



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

IL DIRETTORE GENERALE DELLE FINANZE

Roma, 11 novembre 2010

PROT. 23148

AI COMUNI

LORO SEDI

ALL'ASSOCIAZIONE NAZIONALE DEI
COMUNI ITALIANI (ANCI)

ROMA

OGGETTO: Tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), tariffa di igiene ambientale di cui all'art. 49 del D. Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 e tariffa integrata ambientale di cui all'art. 238 del D. Lgs. 3 aprile 2006, n. 152. Chiarimenti in merito alle problematiche sulla vigenza delle normative relative alle diverse tipologie di prelievo.

Pervengono alla Scrivente numerose richieste di chiarimenti in merito alle problematiche sulla vigenza delle normative relative alle diverse tipologie di prelievo concernenti la gestione dei rifiuti solidi urbani, diretti a sciogliere i nodi sull'applicabilità della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU) di cui al Capo III del D. Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, della tariffa di igiene ambientale (TIA1) prevista dall'art. 49 del D. Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, nonché della tariffa integrata ambientale (TIA2) di cui all'art. 238 del D. Lgs. 3 aprile 2006, n. 152.

Al riguardo, con la presente circolare si intende pervenire alle seguenti conclusioni:

- i regolamenti già approvati dai comuni che avevano introdotto la TARSU e, in via sperimentale, la TIA1 conservano sostanzialmente la loro validità e possono essere adattati all'evoluzione interpretativa della normativa vigente;
- i comuni possono introdurre la TIA2, poiché entro il 30 giugno 2010 non è stato emanato il regolamento previsto dall'art. 238, comma 6, del D. Lgs. n. 152 del 2006;
- si applicano anche alla TIA1 le nuove disposizioni recate dall'art. 14, comma 33, del D. L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, il quale ha previsto in ordine alla TIA2 che le disposizioni di cui all'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006, "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".

Sulla base di tali premesse si procede alla ricostruzione del complesso quadro normativo che interessa la materia.

1. IL QUADRO NORMATIVO

L'art. 49, comma 1, del D. Lgs n. 22 del 1997 aveva previsto che *"la tassa per lo smaltimento dei rifiuti di cui alla sezione II del Capo XVIII del titolo III del testo unico della finanza locale, approvato con Regio Decreto 14 settembre 1931, n. 1175, come sostituito dall'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 10 settembre 1982, n. 915, ed al capo III del decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507, è soppressa 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"*.

I comuni avrebbero, quindi, dovuto istituire una tariffa, la TIA1, diretta a coprire, a norma del comma 2 del citato art. 49, *"i costi per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti di qualunque natura o provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette a uso pubblico"* proprio a decorrere dai termini previsti dal regime transitorio, disciplinato dal regolamento di cui al comma 5 dello stesso art. 49. Detto regolamento, concernente *"norme per l'elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani"*, è stato approvato con il D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, il cui art. 11 prevedeva i termini per la soppressione della TARSU e la contemporanea operatività della TIA1.

Tali termini hanno subito diverse proroghe, soprattutto in considerazione delle difficoltà che gli enti locali avrebbero incontrato per un regolare avvio dell'articolata disciplina della TIA1 e per l'applicazione del metodo normalizzato. L'ultima di dette proroghe è stata prevista dall'art. 1, comma 134, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) e, pertanto, alla data del 31 dicembre 2007 sarebbe terminato il periodo transitorio e dal successivo 1° gennaio 2008 tutti i comuni sarebbero stati obbligati ad applicare la TIA1.

Si deve anche rammentare che il legislatore aveva previsto, prima della scadenza di detto periodo transitorio, la possibilità per i comuni di deliberare l'istituzione della TIA1 in via

sperimentale, ai sensi del combinato disposto dei commi 1-bis e 16 dell'art. 49, determinando, in tal modo, la contemporanea applicazione delle due forme di prelievo.

