



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL PIEMONTE

Delibera n. 65/2010/SRCPIE/PAR

La Sezione Regionale di Controllo per il Piemonte, nell'adunanza del 10 novembre 2010, composta dai Magistrati:

Dott. Gianfranco BATTELLI	Presidente f.f.
Dott. Giuseppe Maria MEZZAPESA	Primo Referendario
Dott. Walter BERRUTI	Referendario relatore
Dott. Alessandra OLESSINA	Referendario

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R. D. 12 luglio 1934 n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la L. 14 gennaio 1994 n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, con il quale è stata istituita in ogni Regione ad autonomia ordinaria una Sezione regionale di controllo, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la L. 5 giugno 2003 n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla L. cost. 18 ottobre 2001 n. 3 e, in particolare, l'art. 7, comma 8;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie approvata nell'adunanza del 27 aprile 2004 avente a oggetto indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 9 del 3 luglio 2009 avente a oggetto le modifiche degli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo;

Vista la richiesta proveniente dal Comune di Mondovì n. 18356 del 24 agosto 2010, protocollata in arrivo il giorno 31 successivo, recante un quesito in materia di tariffa per la gestione del servizio rifiuti;

Vista l'Ordinanza n. 31 del 10/11/2010, con la quale il Presidente di questa Sezione di controllo ha convocato la Sezione per l'odierna seduta e ha nominato relatore il Referendario Dott. Walter BERRUTI;

Udito il relatore;

Ritenuto in

FATTO

Il Comune di Mondovì, con nota a firma del suo Sindaco, ha formulato una richiesta di parere, ai sensi dell'articolo 7, comma 8 L. n. 131/2003, con cui espone quanto segue.

Il Comune ha istituito dal 1° gennaio 2002 la tariffa per la gestione del servizio rifiuti a norma dell'art. 49 D.Lgs. n. 22/1997 e del D.P.R. n. 158/1999 (c.d. Tariffa di igiene ambientale - TIA). Dal 2006 la gestione del servizio è stata affidata a società partecipata dal comune. Premesso che la sentenza della Corte costituzionale n. 238/2009 ha riconosciuto natura tributaria della TIA (prevista dal D.Lgs. n. 22/1997), che la sentenza della Corte di cassazione n. 8313/2010 ha affermato che con la TIA si instaura un rapporto impositivo non paritetico degli enti locali rispetto agli amministrati, che l'art. 14 comma 33 del D.L. n. 78/2010, con interpretazione autentica, ha stabilito la natura non tributaria della Tariffa integrata ambientale prevista dall'art. 238 D.Lgs. n. 152/2006, pone i seguenti quesiti:

- a) dal momento che la determinazione della TIA è vincolata al Piano finanziario previsto dall'art. 8 D.P.R. n. 158/1999 e approvato dal Consiglio comunale, se a tale determinazione possa procedere il terzo

- gestore e il Comune possa limitarsi ad una semplice presa d'atto ovvero occorra un atto di approvazione; se, quindi, la competenza a determinare la Tariffa sia del gestore ovvero del Comune;
- b) se, a seguito della riconosciuta natura tributaria della TIA (ex D.Lgs. n. 22/1997 cit.), sia ancora corretto escludere dal bilancio comunale i relativi flussi finanziari e, in caso negativo, quali siano le modalità della loro gestione in entrata e in uscita;
- c) quale siano, in attesa di una nuova disciplina anche a livello regolamentare, le norme applicabili per l'accertamento della Tariffa e il conseguente regime sanzionatorio (e, in particolare: l'art. 1 commi 161 e 171 L. n. 296/2006, lo Statuto dei diritti del contribuente, l'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, l'art. 7bis D.Lgs. n. 267/2000, la L. n. 689/1981);
- d) quale posizione debba assumere il Comune sulle istanze presentate dai contribuenti per il rimborso dell'Iva già versata sul presupposto della natura commerciale del servizio rifiuti e di corrispettivo della relativa Tariffa;
- e) se l'attuale regolamento comunale sulla Tariffa debba essere comunicato al Ministero dell'economia e delle finanze, come prevede l'art. 52, comma 2 D.Lgs. n. 446/1997 per i regolamenti sulle entrate tributarie, ovvero debba essere previamente modificato per adeguarlo alla riconosciuta natura tributaria della TIA.

MOTIVAZIONI DELLA DECISIONE

La funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti è prevista dall'art. 7, comma 8 L. n. 131/2003, che, innovando il sistema delle tradizionali funzioni della Corte dei conti, dispone che le regioni, i comuni, le province e le città metropolitane possano chiedere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti pareri in materia di contabilità pubblica.

