

Prof. Avv. FRANCESCO MOSCHETTI

STUDIO LEGALE

Prof. Avv. Francesco Moschetti
Avv. Ornella Carraro
Avv. Stefania Moschetti
Avv. Giovanni Moschetti I.L.M.
Avv. Alberto de Felice

Avv. Angelo Pozza
Avv. Maria Valeria Garcia
Dott. Alessandro Vigna
Avv. Bruno Nichetti

Spett.le

Padova Territorio Rifiuti Ecologia S.r.l.

Via Rovigo, 69

35042 - Este (PD)

Padova, 27 ottobre 2009

Rispondiamo alla Sua richiesta di parere in ordine alle implicazioni fiscali, ai fini dell'IVA, della sentenza n. 238 del 24.7.2009 con cui la Corte Costituzionale, pronunciandosi sulla legittimità della norma che attribuisce alle commissioni tributarie la giurisdizione sulle controversie inerenti alla tariffa istituita con l'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997, ha ritenuto che tale tariffa sia *"estranea all'ambito di applicazione dell'IVA"*.

In particolare, affronteremo i seguenti quesiti:

- se l'affermazione della Corte Costituzionale, per cui la TIA sarebbe esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, sia del tutto convincente, tenuto conto che compito della Consulta è pronunciarsi sulla conformità delle leggi alla Costituzione;

- se, per il passato, debba essere riliquidata l'imposta sul valore aggiunto e se possa essere chiesta a rimborso e, nel caso, con quali limiti temporali;
- quale atteggiamento tenere, ai fini dell'IVA, per il futuro.

Per rispondere compiutamente ai quesiti posti è necessario, preliminarmente, esaminare le norme che disciplinano la tariffa istituita dal decreto Ronchi e la natura giuridica di tale tariffa alla luce della recente sentenza della Corte Costituzionale.

1. – La tariffa istituita dal decreto Ronchi (TIA).

1.1. Istituzione della TIA.

E' noto che, in base all'art. 49 del D.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (c.d. "*decreto Ronchi*"), la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU), disciplinata nel Capo III del D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, doveva essere soppressa a decorrere "*dai termini previsti dal regime transitorio*", da disciplinare con apposito regolamento, ed essere sostituita da una "*tariffa*". A causa delle difficoltà riscontrate nel passaggio al nuovo regime, le disposizioni transitorie (art. 11 del D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158) sono state modificate più volte con le leggi finanziarie, dando luogo alla coesistenza di tassa e tariffa.

TARSU e tariffa corrispondono a due diversi approcci seguiti dal legislatore nella disciplina dei rifiuti. La prima è stata prevista nell'ambito di un sistema che privilegiava lo smaltimento dei rifiuti, anziché il recupero, e non copriva totalmente i costi del servizio di raccolta e smaltimento. La tariffa, invece, è stata introdotta sul presupposto che i rifiuti siano una materia prima da reinserire nel ciclo produttivo mediante un servizio di gestione dei rifiuti, i cui costi devono essere integralmente coperti attraverso la tariffa.

Inoltre, diversamente dalla TARSU, i comuni attraverso la tariffa devono coprire non soltanto i costi per la gestione dei rifiuti solidi urbani (c.d. "*interni*"), ma anche quelli inerenti ai rifiuti giacenti sulle strade ed aree pubbliche.

1.2. I soggetti passivi e i soggetti gestori del servizio.

I soggetti passivi della tariffa sono definiti con espressione sostanzialmente identica a quella contenuta nelle norme sulla TARSU ⁽¹⁾. Una rilevante differenza con la TARSU si rinviene, invece, nel soggetto attivo, che applica la tariffa. Mentre la TARSU deve essere applicata esclusivamente dai comuni (art. 58 del D.lgs. n. 507/1993), la tariffa, dopo essere stata determinata dagli enti locali (art. 49, comma 8), è applicata dai *"soggetti gestori nel rispetto della convenzione e del relativo disciplinare"* (art. 49, comma 9). L'applicazione della tariffa, dunque, compete ai comuni oppure, se c'è una convenzione per l'affidamento del servizio di gestione dei rifiuti, ai soggetti cui è stato affidato il servizio ⁽²⁾.

1.3. Gli elementi della tariffa.

La tariffa è costituita:

- da una parte fissa, determinata in base alle componenti essenziali del costo del servizio (in particolare, investimenti e relativi ammortamenti);
- da una parte variabile, determinata da ciascun Comune sulla base della quantità dei rifiuti conferiti, del servizio effettivamente fornito e dell'entità dei costi di gestione.

Il decreto Ronchi prevede una *"tariffa di riferimento"*, che deve essere determinata in base al *"metodo normalizzato"* elaborato dal Ministero dell'Ambiente di concerto con quello dell'Industria, e sentita la conferenza permanente per i rapporti fra Stato e Regioni (art. 49, comma 5). Il regolamento per l'elaborazione del *"metodo normalizzato"* è contenuto nel D.P.R. 27 aprile 1999, n. 158, che, in generale, ricalca i criteri di quantificazione della TARSU ⁽³⁾.

La tariffa di riferimento deve essere articolata per fasce di utenza e territoriali, con la previsione di agevolazioni per le utenze domestiche e per la raccolta differenziata. E',

⁽¹⁾ 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"*.

⁽²⁾ Cfr.: Circolare del Ministero dell'Ambiente, 7 ottobre 1999, n. 17879/108.

⁽³⁾ Cfr.: Circolare del Ministero delle Finanze, 17 febbraio 2000, n. 25/E.

poi, prevista l'applicazione di una riduzione tariffaria per la parte dei rifiuti che i produttori dimostrino di aver avviato al recupero (art. 49, comma 14).

Anche se la parte variabile della tariffa deve essere, in generale, rapportata alla quantità di rifiuti prodotta, il regolamento consente agli enti locali, che non abbiano sperimentato valide tecniche di misurazione individuale dei rifiuti, di applicare un "*sistema presuntivo*", prendendo a riferimento la produzione media comunale pro-capite di rifiuti (art. 5, comma 2, del D.P.R. n. 158/1999).

2. Le diverse ricostruzioni in ordine alla natura giuridica della tariffa (e all'applicabilità dell'IVA) effettuate dall'Amministrazione finanziaria, dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

2.1. La posizione dell'Amministrazione finanziaria sull'applicazione dell'IVA.

In ordine alla natura giuridica della tariffa, una parte della dottrina ha sostenuto che l'istituto avrebbe carattere "privatistico", in quanto vi sarebbe un rapporto di corrispettività fra servizio di gestione dei rifiuti e tariffa pagata dagli utenti.

Nello stesso senso, l'Agenzia delle Entrate, muovendo dalla considerazione che la tariffa si configura come un "*corrispettivo*" nell'ambito di un servizio espletato secondo le regole di diritto comune, ha affermato che ad essa si applicherebbe l'IVA.