In tale contesto deve essere inserita la riforma introdotta dal D. Lgs. n. 152 del 2006, recante *"Norme in materia ambientale"*, che all'art. 238, comma 1, prevede l'istituzione di una nuova tariffa per la gestione dei rifiuti urbani (TIA2) che *"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"*.

Lo stesso comma 1 dell'art. 238 dispone che *"la tariffa di cui all'articolo 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, è soppressa a decorrere dall'entrata in vigore del presente articolo, salvo quanto previsto dal comma 11"*, a norma del quale *"sino alla emanazione del regolamento di cui al comma 6 e fino al compimento degli adempimenti per l'applicazione della tariffa continuano ad applicarsi le discipline regolamentari vigenti"*, che si identificano esclusivamente nell'insieme dei regolamenti di applicazione della TARSU e della TIA1 introdotta in via sperimentale.

Si deve, altresì, precisare che l'art. 264, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 152 del 2006 dispone l'abrogazione del D. Lgs. n. 22 del 1997 e prevede, inoltre, che *"Al fine di assicurare che non vi sia alcuna soluzione di continuità nel passaggio dalla preesistente normativa a quella prevista dalla parte quarta del presente decreto, i provvedimenti attuativi del citato decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, continuano ad applicarsi sino alla data di entrata in vigore dei corrispondenti provvedimenti attuativi previsti dalla parte quarta del presente decreto"*. Tra i provvedimenti attuativi del D. Lgs. n. 22 del 1997 rientra sicuramente il D.P.R. n. 158 del 1999.

Per impedire l'insorgenza di ulteriori incertezze applicative nelle more della completa attuazione delle disposizioni del D. Lgs. n. 152 del 2006, l'art. 1, comma 184, lett. a), della legge 27 dicembre 2006, n. 296, ha stabilito che *"il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007"*. Norme di analogo contenuto sono state previste anche per l'anno 2008 dall'art. 1, comma 166, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e, per l'anno 2009, dall'art. 5, comma 1, del D. L. 30 dicembre 2008, n. 208, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13.

Al contempo, il comma 2-*quater* dell'art. 5 dello stesso D. L. n. 208 del 2008, ha previsto originariamente che *"Ove il regolamento di cui al comma 6 dell'articolo 238 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, non sia adottato dal Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare entro il 30 giugno 2009, i comuni che intendano adottare la tariffa integrata ambientale (TIA) possono farlo ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti"*.

Successivamente l'art. 23, comma 21, del D. L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, ha differito il termine del 30 giugno 2009 al 31 dicembre 2009.

Infine, detto termine è stato prorogato al 30 giugno 2010 dall'art. 8, comma 3, del D. L. 30 dicembre 2009 n. 194, convertito dalla legge 26 febbraio 2010, n. 25

La lettura del combinato disposto dei commi 1 e 2-*quater* dell'art. 5 del D. L. n. 208 del 2008 evidenzia il venir meno del blocco del regime di prelievo che si è, quindi, definitivamente concluso nel 2009 e la facoltà concessa ai comuni di adottare il nuovo regime TIA2, operazione che di fatto sarebbe stata loro preclusa in caso di proroga del blocco.

Successivamente è intervenuto il comma 33 dell'art. 14, del D. L. n. 78 del 2010, il quale ha previsto in ordine alla TIA2 che *"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"*.

In questo quadro normativo alquanto intricato, numerosi comuni hanno sollevato comprensibili dubbi in ordine al prelievo tributario applicabile in materia di gestione di rifiuti e se sulla TIA1 possa continuare ad essere applicata l'IVA a seguito della norma appena riportata. Per cui appare indispensabile procedere ad una lettura sistematica delle disposizioni innanzi enucleate.

2. L'ATTUALE SCENARIO IN MATERIA DI PRELIEVO SUI RIFIUTI

Dal combinato disposto dell'insieme delle norme che regolano nel complesso la materia in esame e, in particolare, dei richiamati commi 1 ed 11 dell'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006, emerge che i regolamenti TARSU e TIA1, già vigenti, continuano ad esplicare i loro effetti, fino a quando i comuni non dispongano facoltativamente di effettuare il passaggio a TIA2 oppure fino a quando non venga emanato il regolamento di cui al comma 6 dell'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006 che obbligherebbe tutti i comuni ad applicare la TIA2.

