 68, lett. e), delle 28 dicembre 1995, n. 549, così dispone: «la tassa può essere commisurata o in base alla quantità e qualità medie ordinarie per unità di superficie imponibile dei rifiuti solidi urbani interni ed equiparati producibili nei locali ed aree per il tipo di uso, cui i medesimi sono destinati, e al costo dello smaltimento oppure, per i comuni aventi popolazione inferiore a 35.000 abitanti, in base alla qualità, alla quantità effettivamente prodotta, dei rifiuti solidi urbani e al costo dello smaltimento».

30 Cfr. l'art. 65, comma 2, D.lgs. 507/1993: «Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal comune, secondo il rapporto di copertura del costo prescelto entro i limiti di legge, moltiplicando il costo di smaltimento per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti».

31 Cfr. artt. 66 e 67 D.lgs. 507/1993.

Con l'introduzione della TIA 1 si afferma l'esigenza di una copertura integrale dei costi del servizio, come richiesto dalle norme europee e dal principio «chi inquina paga» in esse codificato<sup>32</sup>. Il che comporta un incremento della tassazione, ma anche ed inevitabilmente una maggiore attenzione per la capacità contributiva sottostante. E, limitando l'attenzione all'art. 49 D.lgs. 22/1997, ciò si traduce: fondamentalmente, nella distinzione della tariffa in una quota fissa, «determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio» («riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti»), e in una quota variabile, «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»; ma anche in una maggiore articolazione della tariffa, nel riferimento ad un metodo normalizzato per il calcolo delle sue voci nonché ad un piano finanziario degli interventi relativi al servizio, nella possibilità di riduzioni (quali quelle legate alla raccolta differenziata o al recupero dei rifiuti), nella previsione di obiettivi di miglioramento della produttività e della qualità del servizio fornito.

Nel solco della TIA 1 si pone la TIA 2, la quale, pur nella sua breve vita, meglio finalizza la disciplina esistente<sup>33</sup>, prevedendo, ad esempio, che: «la tariffa per la gestione dei rifiuti è 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 territoriali» (il regolamento, come è noto, non viene mai emanato, condizionando in negativo la vigenza della TIA 2<sup>34</sup>); «nella determinazione della tariffa è prevista la copertura

---

32 Cfr. *supra* nota 26. Il principio "chi inquina paga" ha le sue radici nella teoria economica nota come economia del benessere (cfr. A. C. PIGOU, *Economia del benessere*, trad. italiana a cura di M. Einaudi, Torino, 1968); su origini, declinazioni ed evoluzione di esso cfr. M. MELI, *Il principio comunitario "chi inquina paga"*, Milano, 1996. Tra gli studi di diritto tributario si vedano ad esempio: C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario "chi inquina paga" nei tributi ambientali* in *Rass. Trib.* 2003, p. 1614 ss.; P. SELICATO, *Imposizione fiscale e principio "chi inquina paga"*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 1160 ss.; R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, Torino, 2012, p.12 ss.; P. MASTELLONE, *Il ruolo dell'Unione Europea nella creazione di un "diritto tributario ambientale" all'interno degli ordinamenti degli Stati membri* in S. Dorigo-P. Mastellone, *La fiscalità per l'ambiente*, Roma, 2013, p.92 ss.; A. PERRONE, *I profili di armonizzazione riscontrabili nella tassazione a livello nazionale* in A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa*, Bari, 2016, p. 57 ss.; S. CANNIZZARO, *La matrice solidaristica dei principi europei e internazionali in materia ambientale e il ruolo della fiscalità nel sistema interno* in *Riv. Dir. Trib.* 2017, IV, p.95 ss., spec. p.98 ss., 114 ss.; M. A. ICOLARI, *Per una dogmatica dei tributi ambientali*, Napoli, 2019, p.71 ss.

33 Cfr. art.238 D.lgs. 152/2006.

34 Cfr. *supra* nota 37.

anche di costi accessori relativi alla gestione dei rifiuti urbani quali, ad esempio, le spese di spazzamento delle strade».

Considerazioni analoghe possono farsi per il TARES sia per la breve vita, sia perché non innova più di tanto i precedenti quanto alla determinazione della base imponibile, rinviando addirittura allo stesso regolamento previsto nella disciplina della TIA 1 (il DPR 158/1999), salvo prevedere delle maggiorazioni *ex lege*, riportare alla disciplina primaria diverse riduzioni, demandare al Consiglio comunale varie specificazioni. E nello stesso solco del TARES si pone la TARI, della cui disciplina si apprezza la maggiore compiutezza, ad esempio, circa le superfici tassabili; si segnala la possibilità che il Comune, in alternativa al regolamento a base della TIA 1, il DPR 158/1999, contenente il cd. metodo normalizzato, e nelle more di una sua revisione, proceda *ex se* commisurando, sull'esempio di quanto accadeva per la TARSU, ma con più precise indicazioni, «la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti»<sup>35</sup>.

Dall'esposizione che precede, pur con l'inevitabile approssimazione che la contraddistingue, emerge come nella disciplina della base imponibile un netto stacco si rinvenga nel passaggio dalla TARSU alla TIA 1, e sia dato dall'esigenza di copertura integrale dei costi del servizio, la quale comporta un incremento della tassazione, ma anche una maggiore attenzione per la capacità contributiva sottostante; anche se va detto che da ultimo vi erano stati interventi nella TARSU verso una copertura maggiore o integrale dei costi<sup>36</sup>.

Tuttavia, per quanto si tenda verso una situazione di effettività (alla quale, però, è difficile allo stato immaginare di poter pervenire su larga scala), si ancora pur sempre la determinazione della base imponibile a criteri medio-ordinari, tant'è che continua a farsi riferimento al cd. metodo normalizzato di cui al DPR 158/1999<sup>37</sup>: di tali criteri

35 Il virgolettato è tratto dal comma 652 dell'art.1 della legge 147/2013. Si veda *amplius* quanto disposto dai commi 651-654 bis dello stesso art. 1.

36 Cfr. il comma 3 bis dell'art.61 D.lgs. 507/1993 (aggiunto dall'art. 3, comma 68, lett. b), della legge 28 dicembre 1995, n. 549) e il comma 23 della legge 23 dicembre 1998, n. 448.

37 Invero si è tentato il superamento del metodo normalizzato di cui al DPR 158/1999, prevedendosene il mantenimento in via transitoria e la sostituzione con un emanando regolamento. Quest'ultimo, però, previsto per la TIA 2 (al comma 6 dell'art.238 del D.lgs. 152/2006), e poi per il TARES (nella veste originaria dei commi 9 e 12 dell'art.14 DL 201/2011), non è stato mai emanato, al punto che il legislatore: per la TIA 2 autorizza i comuni ad avvalersi in via transitoria della disciplina vigente (ossia il DPR 158/1999) ex art.2 quater del DL 30 dicembre 2008, n.208 (come convertito dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13); per il TARES stabilizza la disciplina transitoria (con le modifiche recate al comma 9 cit. e con l'abrogazione del comma 12 cit. ad opera, nell'ordine, dell'art. 1, comma 387, lett. b, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 e dell'art. 1, comma 387, lett. d, della stessa legge 228/2012).

non possono che apprezzarsi il graduale affinamento e la via via maggiore aderenza alla realtà, ma ciò non ne muta la natura; inoltre la componente immobiliare continua ad avere un peso determinante nelle “presunzioni” di produzione dei rifiuti e di utilizzo del servizio di smaltimento. Sicché, pur con i correttivi di cui si è detto, se ne ricava una lettura di sostanziale continuità con la disciplina della TARSU, anche quanto alla determinazione della base imponibile (a maggior ragione ove si considerino gli interventi recati da ultimo alla TARSU<sup>38</sup>). Ma non potrebbe essere diversamente dal momento che, come si è visto, il presupposto del tributo rimane lo stesso e, come è noto, la base imponibile di un tributo è strettamente legata al suo presupposto: essa, infatti, consente di misurarlo, esprimendo il valore su cui applicare l’aliquota (e giungere così al tributo); per l’appunto si dice che «presupposto è ciò che provoca l’applicabilità di un tributo (*l’an debeat*); base imponibile è ciò che ne determina la misura (il *quantum*)»<sup>39</sup>.

3.3. Infine, con l’introduzione del TARES si segnala una decisa novità – invero poco normata – data dalla possibilità per i Comuni che abbiano realizzato «sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico», di «prevedere l’applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo del tributo», che sarebbe «applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani». Ciò: a seguito di una precisa scelta dell’ente, da effettuare con proprio regolamento, e sulla base pur sempre di criteri ministeriali; e ferma

---

Per la TARI non si menziona più l’emanando regolamento, ma si richiama solo il DPR 158/1999 (l’art.1, comma 651, della legge 147/2013 prevede «Il comune nella commisurazione della tariffa tiene conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158»). Ciò: salva la possibilità per il Comune – già prevista per la TARSU, ma pur sempre basata su criteri medio-ordinari, di cui al successivo comma 652 (cfr. anche quanto detto in precedenza e alla nota 35) – «in alternativa ... e nel rispetto del principio «chi inquina paga», sancito dall’articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre 2008, relativa ai rifiuti» di «commisurare la tariffa alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte nonché al costo del servizio sui rifiuti»; con delle semplificazioni (indicate dallo stesso comma 652 cit. nelle more della revisione del cit. DPR 158/1999) e con le specificazioni di cui ai commi successivi. Sulle difficoltà di abbandonare il metodo normalizzato si veda ad esempio e di recente G. SELICATO-A. SORRISO CHIECO, *La Tassa sui rifiuti in I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, cit., p.180 ss.