Infatti, nella risoluzione n. 250/E del 17 giugno 2008, ribadendo la posizione già espressa con la risoluzione n. 25/E del 5 febbraio 2003 e con la circolare n. 111/E del 1999, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che il prelievo riscosso per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, disciplinato dal decreto Ronchi, fosse assoggettabile ad IVA.

In particolare, la soluzione interpretativa fornita dall'Agenzia delle Entrate aveva confermato l'assoggettamento della TIA all'aliquota agevolata del 10%, prevista dal n. 127-*sexiesdecies* della tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972 ⁽¹⁾, in

⁽¹⁾ In base a tale disposizione, sono soggetti ad aliquota IVA del 10% le "*prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dall'articolo 6, comma 1, lettere d), l) e m), del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti urbani di cui all'articolo 7, comma 2, e di rifiuti speciali di cui*

considerazione della qualificazione normativa della tariffa come "corrispettivo" ⁽⁵⁾ per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, risultante dall'art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006, con riferimento alla tariffa prevista dal c.d. codice dell'ambiente (finora non applicata).

2.2. La ricostruzione dell'istituto proposta dalla dottrina.

La dottrina prevalente ⁽⁶⁾, già nei primi anni di applicazione della tariffa Ronchi, aveva evidenziato numerosi elementi idonei ad escludere la natura di corrispettivo "privatistico" della tariffa, a favore di una qualificazione della tariffa in termini di prelievo di natura tributaria.

Tali elementi possono essere così sintetizzati:

- 1) il presupposto della tariffa è costituito dalla "occupazione" o "conduzione" di locali e aree scoperte, ossia lo stesso presupposto della TARSU, basato su un modello "presuntivo", di attitudine potenziale a produrre rifiuti, incompatibile con lo schema sinallagmatico proprio del corrispettivo di diritto privato;
- 2) l'applicazione della tariffa, anziché essere fondata su un atto volontario del soggetto che intende liberamente avvalersi di un servizio, costituisce una prestazione "imposta" a fronte di un servizio obbligatorio gestito dai comuni in regime di privativa;
- 3) le modalità di svolgimento della "controprestazione" (il servizio di gestione dei rifiuti) sono scelte unilateralmente dai comuni:

all'articolo 7, comma 3, lettera g), del medesimo decreto, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione".

⁽⁵⁾ L'Agenzia delle Entrate, a sostegno della propria posizione, aveva citato una recente sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (n. 25551/2007), nella quale viene affermato il principio della "preventiva qualificazione nominalistica" di un prelievo pubblico, in base al quale la particolare qualificazione espressa nella legge istitutiva di un'entrata pubblica è sintomatica della scelta compiuta dal legislatore, nell'esercizio di una sua piena discrezionalità, di coprire i costi dei servizi pubblici con entrate finanziarie di natura tributaria o extratributaria.

⁽⁶⁾ Cfr.: CARRASI, *Natura pubblicistica della tariffa rifiuti*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3865; LORENZON, *La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni ("Tarsu") e la tariffa per i servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani "interni" ed "esterni" (tariffa "Ronchi")*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, 1, 261; LOVISETTI, *La nuova tariffa sui rifiuti*, in *Fin. Loc.*, 1998, 303; LUPI, *La fattura TIA come atto impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2007, 3865; VOZZA, *Dalla TARSU alla TIA*, in *Corr. Trib.*, 2008, 1368.

4) la tariffa non copre soltanto le spese concernenti lo smaltimento dei rifiuti prodotti nei locali dei contribuenti, ma anche le spese per la gestione dei rifiuti giacenti sulle strade ed aree pubbliche, ossia spese che riguardano la collettività;

5) il decreto Ronchi prevede la possibilità di procedere alla riscossione mediante ruolo, istituto tipico delle entrate tributarie.

2.3. La giurisprudenza della Corte di Cassazione.

In base a tali connotati della TIA, anche la Corte di Cassazione ha ritenuto in diverse sentenze che la tariffa abbia natura pubblicistica-tributaria, non costituendo il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta e rappresentando, invece, una forma di finanziamento del servizio pubblico di gestione dei rifiuti attraverso l'imposizione dei relativi costi sull'area sociale che da tali costi ricava, nel suo insieme, un beneficio ⁽⁷⁾.

L'orientamento della Suprema Corte, che sembrava consolidarsi nel senso della natura tributaria della TIA, ha subito un deciso *revirement* con l'ordinanza n. 13894 del 15 giugno 2009, con cui le Sezioni Unite della Cassazione hanno rimesso alla Consulta la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3-bis del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 (convertito nella L. 2 dicembre 2005, n. 248), nella parte in cui sono devolute alla cognizione della giurisdizione tributaria le liti concernenti la tariffa in esame.

In tale ordinanza, le Sezioni Unite, al fine di individuare la natura (tributaria o non) della TIA, pongono in evidenza i seguenti aspetti nella disciplina della tariffa:

a) il vincolo di integrale copertura dei costi del servizio tramite la tariffa, ritenuto coerente con la natura non tributaria della prestazione e per contro indice, se assente, della fiscalità dell'entrata;

b) la conformità dei criteri di determinazione della TIA all'art. 117 del T.U. 18 agosto 2000, n. 267, secondo cui le tariffe dei servizi pubblici, definite «corrispettivo» dei servizi stessi, devono assicurare l'equilibrio economico-finanziario dell'investimento e della connessa gestione;

⁽⁷⁾ Cfr.: Cass., Sez. Trib., 9 agosto 2007, n. 17526; Id., 5 marzo 2009, nn. 5297, 5298 e 5299, nelle quali si legge: "l'entrata in questione ha natura sicuramente tributaria, non costituendo, in senso tecnico, il corrispettivo di una prestazione liberamente richiesta".

- c) l'assenza di norme riguardanti l'accertamento, le sanzioni e il contenzioso;
- d) la sottoposizione, confermata dalla prassi ministeriale, all'IVA, incompatibile con le entrate che, come i tributi, sono applicati nell'esplorazione di potestà pubblicistiche;
- e) l'attribuzione dell'applicazione e della riscossione della tariffa non già all'ente locale, ma ai gestori di detti servizi, soggetti che non hanno le caratteristiche soggettive dei comuni, ma operano come imprese nell'esercizio di vere e proprie attività commerciali, elemento che porrebbe *«significativi e non facili problemi di coordinamento normativo con l'art. 10 del D.lgs. n. 546/1992, secondo il quale nel processo tributario si confrontano una parte privata (il contribuente) e una parte pubblica (l'ente impositore)»*;
- f) l'impossibilità di qualificare come atti impositivi impugnabili le bollette-fatture emesse per riscuotere la TIA, del tutto analoghe a quelle emesse per l'addebito dei corrispettivi relativi alla somministrazione di acqua, gas, energia elettrica, pacificamente ritenuti estranei all'ambito tributario.