Dalla ricostruzione normativa effettuata si possono presentare i seguenti scenari che offrono una proficua gamma di opportunità percorribili dai comuni che si contrappone alla rigidità normativa che ha caratterizzato la materia negli ultimi anni. In definitiva, le soluzioni che si prospettano consentono ai comuni di mantenere il regime sia della TARSU che della TIA1 oppure di istituire facoltativamente la TIA2.

2.1. COMUNI CHE ALLA DATA DEL 31 DICEMBRE 2009 ERANO IN REGIME DI TARSU

Per i comuni in questione non si pongono particolari problemi, poiché possono continuare ad applicare la TARSU utilizzando eventualmente, ai fini della determinazione delle tariffe, i criteri delineati nel D.P.R. n. 158 del 1999, operazione da ritenere senz'altro possibile secondo quanto affermato:

- nella circolare n. 25/E del 17 febbraio 2000, in cui è stato chiarito che *"risulta sostanzialmente coerente con il principio dell'art. 65 l'utilizzazione dei criteri dettati dal metodo normalizzato per la determinazione della tariffa della tassa"*;
- nella decisione n. 750 del 10 febbraio 2009, in materia di TARSU, in cui il Consiglio di Stato ha posto in evidenza come il D.P.R. n. 158 del 1999 *"non fissa solo un metodo per la determinazione della qualità e quantità di rifiuti solidi urbani prodotti per categorie di utenza, ma persegue anche lo scopo di stabilire il metodo sulle base del quale gli Enti locali devono calcolare la tariffa stessa"*.

2.2. COMUNI CHE AVEVANO GIÀ INTRODOTTTO IN VIA SPERIMENTALE LA TIA1

Il complesso delle disposizioni normative di riferimento consente di affermare che anche per questi comuni non si pongono particolari problemi, poiché possono continuare ad applicare i propri regolamenti già vigenti nel 2006, anno in cui è entrato in vigore il D. Lgs. n. 152 del 2006.

In particolare, si deve tenere in considerazione il comma 33 del citato art. 14 del D. L. n. 78 del 2010 che contiene una disposizione di interpretazione autentica in base alla quale la TIA2 non ha natura tributaria e, conseguentemente, è soggetta ad IVA.

In sede di conversione del decreto-legge appena citato, infatti, il Governo ha accolto l'Ordine del Giorno n. 9/3638/55 presentato alla Camera dei deputati dall'On.le Bruno Murgia in base al quale detto comma 33 dell'art. 14 deve essere interpretato, fino all'entrata in vigore della TIA2, nel senso che anche la TIA1 non ha natura tributaria ed è, pertanto, soggetta ad IVA.

Si esprime, quindi, 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, vale a dire la circolare n. 111 del 21 maggio 1999 della Direzione centrale fiscalità locale del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, la risoluzione della Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle entrate n. 25 del 5 febbraio 2003 e la risoluzione della stessa Direzione dell'Agenzia delle entrate n. 250 del 17 giugno 2008.

A tale conclusione si può pervenire sulla base della lettura sistematica delle seguenti disposizioni:

- l'art. 14, comma 33, del D. L. n. 78 del 2010, che ha confermato la natura di corrispettivo della TIA2 già enunciata nell'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006;
- l'art. 5, comma 2-*quater*, del citato D. L. n. 208 del 2008, il quale consente ai comuni di adottare la TIA2 "*ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti*", in particolare l'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006 e il D.P.R. n. 158 del 1999.

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.

