



pronunciato in maniera discordante per mezzo dei suoi giudici delegati. Occorre, pertanto, fare chiarezza sul punto, riportando ad unitarietà le pregresse opposte interpretazioni.

Sostiene la ricorrente che la ~~Tariffa di Igiene Ambientale~~ <sup>TARIFFA DI IGIENE AMBIENTALE</sup>, che costituisce il corrispettivo dell'attività di raccolta e smaltimento dei rifiuti ed è finalizzata all'obiettivo della copertura integrale del costo del servizio, rappresenta, al pari dell'ICI, un'entrata di primaria importanza per il sistema della finanza locale ed è funzionale al perseguimento degli scopi dell'ente locale. Come tale deve essere riguardata con favore in un'interpretazione costituzionalmente orientata, in quanto coerente con gli scopi pubblicistici dell'ente interessato.

Dal punto di vista normativo, osserva la ricorrente, il richiamo contenuto nell'art. 2752 cc alla "legge per la finanza locale" per individuare i crediti (per imposte, tasse e tributi dei comuni e province) assistiti da privilegio non deve essere inteso, formalisticamente, come richiamo al RD 1175/31, bensì, più generalmente, alla "legislazione sui tributi locali"; e dunque anche alla successiva normativa che abbia imposto tributi "per i quali la potestà impositiva rientri nelle materie previste dal T.U (e la materia dell'imposta sui rifiuti era contemplata c/o gli artt. 268 e segg. dello stesso T.U)". Ciò al fine di evitare lo svuotamento dell'art. 2752 cc e di rispettare l'intendimento del legislatore del 1942, che fu quello di dettare una norma (l'art. 2752, appunto) idonea a "garantire un raccordo con lo sviluppo dinamico e l'evoluzione della disciplina di settore, attraverso un riferimento a norme successive ed ulteriori, purché ascrivibili al genus di riferimento, in quanto regolanti la finanza locale".

Del resto, osserva la ricorrente, alla stessa conclusione occorrerebbe giungere considerando l'unitarietà di struttura e di disciplina della T.A.R.S.U. e della T.I.A. e che la prima era pacificamente ricompresa nella previsione del T.U. 1175/31. E considerando la natura "tributaria" della T.I.A., come confermato dal fatto che le controversie ad essa relative sono ricondotte nell'ambito della giurisdizione tributaria.

D'altra parte, osserva il ricorrente, all'interpretazione propugnata occorrerebbe pur sempre giungere in via estensiva, in quanto l'art. 2752 cc, facendo riferimento alla "legge sulla finanza locale", può essere retto inteso come comprensivo (anche) di questa entrata.

Nessuno degli argomenti addotti appare convincente.

Non lo è, innanzitutto, l'interpretazione dell'art. 2752, terzo comma, cc. Questa norma, attribuendo il privilegio mobiliare ai crediti dei comuni e delle province, fa riferimento ai crediti derivanti da imposte, tasse e tributi "previsti dalla legge per la finanza locale". La norma parla, al singolare, di "legge", e non di "leggi", il che comporta il rimando ad una legge specifica, e non a qualsiasi

**IL CASO.it**

legge, attuale o futura, che regoli la finanza locale. E la legge che regola la finanza locale era, nel 1942 (epoca di emanazione del codice civile), nel 1975 (epoca di riforma del codice civile per mezzo della legge 426/75) ed è ancora, parzialmente, il RD 1175/31, che non disciplina più, in alcun modo, la gestione e lo smaltimento dei rifiuti, rimessi ormai al D.Lvo 5/2/1997, n. 22, emanato in attuazione di specifiche direttive comunitarie.

Che sia questa l'interpretazione da dare all'art. 2752/3 cc lo dimostra il fatto che lo stesso articolo estende il privilegio mobiliare, per i comuni e le province, ai crediti derivanti dall'imposta comunale sulla pubblicità e ai diritti sui sulle pubbliche affissioni: precisazione non necessaria ove il riferimento alla legge sulla finanza locale avesse dovuto intendersi come riferimento a qualsiasi legge istitutiva di imposta, tassa o tributo per comuni e province.