Questi argomenti, secondo le Sezioni Unite, *“segnalano la ragionevolezza dell'ipotesi interpretativa tesa ad escludere la natura tributaria della tariffa”*.

Si segnala che, nel caso di contrasto sull'interpretazione della norma ordinaria tra Corte Costituzionale, da un lato, e Cassazione, dall'altro, se detto contrasto si radicasse (e, dunque, la Cassazione ribadisse la natura non tributaria della tariffa), sarebbe la Corte Costituzionale a dover cedere ⁽⁸⁾.

Non è, poi, da trascurare che la pronuncia della Corte Costituzionale (ancorché di sfuggita “scivolata” sul tema IVA) aveva un oggetto ben specifico: la giurisdizione delle Commissioni Tributarie sulla TIA.

Come ora si dirà, il riconoscimento della natura tributaria da parte della Consulta è solo finalizzato a stabilire se sia legittima la disposizione normativa che attribuisce le liti sulla TIA alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie (art. 2, comma 2, ultimo periodo, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546).

⁽⁸⁾ Chi scrive ricorda un celebre contrasto tra Giudice delle leggi e Corte di Cassazione riguardante la natura delle Commissioni tributarie. La Corte Costituzionale, per non dichiarare incostituzionale l'originaria disciplina delle Commissioni, conforme al requisito d'indipendenza del giudice, aveva affermato la natura amministrativa delle stesse. La Cassazione, in contrasto con la Consulta, ribadì la natura giurisdizionale delle Commissioni e la Consulta mutò il suo indirizzo.

3. La sentenza della Corte Costituzionale.

3.1. Il riconoscimento della natura tributaria della TIA da parte della Consulta.

Pochi giorni dopo il deposito dell'ordinanza delle Sezioni Unite di rimessione alla Corte Costituzionale della questione di legittimità della norma che attribuisce alle Commissioni tributarie la giurisdizione sulla TIA, la Consulta si è pronunciata sulla medesima questione – a fronte di precedenti ordinanze di rimessione del Giudice di Pace di Catania e della Commissione tributaria provinciale di Prato – con la **sentenza 24 luglio 2009, n. 238**.

La Consulta parte dal presupposto che i criteri per qualificare un prelievo come tributario *“consistono nella doverosità della prestazione, nella mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante”*.

Nella motivazione della sentenza, la Consulta verifica la sussistenza di tali elementi, al fine di valutare se sussista la natura tributaria nella TIA.

Innanzitutto, però, la Corte Costituzionale sgombra il campo dal dato nominalistico, il ***nomen iuris***, in quanto – si legge – lo stesso art. 2 del D.lgs. 546/1992 precisa che i tributi vanno individuati indipendentemente dalla relativa denominazione.

Del resto – precisa la Consulta – il termine “tariffa” risulta semanticamente neutro e non necessariamente contrapposto a “tassa” o a “tributo”, tanto più che anche la TARSU si applica “in base a tariffa”. Né il termine “corrispettivo” compare nella disciplina della TIA di cui al “decreto Ronchi”, ma solo nell’art. 238 del T.U. dell’Ambiente (D.lgs. n. 152/2006), la cui disciplina è però estranea al giudizio di legittimità costituzionale.

La Consulta, poi, sottolinea il fatto che la TIA, pur destinata a sostituire la TARSU, è disciplinata in modo analogo alla tassa, di cui nessuno ha mai dubitato la natura tributaria.

In proposito, vengono richiamati i seguenti profili:

1) **presupposto e soggetti passivi**: sia per la TARSU sia per la TIA, il fatto generatore non è legato all’effettiva produzione di rifiuti e alla concreta fruizione del servizio di smaltimento, ma all’utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti;

2) **doverosità del pagamento e mancanza di un nesso sinallagmatico:** il servizio di smaltimento dei rifiuti deve essere obbligatoriamente istituito dai Comuni e gestito in regime di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare unilateralmente fissata dagli enti locali. Il privato non può sottrarsi all'obbligo di pagamento, adducendo di non volersi avvalere del servizio. Tale struttura autoritativa del prelievo – osserva la Corte – non viene meno per il fatto che nella TARSU il soggetto attivo del tributo è il Comune, mentre nella TIA è il gestore del servizio, in quanto il Comune può delegare a terzi la potestà impositiva della tassa e la legittimazione processuale *ex art. 52 del D.Lgs. n. 446/1997*;

3) **criteri di commisurazione:** tanto nella TARSU quanto nella TIA, il prelievo non è commisurato all'effettiva quantità e qualità prodotte di rifiuti, ma a medie ordinarie di producibilità rapportate alla superficie imponibile (e nella TIA per le utenze domestiche, anche al numero di occupanti) e, quindi, alla potenziale produzione dei rifiuti, escludendo la sussistenza di sinallagmaticità tra pagamento e servizio di smaltimento dei rifiuti;

4) **costi rilevanti:** sia la TARSU e sia la TIA sono destinati a coprire il costo dei servizi relativi non solo ai rifiuti c.d. "interni", prodotti su superfici "private" (direttamente imputabili ai singoli utenti), ma anche ai rifiuti "esterni", giacenti nelle strade e aree pubbliche soggette ad uso pubblico, e così *"a coprire anche pubbliche spese afferenti a un servizio indivisibile, reso a favore della collettività e, quindi, non riconducibili a un rapporto sinallagmatico con il singolo utente"*.

3.2. Le considerazioni della Consulta in ordine alla esclusione della TIA dal campo di applicazione dell'IVA.

Nel paragrafo 7.2.3.6., la Corte Costituzionale, fra gli elementi di analogia della TIA con la TARSU, idonei a far ritenere che la prima sia soltanto una "mera variante" della seconda, annovera la "estraneità" al campo di applicazione dell'IVA.

In proposito, si legge nella sentenza n. 238:

«un altro significativo elemento di analogia tra la TIA e la TARSU è costituito dal fatto che ambedue i prelievi sono estranei all'ambito di applicazione dell'IVA. Infatti, la rilevata inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo (quest'ultima