Con deliberazione approvata nell'adunanza del 27 aprile 2004, la Sezione delle Autonomie ha adottato gli indirizzi e i criteri generali per l'esercizio dell'attività

consultiva, evidenziando, in particolare, i soggetti legittimati alla richiesta e l'ambito oggettivo della funzione.

Occorre pertanto verificare preliminarmente la sussistenza dei requisiti, soggettivo e oggettivo, di ammissibilità.

1. La legittimazione a richiedere pareri è circoscritta ai soli enti previsti dalla L. n. 131/2003, stante la natura speciale della funzione consultiva intestata alla Corte.

I pareri richiesti dai comuni, dalle province e dalle aree metropolitane, vanno inoltrati "di norma" per il tramite del Consiglio delle autonomie locali. L'inesistenza dell'organo non costituisce tuttavia elemento ostativo alla richiesta di parere, poiché la disposizione normativa usa la locuzione "di norma", non precludendo, quindi, in linea di principio, la richiesta diretta da parte degli enti.

Infine la richiesta può considerarsi ammissibile solo se proveniente dall'organo rappresentativo dell'ente (presidente della giunta regionale, presidente della provincia, sindaco).

La richiesta di parere è stata sottoscritta dal Sindaco, dunque, sotto il profilo soggettivo, è ammissibile.

2. I pareri sono previsti, dalla L. n. 131/2003, esclusivamente nella materia della contabilità pubblica.

L'ambito oggettivo di tale locuzione, in conformità a quanto stabilito dalla Sezione Autonomie nei citati atti d'indirizzo, deve ritenersi riferito alla "attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo, in particolare, la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria-contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli".

Possono rientrare nella funzione consultiva della Corte dei Conti le sole richieste di parere volte a ottenere un esame da un punto di vista astratto e su temi di carattere generale.

La funzione consultiva, ancora, non può rivolgersi a quesiti che implicino valutazioni di comportamenti amministrativi oggetto d'iniziativa giudiziarie, anche eventuali, proprie della Procura della stessa Corte dei conti, ne' può avere ad oggetto condotte suscettibili di essere sottoposte all'esame di organi della giurisdizione ordinaria, contabile o tributaria, al fine di evitare che i pareri prefigurino soluzioni non conciliabili con successive pronunce giurisdizionali.

Presentano i cennati caratteri i quesiti a), b), c), e). Non invece il d) sulla trattazione di domande di rimborso già presentate, essendo quesito di merito da rimettersi alla valutazione dell'ente anche sulla base di norme che non attengono alla contabilità pubblica.

3. Nel merito.

La Corte Costituzionale (sentenza 24 luglio 2009 n. 238) e la Corte di Cassazione (con orientamento maggioritario: *ex multis*, sentenze 5 marzo 2009 n. 5298 e 8 aprile 2010 n. 8313) hanno riconosciuto natura tributaria alla Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (usualmente denominata Tariffa di igiene ambientale - TIA), prevista e disciplinata dal D. Lgs. 5 febbraio 1997 n. 22 (c.d. decreto Ronchi) e, in via regolamentare, dal D.P.R. 27 aprile 1999 n. 158.

Tale giurisprudenza ha ravvisato nella detta TIA i criteri di riferimento per qualificare, indipendentemente dal *nomen juris* di volta in volta utilizzato, come tributari alcuni prelievi, quali, in sintesi: la doverosità della prestazione, la mancanza di rapporto sinallagmatico tra parti, il collegamento della prestazione medesima alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante.

In contrario, va aggiunto, non rileva la disposizione introdotta con l'art. 14, comma 33 D.L. 31 maggio 2010 n. 78 conv. in L. 30 luglio 2010 n. 122, a mente della quale "*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 e' tributaria.(.)*"

La Tariffa di cui fa menzione la norma predetta è prevista dal c.d. Codice dell'ambiente (art. 238 D.Lgs. n. 152/2006) con la denominazione "Tariffa per la gestione dei rifiuti urbani", poi ridenominata "Tariffa integrata ambientale" dall'art. 5 comma 2 quater D.L. 30 dicembre 2008 n. 208, conv. in L. 27 febbraio 2009 n. 13. Il Codice dell'ambiente, all'art. 238 comma 1, prevede che detta nuova Tariffa vada a sostituire la precedente, ossia la TIA, che viene soppressa a decorrere dall'entrata in vigore dello stesso articolo 238, ma, fino alla completa attuazione di tale nuova Tariffa (e cioè con l'emanazione del regolamento ministeriale previsto dal comma 6 del citato art. 238 ed il compimento degli adempimenti per la relativa applicazione) continuano ad applicarsi le disposizioni regolamentari vigenti (art. 238 comma 11). Nelle more dell'emanazione del citato regolamento ministeriale, è poi intervenuto il D.L. 30 dicembre 2008 n. 208, conv. in L. 27 febbraio 2009 n. 13, il quale, ove il regolamento medesimo manchi al 30 giugno 2010 (termine così prorogato dal D.L. 30 dicembre 2009 n. 194, conv. in L. 26 febbraio 2010 n. 25, c.d. "decreto mille proroghe"), ha autorizzato i comuni, che lo vogliano, ad adottare la ridetta nuova Tariffa ai sensi delle disposizioni vigenti.