In questo senso, del resto, si è testualmente pronunciata Cass. Civ., sez. trib., 29-3-2006, n. 7309, che ha affrontato il problema del riconoscimento, in capo al comune istante, del privilegio per credito ICIAP. Le argomentazioni espresse in sentenza sono comunque riferibili a qualsiasi pretesa fondata sull'interpretazione dell'art. 2752, terzo comma, codice civile, per cui, stante la condivisibilità della motivazione, non sembra che allo stato vi sia spazio residuale per interpretazioni diverse (in passato fatte proprie anche da questo tribunale).

Sotto il profilo letterale, quindi, non vi è spazio per l'interpretazione propugnata dal ricorrente.

E' vero che, in questo modo, si rischia un sostanziale svuotamento della "legge per la finanza locale", man mano che questa legge viene erosa dalla previsione di nuovi e più aggiornati tributi, come rimarcato dal ricorrente, ma è altresì vero che, ragionando diversamente, si riporta al campo di applicazione dell'art. 2752/3 ogni entrata comunale o provinciale e si finisce col dare allo stesso articolo un'estensione non consentita dalle norme sui privilegi, che rappresentano un'eccezione a principi generali e devono essere, perciò, di stretta interpretazione (come più volte rimarcato dalla giurisprudenza). D'altra parte, se l'inconveniente della prima natura (quello lamentato dal ricorrente) è superabile dal legislatore con norme espresse, attributive del privilegio alle nuove entrate, ovvero con un'interpretazione evolutiva dell'art. 2752 cc (come si dirà in prosieguo), non lo sarebbe il secondo, ove si affermasse l'esistenza di un privilegio generale per le entrate comunali e provinciali (privilegio che, in misura tanto ampia, non hanno nemmeno le entrate statali, che pure servono all'assolvimento di compiti fondamentali dello Stato-Apparato e sono, storicamente, quelle oggetto di maggiore "riguardo"). E' d'uopo, pertanto, dare alla norma un'interpretazione (restrittiva) conforme ai principi generali e alla ratio del sistema.

Nemmeno il secondo argomento speso dal ricorrente (la sostanziale continuità tra la T.A.R.S.U. e la T.I.A) può portare alla collocazione privilegiata del credito in questione. Se questa continuità vi fosse si potrebbe, non c'è dubbio, riservare ai proventi del servizio di raccolta dei rifiuti lo stesso trattamento fatto alla "tassa" prevista dal RD 1175/31, in una interpretazione evolutiva dell'art. 2752 cc (intendendo, cioè, il richiamo alla "legge sulla finanza locale" non in senso formale, ma recettizio). E' proprio questa continuità, però, che manca.

L'art. 2752/3 cc, infatti, riserva il privilegio in esso previsto ai "tributi" degli enti locali, come si evince dalla rubrica dell'articolo e dal corpo del terzo comma, dove si parla di "imposte, tasse e tributi". L'articolazione del comma e la rubrica dell'articolo rendono palese l'intenzione del legislatore di riservare il privilegio ai "tributi" degli enti locali. Solo laddove si sia in presenza dell'esplicazione di una potestà tributaria si può parlare, pertanto, di privilegio. Diventa allora necessario stabilire cosa intenda il legislatore per "tributo".

"Tributo" è, pacificamente, ogni prestazione obbligatoria imposta dallo Stato per finanziare le spese pubbliche, in ragione della capacità contributiva di ciascuno. Sono note tre categorie di tributi, in base alla scienza delle finanze: imposte, tasse e contributi. Le prime rappresentano i tributi richiesti per finanziare le spese generali, indipendentemente dal beneficio che ciascuno ne ritrae; le tasse e i contributi sono applicati secondo il beneficio ricavato dall'utente. In particolare, per quel che interessa, le tasse sono i corrispettivi, inferiori al costo, richiesti per gli atti, per i beni o servizi offerti da un ente pubblico su richiesta (o meno) del consumatore, in considerazione del vantaggio che questi ne ritrae. La loro natura tributaria è insita nel fatto che il provento delle tasse si confonde con gli altri proventi dell'ente, per formare la provvista necessaria all'espletamento delle funzioni pubbliche.