commisurata, come si è visto, a mere presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti interni e al costo complessivo dello smaltimento anche dei rifiuti esterni) porta ad escludere la sussistenza del rapporto sinallagmatico posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi degli artt. 3 e 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 e caratterizzato dal pagamento di un «corrispettivo» per la prestazione di servizi. Non esiste, del resto, una norma legislativa che espressamente assoggetti ad IVA le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti, quale, ad esempio, è quella prevista dalla lettera b) del quinto comma dell'art. 4 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo cui, ai fini dell'IVA, «sono considerate in ogni caso commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici», le attività di «erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore». 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 (da ultimo, art. 13, paragrafo 1, primo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006; come ribadito dalla sentenza della Corte di giustizia CE del 16 settembre 2008, in causa C-288/07) esclude in via generale dall'assoggettamento ad IVA, perché percepiti da enti pubblici «per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità» (come si desume a contrario dalla sentenza della Corte costituzionale n. 335 del 2008), sempre che il mancato assoggettamento all'imposta non comporti una distorsione della concorrenza (distorsione, nella specie, non sussistente, in quanto il servizio di smaltimento dei rifiuti è svolto dal Comune in regime di privativa). Non osta a tali conclusioni il secondo periodo del comma 13 dell'art. 6 della legge n. 133 del 1999, il quale stabilisce, con una formula meramente negativa, che «Non costituiscono, altresì, corrispettivi agli effetti dell'IVA le somme dovute ai comuni per il servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani reso entro» la data del 31 dicembre 1998 «e riscosse successivamente alla stessa, anche qualora detti enti abbiano adottato in via sperimentale il pagamento del servizio con la tariffa, ai sensi dell'articolo 31, comma 7, secondo periodo, della legge 23 dicembre 1998, n. 448». Questa disposizione non può interpretarsi nel senso che, a partire dal 1999, sia la TARSU sia la tariffa sperimentale (cioè la TIA adottata prima della definitiva soppressione della TARSU) entrino nell'ambito di applicazione dell'IVA. Si deve escludere, infatti, che tali prelievi, pur restando invariata la loro disciplina sostanziale, mutino natura, divenendo entrambi corrispettivi, solo in forza di una norma dagli effetti meramente temporali. Tale norma, ragionevolmente interpretata, ha il solo effetto di ribadire la non assoggettabilità ad IVA dei due prelievi fino a tutto il 1998 e non quello di provvedere anche per il periodo successivo, per il quale non può che trovare applicazione la disciplina generale in tema di IVA. Non rileva, al riguardo, la diversa prassi amministrativa, perché la natura tributaria della TIA va desunta dalla sua complessiva disciplina legislativa».

Bisogna tener presente che la Corte Costituzionale si è occupata dell'applicabilità dell'IVA alla TIA soltanto in via incidentale, in quanto il giudizio di legittimità costituzionale non concerne le norme sull'IVA, bensì le norme del processo tributario con cui è stata estesa la giurisdizione delle Commissioni tributarie anche alla TIA.

Come dire, la Consulta, occupandosi della legittimità costituzionale di norme processuali, ha voluto dire la sua – certamente autorevolissima – opinione in ordine alla applicabilità dell'IVA sulla TIA.

Tenuto conto dell'Autorità da cui promana tale opinione, naturalmente essa va tenuta in massima considerazione, ma ciò non toglie che:

- a) detta opinione è in contrasto con quella delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, espressa con l'ordinanza n. 13894 del 15 giugno 2009;
- b) la pronuncia della Consulta si riferisce al decreto Ronchi e non alla tariffa prevista dal D.lgs. 152/2006 (Codice dell'Ambiente);
- c) il contrasto tra Corte Costituzionale e Sezioni Unite della Cassazione crea una incertezza interpretativa, che, ai fini dell'IVA, richiederebbe un intervento della Corte di Giustizia CE.

Ad avviso di chi scrive, in estrema sintesi:

- 1) la Consulta ha ragione laddove ravvisa che sia la TARSU sia la TIA sono prelievi autoritativamente imposti e che, in quanto tali, non dovrebbero essere assoggettati all'IVA;
- 2) la Consulta non ha ragione laddove, interpretando il secondo periodo, comma 13, dell'art. 6 della legge n. 133/1999, svaluta la norma e non considera la evidente *ratio legis*: quella di assoggettare la TIA ad IVA per il futuro.

Si è, dunque, di fronte ad un contrasto tra scelta legislativa (la soggezione ad IVA della TIA) e carattere autoritativo del prelievo.

Conflitto che non può essere risolto dalla Corte Costituzionale, ma dalla Corte di Giustizia CE. Oltre naturalmente dal Legislatore, il quale riveda le norme chiaramente ispirate alla concezione (a ragione o, forse, a torto) privatistica del tributo e, quindi, alla conseguente soggezione ad IVA.

In ogni caso, in assenza di tali interventi risolutivi, nelle pagine che seguono si richiamano concetti fondamentali utili a valutare quale dovrebbe essere la condotta da tenere ai fini dell'IVA.

4. Verifica in ordine alla sussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi per l'applicazione dell'IVA.

4.1. In ordine alla sussistenza del presupposto oggettivo.

A questo punto la nostra indagine si sposta necessariamente sull'analisi della normativa IVA nazionale e comunitaria ⁽⁹⁾.

In primo luogo, si intende verificare se nella prestazione del servizio di raccolta e gestione dei rifiuti solidi urbani sia rinvenibile il **presupposto oggettivo** per l'applicazione dell'imposta, previsto dall'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 ⁽¹⁰⁾ e dagli artt. 2 e 11 della direttiva 77/388/CEE (c.d. Sesta direttiva in materia di IVA) ⁽¹¹⁾, nonché dagli artt. 2 e 73 della direttiva 2006/112/CE ⁽¹²⁾.

In base all'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni di servizi rilevanti ai fini Iva, sotto il profilo oggettivo, sono quelle **"verso corrispettivo"** dipendenti da contratti tipici disciplinati dal codice civile (contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito) o da prestazioni generiche.

⁽⁹⁾ In materia di Iva, più che in altri ambiti del diritto tributario, il legame fra normativa nazionale e comunitaria è particolarmente stretto, perché la discrezionalità del legislatore italiano è fortemente vincolata dall'esistenza di una compiuta disciplina comunitaria. Ne consegue che, in sede di analisi e interpretazione della disciplina Iva, non si può prescindere dall'esame della normativa comunitaria di riferimento.

⁽¹⁰⁾ L'art. 3, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dispone che: *"Costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da (...) obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte"*.

⁽¹¹⁾ L'art. 2 della VI direttiva CEE 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 Sesta 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"*.

⁽¹²⁾ Gli artt. 2 e 73 della direttiva 2006/112/CE ricalcano il testo degli artt. 2 e 11 della VI direttiva CEE.

indipendentemente dalla qualifica o fonte giuridica (contrattuale o extracontrattuale), consistenti in obbligazioni di fare, non fare o permettere.

In dottrina si ritiene che l'elemento comune a tutte queste prestazioni di servizi sia, in linea generale, la "reciproca onerosità", nel senso che la prestazione principale e la controprestazione trovano l'una nell'altra la propria ragion d'essere genetica e funzionale⁽¹³⁾.

A questo punto, ci dobbiamo preoccupare di esaminare se le norme italiane (e la versione italiana della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006), nel parlare di "corrispettivo" abbiano dato esatta applicazione (ed abbiano ben tradotto) la normativa comunitaria.

Teoricamente, le direttive CEE 'nascono' contemporaneamente in tutte le lingue comunitarie, ma nella realtà 'nascono' nelle lingue degli Stati membri 'forti' e, poi, sono tradotte nelle altre lingue.