La norma interpretativa sopra menzionata, contenuta nel D.L. n. 78/2010, riguarda espressamente tale Tariffa ex art. 238 D.Lgs. n. 152/2006 e non la TIA ex art. 49 D.Lgs. n. 22/1997, che, come evidenziato, costituisce una distinta forma di prelievo. Quest'ultima è quella attualmente in vigore nell'ente richiedente ed oggetto della richiesta di parere.

Va detto che parte di dottrina e prassi amministrativa, in passato, hanno sostenuto la natura non tributaria della TIA, basti citare in proposito, a titolo esemplificativo, le circolari dell'Agenzia delle entrate nn. 11/1999 e 25/2003, con le quali l'Agenzia configura la TIA alla stregua di un corrispettivo e ne dichiara la assoggettabilità all'IVA.

Evidentemente il richiedente ha seguito tale prassi, risultata poi non conforme a diritto. Infatti, alla luce della sopra esposte considerazioni, non pare oggi

revocabile in dubbio che alla Tariffa di igiene ambientale prevista dall'art. 49 D.Lgs. n. 22/1997 sia da riconoscere natura di tributo.

Ciò posto, si possono affrontare le diverse problematiche sollevate con la richiesta di parere.

a) Con il primo quesito, premesso che il Consiglio comunale approva il Piano finanziario di cui all'art. 8 D.P.R. n. 158/1999 e che la determinazione della Tariffa è vincolata, a termini del relativo regolamento, alle risultanze del Piano stesso, si chiede se, nel caso di affidamento all'esterno del servizio rifiuti, la determinazione della Tariffa spetti al gestore ovvero alla Giunta comunale e se, nella prima ipotesi, sia sufficiente una semplice presa d'atto ovvero occorra un'approvazione.

L'art. 49 del citato D.Lgs. n. 22/1997 dispone, al comma 8, che *"la tariffa e' determinata dagli enti locali, anche in relazione al piano finanziario degli interventi relativi al servizio"* e, al comma 9, che *"la tariffa e' applicata dai soggetti gestori nel rispetto della convenzione e del relativo disciplinare"*. Inoltre, *"l'eventuale modulazione della tariffa tiene conto degli investimenti effettuati dai comuni che risultino utili ai fini dell'organizzazione del servizio"* (comma 12), il che vale a significare che nella determinazione della Tariffa giocano elementi conoscibili e valutabili dall'ente e non da terzi. E' evidente, pertanto, che la disciplina positiva si è conformata al principio secondo cui *"il potere impositivo e' espressione della sovranita' dello Stato, in generale, e della posizione di supremazia degli enti pubblici locali rispetto ai cittadini amministrati, nell'ambito di un rapporto giuridico di tipo pubblicistico, rispetto al quale il cittadino e' garantito dalle procedure legali e democratiche in base alle quali il potere impositivo deve essere esercitato. Rispetto a questo quadro ordinamentale, l'ipotesi della delega del potere impositivo ad un soggetto privato, nella specie una s.p.a. che delibera attraverso un consiglio di amministrazione che risponde soltanto ai soci della societa', invece che con delibera consiliare adottata dai rappresentanti eletti dai cittadini (ai quali devono*

rispondere) destinatari dell'imposizione, appare del tutto illegittima" (così Cass. S.U. n. 8313/2010 cit.). Il regolamento attuativo di cui al D.P.R. n. 158/199, poi, ribadisce che *"sulla base della tariffa di riferimento di cui all'articolo 2, gli enti locali individuano il costo complessivo del servizio e determinano la tariffa (...)"*.

Il Piano finanziario, previsto dal successivo art. 8 del regolamento, riguarda gli interventi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani (programma degli interventi necessari, piano finanziario degli investimenti, risorse finanziarie necessarie, specifica dei beni, strutture, servizi disponibili, grado attuale di copertura dei costi, ecc.) e costituisce la base per la determinazione della Tariffa, che resta tuttavia affidata all'ente locale (art. 8, comma 4).