38 Cfr. *supra* nota 36.

39 Si sono riproposte per sinteticità e chiarezza le parole espresse da F. TESAURO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2017, p.109. Ma analoga chiarezza si rinviene già in A. D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d’imposta*, Milano, 1937, p.189 ss. (e, per una sintesi, cfr. ID., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, p.168).

restando la doverosità del tributo «limitatamente alla componente diretta alla copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili dei comuni»<sup>40</sup>.

Nello stesso solco si pone la TARI, che pure prevede una tariffa puntuale, la cd. TARIP, alla quale però si dedica una disciplina più scarna – il comma 668 dell’art. 1 della legge 147/2013<sup>41</sup> – di quella prevista per il TARES ed inevitabilmente foriera di (maggiori) problemi: ad esempio nella determinazione della TARIP l’ente locale sembra potersi dare propri criteri complementari e/o alternativi a quelli ministeriali<sup>42</sup>.

#### **4. La natura tributaria dell’attuale tassa sui rifiuti.**

**4.1.** L’esposizione che precede vuole essere funzionale a chiarire la natura tributaria della tassa sui rifiuti: in sé e nella sua tormentata evoluzione legislativa. Così dicendo si anticipa la conclusione del ragionamento svolgendo, ma l’esito non potrebbe essere diverso: sono evidenti i connotati tributari come anche sono evidenti le continuità dalla TARSU alla TARI, per di più su aspetti fondamentali. Piuttosto, vanno analizzate le voci dissenzienti ed è bene dedicare una finale attenzione alle discontinuità.

A connotare i tributi sono «la doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti, nonché il collegamento di tale prestazione con la pubblica spesa, in relazione ad un presupposto economicamente rilevante»<sup>43</sup>: così si è espressa più volte la Corte Costituzionale, in linea del resto con le nozioni

---

40 Cfr. *amplius* art.14, commi 29-32, DL 201/2011.

41 Esso dispone: «I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all’articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l’applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI. Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani. Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158».

42 Cfr. nota precedente.

43 Il virgolettato è tratto da C. Cost. 11 ottobre 2012, n.223, ma le stesse parole sono usate da C. Cost. 28 ottobre 2011, n. 280. Tali pronunce a loro volta si rifanno a diversi precedenti espressamente richiamati nelle stesse.

comunemente accolte (nel nostro ordinamento non si hanno definizioni normative del tributo)<sup>44</sup> e con le definizioni presenti in altri ordinamenti<sup>45</sup>.

Tali caratteristiche si rinvencono senz'altro nella TARI: essa è dovuta al (solo) verificarsi di un presupposto, che esprime una precisa rilevanza economica (*id est* capacità contributiva), e a prescindere dalla fruizione (e dall'intensità della fruizione) del servizio di gestione dei rifiuti; la finalizzazione pubblicistica è evidente nella destinazione ad un servizio pubblico essenziale (quello di gestione dei rifiuti), di cui peraltro si vogliono coprire integralmente i costi (ovverosia ripartire tra i consociati la totalità dei costi).

Le norme dedicate alla TARI scandiscono bene tali caratteristiche. Analogamente può dirsi per i precedenti della stessa a partire dalla TARSU: a fronte di continuità di presupposto, soggetti passivi, base imponibile, per come si è detto, non vi sono o non vi dovrebbero essere dubbi a qualificare tributi tali precedenti, senza che le diverse denominazioni o le deficienze normative, proprie di TIA 1 e TIA 2, possano ostacolare una preferibile ricostruzione di sistema.

La Corte costituzionale ha avuto modo di dire e ribadire ciò. Lo ha fatto con riferimento alla TIA 1 nell'importante sentenza 238 del 2009<sup>46</sup>, ove: si svalutano giustamente il *nomen iuris* («i tributi vanno individuati indipendentemente dal *nomen iuris* ... Inoltre, il termine “tariffa” – nella tradizione propria della legislazione tributaria – ha un valore semantico neutro, nel senso che non si contrappone

---

44 La nozione di tributo, come è noto, pur ricorrendo in numerose previsioni di legge, anche con aggettivazioni, non è da queste fornita. Si conviene, però, nell'attribuirvi una genesi extra-giuridica, essenzialmente economica e sociologica, alla quale fare riferimento, che, in estrema sintesi, può riassumersi nella prestazione pecuniaria coattiva in favore di un ente impositore e per il finanziamento delle sue attività istituzionali, fermo restando che la nozione deve il più possibile aderire ai contesti in cui ricorre e può anche assumere un'ampiezza variabile. Si veda ad esempio ad esempio S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, p.1 ss., ma *similiter* già A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p.58: «i tributi hanno la triplice caratteristica: che sono dovuti ad ente pubblico; che trovano il loro fondamento giuridico nel potere d'impero dello Stato; che sono imposti allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dello stesso».

45 Spicca, andando alle codificazioni più recenti, la definizione data dall'art.2 della spagnola *Ley general tributaria* del 2003: «*Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos*». Oppure, andando oltre oceano, si può ricordare la definizione recata dall'art.2 del *Model Tax Procedure Code* del 2015 dei Paesi dell'America Latina: «*Taxes are the pecuniary considerations that the State demands by virtue of its tax enforcement power, which arises from the occurrence of the taxable event as set forth by law, and such law binds said taxable event to the duty of paying taxes aimed at meeting public needs*».

46 Cfr. *supra* nota 7.

necessariamente a termini quali “tassa” e “tributo”, tanto che anche l’art. 58 del D.lgs. n. 507/1993 testualmente prevede che la TARSU (cioè una “tassa” e, quindi, un “tributo”) si applica “in base a tariffa”»), come altri aspetti esteriori; si evidenziano le continuità tra TARSU e TIA, soprattutto per quanto attiene all’identità del «fatto generatore dell’obbligo del pagamento» e dei «soggetti obbligati», alla «medesima struttura autoritativa e non sinallagmatica», alla sovrapposibilità delle basi imponibili («sono analoghi i criteri di commisurazione dei due prelievi ... il suddetto “metodo normalizzato” per la determinazione della TIA è pienamente coerente con i criteri fissati dalla legge per la commisurazione della TARSU») anche in relazione ai costi da coprire («coprire anche le pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e, quindi, non riconducibili a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente», «l’unica sostanziale differenza sul punto tra i due prelievi si riduce al fatto che, mentre per la TARSU il gettito deve corrispondere ad un ammontare compreso tra l’intero costo del servizio ed un minimo costituito da una percentuale di tale costo determinata in funzione della situazione finanziaria del Comune ... per la TIA il gettito deve, invece, assicurare sempre l’integrale copertura del costo dei servizi»); si conclude che «le ... caratteristiche strutturali e funzionali della TIA ... rendono evidente che tale prelievo presenta tutte le caratteristiche del tributo ... e che ... costituisce una mera variante della TARSU ..., conservando la qualifica di tributo propria di quest’ultima». Ciò, poi, è in linea con altre pronunce della stessa Corte sempre con riferimento alla TIA 1 (e nel solco della cennata sentenza), ma anche con riferimento ad altri tributi<sup>47</sup>; e nel senso della natura tributaria della TIA 1 è consolidata la giurisprudenza della Corte di Cassazione<sup>48</sup>.

<sup>47</sup> Cfr. le ordinanze n.64 del 24 febbraio 2010 e 300 del 20 novembre 2009.

Più spesso, come nella vicenda decisa dalla sentenza 238/2009, la Corte costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi sulla nozione del tributo in funzione o anche in funzione dell’individuazione della giurisdizione cui devolvere le relative controversie; si ricordano ad esempio le pronunce: n. 64 del 14 marzo 2008, n. 130 del 14 maggio 2008, n. 34 del 1° febbraio 2006, n. 141 dell’8 maggio 2009. Ma, naturalmente, la Corte è stata chiamata a pronunciarsi sulla natura tributaria o meno di varie entrate a prescindere da vicende di giurisdizione, come ad esempio nelle sentenze: n. 256 del 20 giugno 2007; n. 335 del 10 ottobre 2008.

Ripercorre la giurisprudenza della Corte sulla nozione del tributo A. FEDELE, *La definizione di tributo nella giurisprudenza costituzionale*, in Riv. dir. trib. 2018, I, p.1 ss.