Esaminati, pertanto, i testi di altri Stati membri abbiamo constatato quanto segue.

Nel testo tedesco dell'art. 73 della direttiva 2006/112/CE, si legge che la base imponibile IVA è "il valore della **controprestazione** che il cedente o il prestatore di servizio ottiene dal cessionario o da chi riceve la prestazione del servizio".

Nel testo spagnolo si legge che la base imponibile è costituita dalla "totalità della **controprestazione** che chi realizza la cessione o presta il servizio ottenga o debba ottenere, per queste operazioni, dall'acquirente dei beni o dal destinatario della prestazione".

(13) In proposito, in dottrina, cfr.: CASTALDI, *Le operazioni Imponibili, in l'imposta sul valore aggiunto - Giur. sist. di dir. trib.*, diretta da F. Tesaurò, Torino, 2001, p. 53, per cui: "corrispettività risulta utilizzato come sinonimo di sinallagmaticità per identificare i contratti caratterizzati dalla reciproca interdipendenza genetica e funzionale delle contrapposte prestazioni negoziali, tale per cui ciascuna di esse trova la sua ragion d'essere specifica ed esclusiva nell'altra". Si tratta di concetti ampiamente consolidati in dottrina. Sia consentito richiamare, in proposito, F. MOSCHETTI, *Sul concetto di corrispettivo ai fini IVA*, in *Boll. Trib.*, 1982, p. 1611, in cui si legge: "l'imposta sul valore aggiunto non assume a propria base imponibile l'ammontare complessivo delle entrate comunque dovute al cedente o al prestatore di servizi, ma, più specificamente, l'ammontare dei corrispettivi. (...) quali sono le caratteristiche del corrispettivo? Se il corrispettivo è quanto «dovuto al cedente o al prestatore di servizi secondo le condizioni contrattuali» (in tal senso l'art. 13), può dirsi che esso è una controprestazione avente fonte giuridica nel contratto e causa giustificatrice nella prestazione di servizi. Non è dunque sufficiente un'entrata, bisogna esaminare il titolo dell'entrata. Solo se essa ha come sua fonte il contratto e come causa giustificatrice la prestazione della controparte, potrà parlarsi di corrispettivo".

Nel testo francese si legge che la base imponibile comprende *"tutto ciò che costituisce contropartita ottenuta o da ottenere dall'acquirente dei beni o dal destinatario della prestazione"*.

Nel testo inglese si legge che la base imponibile è costituita dal *"consideration ... in return"*, ossia dalla **remunerazione** dei beni ceduti o dei servizi prestati.

Dal confronto tra i vari testi emerge, dunque, che si deve ritenere imponibile ai fini dell'IVA tutto ciò che compensa una prestazione.

Nel caso della TIA, possiamo ritenere che la tariffa costituisca il compenso di una prestazione (considerata in un rapporto del tipo prestazione-controprestazione e) resa individualmente all'utente del servizio di smaltimento dei rifiuti?

Da un lato, si può ritenere che la base imponibile, interpretata alla luce dei testi delle direttive più 'accreditati', sia qualsiasi contropartita e, dunque, presupponga che a fronte del pagamento ci sia l'offerta di un servizio (seppure solo potenziale).

In altri termini, considerato che la TIA deve essere pagata a fronte del fatto che il Comune abbia predisposto un servizio ⁽¹⁾, si può sostenere che vi sia un nesso causale tra predisposizione di un servizio (prestazione) e pagamento della tariffa (controprestazione).

Detto nesso causale sarebbe sufficiente a delineare il concetto di *"contropartita"* ai fini dell'IVA.

Contropartita di un servizio predisposto e, dunque, potenziale, ancorché non necessariamente reso in concreto.

Non si tratta, quindi, del concetto di corrispettivo, ma di un più ampio concetto di pagamento giustificato dalla predisposizione di un servizio.

Quindi, se si ritiene che la *"contropartita"*, di cui all'art. 73 della direttiva 2006/112/CE, possa essere individuata nella predisposizione da parte del Comune di un servizio, allora si potrebbe sostenere che la TIA costituisce base imponibile dell'IVA.

⁽¹⁾ Cfr.: Cass., Sez. Trib., 23 marzo 2005, n. 6312, in cui con riferimento alla TARSU - si legge: *"Il prelievo tributario della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni presuppone necessariamente che il contribuente abbia la possibilità di utilizzare il servizio: ciò significa che per il sorgere dell'obbligo non è sufficiente la mera ubicazione dell'immobile nel perimetro in cui è stato istituito il servizio, ma è altresì indispensabile che il cittadino residente abbia la possibilità, cioè sia posto in condizione, di utilizzare il servizio"*.

La qualificazione di tassa ai fini della giurisdizione da parte della Consulta, dunque, non impedirebbe di valutare la tariffa come contropartita in ordine alla soggezione ad IVA.

La soggezione o meno ad IVA dipende dall'interpretazione che viene data all'art. 73 della direttiva citata.

Di più. L'art. 13 del decreto IVA, che, nell'individuare la base imponibile, si riferisce ai *"corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali"*, sembrerebbe eccedente rispetto all'art. 73 della direttiva, che non parla di fonte contrattuale.

Se, invece, stiamo all'art. 73 della direttiva 2006/112/CE (nei testi adottati dai vari Stati membri), ci accorgiamo che non si parla mai di *"condizioni contrattuali"*.

Nei vari testi nazionali in cui è riportato l'art. 73 cit. si parla di *"contropartita"* o *"controprestazione"*, che può essere intesa in due modi:

- a) secondo lo schema dell'onere, ossia come condizione per ottenere un effetto favorevole (pago per ottenere un servizio);
- b) secondo lo schema dell'obbligazione legale (pago perché è stato predisposto un servizio di cui posso individualmente avvalermi).

Nel primo caso, il pagamento viene fatto per ottenere la effettiva prestazione di un servizio.

Nella seconda ipotesi, la causa del pagamento si rinviene in una prestazione potenziale, che deriva dalla predisposizione di un servizio.

Se il concetto di contropartita, di cui all'art. 73 cit., si riferisce al caso sub a), alla tariffa in esame non può essere applicata l'IVA.

Viceversa, se ai fini della contropartita è sufficiente un nesso causale (il fatto cioè di pagare la TIA in relazione al potenziale godimento del servizio di smaltimento dei rifiuti predisposto dal Comune), ciò consente di ritenere la tariffa imponibile ai fini dell'IVA.

Questa tesi potrebbe essere portata anche dinanzi alla Corte di Giustizia CE, per una interpretazione autentica dell'art. 73 della direttiva 2006/112/CE.

4.1.1. Sc. peraltro, viene chiesto un parere *pro veritate*, si deve tener presente che esistono anche elementi per escludere il carattere di contropartita/controprestazione nella TIA.

