

Assoggettabilità della TIA all'IVA

di Angelo Vozza

In base alle norme nazionali e comunitarie che disciplinano l'IVA, il **presupposto soggettivo** dell'imposta con riferimento alla prestazione del servizio di gestione dei rifiuti si deve ritenere sussistente qualora la prestazione sia eseguita da una società di capitali; d'altra parte, ci sono argomenti per sostenere che sussista anche il **presupposto oggettivo** dell'IVA per la presenza di un nesso causale fra predisposizione del servizio e pagamento della tariffa, almeno in relazione alla parte variabile della tariffa. Con la **sentenza n. 238 del 2009**, la Corte costituzionale, riconoscendo la **natura di tributo** della TIA, ha invece sostenuto che la tariffa sarebbe **estranea all'ambito di applicazione** dell'IVA. Di particolare interesse risultano le conseguenti questioni del possibile **disconoscimento del diritto di detrazione dell'IVA** sugli **acquisti** e la proponibilità di una **azione risarcitoria** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per lesione dell'affidamento riposto nelle circolari con le quali l'Agenzia delle entrate aveva in passato affermato l'applicazione dell'IVA sulla tariffa.

La Corte costituzionale, con la sentenza 24 luglio 2009, n. 238 (1), sostenendo che la tariffa istituita con l'art. 49 del D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (cd. tariffa Ronchi) sia «estranea all'ambito di applicazione dell'IVA», ha fatto piombare in uno stato di preoccupante incertezza diversi Comuni ed enti gestori del servizio rifiuti. Nel prosieguo, partendo da un sintetico esame degli elementi che caratterizzano la tariffa, si valuterà se l'affermazione della Corte costituzionale sia del tutto condivisibile.

Soggetti passivi, soggetti gestori del servizio e struttura della tariffa

I soggetti passivi della tariffa sono gli stessi della TARSU (2). La novità è nel soggetto attivo che applica la tariffa. Diversamente dalla TARSU, che è applicata soltanto dai Comuni (3), la tariffa è applicata dai «soggetti gestori nel rispetto della convenzione e del relativo disciplinare» (art. 49, comma 9).

Per quanto riguarda la struttura, la tariffa si compone di una parte fissa, determinata in base alle componenti essenziali del costo del servizio, ed una parte variabile, determinata da ciascun Comune sulla base della quantità dei rifiuti conferiti.

Gli enti locali sforniti di tecniche di misurazione individuale dei rifiuti possono applicare un «sistema presuntivo», prendendo a riferimento la produzione media comunale pro-capite di rifiuti.

Prassi dell'Amministrazione finanziaria e giurisprudenza della Corte di cassazione

Aderendo ad una parte della dottrina, secondo cui la tariffa avrebbe natura «privatistica» (4), l'Agenzia delle entrate, considerando la tariffa un «corrispettivo», ha affermato che ad essa si applicherebbe l'IVA (5).

La Corte di cassazione, invece, in diverse occasioni ha ritenuto che la tariffa avesse natura tributaria, non costituendo il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta e rappresentando, invece, una forma di finanziamento del servizio pub-

Angelo Vozza - Avvocato in Padova e Milano - Studio legale tributario Moschetti

Note:

(1) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 10/2009, pag. 855, con commento di M. Loviseti, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(2) In base all'art. 49, comma 3, del D.Lgs. n. 22/1997: «la tariffa deve essere applicata nei confronti di 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».

(3) Art. 58 del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507.

(4) In senso contrario, però, si è espressa la dottrina prevalente. Cfr. M. Loviseti, «La nuova tariffa sui rifiuti», in *Fin. loc.*, 1998, pag. 303; R. Lupi, «La fattura TIA come atto impositivo», in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2008, pag. 64; A. Vozza, «Dalla TARSU alla TIA», in *Corr. Trib.* n. 17/2008, pag. 1368.

(5) Cfr. risoluzione 17 giugno 2008, n. 250/E (in *Banca Dati BIG*, IPSOA), che richiama Id., 5 febbraio 2003, n. 25/E, *ivi*, e C.M. 21 maggio 1999, n. 111/E, *ivi*.

blico di gestione dei rifiuti (6).