<sup>48</sup> Si è citata in precedenza Cass. SS. UU. 8313/2010 (*supra* nota 7), ma davvero numerose sono le pronunce della Corte di Cassazione nella stessa direzione (di recente cfr. ad esempio n. 7187 del 15 marzo 2021; n. 22901 del 21 ottobre 2020; n. 16994 del 13 agosto 2020; n. 6149 del 5 marzo 2020), anche se non manca qualche isolata voce contraria (così Cass. 27 gennaio 2020, n. 1839, con nota critica di A. GIOLO, *Con un “corto circuito” la Cassazione crea la giurisdizione “a tempo” sulla Tia1* in Dir. Prat. Trib. 2021, II, p.374 ss.).

Piuttosto in un quadro siffatto ci si dovrebbe domandare di che tipo di tributo si tratta. Infatti, nonostante le denominazioni di tassa o tariffa si può ragionevolmente pensare di essere in presenza di un'imposta. Valga osservare che: la TARI è dovuta al semplice verificarsi del presupposto («il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani») senza che da essa ci si possa sottrarre; la correlazione tra tributo e servizio di smaltimento dei rifiuti esprime una situazione di normalità, non anche di effettività, tant'è che il tributo è dovuto anche laddove il servizio di smaltimento non venga prestato (di ciò prendono atto i commi 656 e 657 dell'art.1 della legge 147/2013, prevedendo apposite riduzioni) e che usufruiscono del servizio anche coloro che, non realizzando il presupposto, non pagano il tributo; il presupposto viene misurato pur sempre con criteri di normalità (che per quanto affinati, prescindono dalla fruizione o dall'intensità della fruizione del servizio) e in funzione di una presunta sottostante capacità contributiva, suscettibile di essere contaminata da elementi che nulla hanno a che vedere col servizio stesso (quali la capacità contributiva della famiglia o l'ISEE, di cui al comma 682 dell'art.1 della legge 147/2013). E ai fini della qualificazione del tributo in esame come tassa non giova di certo la considerazione che esso coprirebbe i costi di servizi pubblici divisibili, giacché esso fa fronte anche a servizi indivisibili (quali lo spazzamento e la pulizia di spazi ed aree pubbliche o lo smaltimento dei rifiuti in essi rinvenuti), ammesso pure che si possa importare *sic et simpliciter* nel diritto tributario una distinzione, quella tra servizi pubblici indivisibili e servizi pubblici divisibili, che è tipica della scienza delle finanze.

4.2. Di fronte al quadro così tracciato stranisce che il legislatore nel 2010 abbia emanato una norma interpretativa: l'art.14, comma 33, del DL 31 maggio 2010, n.78 (come convertito nella legge 30 luglio 2010, n. 122). Ivi si stabilisce: «Le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria».

Stranisce siffatto intervento non solo perché alla luce di quanto si è detto, e alla stregua di quanto avvenuto per la TIA 1, non avrebbero dovuto esserci dubbi circa la natura tributaria della TIA 2, ma anche perché della legge interpretativa difettavano i requisiti. Infatti, non si era di fronte ad una formulazione equivoca del testo di legge, né vi erano dubbi circa l'esegesi da attribuirvi; per di più la TIA 2 non era ancora entrata in vigore (visto che la sua adozione da parte dei comuni era condizionata

all’emanazione di un apposito regolamento mai emanato<sup>49</sup>) e il testo che si introduce risulta – esso si – equivoco (se la TIA 2 non è tributo non occorre affermare la giurisdizione ordinaria sulle relative controversie e meno che mai a partire da una certa data!)<sup>50</sup>.

La giurisprudenza di legittimità, ancorché non tenuta, reagisce in maniera decisa, criticando siffatto intervento e qualificando la norma non interpretativa, ma innovativa, vale a dire con effetti *ex nunc* e non *ex tunc*: si ricordano gli *obiter dicta* presenti in Cass. nn. 3293 e 3294 del 2 marzo 2012<sup>51</sup>. Pur tuttavia, con riferimento alla TIA 2 si ripropongono innanzi al giudice civile le liti circa l’assoggettabilità ad IVA della stessa, le quali portano la Corte di Cassazione ad affermarne la natura di mero

---

49 Era fatta salva per i Comuni la possibilità, introdotta in un secondo momento, di adottare la TIA 2 sulla base dei regolamenti esistenti: cfr. il comma 2 *quater* dell’art.5 del DL 30 dicembre 2008, n. 208 (aggiunto dalla legge di conversione 27 febbraio 2009, n. 13), nonché – per il differimento dei termini – il comma 21 dell’art.23 del DL 1° luglio 2009, n. 78 (come convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102) e il comma 3 dell’art. 8, comma 3, del DL 30 dicembre 2009, n. 194 (come convertito dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25).

50 Il senso dell’intervento legislativo può probabilmente cogliersi nel tentativo di assoggettare ad IVA la TIA 1, come emerge dalla circolare n. 3/DF dell’11 novembre 2010 del Ministero dell’economia e delle finanze (cfr. in particolare il passaggio: «si esprime ... il parere che la TIA1 debba continuare ad essere assoggettata all’IVA, come già sostenuto dall’Amministrazione finanziaria nei diversi interventi che si sono succeduti nel tempo ... La circostanza che la TIA2 possa in definitiva essere regolata dalle disposizioni inerenti la TIA1, conduce a concludere che i prelievi presentano analoghe caratteristiche e che la volontà del Legislatore è stata, con l’art. 14, comma 33, anche quella di dare una nuova veste alla TIA1, nelle more dell’emanazione del regolamento di cui all’art. 238, comma 6. Pertanto, se alla luce delle nuove disposizioni i due prelievi sono regolati ormai dalle stesse fonti normative, non appare razionale attribuire alla TIA1 una natura giuridica diversa da quella della TIA2. Di conseguenza, se la TIA2 ha natura di corrispettivo, ed in quanto tale è assoggettabile all’IVA, non può affermarsi diversamente per la TIA1»). Il tentativo, però, non è riuscito, giacché ad esso la giurisprudenza ha reagito in maniera decisa: oltre alle sentenze richiamate nel testo e nella nota successiva, si vedano ad es. Cass. n. 3756 del 9 marzo 2012, n. 5831 del 13 aprile 2012. Sulla genesi dell’art.14, comma 33, DL 78/2010 cfr. anche A. GIOLO, *Con un "corto circuito" la Cassazione crea la giurisdizione "a tempo" sulla Tia1*, cit., p.384 ss.

51 Nelle sentenze si legge: che la «disposizione che appare piuttosto contorta e intimamente contraddittoria: se la "tariffa" "non è tributaria" la giurisdizione sembra non possa essere assegnata al giudice tributario neanche per le controversie sorte anteriormente alla entrata in vigore del decreto 78»; «è possibile che attraverso la citata norma la Amministrazione, che ha elaborato il provvedimento, intendesse sottoporre ad IVA le somme versate, in passato, a titolo di TIA ... Si deve però costatare che, se questa era l’intenzione, l’*intentio legislatoris* non si è tradotta in una *voluntas legis*, cioè un contenuto normativo adeguato»; che «la giurisprudenza della Corte Costituzionale e di questa Corte era ... pacificamente orientata nel senso di ritenere la natura tributaria e non di corrispettivo della TIA 1. E dunque la disposizione sulla TIA 2 ha carattere innovativo, o – meglio – istituisce una tariffa che nell’intenzione del legislatore dovrebbe essere ontologicamente diversa rispetto alla "prima TIA"». Cfr. anche la nota precedente.

corrispettivo: risolutivamente con la sentenza delle Sezioni Unite 8631/2020 citata in principio, che si allinea ad un criticato precedente della stessa Corte, la sentenza n. 16332 del 21 giugno 2018<sup>52</sup>, discostandosi da (quanto statuito dal giudice di appello, ma anche da) quanto esposto dall'ordinanza di rimessione<sup>53</sup>.

La pronuncia non è affatto condivisibile, dal momento che glissa sulle perplessità avanzate dall'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite (che neppure segue nell'iter argomentativo) e fonda l'affermazione della natura privatistica della TIA 2 solo su argomenti letterali<sup>54</sup>. Per un verso, si richiama la norma interpretativa di cui all'art.43, comma 33, DL 78/2010, malfatta e criticata da altre pronunce della stessa Corte, che (ora) viene difesa con "equilibrismi", giungendosene ad affermare «effetti temporali *pro futuro*» (che, però farebbero venir meno il senso dell'interpretazione autentica). Per altro verso, si richiamano alcuni passaggi dell'art.238 D.lgs. 152/2006 – i riferimenti alla «produzione di rifiuti», la qualificazione della tariffa quale «corrispettivo per lo svolgimento del servizio», la parametrizzazione della tariffa «a quantità e qualità dei rifiuti prodotti» – i quali, però, sono letti isolatamente e trascurando altri collegati/complementari passaggi, che ne completano il significato: infatti è evidente che l'art.238 si riferisce ai rifiuti producibili e non a quelli prodotti; di ciò però non si fa cenno alcuno nella sentenza ed addirittura nei riferimenti alla disciplina si omettono parole decisive (la tariffa, infatti, è parametrata non «alle quantità e qualità di rifiuti prodotti», ma «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 ... che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriali*», come recita il comma 2 dell'art.238 cit.). E la debolezza degli argomenti letterali è tanto più evidente, perché (al di là

---

52 La sentenza è in maniera condivisibile criticata da più parti: cfr. C. SCALINCI, *La Tariffa integrata ambientale, la cd. TIA 2, non sarebbe un tributo ma un corrispettivo soggetto a IVA* in Riv. Dir. Trib. on line, 26 luglio 2018 (<https://www.rivistadirittotributario.it/2018/07/26/la-tariffa-integrata-ambientale-la-cd-tia-2-non-un-tributo-un-corrispettivo-soggetto-iva/>); A. GIOLO, *TIA1 e TIA2: gemelli diversi sotto il profilo dell'iva* in Dir. Prat. Trib. 2019, II, p.2593 ss. Cfr. anche *infra* nota 54.