La circostanza per cui il privato non possa sottrarsi all'obbligo di pagamento, adducendo di non volersi avvalere del servizio, infatti, può spingere a ritenere che il pagamento della tariffa sia dovuto a prescindere da una qualsiasi "contropartita".

Si deve, poi, considerare che la Cassazione, in relazione alla sussistenza del presupposto della TARSU, ha ritenuto che questo non venga meno per il fatto che il servizio di smaltimento dei rifiuti non sia fruibile da parte del privato ⁽¹⁵⁾. In particolare, la Suprema Corte ha sostenuto che l'obbligo di pagamento della tassa da parte dell'utente consegue dal fatto che il servizio sia stato istituito nel territorio comunale, senza che abbia rilievo il mancato svolgimento del servizio nella zona in cui è collocato l'immobile dell'utente. In quest'ottica, dunque, il pagamento della tassa non si porrebbe come contropartita della predisposizione – neanche in via potenziale – del servizio.

Pertanto, sussistono sia argomenti a favore e sia argomenti contrari ad escludere la sussistenza del presupposto oggettivo per l'applicazione dell'IVA.

4.2. In ordine alla sussistenza del presupposto soggettivo.

La verifica del **presupposto soggettivo**, invece, è demandata agli artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972 e all'art. 4, comma 5, della VI direttiva CEE.

Secondo l'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, rispettivamente, agli artt. 2195 e 2135 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa,

⁽¹⁵⁾ Cfr.: Cass., 7 novembre 2005, per cui: "La tassa raccolta rifiuti solidi urbani mira a fornire all'Amministrazione i mezzi per soddisfare interessi generali della collettività, piuttosto che fornire prestazioni riferibili ai singoli utenti. Pertanto, la tassa è dovuta per il solo fatto che il servizio sia istituito e non è necessario che esso venga esercitato in modo regolare, così da consentire al contribuente di usufruirne pienamente. L'omesso svolgimento del servizio nella zona in cui è collocato l'immobile e l'effettuazione di esso in grave violazione del regolamento comportano soltanto una riduzione del tributo".

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. ⁽¹⁶⁾.

Per gli enti aventi natura non commerciale, il comma 4 dell'art. 4 cit. dispone che si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) fatte nell'esercizio di attività commerciali (o agricole).

Dunque, gli enti pubblici territoriali (come i Comuni) possono contemporaneamente svolgere attività istituzionali, per il perseguimento del fine loro proprio, non rilevanti ai fini dell'Iva, ed attività di impresa, nelle quali l'Ente adotta schemi comportamentali propri di un operatore economico privato ed entra in concorrenza sul mercato.

In base alla normativa comunitaria ⁽¹⁷⁾, però, non sono imponibili le prestazioni di servizi rese da enti pubblici in qualità di pubbliche autorità, anche qualora - in relazione alle prestazioni svolte - essi percepiscano canoni, diritti, contributi o retribuzioni.

D'altra parte, tale regola generale presenta un'eccezione.

La Sesta direttiva IVA, infatti, precisa che tutte le volte che un Ente pubblico svolge un'attività (ancorché commerciale) in veste di pubblica autorità (cioè secondo un regime giuridico proprio degli enti pubblici, mediante strumenti autoritativi e sanzionatori), tale attività è imponibile se il mancato assoggettamento all'Iva provocherebbe distorsioni "di una certa importanza" nella concorrenza ⁽¹⁸⁾.

A tutela della concorrenza, dunque, gli Stati membri devono garantire l'applicazione dell'imposta nei confronti degli enti pubblici che esercitino (pur in qualità di pubbliche autorità) attività esercitabili anche da privati in concorrenza con essi, secondo le norme del diritto privato.

⁽¹⁶⁾ La disposizione prosegue qualificando come "in ogni caso" commerciali le operazioni effettuate - fra le altre - dalle società di capitali (qual è anche Padova Territorio Rifiuti Ecologia S.r.l.).

⁽¹⁷⁾ L'art. 4, comma 5, della Sesta direttiva IVA dispone che: "Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni".

⁽¹⁸⁾ L'art. 4, comma 5, secondo periodo, della Sesta direttiva, dispone infatti che: "Se però tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza".

D'altronde, come ha sostenuto la Consulta, in relazione all'attività di gestione dei rifiuti, non sembra che possano configurarsi fenomeni distorsivi della concorrenza, in considerazione del carattere di esclusività derivante dal fatto che tale attività può essere esercitata soltanto da parte dell'Ente locale o del soggetto da esso preposto, in base a pubblica concessione.

Si deve tener presente, però, che la Corte di Giustizia ha precisato che il principio di non assoggettamento ad IVA per assenza del presupposto soggettivo, ai sensi dell'art. 4, comma 5, della VI Direttiva CEE, presuppone, oltre al fatto che l'attività considerata sia esercitata in veste di pubblica autorità, anche che tale attività sia esercitata da parte di un Ente di diritto pubblico.

In base alla giurisprudenza comunitaria, dunque, un'attività svolta da un privato – in base a concessione pubblica – *“non è esclusa dall'IVA per il solo fatto di consistere nel compimento di atti che rientrano nelle prerogative della pubblica autorità”* ⁽¹⁹⁾.

In altri termini, si ritiene che la qualificazione di non commercialità dell'attività svolta con poteri autoritativi, prevista dalla norma comunitaria, sia riferibile esclusivamente all'attività svolta direttamente dal Comune, in veste di pubblica autorità, e non anche a quella esercitata da una società commerciale aggiudicataria di concessione rilasciata dall'ente pubblico ⁽²⁰⁾.

4.3. Conseguente verifica dei presupposti impositivi dell'IVA con riferimento alla TIA.

Richiamate le norme (nazionali e comunitarie) che disciplinano l'IVA, nel caso in esame si deve ritenere sussistente il presupposto soggettivo dell'imposta, in quanto la prestazione del servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani è eseguita da una società commerciale in base a concessione pubblica; d'altra parte, ci sono argomenti per sostenere che sussista anche il presupposto oggettivo dell'IVA, in quanto l'operazione strutturata secondo le disposizioni del D.Lgs. n. 22/1997 sopra richiamate, sembra

⁽¹⁹⁾ Corte di Giustizia CE, 12 settembre 2000, C-276/97.

⁽²⁰⁾ In proposito, cfr.: L. DEL FIDERICI, *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 *Fisco*, 2005, p. 2825.

configurare quel nesso causale fra predisposizione da parte del Comune di un servizio pubblico (il servizio di gestione rifiuti) e pagamento della tariffa, che è richiesto dalla normativa comunitaria per individuare una "contropartita" imponible.

5. L'atteggiamento da tenere nei confronti degli utenti del servizio.

5.1. Se la TIA debba essere esclusa da IVA per il futuro.

Dalle considerazioni che precedono, si pone ora il problema per il futuro dell'applicazione dell'IVA, nelle prossime fatture da inviare agli utenti.