La tassa, quindi, non rappresenta il corrispettivo economico del servizio (quando richiesta a fronte di un servizio), ma una contribuzione al costo del servizio, che l'ente pubblico comunque espleterebbe, in ragione dei preminenti interessi pubblici che sono a base dell'erogazione. L'erogazione del servizio soggetto a tassa rimane, quindi, a carico della collettività.

La tariffa di igiene ambientale prevista dal D.Lvo n. 22 del 5-2-1997 ha tutt'altra struttura e funzione. Essa è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio e da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione. La "tariffa" varia, quindi, in relazione al tipo di servizio offerto ed alle utilità che l'utente concretamente ne ricava.

Il servizio può essere espletato direttamente dai comuni, in regime di privativa, ovvero mediante aziende concessionarie, ma, in ogni caso, la "tariffa" deve

**IL CASO.it**

assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio (art. 49, comma 4). Sono gli utenti del servizio, quindi, che sopportano, nel regime della T.I.A., il costo del servizio e lo devono fare in ragione dei benefici che ne traggono (vale a dire, proporzionalmente al vantaggio); non in ragione della loro capacità contributiva.

Inoltre, i proventi del servizio non si confondono con la finanza comunale, ma finiscono al soggetto che concretamente eroga il servizio, il quale è chiamato anche alla loro riscossione (art. 49, comma 13). Nel nostro caso trattasi di un *soggetto di diritto privato*, che opera avvalendosi del diritto comune.

Tanto basta per affermare che la "tariffa" in questione non è lo strumento per chiamare il contribuente al sostenimento, in misura parziale o addirittura pletorica (come avveniva talvolta in passato), del costo di un servizio, gravante sostanzialmente sulla finanza pubblica, ma è il corrispettivo che il cittadino paga per beneficiare del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti. Il fatto che questo servizio sia reso direttamente dal comune o da aziende municipalizzate non muta la natura della prestazione richiesta al beneficiario, giacché non è la natura del soggetto richiedente, ma la natura dell'attività svolta che qualifica, pacificamente, la controprestazione. E' noto, infatti, che lo Stato moderno interviene, per scopi di pubblica utilità, nei più svariati settori della vita economica e sociale e che spesso lo fa mettendosi sullo stesso livello dei privati, utilizzando gli strumenti forniti dal diritto comune. In questi casi, escluso l'esercizio di poteri autoritativi, la posizione dell'ente pubblico non differisce, sostanzialmente, da quella del privato che opera nello stesso settore. Di conseguenza, la controprestazione richiesta ha carattere sinallagmatico e natura privatistica e non assurge al rango di tributo.

E' quanto avviene, rimanendo in ambito comunale, per i corrispettivi dell'erogazione dell'acqua o del gas o dei servizi di scuola-bus, per i quali nessuno ha mai sostenuto la natura tributaria, anche se taluno di detti servizi (per esempio, quello di erogazione dell'acqua) appare essenziale quanto quello di gestione dei rifiuti.

E' quanto avviene, appunto, per la T.I.A., per la quale non è neppure previsto un sistema di accertamento né un sistema sanzionatorio equiparabile, in qualche maniera, a quelli previsti per tutti i tributi.