53 Si tratta dell'ordinanza n. 23949 del 25 settembre 2019.

Conformi alle pronunce delle Sezioni Unite 8631 e 8632 del 2020 sono le più recenti pronunce della Cassazione: 28 agosto 2020, n. 18013; 1° giugno 2021, n. 15284.

54 Tra le critiche si segnala F. FICHERA, *La c.d. TIA-2, natura giuridica e assoggettabilità all'IVA* in Rass. Trib. 2020, p.838 ss., da leggere insieme a ID., *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2* in Rass. Trib. 2020, p. 72 ss., ove si critica Cass. 16332/2018, ma anche la più recente e sbrigativa Cass. SS. UU. 27 gennaio 2020, n. 1839. Si aggiunge come la dottrina a mo' di esperimento dimostri la riferibilità alla TIA 2 delle ragioni addotte dalla Corte Costituzionale (nella sentenza 238/2009) con riferimento alla TIA 1 per dimostrarne la natura tributaria: cfr. A. GIOLO, *TIA1 e TIA2: gemelli diversi sotto il profilo dell'iva*, cit., p.2594 ss.

dell'uso discutibile degli stessi e della conducenza dei ragionamenti) contrasta con la svalutazione dei *nomina iuris* affermata proprio in materia di tassazione dei rifiuti, ma non solo, da pressoché tutti i giudici coinvolti<sup>55</sup>, oltre che dall'ordinanza di remissione.

Per completezza si aggiunge che la sentenza richiama altri precedenti della Corte di Cassazione. Non si può dire, però, di essere in presenza di precedenti particolarmente significativi, perché: vi sono pure pronunce che esprimono una diversa impostazione<sup>56</sup>; i precedenti richiamati provengono per lo più da sezioni non tributarie e aderiscono nella sostanza all'unica sentenza che affronta *funditus* il problema della natura della TIA 2, ossia la n.16332/2018 cit.; quest'ultima, che pure proviene da una sezione non tributaria, in definitiva si limita a valorizzare argomenti letterali, tant'è che è stata criticata da più parti<sup>57</sup>.

## 5. Perplessità sulla TARIP.

5.1. Aver indugiato nelle critiche alla qualificazione privatistica della TIA 2 è importante perché il discorso *mutatis mutandis* rischia di riproporsi con riferimento alla TARIP<sup>58</sup>, tant'è che vi è stata una recente importante sentenza in questa

55 Cfr. *in primis* C. Cost. 238/2009 e Cass. SS. UU. 8313/2010, richiamate in precedenza. Più di recente si vedano ad esempio: C. Cost. 14 dicembre 2017, n. 269; Cass. SS. UU. 4 giugno 2020, n. 10577. Anche nel diritto UE si prescinde dalle etichette e si guarda alla sostanza ai fini della qualificazione di un'entrata come tributo: cfr. ad esempio e di recente C. GUE 18 gennaio 2017, causa C-189/15, *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS)*.

56 Cfr. Cass. SS. UU. n. 17113 dell'11 luglio 2017, intervenuta sull'addizionale alla TIA 2, di cui si dichiara la natura tributaria.

57 Cfr. *supra* nota 52.

58 La rilevanza ai fini della TARIP è colta dall'ordinanza della Cassazione 23949/2019 cit., che rimette alle Sezioni Unite la questione della natura della TIA 2 (ma non ha sviluppo nella pronuncia delle Sezioni Unite 8631/2020, che ne è seguita). L'ordinanza, infatti, conclude: «ritiene il Collegio che la questione relativa alla natura giuridica della tariffa integrata ambientale, cd T.I.A. 2 e l'assoggettabilità ad Iva della stessa, esiga un pronunciamento della Corte nella sua più tipica espressione di organo della nomofilachia: si versa, invero, in questione di massima di particolare importanza, in ragione degli assai incidenti (ed immediatamente percepibili) riverberi di natura pratico-applicativa che da essa scaturiscono, sia con riferimento alla predetta tariffa integrata ambientale, sia riguardo alla istituzione della (successiva) TARI, regolata dalla L. n. 147 del 2013, art. 1, commi 641 e seguenti che prevede che i Comuni, ove sia operante un sistema di misurazione puntuale dei rifiuti, possano applicare una tariffa corrispettiva in alternativa alla Tari classica. La nuova normativa - come si è precisato in premessa - è strutturata in maniera tale che si ripresenteranno le medesime problematiche affrontate a proposito della T.I.A.2 riguardo alla qualificazione tributaria o privatistica della stessa».

direzione: si tratta di Cass. SS. UU. n. 11290/2021, richiamata in principio, che ha contribuito a sollecitare le riflessioni di chi scrive.

La sentenza risolve in favore del giudice ordinario un regolamento di giurisdizione per una controversia nata innanzi al giudice tributario (ma) a seguito della contestazione di una fattura avente ad oggetto la TARIP, che viene dalla Corte di Cassazione qualificata come corrispettivo di diritto privato: dal che consegue, appunto, l'affermazione della giurisdizione ordinaria.

**5.2.** La pronuncia: muove dal precedente sulla TIA 2, la citata sentenza 8631/2020, che richiama e di cui mostra di condividere impostazione e contenuti; matura nella consapevolezza della natura tributaria della TARI, dalla quale distingue la TARIP; basa la decisione su quattro ordini di ragioni, su cui è bene soffermarsi in questa sede.

Due paiono sin da subito inconferenti: la compatibilità della IVA con i pagamenti obbligatori *ex lege* (suscettibili di essere ricompresi nella nozione delle prestazioni di servizi di cui all'art.3 del DPR 26 ottobre 1972, n.633); la previsione, nei regolamenti comunali di adozione della TARIP, di devoluzione delle relative controversie al giudice ordinario. Va da sé, infatti, che: la doverosità o meno dell'IVA e l'individuazione del giudice competente, ordinario e tributario, dovrebbero conseguire all'affermazione della natura privatistica o tributaria della pretesa; il carattere autoritativo di quest'ultima vale ad escludere il profilo soggettivo del presupposto IVA, chiamando in causa la nozione dell'imprenditore di cui all'art.4 DPR 633/1972 (e quella correlata di soggetto passivo recata dalla direttiva europea n. 2006/112 del 28 novembre 2006, come precisata dall'art.13)<sup>59</sup>, non già quello di prestazione di servizi o di attività economica (nell'ordine, nel diritto nazionale e nel diritto UE); di certo, una fonte secondaria, per di più locale, qual è il regolamento comunale, non può incidere sul riparto di giurisdizione, ossia su una materia, che la Costituzione riserva alla legge, per di più dello Stato ex art. 117, comma 1, Cost..

Gli altri due ordini di ragioni sembrano avere un peso maggiore. Per un verso, si evidenziano la qualificazione legislativa della tariffa come corrispettivo e la previsione, sempre legislativa, di alternatività alla TARI (nell'art.1, comma 668, legge

<sup>59</sup> Significativa è, ad esempio, la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 5076 del 15 marzo 2016, ove con riferimento alla TIA 1, si esclude appunto il profilo soggettivo del presupposto IVA proprio ai sensi dell'art.13 della direttiva n. 2006/112 e richiamandosi alcuni precedenti della Corte di Giustizia (invero la sentenza esclude anche il profilo oggettivo del presupposto IVA: esclude appunto che vi sia una prestazione di servizi, ragionando sull'assenza di un rapporto di sinallagmaticità tra prestazione e controprestazione). Decisamente più approfondite le considerazioni espresse, soprattutto con riferimento al diritto UE e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in A. GIOLO, *TIA1 e TIA2: gemelli diversi sotto il profilo dell'iva*, cit., p.2611 ss.

147/2013)<sup>60</sup>. Per altro verso, e in continuità con tali affermazioni, si richiama: la previsione che demanda ad un Decreto ministeriale la fissazione dei «criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio» (di cui al comma 667 della legge 147/2013); il Decreto ministeriale applicativo, 20 aprile 2017, laddove si stabilisce che «la misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti si ottiene determinando, come requisito minimo, il peso o il volume della quantità di RUR conferito da ciascuna utenza al servizio pubblico di gestione dei rifiuti» (RUR sta per «rifiuto urbano residuo»).

