

martedì 13 aprile 2010

IMPOSTE INDIRETTE

RISCOSSIONE TARSU 2010: PERPLESSITÀ SENZA APPOSITA NORMA E SU DELIBERA COMUNALE

Di Alessandro Sacrestano e Maurizio Villani

L'applicazione della Tarsu nel corso del 2010 rischia di finire al vaglio della giustizia tributaria. A dispetto delle rassicuranti indicazioni contenute nella circolare Anci-Ifel dello scorso 2 marzo, la possibilità per i Comuni di continuare a riscuotere la tassa anche nell'anno in corso non sarebbe così scontata. Il tutto nasce dall'inspiegabile assenza, nel contesto del cosiddetto "decreto milleproroghe" (Dl 194/2009), di un provvedimento normativo *ad hoc* (così come accaduto negli anni scorsi), finalizzato a estendere anche al 2010 il regime della Tarsu. Stando all'interpretazione data dalla circolare citata, tuttavia, tale *vacatio* non costituisce un problema: ai Comuni, infatti, basterebbe colmare il vuoto con un semplice regolamento. La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani è stata introdotta nel nostro ordinamento con la legge 366/1941. Dopo una serie di integrazioni, rispondenti anche alla necessità di recepire le indicazioni comunitarie emanate in materia di rifiuti, la normativa è stata razionalizzata attraverso la legge 421/1892, che portò all'emanazione del Dlgs 507/1993, con il quale il Legislatore, pur mantenendo pressoché inalterato l'impianto generale del tributo, ne ha ridefinito i caratteri rendendo più marcata la sua natura di "tassa" attraverso il rafforzamento del legame tra la sua corresponsione e la prestazione del servizio pubblico di rimozione dei rifiuti. Da ultimo, il decreto legislativo n. 22 del 5 febbraio 1997 (cosiddetto "decreto Ronchi") ha radicalmente innovato la disciplina previgente in materia di rifiuti solidi urbani, ponendosi nella prospettiva di una maggiore tutela dell'ambiente (laddove incoraggia il riciclaggio, il recupero e il riutilizzo dei rifiuti) e di un trattamento più equo nei confronti degli utenti. Il cambiamento di prospettiva in materia emerge, in primo luogo, dall'articolo 49 del decreto Ronchi, norma che segna il passaggio dalla tassa sui rifiuti solidi urbani alla tariffa di igiene ambientale (Tia), con l'obiettivo primario di consentire ai Comuni la copertura totale dei costi relativi al servizio rifiuti e, di seguito, di incentivare le imprese a ridurre notevolmente la quantità dei rifiuti prodotti, con vantaggi economici e ambientali di indubbio rilievo. In particolare, l'articolo 49 del decreto stabilisce che «La tassa per lo smaltimento dei rifiuti (...) 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 principi ispiratori del Dlgs del 5 febbraio 1997 n. 22 sono orientati alla salvaguardia

ambientale attuata mediante la minimizzazione della produzione dei rifiuti e il recupero di quelli che possono essere nuovamente immessi in cicli secondari. Il decreto in esame, che costituisce la legge quadro di riferimento in materia di rifiuti (in attuazione alle direttive n. 91/156/Cee sui rifiuti, n. 91/689/Cee sui rifiuti pericolosi e n. 94/62/Ce sugli imballaggi e rifiuti di imballaggio), abrogando la previgente normativa statale, costituisce, oggi, la disciplina fondamentale del settore rifiuti a livello tributario. Il fulcro dell'attuale normativa non è più lo smaltimento (oggi definito come fase residuale della gestione dei rifiuti), ma la gestione dei rifiuti finalizzata a limitare le quantità da smaltire, sia impegnando i soggetti pubblici e privati a prevenirne la produzione, sia incentivandone il recupero mediante riutilizzo, riciclaggio e produzione di energia. Il decreto Ronchi e il suo regolamento attuativo (Dpr 158/1999) hanno previsto una progressiva introduzione da parte dei Comuni della disciplina della Tia (Tariffa di igiene ambientale), in sostituzione della Tarsu, stabilendo che l'adeguamento dovesse avvenire entro dicembre 2006. Successivamente, però, la legge 296/2006 e la legge 244/2007, rispettivamente legge finanziaria 2007 e legge finanziaria 2008, hanno di fatto sospeso i termini per l'adeguamento da parte dei Comuni stabilendo che, per gli anni 2007 e 2008, questi dovessero mantenere lo stesso sistema di tassazione del 2006, senza possibilità di attuare il passaggio da un sistema all'altro. Infine, l'articolo 5 del Dl 208/2008, convertito in legge con modificazioni dalla legge 13/2009, stabiliva che i Comuni che a quel tempo si erano già adeguati alla Tia (circa un sesto dei Comuni italiani) continuavano ad applicarla, mentre quelli che adottavano ancora la Tarsu non avevano più la possibilità di modificare il regime di tassazione. Si è venuta così a creare una convivenza tra Tarsu e Tia, sopravvissuta fino al 31 dicembre 2009 (termine modificato dall'articolo 5, lettera c), del Dl 208/2008 suddetto), quando la Tarsu ha normativamente cessato di esistere.