Né muta la natura della prestazione perché il servizio è "obbligatorio" (sia nel senso che deve essere gestito obbligatoriamente dai comuni - direttamente o tramite concessionari - sia nel senso che il beneficiario non può sottrarsi al pagamento del corrispettivo). L'obbligatorietà, infatti, è correlata alla necessarietà del servizio nella società moderna ed al fatto che chi abita in una determinata zona del territorio nazionale non può esimersi dall'avvalersi del servizio di smaltimento prestato dal comune di appartenenza: non è correlata

alla posizione di supremazia dell'ente pubblico. Il che vuol dire che, nella T.I.A., il legame del soggetto col territorio (sotto forma di occupazione o conduzione di un locale) serve solo ad individuare la persona dell'obbligato (in quanto anche beneficiario); non è la ragione di insorgenza dell'obbligo.

Non può condividersi, pertanto, l'impostazione di alcuni Giudicanti (cfr. CTP di Venezia, sezione V, n. 5/2004 e sezione II, n. 13/2004. CTP di Treviso, sez. II, n. 87 del 20-12-2004) i quali, in ragione dell'asserita sostanziale assimilazione della T.I.A. alla T.A.R.S.U., hanno sostenuto la natura tributaria del provento in questione (essi fanno leva sul fatto che è comune il presupposto impositivo; vi è sostanziale identità tra i soggetti passivi e sono analoghe le modalità di determinazione del tributo e della base imponibile).

Queste analogie derivano, invero, dal fatto che già col D.Lvo 507/93 (che aveva abrogato gli artt. 268 e segg. Del TU 1175/31) il regime di smaltimento dei rifiuti urbani era stato impostato sulle linee guide della T.I.A. (anche se si parlava ancora di tassa di smaltimento) e dal fatto che, comunque, la natura stessa del servizio individua, necessariamente, i soggetti obbligati ed i criteri di determinazione della base imponibile. Ciò che c'è di diverso tra le due entità, però, per quanto si è detto, costituisce comunque motivo sufficiente per affermare che, alla fine del percorso riformatore, il legislatore ha costruito un provento diverso da quello di partenza e gli ha attribuito una marcata impronta privatistica.

Giova sottolineare, infine, che questa conclusione non è inficiata dal recente orientamento legislativo in tema di riparto di giurisdizioni. Il DL n. 203/2005, convertito nella legge 2-12-2005, n. 248, infatti, ha modificato il comma 1 dell'art. 2 del D.Lvo 31-12-1992, n. 546 (che definisce l'ambito della giurisdizione tributaria), stabilendo che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, "comunque denominati"; ed ha modificato il secondo comma dello stesso articolo, stabilendo che "appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone....per lo smaltimento dei rifiuti urbani".

Tale previsione, invece che deporre a favore della natura tributaria del "canone" per lo smaltimento dei rifiuti, conferma l'impostazione di questo collegio. Infatti, il primo comma dell'art. 1 riserva al giudice tributario tutte le controversie concernenti i tributi, comunque denominati. Il secondo comma stabilisce che appartengono "altresì" alla giurisdizione tributaria le controversie in materia di debenza del canone di smaltimento dei rifiuti. E' chiaro che, se il legislatore avesse inteso ricomprendere tra i tributi la T.I.A. (che chiama, significativamente, "canone"), non avrebbe avuto bisogno di dire, al secondo

**IL CASO.it**

comma, che sono "altresì" soggette alla giurisdizione tributaria le controversie relative al "canone" in questione, giacché questa soggezione sarebbe stata conseguenza naturale della previsione contenuta nel primo comma. In realtà, lo scopo della riforma è stato quello di predeterminare il giudice anche per le controversie inerenti quei prelievi coattivi che hanno creato maggiori difficoltà di inquadramento (come il canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue, il "canone" per lo smaltimento dei rifiuti ed altri) e ciò è stato fatto estendendo la giurisdizione tributaria oltre i suoi confini tradizionali, in modo da farvi rientrare anche i prelievi assimilati a quelli tributari (o per la loro natura, o perché destinati ad alimentare le finanze di soggetti privati che svolgono un servizio di pubblica utilità).<sup>1</sup>

È quest'intervento normativo che ha determinato la decisione della Suprema Corte nella sentenza n. 4895 dell'8-3-2006.