La TIA, quindi, deve essere determinata dal Comune. La determinazione da parte del soggetto gestore è pertanto illegittima.

Ritiene il Collegio che questa debba formare oggetto di apposita deliberazione del competente organo comunale. Non sarebbe invece sufficiente una mera presa d'atto. E' infatti necessario che l'ente faccia proprio l'atto di determinazione del tributo, espressione del proprio potere impositivo, e ne assuma, di conseguenza, la responsabilità politica.

b) Il secondo quesito verte sull'allocazione nel bilancio comunale dei flussi finanziari generati dalla tariffa.

Sul punto si è già pronunciata la Sezione Liguria di questa Corte (parere 17 febbraio 2010 n. 4), mentre l'ANCI, dal canto suo, ha diramato una circolare esplicativa (circ. 2 marzo 2010 n. 15). Entrambi giungono a conclusioni che questa Sezione condivide. La ritenuta natura di tributo della TIA - e di soggetto attivo in capo al Comune - implica la sua iscrizione nel bilancio comunale al Titolo I (Entrate tributarie) secondo l'art. 165 TUEL. La remunerazione da parte del Comune del servizio di gestione dei rifiuti e di riscossione del tributo costituirà una uscita di parte corrente, nonché un costo di cui l'ente stesso dovrà tenere conto nel deliberare la Tariffa. Infatti, a differenza di quanto avveniva

per la precedente Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani ex D.Lgs. n. 507/1993 (TARSU), per la TIA il gettito deve assicurare l'integrale copertura del costo dei servizi (art. 49 D.Lgs. n. 22/1997 cit.).

c) Il Comune chiede ancora quali siano le norme applicabili per l'accertamento della Tariffa e il conseguente regime sanzionatorio, con particolare riferimento all'art. 1 commi 161 e 171 L. n. 296/2006, allo Statuto dei diritti del contribuente, all'art. 13 D.Lgs. n. 471/1997, all'art. 7bis D.Lgs. n. 267/2000, alla L. n. 689/1981.

Come evidenziato dalla Corte Costituzionale (sent. n. 238/2010 cit.), per la TARSU la legge istitutiva disciplinava specificatamente la fase di accertamento, prevedendo l'emissione da parte del comune di avvisi di accertamento in rettifica e di accertamento d'ufficio (art. 71), la fase di riscossione mediante l'iscrizione in ruoli, rinviando al D.P.R. n. 602/1973 (art. 72), la fase sanzionatoria, prevedendo sanzioni ed interessi (art. 76).

Per la TIA manca un'analogha disciplina di dettaglio delle fasi di accertamento, liquidazione, riscossione e sanzione. Il D.Lgs. n. 22/1997 si limita a prevedere che la Tariffa è applicata e riscossa dal soggetto gestore (art. 49 commi 9 e 13) e che *"la riscossione volontaria e coattiva della tariffa può essere effettuata con l'obbligo del non riscosso per riscosso, tramite ruolo secondo le disposizioni del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43"*.

Osserva il Collegio che le lacune della normativa primaria possono essere colmate mediante il regolamento comunale previsto per le entrate dal D. Lgs. 15 dicembre 1997 n. 446 (normativa recante, tra l'altro, il riordino della disciplina dei tributi locali). Dispone, infatti, l'art. 52 comma 1 che le province ed i comuni possono disciplinare con regolamento le proprie entrate, anche tributarie, salvo per quanto attiene alla individuazione e definizione delle fattispecie imponibili, dei soggetti passivi e della aliquota massima dei singoli tributi, nel rispetto delle esigenze di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti, mentre, per

quanto non regolamentato, si applicano le disposizioni di legge vigenti. Il successivo comma 5 elenca i criteri cui devono essere informati i regolamenti per quanto riguarda le attività di accertamento e riscossione.

In assenza di tali disposizioni regolamentari, come detto, vanno applicate le disposizioni di legge vigente. Queste ultime, come del resto confermato dalla Corte Costituzionale nella ridetta sentenza n. 238 (cfr. par. 7.2.3.2.), sono, evidentemente, le norme generali in materia tributaria. E, quindi, riguardo al contenzioso, il D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, recante la disciplina del processo tributario, che espressamente attribuisce alla giurisdizione tributaria (art. 2, comma 2, modificato dal D.L. 30 settembre 2005 n. 203 conv. in L. 2 dicembre 2005 n. 248) le controversie relative al "canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani".

Sarà inoltre applicabile la L. 27 luglio 2000 n. 212 recante lo Statuto dei diritti del contribuente in quanto le sue disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario (cfr. art. 1).