Il provvedimento legislativo riformatore del decreto Ronchi è stato il Dlgs 152/2006, cosiddetto "Codice dell'ambiente", entrato in vigore il 29 aprile 2006, con il quale si è formalmente abrogata anche la Tia, così come prevista dal Dlgs 22/1997. L'articolo 238 del Codice dell'ambiente accenna a nuovi criteri di calcolo e determinazione della tariffa e delle agevolazioni, che dovranno essere attuati «con apposito regolamento, da emanarsi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della parte quarta del presente decreto e nel rispetto delle disposizioni di cui al presente articolo, (regolamento che dovrà disciplinare) i criteri generali sulla base dei quali vengono definite le componenti dei costi e viene determinata la tariffa, anche con riferimento alle agevolazioni di cui al comma 7, garantendo comunque l'assenza di oneri per le autorità interessate». L'articolo 195 del Dlgs 152/2006 elenca gli aspetti che dovranno essere oggetto del regolamento di attuazione, in quanto materie di competenza statale. A tutt'oggi, però, tale regolamento attuativo non è stato ancora emanato. Conseguenza di tale mancanza da parte dello Stato è che il Codice dell'ambiente resta tuttora inapplicabile e, pertanto, non può che applicarsi ancora il regime della Tia come previsto dal decreto Ronchi e dal suo regolamento attuativo n. 158 del 27 gennaio 1999. Infatti l'articolo 264 del Dlgs 152/2006, al comma 1, lettera i), stabilisce che è abrogato «il decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22. 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 (e quindi, le disposizioni contenute nel Dpr 158/1999), continuano ad applicarsi sino alla data di entrata in vigore dei corrispondenti provvedimenti attuativi previsti dalla parte quarta del presente decreto».

Riassumendo, quindi, mentre il cosiddetto "Codice ambientale" non è a tutt'oggi applicabile, in quanto manca il regolamento di attuazione, previsto dall'articolo 238, comma 6, del Dlgs 152/2006, anche se lo stesso Dlgs ha abrogato la Tia, al fine di evitare un pericolosissimo vuoto normativo, la tariffa rimane l'unica normativa applicabile per il 2010, considerata l'assenza ufficiale di una proroga della Tarsu. Parte della dottrina (si veda l'articolo del Sole-24 Ore dell'8 febbraio 2010, a cura di Maurizio Fogagnolo) ha evidenziato la mancanza, nella finanziaria e nel milleproroghe, di una norma "ponte", che