In proposito, però, non si è formato un consolidato orientamento giurisprudenziale, perché le Sezioni Unite della Suprema Corte, con l'ordinanza 15 giugno 2009, n. 13894 (7), nel rimettere alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 dicembre 2005, n. 248, nella parte in cui sono devolute alla cognizione del-

la giurisdizione tributaria le liti concernenti la tariffa, hanno sostenuto che numerosi aspetti nella disciplina della tariffa (il vincolo di integrale copertura dei costi, l'assenza di norme sull'accertamento e sulle sanzioni, la sottoposizione all'IVA, l'applicazione e la riscossione da parte di società commerciali) «segnalano la ragionevolezza dell'ipotesi interpretativa tesa ad escludere la natura tributaria della tariffa».

Considerazioni della Corte costituzionale sull'inapplicabilità dell'IVA

Al fine di riconoscere la natura tributaria della TIA, la Consulta indica una serie di profili nella disciplina della tariffa che dimostrerebbero l'analogia con la disciplina della TARSU, di cui nessuno ha mai dubitato la natura tributaria (il presupposto, la doverosità del pagamento in mancanza di un nesso sinallagmatico, i criteri di commisurazione, i costi rilevanti).

Fra gli elementi di analogia della TIA con la TARSU, idonei a far ritenere che la prima sia soltanto una «mera variante» della seconda, la Corte costituzionale indica anche la «estraneità» al campo di applicazione dell'IVA.

Tale «estraneità» si dovrebbe desumere dalla considerazione che «la inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo (...) porta ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA (...) e caratterizzato dal pagamento di un «corrispettivo» per la prestazione di servizi» (8).

TEORIE A CONFRONTO

Natura della TIA

L'Agenzia delle entrate, aderendo ad una parte della dottrina, secondo cui la TIA avrebbe natura «privatistica», ha considerato la tariffa un «corrispettivo» ed ha affermato che ad essa si applicherebbe l'IVA.

La Corte di cassazione, invece, ha ritenuto che la TIA avesse natura tributaria, non costituendo il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta e rappresentando, invece, una forma di finanziamento del servizio pubblico di gestione dei rifiuti.

In proposito, bisogna tener presente che la Consulta si è occupata dell'applicabilità dell'IVA alla TIA soltanto in via incidentale, in quanto il giudizio di legittimità costituzionale non verteva sulla disciplina dell'IVA, bensì sulle norme del processo tributario con cui è stata estesa la giurisdizione delle Commissioni tributarie anche alla TIA.

In altri termini, la Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale di norme proces-

suali, ha manifestato la sua opinione anche sull'applicabilità dell'IVA sulla TIA.

Tale opinione va tenuta in massima considerazione, tenendo però presente il contrasto con quella delle Sezioni Unite della Corte di cassazione e che tale contrasto crea una incertezza interpretativa, che richiederebbe un intervento della Corte di giustizia europea, oltre che naturalmente del legislatore.

In assenza di tali interventi risolutivi, è necessario richiamare concetti fondamentali utili a valutare quale dovrebbe essere la condotta da tenere ai fini dell'IVA.

Presupposto oggettivo dell'IVA

Si deve verificare se nella prestazione del servizio di gestione dei rifiuti sia rinvenibile il «presupposto oggettivo» dell'imposta, previsto dall'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e dagli artt. 2 e 11

Note:

(6) Cfr. Cass., 9 agosto 2007, n. 17526, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2008, pag. 55, con commento di M. Busico, e *ivi*, con commento di R. Lupi, e in *Banca Dati BIG, IPSOA*; Id., 5 marzo 2009, nn. 5297, 5298 e 5299.

(7) In *GT - Riv. giur. trib.* n. 1/2009, pag. 957, con nota di C. Glendi, e in *Banca Dati BIG, IPSOA*.

(8) Inoltre, in relazione al presupposto soggettivo dell'IVA, la Consulta aggiunge: «Se, poi, si considerano gli elementi autoritativi sopra evidenziati, propri sia della TARSU che della TIA, entrambe le entrate debbono essere ricondotte nel novero di quei «diritti, canoni, contributi» che la normativa comunitaria (...) esclude in via generale dall'assoggettamento ad IVA, perché percepiti da enti pubblici «per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità»».

PRINCIPI COMUNITARI

Base imponibile ai fini IVA

Nei testi **tedesco, francese e spagnolo** dell'art. 73 della direttiva 2006/112/CE, si legge che la base imponibile IVA è costituita dal «**valore della controprestazione**» o dalla «**contropartita della prestazione**». Nel testo **inglese**, si legge che la base imponibile è costituita dal «**consideration**», ossia dal corrispettivo/controprestazione dei **beni ceduti o dei servizi prestati**. Dal confronto tra i vari testi emerge che si deve ritenere imponibile ai fini dell'IVA ciò che **compensa una prestazione, a prescindere dalla sussistenza di un nesso sinallagmatico di fonte contrattuale**.

della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (cd. VI direttiva) (9), nonché dagli artt. 2 e 73 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (10).