Senonché, il primo è un argomento letterale: che non regge a fronte della svalutazione dei *nomina iuris* affermata proprio dalla sentenza in esame, oltre che in materia di tassazione dei rifiuti (ma non solo) da pressoché tutti i giudici intervenuti (diverse pronunce sono richiamate dalla stessa sentenza); che anzi cozza con l'approccio sostanzialistico che, ove si controverta della giurisdizione (come, appunto, nella vicenda decisa da Cass. 11290/2021 cit.), è espressamente stabilito dal legislatore, il quale devolve «alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati» (così l'art.2 D.lgs. 546/1992, che ribadisce nel prosieguo l'irrelevanza della denominazione). Né vale osservare che la TARIP è prevista dalla legge «in luogo della TARI», giacché la prima non sostituisce la seconda, ne sostituisce solo una parte, quella variabile; ma non potrebbe essere diversamente, tant'è che in tal senso, si esprimono le fonti secondarie, nazionali e locali, e in tal senso si esprimeva la disciplina del TARES, che, come si è detto, introduce nell'ordinamento la tariffa puntuale<sup>61</sup>.

Ma anche il secondo ordine di ragioni è di tipo letterale. Si valorizzano pur sempre *litterae legis*, che attengono alla misurazione puntuale, alla quantità dei rifiuti conferiti, alla tipologia di rifiuti (cc.dd. RUR), al peso e al volume degli stessi. E al di là delle riproponibili critiche circa il significato del dato letterale, di cui si è detto, sorprende che la pronuncia in esame guardi soltanto ad alcuni passaggi normativi e

---

60 Si veda il passaggio: «Nondimeno, di là anche dal *nomen iuris* assegnato a detta prestazione dal comma in oggetto (tariffa avente natura corrispettiva), appare incontrovertibile che la norma primaria in esame, nello stabilire che "(i) comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui al D.Lgs. n. 446 del 1997, art. 52, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI", debba essere intesa nel senso di delineare l'ambito di detta tariffa in termini alternativi alla tassa sui rifiuti, di cui, come si è visto, è pacifica la natura tributaria».

61 Infatti, nell'ipotesi di introduzione della tariffa puntuale l'art.14, comma 33, DL 201/2011 prevedeva la persistenza del tributo limitatamente alla componente diretta alla copertura dei costi relativi ai servizi indivisibili.

li legga isolatamente, trascurando od omettendo altri collegati/complementari passaggi, che ne completano il significato: sorprende, cioè, che la pronuncia in esame persista nell'errore presente nella sentenza 8631/2020 cit..

A smontare tale ragionamento valga osservare che già per il decreto ministeriale 20 aprile 2017, che ex art.1, comma 667, della legge 147/2013 sta alla base della TARIP: la misurazione puntuale riguarda solo una parte dei rifiuti conferiti, il rifiuto urbano residuo o RUR, che è quello che residua dai rifiuti oggetto di raccolta differenziata e che neppure costituisce la maggior parte dei rifiuti urbani (tant'è che i Comuni possono *ex lege* continuare ad avvalersi del metodo normalizzato di cui di cui al DPR 158/1999<sup>62</sup>)<sup>63</sup>; difficilmente la misurazione dei rifiuti è effettiva, essendo prevista una pesatura indiretta dei rifiuti in alternativa alla pesatura diretta (anche in concomitanza e per gli stessi rifiuti) ed essendo possibili le utenze aggregate (quali i condomini), in cui quantità e volumi sono attribuiti *pro capite* (in funzione del numero di componenti del nucleo familiare riferito a ciascuna utenza) o secondo parametri (di cui al DPR 158/1999)<sup>64</sup>; l'entità della TARIP può essere commisurata (anche) al numero dei servizi che vengono messi a disposizione e alla qualità degli stessi, a prescindere dalla loro fruizione<sup>65</sup>; non viene meno l'approvazione delle tariffe da parte del Comune.

Si aggiunge che la realizzazione di sistemi di misurazione puntuale dei rifiuti, non implica il passaggio alla tariffa avente natura corrispettiva, di cui all'art.1, comma 668, cit., dal momento che, come recita quest'ultimo articolo, «i comuni possono prevedere» tale passaggio; ma possono anche mantenere – come è verosimile che accada e la prassi sembra confermare – lo *status quo*, rimanendo così in regime tributario. E naturalmente non si può sottacere che ad oggi, a prescindere da una eventuale decisione comunale di passaggio, alla TARIP non è possibile sottrarsi; come pure non si può trascurare che tra i costi che anche essa è chiamata a coprire ci sono quelli dei crediti inesigibili relativi agli esercizi e, addirittura, ai tributi

---

62 Si ricorda, infatti, che ex art.1, comma 668, della legge 147/2013 «il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158».

63 Cfr. art.4 DM 20 aprile 2017. Possono essere misurate le quantità di altre frazioni o flussi di rifiuto oggetto di raccolta differenziata, ma è una scelta rimessa ai Comuni e la misurazione, in ogni caso, avviene in maniera semplificata.

64 La pesatura indiretta si basa sui volumi dei rifiuti, che però sono quelli dei contenitori, dei quali si stima il peso. Essa in ogni caso riguarda i rifiuti diversi dal rifiuto urbano residuo (per le quali le differenze di peso sono notevoli), sempre che i Comuni deliberino in tal senso (cfr. *supra* nota precedente). Le utenze aggregate (di cui agli artt.7 e 8 del DM 20 aprile 2017) sono quelle per le quali non sia possibile o conveniente la misurazione diretta della quantità conferita da ciascuna utenza. Esse sono domestiche, ma può accadere che vi confluiscono utenze non domestiche: in tal

precedenti<sup>66</sup>. Sicché l'affermazione della natura privatistica della TARIP, cui perviene la citata sentenza n. 11290/2021, non è affatto convincente.

5.3. Invero, argomenti letterali si possono rinvenire *aliunde*. Così nel linguaggio normativo, come nella prassi, si distingue e/o si tende a distinguere tra tariffa-tributo e tariffa-corrispettivo<sup>67</sup>, avallandosi o volendosi avallare per questa via la qualificazione della seconda come un'entrata di diritto privato. Ciò, però, desta non poche perplessità: si è pur sempre in presenza di poche espressioni, ambigue o comunque suscettibili di diverse declinazioni; il quadro normativo in cui esse si collocano è scarno e non giustifica la transizione dal diritto pubblico al diritto privato, specialmente se si considera che la materia è coperta dalla riserva di legge ex art.23 Cost.; ove anche siffatta transizione fosse possibile, esso comunque non offrirebbe garanzie di un'adeguata tutela degli interessi pubblici coinvolti nella gestione dei rifiuti; non si rinvergono (né si adducono) reali ragioni per arrivare a tanto.

Piuttosto si constata, *de iure condito* e al di là delle etichette impiegate, che la TARIP non è altro che una componente della TARI, che si connota per una diversa

---

caso i rifiuti di queste ultime devono essere conferiti in maniera separata oppure essere determinati in base a parametri (di cui al DPR 158/1999)

65 Cfr. art.9 del DM 20 aprile 2017.

66 Anche per la TARIP vale il disposto dell'art.654 bis della legge 147/2013 («tra le componenti di costo vanno considerati anche gli eventuali mancati ricavi relativi a crediti risultati inesigibili con riferimento alla tariffa di igiene ambientale, alla tariffa integrata ambientale, nonché al tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES)»), come si rileva ad esempio in: Risposte a quesiti, Telefisco 2019, 8 febbraio 2019, Ministero dell'Economia e delle Finanze, § 3 ([https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/RIV\\_Telefisco\\_2019\\_quesiti\\_Mef\\_tributi\\_locali.pdf](https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/RIV_Telefisco_2019_quesiti_Mef_tributi_locali.pdf)); G. SELICATO-A. SORRISO CHIECO, *La Tassa sui rifiuti in I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, cit., p.191 ss. In tema cfr. anche M. AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono* in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. 2020, I, p.99 ss.

67 Di recente si veda ad esempio l'art.1, comma 48, della legge 30 dicembre 2020, n.178, ove si dispone: «A partire dall'anno 2021 per una sola unità immobiliare a uso abitativo, non locata o data in comodato d'uso, posseduta in Italia a titolo di proprietà o usufrutto da soggetti non residenti nel territorio dello Stato che siano titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residenti in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia, l'imposta municipale propria di cui all'articolo 1, commi da 739 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, è applicata nella misura della metà e la tassa sui rifiuti avente natura di tributo o la tariffa sui rifiuti avente natura di corrispettivo, di cui, rispettivamente, al comma 639 e al comma 668 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, è dovuta in misura ridotta di due terzi». Sempre di recente e in via meramente esemplificativa si vedano anche: la deliberazione dell'ARERA n. 443 del 31 ottobre 2019; la nota IFEL (Istituto per la Finanza e l'Economia Locale) del 2 marzo 2020 di commento alla predetta delibera ARERA; la circolare n. 37259 del 12 aprile 2021 del Ministero della Transizione Ecologica.

determinazione della base imponibile (*rectius* di una parte della stessa) con criteri che tendono ad una maggior effettività, ma che sono permeati ancora da misurazioni parziali, da forfettizzazioni, da parametri, da presunzioni. In altre parole, ci si muove pur sempre – sia pure con i doverosi adattamenti e gli apprezzabili miglioramenti – nel solco di quanto già avviato per la TARSU dall’art.65, comma 1, D.lgs. 507/1993<sup>68</sup>. Inoltre mancano già nella genesi del rapporto i caratteri del sinallagma, che lega prestazione e controprestazione e che rappresenta l’essenza del contratto, e permangono piuttosto quelli autoritativi del tributo (essendosi pur sempre in presenza di una prestazione pecuniaria coattiva in favore di un ente impositore), alla stregua di quanto affermato più volte dalla Corte Costituzionale<sup>69</sup>: con riferimento alla tassazione dei rifiuti si ricorda la sentenza 238/2009 relativa alla TIA 1<sup>70</sup>.