Questa sentenza ha preso atto della voluntas legis ed ha affermato l'appartenenza alla giurisdizione tributaria delle controversie in materia di T.I.A., senza contraddire, però, quanto affermato dalla stessa Cassazione nell'ordinanza n. 3274 del 15-2-2006, dove è detto chiaramente che la prestazione pecuniaria imposta in virtù del D.Lvo 22/97 "non ha natura

<sup>1</sup> Il testo dell'art. 2 D.Lvo 31-12-1992, n. 546, dopo la modifica apportata dall'art. 3/bis DL 203/2005, convertito in L. 2-12-2005, n. 248, è il seguente:  
Articolo 2. Oggetto della giurisdizione tributaria.

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, *comunque denominati*, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, nonché le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.

2. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. *Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'art. 69 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità o il diritto sulle pubbliche affissioni.*

3. Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso o sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio. **(le parole in corsivo sono state aggiunte dal DL 203/2005).**

tributaria".

## IL CASO.it

Che il corrispettivo in questione abbia natura privatistica è comunque confermato, e in maniera conclusiva, dal fatto che, secondo l'Amministrazione Finanziaria, che ha preso posizione in ottemperanza di una specifica norma di legge, esso è assoggettato ad IVA; cioè, ad un tributo indiretto dello Stato.<sup>2</sup>

Tale impostazione è fatta propria dalla stessa società ~~Quadrifoglio Servizi Ambientali per il Verde~~ ~~Quadrifoglio Servizi Ambientali per il Verde~~ spa, che applica l'IVA sul servizio.

E' pacifico, Invero, che il presupposto d'imposta è dato, per l'IVA, dalla cessione di beni o prestazione di servizi (art. 1 DPR 633/72) e che la base imponibile è costituita dal "corrispettivo" dovuto dal cessionario o dal fruitore del servizio (art. 13 DPR 633/72). In un caso e nell'altro il tributo (indiretto) è collegato ad una prestazione di natura patrimoniale privata, posta in essere nell'esercizio di un'attività commerciale; non certo ad una prestazione di natura pubblicistica (com'è quella tributaria).

Se la "tariffa" in questione avesse natura tributaria avremmo l'assurdo di un tributo soggetto ad imposta, il che contrasta con la disciplina positiva di tutti i tributi che si conoscono (con un inammissibile aggravio della posizione del contribuente).

Infine, alla conclusione propugnata dal ricorrente non è possibile pervenire nemmeno dando all'art. 2752 cc una interpretazione estensiva, possibile nella soggetta materia, giacché l'interpretazione estensiva porta a "riconoscere" nella norma il dato già in essa, implicitamente, contenuto. Non è dato comprendere, però, per quale strada si possa pervenire ad enucleare dall'art. 2752 cc il dato che interessa alla ricorrente, giacché, se con l'interpretazione si estende l'art. 2752 cc a tutti i tributi comunali si ricade nell'analogia (non consentita); se si assimila la T.I.A. alla T.A.R.S.U. si estende il privilegio oltre la materia tributaria (il che significa che si va addirittura oltre l'analogia).

Ne consegue che la T.I.A. fuoriesce dal campo d'applicazione dell'art. 2752 cc. Il ricorso va, perciò, respinto.

La problematicità delle questioni trattate, la novità della controversia e le oscillazioni giurisprudenziali consigliano di compensare tra le parti le spese del giudizio.

<sup>2</sup> In effetti, la tabella A, parte terza, allegata al DPR 633/72, prevede espressamente che siano assoggettate all'IVA del 10% le prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dall'art. 6, comma 1, lettere d,l,m, del decreto legislativo 15 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti urbani di cui all'art. 7, comma 2, o di rifiuti speciali di cui all'art. 7, comma 3, lettera g, del medesimo decreto, nonché prestazioni di gestioni di impianti di fognatura e depurazione (n. 127/centocedices).