In base all'art. 3, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA sono quelle «verso corrispettivo» dipendenti da contratti tipici o da prestazioni generiche, indipendentemente dalla fonte giuridica (contrattuale o extracontrattuale), consistenti in obbligazioni di fare, non fare o permettere (11).

In proposito, occorre chiedersi se le norme italiane, nel fare riferimento al «corrispettivo» (che, civilisticamente interpretato, evoca la controprestazione sinallagmatica di fonte contrattuale), abbiano dato compiuta applicazione alla normativa comunitaria. A tal fine, è utile esaminare anche i testi della direttiva adottati da altri Stati membri.

Nei testi tedesco, francese e spagnolo dell'art. 73 della direttiva 2006/112/CE, si legge che la base imponibile IVA è costituita dal «valore della controprestazione» o dalla «contropartita della prestazione».

Nel testo inglese, si legge che la base imponibile è costituita dal «consideration», ossia dal corrispettivo/controprestazione dei beni ceduti o dei servizi prestati.

Dal confronto tra i vari testi emerge che si deve ritenere imponibile ai fini dell'IVA ciò che compensa una prestazione, a prescindere dalla sussistenza di un nesso sinallagmatico di fonte contrattuale.

Per verificare se sussista il presupposto oggettivo dell'IVA, dunque, occorre rispondere a questo quesito: si può ritenere che la TIA costituisca la «contropartita» di una prestazione resa all'utente del servizio di smaltimento dei rifiuti?

Considerato che la TIA deve essere pagata a fronte della predisposizione di un servizio, certamente vi è un nesso causale tra predisposizione del servizio (prestazione) e pagamento della tariffa (contropartita).

Se, ai fini del presupposto impositivo, come «contropartita» fosse sufficiente un nesso causale (il fatto di pagare la TIA in relazione alla attivazione del servizio nel territorio comunale), ciò consentirebbe di ritenere la tariffa sempre imponibile ai fini dell'IVA.

Viceversa, se il concetto di «contropartita», di cui all'art. 73 cit., venisse inteso come condizione per ottenere un determinato effetto favorevole (pago per ottenere uno specifico servizio) (12), alla tariffa potrebbe essere applicata l'IVA soltanto nella misura in cui costituisca remu-

Note:

(9) L'art. 2 della VI direttiva dispone che sono operazioni soggette all'IVA «le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del Paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». In base al successivo art. 11 della VI direttiva, per le prestazioni di servizi la base imponibile è costituita «da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore».

(10) Gli artt. 2 e 73 della direttiva 2006/112/CE ricalcano il testo degli artt. 2 e 11 della VI direttiva.

(11) In dottrina si ritiene che l'elemento comune a tutte queste prestazioni di servizi sia la «reciproca onerosità», nel senso che la prestazione principale e la controprestazione trovano l'una nell'altra la propria ragion d'essere. Cfr., per tutti, L. Castaldi, «Le operazioni Imponibili», in *L'imposta sul valore aggiunto - Giur. sist. di dir. trib.*, diretta da F. Tesauro, Torino, 2001, pag. 53 ss.

(12) La circostanza per cui il privato non possa sottrarsi all'obbligo di pagamento della parte «fissa» della tariffa, adducendo di non volersi avvalere del servizio, spinge a ritenere che il pagamento di tale parte della tariffa sia dovuto a prescindere da qualsiasi «contropartita».

In proposito, la Corte di giustizia europea ha più volte interpretato la normativa comunitaria nel senso che si ha un corrispettivo di una prestazione soggetta ad IVA «ove le somme versate costituiscano l'effettivo corrispettivo di un servizio individuabile fornito nell'ambito di un rapporto giuridico caratterizzato da prestazioni sinallagmatiche» (Corte di giustizia CE, 18 luglio 2007, causa C-277/05, punto 19, in *Banca Dati BIG, IPSOA*; nello stesso senso, Id., 21 marzo 2002, causa C-174/00, in *GT - Riv. giur. trib. n. 11/2002*, pag. 997, con commento di L. Barone, e in *Banca Dati BIG, IPSOA*; Id., 23 marzo 2006, causa C-210/04, in *GT - Riv. giur. trib. n. 8/2006*, pag. 651, con commento di P. Centore, e in *Banca Dati BIG, IPSOA*; Id., 8 marzo 1988, causa C-102/86; Id., 3 marzo 1994, causa C-16/93, in *Banca Dati BIG, IPSOA*).

nerazione di uno specifico servizio individualmente prestato (13).