permetta ai Comuni di continuare ad applicare la Tarsu. Si apre così un vuoto normativo pericolosissimo, che mette a rischio la legittimità di tutti gli atti di riscossione adottati nel 2010, nell'unica voce di entrata esclusa dal blocco tributario sancito con la manovra dell'estate 2008. Poiché molti enti locali stanno provvedendo proprio in queste settimane ad approvare i bilanci preventivi 2010 che si basano, per i Comuni non ancora transitati a tariffa Ronchi, sulla ovvia prosecuzione dell'applicazione della Tarsu, appare evidente che l'intervento del Legislatore dovrà essere assolutamente tempestivo, per evitare che gli atti adottati dagli enti locali vengano considerati illegittimi. Nell'ottica di federalismo fiscale, il Dlgs 446/1997, il quale detta una disciplina in materia di riordino dei tributi locali, all'articolo 52, rubricato "potestà regolamentare generale delle province e dei comuni", al comma 1 attribuisce agli Enti Locali un ampio potere regolamentare per la disciplina dei tributi di propria competenza. Pone però, allo stesso tempo, dei limiti a tale potere conferito, tra i quali si possono menzionare l'impossibilità di individuare e definire le fattispecie imponibili; l'impossibilità di introdurre prelievi fiscali, aventi carattere di imposta o tassa, che non siano stati attribuiti dalla legge alla fiscalità locale; gli enti locali non possono tantomeno modificare il sistema sanzionatorio e contenzioso, né modificare in senso peggiorativo per il contribuente le agevolazioni disposte dalla legge e i termini decadenziali e prescrizionali stabiliti dalla legge.

L'Associazione nazionale comuni italiani (Anci), in data 2 marzo 2010, ha emanato la circolare esplicativa Tariffa igiene ambientale, nella quale chiarisce il proprio orientamento per quanto attiene la disciplina applicabile in materia di servizio di raccolta dei rifiuti, in relazione alle oramai prossime approvazioni dei bilanci di previsione da parte dei Comuni. La Circolare Anci non solo non chiarisce affatto il problema, ma contribuisce a creare confusione, per una serie di motivi. Da un lato, infatti, viene ribadita, all'interno dell'atto, la totale mancanza di un provvedimento normativo statale che chiarisca il quadro legislativo vigente. Anzi, la stessa Associazione si impegna per l'emanazione di un provvedimento di legge chiarificatore e semplificatore, condizione comunque essenziale, per un'applicazione pur transitoria ma certa e uniforme del prelievo sul servizio rifiuti.

Non bisogna dimenticare, tuttavia, il chiaro dettato della Carta costituzionale. Infatti, ai sensi dell'articolo 23 della Costituzione «nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge». Infatti, in materia fiscale, un tributo, quale è indubbiamente la Tarsu, deve essere previsto da una legge specifica e non può assolutamente essere applicato sulla base di semplici regolamenti comunali o atti amministrativi. La stessa circolare Anci ha ribadito che il Legislatore è intervenuto per tre anni di seguito (per il 2007, per il 2008 e per il 2009) a bloccare la possibilità di passaggio da un regime all'altro, in particolare dal regime Tarsu a quello Tia, legittimando così la loro coesistenza. Ancor più, quindi, l'omissione da parte del Legislatore, per quanto attiene la proroga anche per il 2010 della Tarsu, è già di per sé eloquente e di facile interpretazione. Questo conferma, nuovamente, non solo che il regime transitorio è venuto meno a partire dal 31 dicembre 2009, ma anche che per l'anno 2010 nulla è previsto a livello legislativo e pertanto nulla risulta essere applicabile. L'articolo 8, comma 3, del Dl 194/2009, invero, si riferisce esclusivamente al differimento al 30 giugno 2010 del termine ultimo per l'emanazione del regolamento di attuazione del solo Codice dell'ambiente. Questo non ha alcuna conseguenza sulla esistenza o meno della Tarsu nel sistema normativo vigente. Comporta invece soltanto che, in assenza di un regolamento di attuazione, il Codice dell'ambiente, continua a essere inapplicabile e che, pertanto, i Comuni dovranno applicare esclusivamente la Tia. Non appare condivisibile l'idea che i due regimi, a partire dalla data 1° gennaio 2010, possano coesistere poiché, allo scopo di una tale coesistenza, sarebbe necessaria una precisa norma specifica che proroghi la Tarsu e che, invece, al momento non esiste. In assenza della suddetta norma, la Tarsu è legislativamente decaduta al 31 dicembre 2009, venendo meno, così, qualsiasi possibilità di coesistenza con la Tia del decreto Ronchi.