Innanzitutto, si deve tenere presente che la sentenza della Corte Costituzionale n. 238/2009, come abbiamo illustrato innanzi, si è occupata dell'applicabilità dell'IVA alla TIA soltanto in via incidentale, in quanto il giudizio di legittimità costituzionale non riguardava le norme sull'IVA, bensì le norme del processo tributario con cui è stata estesa la giurisdizione delle Commissioni tributarie anche alla TIA.

D'altra parte, la stessa Consulta ha precisato di essersi occupata soltanto della tariffa Ronchi, e non anche della tariffa disciplinata nel Codice dell'Ambiente, che sarà applicata dal prossimo anno.

Infine, come più volte detto, siamo di fronte ad un contrasto interpretativo tra la Corte Costituzionale e le Sezioni Unite della Cassazione, la quale, come abbiamo illustrato nel paragrafo 2.3., ha segnalato la *"ragionevolezza dell'ipotesi interpretativa tesa ad escludere la natura tributaria della tariffa"*.

Dunque, gli argomenti svolti nella sentenza della Consulta n. 238/2009 costituiscono una opinione autorevolissima, ma ciò non toglie che in mancanza – finora - di un intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate (o del Legislatore) volto a fare definitivamente chiarezza sulla questione in esame, restano ferme le posizioni ufficiali rese note finora dall'Amministrazione finanziaria.

Ci riferiamo, in particolare, alla risoluzione n. 250/E del 17 giugno 2008, alla risoluzione n. 25/E del 5 febbraio 2003 e alla circolare n. 111/E del 1999, sopra commentate, con cui l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che il prelievo riscosso per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, disciplinato dal decreto Ronchi, deve essere assoggettato ad IVA.

Una scelta unilaterale di Padova Territorio Rifiuti Energia S.r.l. di non applicare l'IVA sulla tariffa in esame, dunque, si porrebbe in manifesta violazione delle direttive impartite dall'Amministrazione finanziaria, con il rischio di subire – oltre al recupero dell'imposta non applicata – anche l'irrogazione di sanzioni, senza la possibilità di invocare (a fronte della consolidata posizione ufficiale dell'Agenzia delle Entrate) la mancanza di colpevolezza, quale scusante.

Si ritiene dunque che, fino ad ufficiale 'contrordine' da parte dell'Amministrazione finanziaria, debba essere protratta la prassi finora seguita di applicare l'IVA sulla tariffa.

6. Sulla possibilità dell'Agenzia delle Entrate di disconoscere il diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti, esercitato negli esercizi passati, e sulla proponibilità di istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate.

6.1. Effetti in ordine al diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti.

Si deve, poi, indagare sulla possibilità che l'Agenzia delle Entrate disconosca il diritto di detrazione dell'Iva sugli acquisti, esercitato in passato dalla Società.

In proposito, si deve fare riferimento all'**art. 17, par. 2, della Sesta Direttiva** in materia di IVA (conformemente all'art. 168 della Direttiva n. 2006/112/CE), che prevede il diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti *"nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette all'imposta"*, e all'**art. 19, comma 2, del decreto IVA**, che – in modo analogo – dispone che *"non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta"*.

La regola, dunque, è che la detrazione dell'IVA assolta in rivalsa sugli acquisti richiede che vi sia inerenza fra l'acquisto (di un bene o servizio) e lo svolgimento di attività imponibili.

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

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate, qualora fornisca una interpretazione ufficiale nel senso della inapplicabilità dell'IVA alla TIA, successivamente potrebbe attivarsi per

rettificare le dichiarazioni IVA presentate dalla Società, disconoscendo il diritto di detrazione, esercitato in passato da Padova Territorio Rifiuti Ecologia S.r.l.

Tale rettifica, ai sensi dell'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, può essere effettuata con avviso da notificare entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Pertanto, il 31 dicembre p.v. è il termine entro il quale l'Agenzia delle Entrate potrebbe recuperare a tassazione l'IVA detratta con riferimento all'anno 2004 (con dichiarazione IVA presentata nell'anno 2005).

In tal caso, ossia nell'ipotesi di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria del diritto di detrazione dell'IVA sugli acquisti, qualora venga notificato avviso di rettifica recante anche la irrogazione di sanzioni per infedele dichiarazione IVA, la Società potrà presentare ricorso alla Commissione Tributaria chiedendo di annullare le sanzioni irrogate (per infedele dichiarazione) e di non computare interessi moratori in applicazione dell'**art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente** (L. 27.7.2000, n. 212), che così dispone: *"Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione medesima"*.

Come abbiamo illustrato innanzi, nel caso in esame, è indiscutibile che la condotta della Società sia stata conforme a precise indicazioni dell'Agenzia delle Entrate (la risoluzione n. 250/E del 17 giugno 2008, la risoluzione n. 25/E del 5 febbraio 2003 e la circolare n. 111/E del 1999).

Il principio di affidamento e della buona fede, sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente, pertanto, è buon argomento per escludere la possibilità di irrogare sanzioni ed anche di addebitare interessi moratori.

Si aggiunga, poi, che 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 ⁽²¹⁾, ed ai sensi dell'art. 8 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 ⁽²²⁾.

6.1.1. Fin qui si è esclusa l'applicazione delle sanzioni, ma si potrebbe sostenere che il principio dell'affidamento (riposto nelle interpretazioni ufficiali dell'Amministrazione finanziaria) escluda anche rettifiche in ordine all'imposta.

Ciò è già stato affermato in giurisprudenza in un caso in cui il contribuente aveva fatto affidamento su una pronuncia dell'ufficio finanziario.

In particolare, la **Corte di Cassazione**, nella **sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002**, ha statuito che: *"Ove la Amministrazione archivi un verbale di accertamento avendo il contribuente, su suggerimento della Amministrazione stessa, fatto ricorso ad una procedura di sanatoria, i principi di collaborazione, buona fede e affidamento sanciti dall'art. 10 della l. n. 212 del 2000 non consentono alla Amministrazione di procedere alla emissione di un avviso di rettifica annullando nel contempo d'ufficio il precedente atto di archiviazione"*.

In modo analogo, nella **sentenza n. 21513 del 6 ottobre 2006**, la Suprema Corte ha affermato che: *"gli accordi fra contribuente ed ente impositore in ordine all'applicazione delle imposte assumono valore vincolante in virtù del principio dell'affidamento che legittimamente il contribuente può riporre negli atti e nei comportamenti della Pubblica Amministrazione"*.

In questa ultima sentenza, oggetto del giudizio era un accordo tra un Comune ed una impresa per la quantificazione della tassa sullo smaltimento dei rifiuti solidi urbani. Nella sentenza, la Cassazione sostiene che il principio di tutela dell'affidamento può essere invocato per annullare atti impositivi ogni volta in cui ci sia un legittimo

⁽²¹⁾ L'art. 6, comma 2, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, dispone che: *"Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono"*.