Ciò non vuol dire escludere *tout court* che la TARIP possa avere natura privatistica, significa soltanto che allo stato non sembrano esserci le condizioni per giungere a tanto. Sembra piuttosto di essere davanti ad un traguardo verso il quale si tende, ma al quale ancora non si è giunti. Il futuro probabilmente sarà quello in cui ciascuno decida dei propri rifiuti (come smaltirli, a chi affidarli, fare da sé, vendere quelli di valore, ecc.) ed agisca con logiche e strumenti del diritto privato: in questa direzione sembra muoversi il legislatore, ma non si può negare che ancora devono essere compiuti passi importanti, nonostante l’enfasi che da più parti si possa manifestare; peraltro non possono sottovalutarsi una serie di problemi concreti, di non facile soluzione, che vanno al di là della misurazione puntuale dei rifiuti (e che sono legati, ad esempio, alla realizzazione di adeguati ed opportunamente distribuiti punti di conferimento, all’organizzazione della raccolta porta a porta, ai tempi e alle modalità di pagamento, alle diverse tecnologie impiegabili). La situazione non cambia se si accede alla distinzione tra TARI presuntiva, TARI (tributo) puntuale e Tariffa corrispettiva, presente in alcuni regolamenti locali e avallata dalla deliberazione n.443/2019 dell’ARERA (Autorità di Regolazione per Energia Reti e Ambiente), a seconda delle modalità di tariffazione usate<sup>71</sup>; semmai da tale distinzione possono

68 Ai comuni non di grande dimensione, infatti, l’art. 65, comma 1, D.lgs. 507/1993 consentiva di scegliere qualità e quantità effettivamente prodotta dei rifiuti. Cfr. *supra* paragrafo 3 e nota 29.

69 Cfr. *amplius* quanto esposto *supra* nel paragrafo 4.1.

70 E possono riprendersi alcune delle considerazioni svolte da Cass. 23949/2019 cit. con riferimento alla TIA 2: cfr. *supra* nota 58.

71 L’intervento dell’ARERA – di cui si è richiamata nel testo la deliberazione n.443/2019, già richiamata in precedenza (cfr. *supra* nota 67) – deriva dall’attribuzione alla stessa Autorità, ad opera del comma 527 dell’art. 1 della legge 27 dicembre 2017, delle funzioni di regolazione e controllo del ciclo dei rifiuti urbani e assimilati (per come segue: «a) emanazione di direttive per la separazione contabile e amministrativa della gestione, la valutazione dei costi delle singole prestazioni, anche ai fini della corretta disaggregazione per funzioni, per area geografica e per categorie di utenze, e

trarsi conferme della diversità di declinazione del principio “chi inquina paga”, della compatibilità della tariffazione puntuale con la natura tributaria della pretesa, delle difficoltà di giungere ad una tariffa di diritto privato.

## 6. Principi di riferimento.

6.1. Le considerazioni svolte, pur con le perplessità nutrite, consentono di trarre alcune conclusioni circa le possibili differenze di disciplina a seconda che si tratti della “TARI tributo”, sia “presuntiva” che “puntuale”, o della TARI che diventa “tariffa corrispettiva”.

L’intento è quello di fare chiarezza, innanzi tutto, circa i principi di riferimento, ma anche ed inevitabilmente su alcune ricadute concrete, allo scopo di consentire l’avvio di valutazioni più ampie circa la percorribilità delle alternative possibili agli enti locali, alternative: che non si appiattiscano sui *nomina iuris*, come è accaduto con la TIA 2, ma anche con riferimento alla TARIP nella criticata sentenza della Cassazione n. 11290/2021 cit.; che, fintanto che non si formino orientamenti (come è avvenuto per la TIA 2), possano far emergere nella giurisprudenza posizioni critiche (rispetto ai pochi precedenti) sull’esempio di quanto avvenuto nella richiamata ordinanza della Cassazione n. 23949/2019 (e di quanto già avvenuto con l’affermazione della natura tributaria della TIA 1: definitivamente invalsa con le citate C. Cost. 238/2009 e Cass. SS. UU. 8313/2010).

definizione di indici di valutazione dell’efficienza e dell’economicità delle gestioni a fronte dei servizi resi; b) definizione dei livelli di qualità dei servizi, sentiti le regioni, i gestori e le associazioni dei consumatori, nonché vigilanza sulle modalità di erogazione dei servizi; c) diffusione della conoscenza e della trasparenza delle condizioni di svolgimento dei servizi a beneficio dell’utenza; d) tutela dei diritti degli utenti, anche tramite la valutazione di reclami, istanze e segnalazioni presentati dagli utenti e dai consumatori, singoli o associati; e) definizione di schemi tipo dei contratti di servizio di cui all’articolo 203 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152; f) predisposizione ed aggiornamento del metodo tariffario per la determinazione dei corrispettivi del servizio integrato dei rifiuti e dei singoli servizi che costituiscono attività di gestione, a copertura dei costi di esercizio e di investimento, compresa la remunerazione dei capitali, sulla base della valutazione dei costi efficienti e del principio «chi inquina paga»; g) fissazione dei criteri per la definizione delle tariffe di accesso agli impianti di trattamento; h) approvazione delle tariffe definite, ai sensi della legislazione vigente, dall’ente di governo dell’ambito territoriale ottimale per il servizio integrato e dai gestori degli impianti di trattamento; i) verifica della corretta redazione dei piani di ambito esprimendo osservazioni e rilievi; l) formulazione di proposte relativamente alle attività comprese nel sistema integrato di gestione dei rifiuti da assoggettare a regime di concessione o autorizzazione in relazione alle condizioni di concorrenza dei mercati; m) formulazione di proposte di revisione della disciplina vigente, segnalandone altresì i casi di gravi inadempienze e di non corretta applicazione; n) predisposizione di una relazione annuale alle Camere sull’attività svolta»).

Naturalmente si procede per cenni.

6.2. Così non vi sono dubbi che la “TARI tributo” soggiaccia alla riserva di legge ex art.23 Cost. («nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge»), che appunto vuole che le scelte in materia di tributi li faccia il legislatore. Più esattamente: trattandosi di una riserva relativa, alla legge compete la disciplina degli aspetti essenziali delle prestazioni imposte, potendo gli aspetti ulteriori essere regolati da fonti secondarie (come appunto accade nella materia *de qua* ove ad integrazione/specificazione della disciplina legislativa intervengono i regolamenti comunali); all’amministrazione non spettano margini di scelta (individuazione, ponderazione e composizione degli interessi coinvolti) su *an* e *quantum debeatur*, mentre margini di scelta si aprono (nella riscossione e) sugli aspetti attinenti al *quomodo* e al *quando debeatur*. Le cose non dovrebbero cambiare più di tanto con la “tariffa corrispettiva”, che pur sempre ricade nel novero delle prestazioni patrimoniali imposte (soggette alla riserva ex art.23 Cost.), a meno di non ipotizzare scenari futuri in cui ciascuno sia libero di scegliere se riciclare i rifiuti o smaltirli da sé, a chi affidarli, a quali condizioni farlo ovvero scenari utopistici in cui si possano non produrre rifiuti.

Del pari la “TARI tributo” soggiace al dovere di contribuzione secondo capacità contributiva ex art.53 Cost. («tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva»): a maggior ragione se si propende per una qualificazione della stessa come imposta, piuttosto che come tassa, alla stregua di quanto si è detto in precedenza<sup>72</sup>. Mentre il passaggio alla “tariffa corrispettiva” segnerebbe l’abbandono del principio in esame, che è proprio dei tributi, per giungere a corrispettivi delle prestazioni ricevute, basati essenzialmente su quantità e qualità dei rifiuti conferiti. Sennonché la disciplina attuale è saldamente ancorata ad indici di capacità contributiva, quali il possesso o la detenzione di locali ed aree, la misura delle loro superfici, le loro destinazioni, le attività in essi svolta, il numero degli utenti del servizio; e tali indici sono suscettibili di essere contaminati da elementi che nulla hanno a che vedere con la gestione dei rifiuti (quali la capacità contributiva della famiglia o l’ISEE, di cui al comma 682 dell’art.1 della legge 147/2013). Ne deriva un quadro normativo articolato e difficile da superare *sic et simpliciter* con una delibera del Consiglio Comunale<sup>73</sup>: probabilmente sono necessari

72 Cfr. *supra* paragrafo 4.

73 Infatti, occorre procedere all’individuazione delle previsioni legislative, cogenti e speciali, che sono insuscettibili di essere derogate; nel rispetto delle stesse e per quanto da esse non regolato possono legittimamente avvenire le scelte dei Comuni nell’esercizio della loro potestà regolamentare; queste ultime poi devono risultare compatibili con le prime e, più in generale, ne deve risultare un quadro coerente e sistematico.

ulteriori interventi legislativi e sicuramente più tentativi e riscontri applicativi di quelli finora registrati<sup>74</sup>.