In entrambe le ipotesi, la qualificazione di tributo ai fini della giurisdizione da parte della Consulta non impedirebbe di valutare la tariffa come «contropartita» ai fini dell'IVA.

La questione merita di essere portata dinanzi alla Corte di giustizia europea, per una interpretazione autentica dell'art. 73 della direttiva 2006/112/CE.

Un argomento ermeneutico da tener presente è che, ai fini dell'IVA, le società che gestiscono il servizio di raccolta dei rifiuti, se non applicassero l'IVA sulla tariffa, sarebbero soggetti «incisi» in relazione all'imposta sugli acquisti, senza possibilità di detrarre l'imposta in relazione alla prestazione del servizio di gestione dei rifiuti.

Poiché l'IVA deve gravare sui consumatori finali, essa deve colpire le prestazioni dietro «corrispettivo», nel senso che deve gravare su quanto l'imprenditore addebita a fronte delle sue prestazioni, quale che sia la fonte dell'addebito.

Solo questo concetto «ampio» di corrispettivo consente di trasferire l'imposta sul consumatore finale, ossia sugli utenti del servizio e, dunque, di far salvo il principio della neutralità dell'imposta. Tale lettura del concetto di corrispettivo è, dunque, da preferire nell'ambito di una interpretazione «comunitariamente» conforme.

Presupposto soggettivo dell'IVA

La verifica del presupposto soggettivo dell'IVA va effettuata in relazione agli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972 (14) e all'art. 4, quinto comma, della VI direttiva.

Per gli enti non commerciali, l'art. 4, quarto comma, del decreto IVA dispone che si considerano effettuate nell'esercizio di imprese esclusivamente le prestazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali.

Dunque, i Comuni possono svolgere sia attività istituzionali, non rilevanti ai fini dell'IVA, e sia at-

GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Prestazioni di servizi rese da Enti pubblici

In base alla normativa comunitaria **non** sono **imponibili** le prestazioni di servizi rese da Enti pubblici in qualità di pubbliche autorità.

Tuttavia, in base alla **giurisprudenza** della **Corte di giustizia** europea, la **mancanza del presupposto soggettivo** è riferibile soltanto ad **attività svolte direttamente dai Comuni**, in veste di **pubbliche autorità**, e **non** anche a quelle esercitate da una **società commerciale** aggiudicataria di una **concessione pubblica**.

tività di impresa, nelle quali il Comune si comporta come un operatore economico privato.

In base alla normativa comunitaria (15), però, non sono imponibili le prestazioni di servizi rese da Enti pubblici in qualità di pubbliche autorità.

D'altronde, la VI direttiva precisa che quando un Ente pubblico svolge un'attività in veste di pubblica autorità, tale attività è imponibile se il mancato assoggettamento all'IVA provocherebbe distorsioni «di una certa importan-

za» nella concorrenza (16).

In relazione all'attività di gestione dei rifiuti, svolta dai Comuni in regime di «privativa», non possono configurarsi fenomeni distorsivi della concorrenza, in quanto tale attività può essere esercitata solo dall'Ente locale o dall'ente gestore, in base a pubblica concessione.

Secondo la Corte di giustizia europea, però, il mancato assoggettamento ad IVA, per assenza del presupposto soggettivo negli Enti pubblici, presuppone, oltre al fatto che l'attività sia esercitata mediante strumenti autoritativi, anche che tale attività sia posta in essere da un Ente di diritto pubblico.

In base alla giurisprudenza comunitaria, infatti, un'attività svolta da un privato - in base a concessione pubblica - «non è esclusa dall'IVA per il so-

Note:

(13) Come innanzi illustrato, la tariffa Ronchi è composta da una parte fissa ed una variabile, che deve essere determinata in base al servizio effettivamente fornito. Questa parte variabile, dunque, può essere considerata «corrispettivo» del servizio prestato.

(14) In base all'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, per «esercizio di impresa» si intende l'esercizio per professione abituale delle attività commerciali o agricole di cui agli artt. 2195 e 2135 c.c., anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 2195 c.c. La disposizione prosegue qualificando come «in ogni caso» commerciali le operazioni effettuate - fra le altre - dalle società di capitali (quali, in genere, sono gli enti gestori della TIA).