⁽²²⁾ L'art. 8 del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, dispone che: *"La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce"*.

affidamento su atti dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla definizione del rapporto tributario.

Pertanto, nell'ipotesi di rettifica dell'IVA sugli acquisti detratta dalla Società negli esercizi passati, la Società potrà argomentare le difese dinanzi alla Commissione Tributaria in base a tale orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione.

6.2. Sulla proponibilità di istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate.

Nell'ipotesi in cui risulti accertata - ufficialmente da parte dell'Amministrazione finanziaria - l'illegittima applicazione dell'IVA, la Società dovrebbe presentare istanza all'Agenzia delle Entrate per ottenere la restituzione dell'importo corrispondente all'IVA applicata sulla TIA ⁽²³⁾.

In materia di rimborso dell'indebito, non ci sono norme particolari nel decreto IVA.

Valgono, perciò, le norme generali che troviamo nel decreto sul processo tributario.

In particolare, l'**art. 21, comma 2, ultimo periodo, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**, in materia di restituzione di tributi, dispone che: *"La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione"*.

Tale disposizione, pertanto, prevede un termine decadenziale di due anni dal pagamento del tributo, ogni qual volta il versamento, di cui si chiede il rimborso, sia *ab origine* non dovuto.

Nel presente caso, se si ritiene che, in base alla disciplina del decreto Ronchi, la tariffa in esame sia esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, la domanda di rimborso

⁽²³⁾ E' appena il caso di tener presente che non è ipotizzabile risolvere la questione in esame mediante l'emissione di note di variazione, ex art. 26 del decreto IVA. Tali note di variazione, infatti, sono utilizzabili per "correggere" operazioni soltanto: a) entro un anno dall'effettuazione dell'operazione stessa; b) per rettificare errori materiali e non errori dovuti ad errata interpretazione delle norme.

In proposito, nella sentenza della Cassazione, 29 marzo 2000, n. 3864, si legge che *"non si possono fare rientrare nel meccanismo di detrazione ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 i casi non di errori materiali, ma di errori dovuti ad interpretazione normativa, come era avvenuto nel caso di specie in cui si controverteva se il bene ceduto fosse soggetto all'aliquota ridotta piuttosto che a quella ordinaria; in tale ipotesi non sussisteva un'ipotesi di erronea fatturazione ma si era in presenza di una fattispecie tipica d'imposizione e quindi d'indebito"* (nello stesso senso, cfr.: Cass., 13 marzo 2000, n. 2868).

dell'imposta (applicata per errore) inevitabilmente trarrebbe origine da una tassazione indebita *ab origine*.

Però, poiché contrasterebbe con i principi fondamentali dell'IVA il fatto che l'imposta in tal modo venisse a gravare sull'ente che gestisce il servizio (si rammenti che l'IVA è imposta sul consumo finale), si dovrebbe ipotizzare la possibilità per il gestore del servizio di chiamare in causa l'Amministrazione finanziaria per ottenere il **risarcimento dei danni** (comprensivo dell'IVA pagata allo Stato *sine titolo*, ma in base a precedenti pronunce ufficiali dell'Agenzia delle Entrate)²⁴.

Più volte la Corte Suprema ha affermato che l'azione di rimborso effettuata dal contribuente per IVA nei confronti dell'Amministrazione finanziaria spetta alla giurisdizione esclusiva delle Commissioni tributarie (le quali, a loro volta, possono essere adite solo dopo la presentazione di istanza di rimborso all'Ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate, da presentare entro il breve termine di decadenza).

Ma, nel caso in esame, non si tratterebbe di una azione di rimborso dell'imposta da parte del contribuente, bensì di un'azione risarcitoria della Società nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, certamente spettante al giudice ordinario.

o o o

Concludendo:

- a) allo stato attuale, la sentenza della Corte Costituzionale n. 238/2009 non costituisce l'ultima parola sul tema della soggezione o meno della tariffa ad IVA, poiché sussiste contrasto fra Corte Costituzionale e Sezioni Unite della Cassazione e, in realtà, spetterebbe alla Corte di Giustizia CE stabilire se un prelievo come la TIA costituisca "contropartita-corrispettivo" assoggettabile ad IVA;

²⁴ Sul tema dell'azione risarcitoria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per lesione dell'affidamento del contribuente, cfr.: TURCIB, *La tutela dell'affidamento del contribuente a fronte dei mutamenti interpretativi della finanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, p. 769 ss.

La tutela risarcitoria è prospettata come una possibile soluzione del problema della violazione del principio dell'affidamento nelle indicazioni ministeriali da FALSETTA, *Rilevanza delle circolari "interpretative" e tutela giurisdizionale del contribuente*, in *Studi in onore di Enrico Allorio*, Vol. II, Milano, 1988, p. 1793 ss.

- b) è ben vero che il rapporto fra utente e gestore del servizio è ampiamente ispirato a regole autoritative, e che la Sesta direttiva CEE in materia di IVA dispone che non sono imponibili le prestazioni di servizi rese da enti pubblici in qualità di pubbliche autorità, ma nel caso in esame il servizio, anziché essere prestato da un ente pubblico, è prestato da una società commerciale. Non si rientra, dunque, pienamente nella previsione dell'art. 4, comma 5, della Sesta direttiva IVA;
- c) si è, altresì, visto che, nel determinare la base imponibile, i testi della direttiva 2006/112/CE nei diversi idiomi (italiano, tedesco, francese, inglese, spagnolo) non sono totalmente coincidenti. Mentre il testo italiano parla di corrispettività, altri testi parlano di "controprestazione", ossia di un concetto che sembra più ampio rispetto a quello di corrispettivo;
- d) inoltre, non si condivide la sentenza della Consulta laddove svaluta l'art. 6, comma 13, secondo periodo, L. n. 133/1999. A nostro avviso detta disposizione indica una scelta legislativa, nel senso di assoggettare *de futuro* ad IVA le somme dovute ai Comuni per il servizio. Se, poi, detta scelta legislativa sia contraddittoria rispetto ad una disciplina sostanziale improntata a criteri autoritativi, detta scelta dovrebbe essere dichiarata illegittima dalla Corte di Giustizia per contrasto con le direttive comunitarie oppure dichiarata illegittima per irrazionalità dalla Corte Costituzionale. Ma, fino a che ciò non accada (o fino a che non si pronunci il Legislatore), come può la Società sottrarsi ad una scelta legislativa (magari illegittima/irrazionale, ma esistente ed efficace)?

Da ciò deriva che la Società dovrà continuare ad applicare l'IVA fino a quando l'Amministrazione finanziaria, la Corte di Giustizia CE o il Legislatore non escludano definitivamente l'applicazione dell'imposta.

o o o

Nel restare a disposizione per ogni ulteriore approfondimento, salutiamo cordialmente.

Prof. avv. Francesco Moschetti



Avv. Angelo Vozza