**6.3.** Se si guarda ai principi del diritto europeo, la distinzione tra “tributo” e “tariffa corrispettiva” in sé assume poca importanza, dal momento che il principio europeo «chi inquina paga», di cui all’art.191, comma 2, TFUE (ma non solo<sup>75</sup>), richiamato più volte dalle norme in tema di tassazione dei rifiuti<sup>76</sup>, è compatibile con entrambe le qualificazioni della TARI<sup>77</sup>; piuttosto, per apprezzarne la compatibilità si dovrebbe guardare al complessivo assetto degli interessi volta per volta coinvolti e garantiti ora dalla soluzione pubblicistica ora da quella privatistica. Analogamente può dirsi se si si guarda più in generale alle previsioni del titolo XX del TFUE, dedicato all’ambiente, cui l’art.191 cit. si ascrive: tant’è che i tributi sono uno degli strumenti per realizzare gli obiettivi della politica ambientale di cui all’art.191 cit.<sup>78</sup>.

Appare, invece, utile domandarsi se la TARI sia riconducibile ai tributi ambientali, cioè ai quei tributi che colpiscono direttamente i fattori inquinanti<sup>79</sup>. Quella dei tributi

---

74 Tra le previsioni speciali, specificamente impattanti sulla disciplina della “Tariffa corrispettiva”, si segnalano: l’art. 1, comma 838, della legge 27 dicembre 2019, n.160; l’art. 1, comma 48, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (richiamato *supra* nella nota 67).

75 Tra le previsioni europee che espressamente menzionano tale principio si ricorda l’art.14 della più volte richiamata (cfr. *supra* note 5, 26, 37) direttiva n. 98/2008 (come sostituito dall’art. 1, par. 1, punto 15 della direttiva n. 851/2018 cit.). Cfr. anche *supra* nota 32).

76 Così nella legge 147/2013 il principio è richiamato espressamente nei commi 652 e 667 dell’art.1.

77 Cfr. nota successiva.

78 Cfr. ad esempio la Comunicazione della Commissione “tasse e imposte ambientali nel mercato unico” 97/C 224/04, pubblicata il 23 luglio 1997, ove appunto si dice che: «Per conseguire gli obiettivi ambientali, sempre più integrati nella legislazione comunitaria, gli Stati membri dispongono, oltre che delle disposizioni armonizzate a livello comunitario, di tutta una serie di strumenti economici, tecnici e facoltativi, fra i quali le tasse e le imposte ambientali, che, includendo i costi ambientali nei prezzi delle merci e dei servizi, permettono di applicare il principio «chi inquina paga». In tal modo i consumatori ed i produttori possono essere indotti ad assumere un comportamento più compatibile con le esigenze ecologiche». Si ricorda ancora, e sempre in via esemplificativa, come la Corte di Giustizia nella decisione C-254/08 del 16 luglio 2009 (procedimento) abbia ritenuto la TARSU compatibile col principio “chi inquina paga” e più in generale con la normativa europea («48. ... *allo stato attuale del diritto comunitario, non vi è alcuna normativa adottata in base all’art. 175 CE che imponga agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo dello smaltimento dei rifiuti urbani, di modo che tale finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere indifferentemente assicurato mediante una tassa, un canone o qualsiasi altra modalità*»).

79 Si fa riferimento ai tributi ambientali in senso stretto, se nella categoria dei tributi ambientali si ricomprendono anche i tributi “con finalità ambientale” o “con funzione ambientale”, definibili per converso tributi ambientali in senso lato. Tuttavia, che il

ambientali è una categoria di costruzione europea, peraltro relativamente recente e con tratti ancora incerti: la sua gestazione può rinvenirsi in una Comunicazione della Commissione europea del 1997, ove si dice che «per essere considerato “ambientale” un tributo dovrebbe avere una base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull’ambiente», ma anche che «potrebbe peraltro essere considerato ambientale anche un tributo i cui effetti positivi sull’ambiente sono meno evidenti, ma ancora chiaramente individuabili»<sup>80</sup>; il suo approdo è dato da un Regolamento del 2011 del Parlamento Europeo e del Consiglio, ove si definisce l’imposta ambientale come «un’imposta la cui base imponibile è costituita da una unità fisica (o un equivalente di un’unità fisica) di qualcosa che produce sull’ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato»<sup>81</sup>. Ciò vuol dire che: presupposto del tributo ambientale è l’atto o l’attività inquinante, al verificarsi dei quali sorge il debito tributario

---

tributo possa avere o abbia un fine ambientale, di disincentivo/incentivo di attività, usi, produzioni che riguardino l’ambiente, non acquista particolare rilievo dal momento che i tributi si prestano a perseguire fini diversi ed ulteriori rispetto a quello di procacciare le risorse per far fronte alle spese pubbliche: anzi, l’elemento finalistico che connota il tributo si caratterizza per la generalità dei suoi contenuti, tranne casi particolari quali i tributi di scopo. Del resto, già da tempo la dottrina evidenzia come l’ente pubblico introduca i tributi «allo scopo di apprestare i mezzi per il fabbisogno finanziario dello stesso» (cfr. A. D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., p.58); tant’è che in quegli ordinamenti in cui si è realizzata una codificazione tributaria, come la spagnola *Ley General Tributaria*, si dice espressamente che «*los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*» (cfr. *supra* nota 46). Sicché appare poco proficuo distinguere, come pure si fa (cfr. ad esempio e di recente M. A. ICOLARI, *Per una dogmatica dei tributi ambientali*, cit., p.68 ss.), i tributi “con finalità ambientale” o “con funzione ambientale”, i quali nella sostanza si risolvono pur sempre in tributi per così dire tradizionali. Sui tributi ambientali vi sono parecchi contributi, tra i quali in via esemplificativa e più di recente si segnalano, anche per i riferimenti: F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale* in *Rass. Trib.* 2010, p.303 s.; R. ALFANO, *I tributi ambientali*, cit.; S. DORIGO-P. MASTELLONE, *La fiscalità per l’ambiente*, Roma, 2013; L. PEVERINI, *I tributi ambientali* in L. Salvini-G. Melis, *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p. 719 ss.; F. PITRONE, *Would environmental taxes by any other name smell as sweet?* in L. Salvini-G. Melis, *L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, cit., p.763 ss.; A. BUCCISANO, *Fiscalità ambientale tra principi europei e costituzionali* in *Dir. Prat. Trib.* 2016, I, p.590 ss.; V. FICARI (a cura di), *I nuovi elementi di capacità contributiva. L’ambiente*, Roma, 2016; A. DI PIETRO (a cura di), *La fiscalità ambientale in Europa*, cit.; A. URICCHIO, *I tributi ambientali e la fiscalità circolare* in *Dir. Prat. Trib.* 2017, I, p.1849 ss.; M. A. ICOLARI, *Per una dogmatica dei tributi ambientali*, cit.; M. AULENTA, *Ambiente: piccoli tributi crescono*, cit., p.71 ss. Si vedano anche gli studi richiamati nelle note successive.

80 Cfr. la Comunicazione della Commissione “tasse e imposte ambientali nel mercato unico” 97/C 224/04, richiamata *supra* nella nota 78.

81 Cfr. art.2 del Regolamento n. 691/2011 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 6 luglio 2011.

(attingendo alle richiamate fonti europee si potrebbe dire “il manifestare effetti negativi sull’ambiente” o “produrre sull’ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato”); soggetti passivi sono coloro che realizzano il riferito presupposto, vale a dire inquinano (ossia, e sempre attingendo alle fonti europee, “manifestano effetti negativi sull’ambiente”, “producono su di esso un impatto negativo specifico e dimostrato”); base imponibile del tributo ambientale è ciò che inquina, la cui misurazione appunto consente di quantificare il tributo (la base imponibile ha una espressa definizione nel regolamento UE nell’«unità fisica (o nell’equivalente di un’unità fisica) di qualcosa che produce sull’ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato»<sup>82</sup>).