(15) Cfr. art. 4, quinto comma, della VI direttiva.

(16) Cfr. art. 4, quinto comma, secondo periodo, della VI direttiva.

lo fatto di consistere nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità» (17).

La mancanza del presupposto soggettivo è, quindi, riferibile esclusivamente all'attività svolta direttamente dai Comuni, in veste di pubbliche autorità, e non anche a quella esercitata da una società commerciale aggiudicataria di pubblica concessione (18).

Pertanto, richiamate le norme (nazionali e comunitarie) che disciplinano l'IVA, si deve ritenere sussistente il presupposto soggettivo dell'imposta qualora la prestazione del servizio di gestione dei rifiuti sia eseguita da una società commerciale; d'altra parte, ci sono argomenti per sostenere che sussista anche il presupposto oggettivo dell'IVA, in quanto è configurabile quel nesso causale fra predisposizione di un servizio e pagamento della tariffa, che è richiesto dalla normativa comunitaria per individuare una «contropartita» imponibile.

In ogni caso, anche se si ritiene che la tariffa possa costituire base imponibile soltanto nella misura in cui sia il corrispettivo di un servizio individuale effettivamente prestato all'utente, si deve comunque verificare se tali connotati risultino sussistenti nella parte «variabile» della tariffa.

Diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti

L'Agenzia delle entrate, qualora ritenga - con un radicale mutamento della prassi - che l'IVA non sia applicabile alla TIA, potrebbe disconoscere il diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti, esercitato in passato dalle società che gestiscono la tariffa.

La regola è che la detrazione dell'IVA assolta in rivalsa sugli acquisti richiede che vi sia ineranza fra l'acquisto e lo svolgimento di attività imponibili (19).

Tale detrazione è preclusa se gli acquisti sono destinati al compimento di operazioni esenti, non soggette od escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

Qualora venga rettificata la dichiarazione IVA degli enti gestori, con il disconoscimento del diritto di detrazione esercitato in passato e con l'irrogazione di sanzioni per infedele dichiarazione, tali enti potranno chiedere alle Commissioni tributarie di annullare le sanzioni irrogate e di non computare interessi moratori in applicazione dell'art. 10,

comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), che non consente all'Amministrazione finanziaria di irrogare sanzioni e chiedere interessi moratori al contribuente «qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione medesima» (20).

Nel caso in esame, la condotta degli enti gestori è stata conforme a precise indicazioni dell'Agenzia delle entrate.

Oltre a giustificare l'inapplicabilità delle sanzioni, il principio dell'affidamento potrebbe essere invocato per escludere anche rettifiche sull'imposta.

Ciò è già stato affermato in giurisprudenza in casi in cui il contribuente aveva fatto affidamento su pronunce dell'Amministrazione finanziaria (21).

In particolare, la Corte di cassazione ha riconosciuto che il principio di tutela dell'affidamento comporta l'annullamento di atti impositivi emessi in lesione del legittimo affidamento posto dal contribuente in atti dell'Amministrazione finanziaria concernenti la definizione del rapporto tributario.

Proponibilità di un'azione risarcitoria contro l'Agenzia delle entrate

Nell'ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria si pronunci a favore della inapplicabilità dell'IVA, gli enti gestori dovranno presentare istanza per la

Note:

(17) Corte di giustizia CE, 12 settembre 2000, C-276/97, in *Banca Dati BIG*, IPSOA.

(18) In proposito, cfr. V. Guido, «Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della TIA operata dalla Corte Costituzionale», in *Rass. trib.*, 2009, pag. 1125; L. del Federico, «Disciplina fiscale ai fini IVA delle prestazioni di servizi svolte da società commerciali nell'ambito di concessione del servizio da parte di ente pubblico», in *il fisco*, 2005, pag. 2825.

(19) Cfr. art. 17, par. 2, della VI direttiva (conforme all'art. 168 della direttiva 2006/112/CE) e art. 19, secondo comma, del decreto IVA.

(20) La irrogazione di sanzioni dovrebbe essere esclusa anche per obiettiva incertezza interpretativa sulla portata delle norme in esame, in base all'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, ed ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

(21) Cfr. Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 4/2003, pag. 343, con commento di E. della Valle, e in *Banca Dati BIG*, IPSOA; Id., 6 ottobre 2006, n. 21513, *ivi*. Per un'ampia disamina delle ragioni che fondano tali sentenze, cfr. M. Trivellin, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, pag. 234 ss.