Un'altra argomentazione che può essere formulata a sostegno dell'identità sostanziale dei due prelievi è offerta dalla circostanza che l'art. 5, comma 2-*quater* del D. L. n. 208 del 2008, attribuisce ai comuni la possibilità di introdurre la TIA2, facoltà che non è contemplata nell'impianto normativo del D. Lgs. n. 152 del 2006, atteso che l'art. 238 prevede che siano le Autorità Territoriali d'Ambito di cui all'art. 201 del D. Lgs. n. 152 del 2006 a determinare la tariffa, mentre ai comuni sono attribuiti, in base all'art. 198 del D. Lgs. n. 152 del 2006, compiti di collaborazione e supporto.

Occorre, peraltro, ricordare, ad ulteriore sostegno della tesi concernente l'identità dei due prelievi sin qui avanzata, che il comma 186-*bis* dell'art. 2 della legge 23 dicembre 2009, n. 191, a partire dal 2011, prevede la soppressione delle Autorità Territoriali d'Ambito.

Da tali considerazioni discende, quindi, che i comuni che applicano attualmente la TIA1 in concreto adottano già il regime TIA2, grazie all'anello di congiunzione operato dal Legislatore con il comma 2-*quater*, dell'art. 5 e, pertanto, non appare necessaria alcuna innovazione regolamentare, a meno che i comuni non ritengano opportuno esplicitare in maniera formale, attraverso i riferimenti normativi, l'adozione della TIA2.

Un ulteriore approfondimento merita la questione della riscossione della TIA1 ed, in particolare, quella del soggetto che la effettua, il quale si identifica nello stesso soggetto che gestisce il servizio, come stabiliva l'art. 49, comma 13, del D. Lgs. n. 22 del 1997 ed è attualmente

previsto dall'art. 10 del D.P.R. n. 158 del 1999, il quale dispone appunto che *"il soggetto gestore provvede alla riscossione della tariffa"*. In particolare, si deve osservare che detto soggetto continua a svolgere l'attività di riscossione della TIA1 senza che debba essere richiesto a quest'ultimo alcun particolare adempimento, come, ad esempio, l'iscrizione nell'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Si perviene a tale conclusione considerando che la normativa riguardante la TIA1 pone un collegamento *ex lege* tra la gestione del servizio e i poteri di controllo, con la conseguenza che il solo fatto dell'affidamento a terzi della gestione del servizio comporta la delega a questi dei poteri di controllo in luogo del comune.

Si deve sottolineare che il presupposto normativo per la continuazione dell'attività di riscossione della TIA1 si rinviene anche nel combinato disposto dell'art. 204 del D. Lgs. n. 152 del 2006, concernente le *"Gestioni esistenti"*, secondo il quale *"i soggetti che esercitano il servizio, anche in economia, alla data di entrata in vigore della parte quarta del presente decreto, continuano a gestirlo fino alla istituzione e organizzazione del servizio di gestione integrata dei rifiuti da parte delle Autorità d'ambito"* e dell'art. 10 del D.P.R. n. 158 del 1999, il quale ribadisce che il soggetto gestore provvede alla riscossione della tariffa.

3. GLI ADEMPIMENTI DEI COMUNI DELLA REGIONE CAMPANIA

Per i comuni compresi nella regione Campania il quadro normativo sin qui delineato deve essere coordinato con la lettura delle disposizioni di carattere eccezionale che sono intervenute per far fronte alla situazione di emergenza verificatasi nei comuni di questo territorio.

L'art. 7 del D.L. 11 maggio 2007, n. 61, convertito dalla legge 5 luglio 2007, n. 87 impone ai comuni in questione di adottare *"immediatamente le iniziative urgenti per assicurare che, a decorrere dal 1° gennaio 2008 e per un periodo di cinque anni"*, ai fini della determinazione della TARSU e della TIA, siano applicate misure tariffarie per garantire la copertura integrale dei costi del servizio di gestione dei rifiuti. Tale disposizione è stata sostanzialmente confermata nell'art. 11 del D. L. 30 dicembre 2009, n. 195, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 2010, n. 26, il quale ha anche fissato nuove regole in materia di accertamento e di riscossione dell'entrate in argomento.