Quanto all'accertamento e alla liquidazione del tributo, si è visto come la legge (art. 49 commi 9 e 13 D.Lgs. n. 22/1997) identifichi nel gestore del servizio il soggetto che lo applica e riscuote. Ciò tuttavia, come sottolineato dalla Consulta nella più volte citata sentenza n. 238, non fa venire meno in capo al Comune la posizione di soggetto attivo del prelievo. L'affidamento a terzi del servizio comporta la delega, *ex lege* nel caso della TIA, del potere di accertamento e del potere di stare in giudizio in luogo dell'ente, senza che, giusta i principi generali, ne muti la titolarità. Ciò che viene trasferito non è, infatti, il potere, ma il suo esercizio. Pertanto, restano applicabili le norme in materia di modalità e termini per l'accertamento, da parte degli enti locali, dei tributi di propria competenza ex art. 1 commi 161 e 171 L. 27 dicembre 2006 n. 296, in quanto disciplinanti l'esercizio del potere stesso.

Per la riscossione, come visto, il D.Lgs n. 22/1997 istitutivo della TIA rimanda al D.P.R. n. 602/1973, disciplinante la riscossione delle imposte sul reddito.

Per le sanzioni, il D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 472 reca le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie, *corpus* normativo speciale rispetto alla L. 24 novembre 1981 n. 689 riguardante le sanzioni amministrative in genere.

La sua applicazione, tuttavia, in forza del principio di legalità, postula l'esistenza di una norma c.d. primaria, che preveda la violazione e la relativa sanzione (art. 3). Quest'ultima, quanto all'omesso o al ritardato versamento dei tributi in genere, può essere fondatamente individuata, così come ritenuto dall'ANCI nella precitata circolare, nel D. Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471 (recante la riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi) e, in particolare nell'art. 13 che stabilisce le sanzioni per il ritardato o omesso versamento dei tributi.

Come spiegato dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. ad es. Cass. 12 settembre 2008 n. 23517), invero, il citato D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, è un atto normativo che, oltre a regolare le sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, disciplina le sanzioni amministrative in materia di riscossione dei tributi in generale, cioè per la riscossione di tutti i tributi. Diversamente opinando, come osserva la S.C., non esisterebbe alcun'altra disposizione normativa che preveda la reazione dell'ordinamento per gli illeciti commessi in occasione della riscossione. Lo stesso D.Lgs. n. 471/1997, infatti, ha abrogato le norme sanzionatorie contenute nel citato D.P.R. n. 602/1973, che reca la disciplina della riscossione delle imposte sul reddito e cui, come visto, fa rinvio anche la normativa sulla TIA.

Laddove invece vengano violate disposizioni del regolamento comunale sulle entrate si renderà applicabile l'art. 7bis TUEL, introdotto dalla L. 6 gennaio 2003 n. 3, che commina una sanzione amministrativa pecuniaria per la violazione di disposizioni dei regolamenti comunali.

e) A mente dell'art. 52, comma 2 D. Lgs. n. 446/1997, i regolamenti sulle entrate tributarie sono comunicati, unitamente alla relativa delibera comunale o provinciale al Ministero delle finanze, entro trenta giorni dalla data in cui sono divenuti esecutivi e sono resi pubblici mediante avviso nella Gazzetta Ufficiale. Osserva il Collegio come la ritenuta natura di entrata tributaria della TIA comporti che si debbano osservare le prescrizioni dettate dalla predetta disposizione in ordine all'inerente regolamento adottato dal Comune, che dovrà quindi essere comunicato al Ministero. Parimenti dovranno essere comunicate e rese pubbliche le modifiche che siano in seguito apportate al medesimo.

P.Q.M.

Nelle su estese osservazioni è il parere di questa Sezione.

Copia del parere sarà trasmessa a cura del Direttore della Segreteria all'Amministrazione che ne ha fatto richiesta.

Così deliberato in Torino nella camera di consiglio del 10 novembre 2010.

Il Referendario Relatore

F.to Dott. Walter BERRUTI

Il Presidente f.f.

F.to Dott. Gianfranco BATTELLI

Depositato in Segreteria il 11 novembre 2010

Per il Dirigente

(Dott. Gregorio VALENTINI)

F.to Dott. Federico SOLA

PER COPIA CONFORME

SI ATTESTA CHE LA PRESENTE COPIA COMPOSTA
DI N. 12 PAGINE E' CONFORME ALL'ORIGINALE
DEPOSITATA IN SEGRETERIA

IL DIRIGENTE

Dott. Gregorio VALENTINI