Ebbene è pacifico che i rifiuti “manifestano effetti negativi sull’ambiente” e/o “producono sull’ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato”. Inoltre essi: integrano il presupposto e i soggetti passivi della TARI, sia pure in potenza (locali e aree scoperte sono tassati in quanto «suscettibili di produrre rifiuti urbani» ex art.1, comma 641, della legge 147/2013 e sono tenuti al pagamento coloro che li posseggono o detengono); costituiscono la base imponibile, in quanto si ripartiscono i costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti, anche se la misurazione avviene con criteri che, per quanto affinati nel tempo, sono ancora e in larga parte di normalità (peraltro, diversamente declinata a seconda delle soluzioni scelte dagli enti locali). È vero che si tassano situazioni di potenzialità e/o di normalità, ma ciò non deve meravigliare più di tanto, visto che: avviene anche in altri tributi, come ad esempio per i redditi fondiari o nell’IRAP (imposta regionale sulle attività produttive); per il diritto UE gli effetti ambientali dei tributi (che si qualificano ambientali) possono anche essere stimati; vengono in essere peculiarità della produzione e della gestione dei rifiuti, che allo stato difficilmente possono essere diversamente regolati; si esprime una visione che probabilmente è ancora *in itinere*, ma che tende verso obiettivi (di tassazione dei rifiuti) piuttosto chiari. Sicché non vi dovrebbero dubbi a ricondurre la TARI tra i tributi ambientali e, come quest’ultimi, a qualificarla un’imposta (e non una tassa)<sup>83</sup>. Il che in uno con l’assenza o con la difficile

82 Il corsivo è una modifica di chi scrive.

83 Non vi possono essere dubbi che i tributi ambientali appartengano alla categoria delle imposte, piuttosto che a quella delle tasse, in quanto, come opportunamente osservato da più parti, i loro scopi sono di prevenzione e/o riduzione del danneggiamento dell’ambiente e non certo di risanamento dello stesso, in linea del resto con i principi europei in cui si articola la tutela ambientale ex art.191 TFUE (laddove al secondo paragrafo si recita: «La politica dell’Unione in materia ambientale mira a un elevato livello di tutela, tenendo conto della diversità delle situazioni nelle varie regioni dell’Unione. Essa è fondata sui principi della precauzione e dell’azione preventiva, sul principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all’ambiente, nonché sul principio “chi inquina paga”»). Cfr. ad esempio F. GALLO, *Profili critici della tassazione ambientale*, cit., p.304 s., ove efficacemente si rileva anche quanto segue: «la

configurabilità di un rapporto sinallagmatico dovrebbe (contribuire a) escludere o rendere marginale la “tariffa corrispettiva”.

## 7. Conseguenze in punto di giurisdizione e di doverosità dell’IVA.

7.1. Infine, si vuole guardare a due importanti conseguenze della scelta tra la soluzione pubblicistica e quella privatistica: il problema dell’individuazione del giudice cui devolvere le relative controversie; e il problema della doverosità o meno dell’IVA. Si tratta di problemi impostisi all’attenzione sin da subito, già con l’introduzione della TIA 1, che hanno alimentato ed alimentano un notevole contenzioso.

7.2. Le discussioni sulla natura tributaria o meno delle diverse pretese legate ai rifiuti impattano innanzi tutto sull’affermazione o sulla negazione della giurisdizione tributaria, in alternativa alla quale si profila la giurisdizione ordinaria. In molte

---

funzione di risanamento del danno ambientale indubbiamente esiste, ma si risolve in un compito fondamentale dello stato e degli enti regionali o locali deputati alla tutela dell’ambiente, da finanziare attraverso la fiscalità generale, e non è riducibile ad una prestazione specifica resa da tali enti a fronte del pagamento di un tributo. ... costruire un tributo come tassa, vale a dire come uno strumento di finanziamento del servizio di risanamento ambientale, avrebbe l’effetto, inaccettabile per l’ordinamento, “di autorizzare” il soggetto inquinatore ad inquinare, salvo poi sopportare le spese dell’attività di risanamento» (cfr. *amplius* p.303 ss.). Ma già, ad esempio: F. GALLO-F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale* in *Rass. Trib.* 1999, p.137 ss.; C. VERRIGNI, *La rilevanza del principio comunitario “chi inquina paga” nei tributi ambientali*, cit., p.1626 ss. Così il principio “chi inquina paga”, di cui al cit. articolo del TFUE, non si traduce di certo in una licenza onerosa ad inquinare (dietro la corresponsione del tributo), ma va letto piuttosto in stretta connessione con le finalità preventive proprie dei principi della precauzione, dell’azione preventiva, della correzione in via prioritaria alla fonte dei danni causati all’ambiente, che lo precedono nell’elencazione di cui all’art.191, comma 2, cit.; peraltro se riferito alle tasse esso non troverebbe applicazione in assenza del servizio pubblico di risanamento dell’ambiente, che delle tasse ambientali sarebbe il verosimile presupposto. Ed è inevitabile che esso, laddove assuma contenuti risarcitori (o ripristinatori), pur sempre possibili, sia pure in via residuale in forza del «principio della correzione, in via prioritaria alla fonte, dei danni causati all’ambiente», che lo precede nell’art.192, comma 2, TFUE, non percorre affatto la via dei tributi, cui tali contenuti sono estranei. Si aggiunge che alla preferita (cfr. ad es. R. ALFANO, *Tributi ambientali. Profili interni ed europei*, cit., p. 295 ss.; M. PROCOPIO, *La natura non commutativa dei tributi ambientali e la loro compatibilità con il principio di capacità contributiva* in *Dir. Prat. Trib.* 2013, I, p. 1168 ss.; A. PERRONE, *I profili di armonizzazione riscontrabili nella tassazione a livello nazionale*, cit., p. 64 s.), e preferibile, riconduzione della tassa sui rifiuti ai tributi ambientali si affiancano posizioni che ne sfumano le caratteristiche ambientali per accentuarne quelle patrimoniali (cfr. ad es. A. URICCHIO, *La riforma dei tributi comunali* in *I tributi comunali dentro e oltre la crisi*, cit., p.53 ss.).

occasioni le controversie sono giunte innanzi alla Corte di Cassazione o alla Corte Costituzionale, che sono state chiamate a decidere della giurisdizione o della legittimità costituzionale delle norme sulla giurisdizione, come appunto è accaduto nelle più volte citate C. Cost. 238/2009 e Cass. SS. UU. 8313/2010 (con riferimento alla TIA 1), ma anche nelle sentenze 8631/2020 e 11290/2021 delle Sezioni Unite della Cassazione (con riferimento alla TIA 2 e alla TARIP), in precedenza criticate.

Il problema non è tanto rivolgersi ad un giudice piuttosto che ad un altro (tributario o ordinario), ma guardare alle diversità dell'oggetto dei processi e delle tutele possibili innanzi a tali giudici; ed è strettamente correlato al rilievo degli interessi pubblici coinvolti e alla qualificazione dell'azione (autoritativa o meno) che li persegue: di più non si può dire in questa sede, ma se si guarda ai risultati già *ictu oculi* appaiono preferibili potestà amministrative e giurisdizione tributaria<sup>84</sup>. Come si è detto, per la soluzione del problema l'approccio non può che essere sostanzialistico, visto che la legge processuale tributaria devolve «alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati» (così l'art.2 D.lgs. 546/1992, che ribadisce nel prosieguo l'irrilevanza delle denominazioni)<sup>85</sup>.

7.3. Il problema della doverosità dell'IVA si è specificato in due grossi filoni di controversie, a seconda che l'IVA sia pretesa sulla tariffa (sul presupposto della sua natura privatistica) o che sia richiesta in restituzione (una volta acclarata la natura tributaria della stessa). La giurisprudenza, che finora è intervenuta, lo ha risolto nel senso dell'esclusione dell'IVA sulla TARI che è tributo, ma ne ha per converso affermato la doverosità su quella che è corrispettivo, sull'esempio di quanto accaduto per la TIA 2.

Tuttavia, mentre non vi sono dubbi sulla prima soluzione, la seconda soluzione non convince più di tanto, giacché l'affermazione della doverosità dell'IVA non è adeguatamente messa a fuoco: spesso diventa una mera conseguenza dell'asserita natura corrispettiva della pretesa (che come si è detto è basata su argomenti letterali); non si esamina il profilo soggettivo delle operazioni IVA, che probabilmente diventa dirimente ai fini dell'esclusione dall'IVA (a fronte delle possibili incertezze sui profili oggettivi delle operazioni ex art. 3 DPR 633/1972)<sup>86</sup>. Inoltre – nel passaggio dalla “TARI tributo” alla “tariffa corrispettiva” – diventerebbero difficilmente giustificabili

<sup>84</sup> Sull'oggetto del processo tributario e sulle tutele possibili innanzi al giudice tributario si veda, ad esempio e di recente, A. GUIDARA, *Gli “oggetti” del processo tributario* in *Il Processo*, 2021, di prossima pubblicazione, ove ampi riferimenti.

<sup>85</sup> Cfr. paragrafo 5.2.

<sup>86</sup> Il profilo soggettivo viene invece esaminato con riferimento alla TIA 1, come si è detto in precedenza nella nota 60.

*de iure condito* le disparità di trattamento tra quanti pagano per la gestione dei rifiuti, visto che: l'incremento della tariffa, conseguente all'applicazione dell'IVA, sarebbe sopportato da alcuni soltanto (i consumatori finali, che non possono detrarre l'IVA loro addebitata); le evasioni, per esperienza purtroppo elevate, aggraverebbero/distorcerebbero la situazione (visto che tra i costi che la tariffa è chiamata a coprire ci sono quelli dei crediti inesigibili relativi agli esercizi precedenti).

*Il presente articolo si ascrive al progetto di ricerca progetto di ricerca "PRO.PO.S.T.E. - PROCessi, POteri, Soggetti: Tradizione ed Evoluzione" del Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università di Catania.*