Infatti, il comma 3 stabilisce in via generale che le società provinciali di cui alla legge della regione Campania 28 marzo 2007, n. 4, agiscono sul territorio anche quali soggetti preposti all'accertamento e alla riscossione della TARSU e della TIA (sia essa TIA1 o TIA2), attraverso l'attivazione di *"adeguate azioni di recupero degli importi evasi nell'ambito della gestione del ciclo dei rifiuti"* fissando, altresì, alcuni adempimenti a carico dei comuni.

La lettura di questa disposizione, coordinata con quella del comma 5-*quater*, delinea la disciplina a regime della gestione delle fasi di accertamento e di riscossione delle due entrate. Infatti, le società provinciali che, a norma del comma 3 dell'art. 11 svolgono anche le attività in questione, a partire dal 2011, possono gestire direttamente tali attività, oppure possono affidarle, mediante il ricorso a gare di evidenza pubblica, ai soggetti individuati dall'art. 52, comma 5, lettera b), nn. 1), 2) e 4) del D. Lgs. n. 446 del 1997, con esclusione delle società *in house*, le quali, in quanto emanazione diretta del comune, in virtù della relazione interorganica con lo stesso ente che le possiede interamente, non potrebbero essere a loro volta controllate dalla società provinciale.

La norma contenuta nel comma 5-*quater* dell'art. 11 salvaguarda, tuttavia, i contratti di affidamento del servizio di accertamento e/o riscossione della TARSU e della TIA che sono in corso alla data del 1° gennaio 2011, consentendo ai soggetti affidatari, compresi i gestori del servizio di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 158 del 1999, di continuare a svolgere le relative attività fino alla scadenza di detti contratti, senza possibilità di proroga o di rinnovo degli stessi.

Poiché dal 1° gennaio 2011, a norma del comma 3 dell'art. 11, le società provinciali agiranno sul territorio anche quali soggetti preposti all'accertamento e alla riscossione delle entrate in argomento, dette società subentreranno nei rapporti giuridici intercorrenti tra i comuni concedenti ed i sopra indicati soggetti affidatari.

Le ulteriori disposizioni che risultano di interesse ai fini della presente trattazione, contenute nei commi 5-*bis* e 5-*ter*, delineano, per il solo anno 2010, un regime transitorio per la riscossione della TARSU e della TIA, le quali devono essere calcolate dai comuni sulla base di due distinti costi:

- ❖ *uno elaborato dalle province*, anche per il tramite delle società provinciali, che forniscono ai singoli comuni ricadenti nel proprio ambito territoriale le indicazioni degli oneri relativi alle attività di propria competenza afferenti al trattamento, allo smaltimento ovvero al recupero dei rifiuti;
- ❖ *uno elaborato dai comuni*, indicante gli oneri relativi alle attività di propria competenza di cui al comma 2-*ter* secondo il quale *“in fase transitoria, fino e non oltre il 31 dicembre 2010, le sole attività di raccolta, di spazzamento e di trasporto dei rifiuti e di smaltimento o recupero inerenti alla raccolta differenziata continuano ad essere gestite secondo le attuali modalità e forme procedurali dai comuni”*.

La norma ha imposto, inoltre, ai comuni di emettere, nel termine perentorio del 30 settembre 2010, un apposito elenco, che può essere costituito dal ruolo nel caso di riscossione affidata agli agenti della riscossione, comprensivo di entrambe le causali degli importi dovuti alle amministrazioni comunali e provinciali per l'anno 2010. I soggetti che effettuano la riscossione

devono a loro volta emettere un unico titolo di pagamento, riportante le causali degli importi dovuti alle amministrazioni comunali e provinciali e, *“entro e non oltre venti giorni dall’incasso, provvedono a trasferire gli importi su due distinti conti, specificatamente dedicati, di cui uno intestato alla amministrazione comunale ed un altro a quella provinciale, ovvero alla società provinciale”*. Gli importi in questione *“sono obbligatoriamente ed esclusivamente destinati a fronteggiare gli oneri inerenti al ciclo di gestione dei rifiuti di competenza”*.

Fabrizia Lapecorella