



- Bocciaata anche la configurazione della "TIA1" come entrata patrimoniale

Tariffa di igiene ambientale: per la Cassazione, niente IVA

La Corte di Cassazione ha definitivamente sancito la natura tributaria della "TIA1" di cui all'art. 49, D.Lgs. n. 22/1997. A sostegno di questa tesi, occorre ricordare come la Corte Costituzionale con sentenza n. 238/2009, aveva già dichiarato la natura tributaria della "TIA 1", alla luce degli evidenti tratti di continuità rispetto alla "TARSU". L'assetto interpretativo disegnato dalla giurisprudenza di vertice ha generato nei contribuenti fondate aspettative di rimborso dell'IVA pagata sulla "TIA1", ma si ritiene necessario effettuare alcune verifiche tecniche prima di procedere alla presentazione dell'istanza.

- di **Luigi Lovecchio**, *dottore commercialista*

Si riapre la partita dei rimborsi dell'IVA pagata sulla "TIA1" (tariffa di igiene ambientale prevista dall'art. 49, D.Lgs. n. 22/1997). Con due sentenze recenti, la n. 3294/2012 e la n. 3756/2012, la Corte di Cassazione ha definitivamente sancito la natura tributaria della tariffa di cui all'art. 49, D.Lgs. n. 22/1997, stabilendo, proprio in conseguenza di questa natura, l'inapplicabilità dell'IVA su di essa. La Corte ha, inoltre, bocciato senza mezzi termini la tesi ardita, sostenuta dal Ministero delle Finanze nella circolare n. 3/2010, secondo cui, poiché ai sensi dell'art. 14, comma 33, D.L. n. 78/2010, la "TIA2"^[1] è una entrata patrimoniale, anche la "TIA1" lo sarebbe.

Per comprendere la portata delle pronunce della Cassazione, occorre ricordare che, con sentenza n. 238/2009, la Corte Costituzionale ha dichiarato la natura tributaria della "TIA1". Tanto, alla luce degli evidenti tratti di continuità della stessa rispetto alla "TAR-

SU" (tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, prevista dal D.Lgs. n. 507/1993) che rivelano la mancata corrispondenza tra l'ammontare del prelievo e il grado di fruizione del servizio. Con riferimento, invece, alla "TIA2", la Consulta ha sospeso qualsiasi valutazione, poiché all'epoca della sentenza non risultava emanato il relativo decreto attuativo.

Per effetto della qualificazione tributaria del prelievo, nella medesima sentenza si affermava l'inapplicabilità dell'IVA sulla tariffa, contrariamente alla prassi consolidata dell'Agenzia delle entrate^[2], sulla scorta dell'osservazione che, poiché una tassa non costituisce mai il corrispettivo di un servizio, nel caso di specie difetta il presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta, rappresentato per l'appunto dal corrispettivo contrattuale pattuito per la prestazione^[3].

La tesi della Corte Costituzionale è stata poi

1) *La tariffa di igiene ambientale, di cui all'articolo 238, D.Lgs. n. 152/2006.*

2) *Si veda la risoluzione n. 25/2003 dell'Agenzia delle entrate.*

3) *Art. 13, D.P.R. n. 633/1972.*



pienamente recepita dalle sezioni unite della Corte di Cassazione, nella sentenza n. 8313/2010.

L'assetto interpretativo disegnato dalla giurisprudenza di vertice ha ovviamente generato nei contribuenti fondate aspettative di rimborso dell'IVA pagata sulla "TIA1". Per tentare di scongiurare il rischio di ingenti uscite impreviste per le casse dell'Erario, è intervenuto il legislatore con la disposizione interpretativa di cui all'art. 14, comma 33, D.L. n. 78/2010, per la quale «*le disposizioni di cui all'articolo 238 del decreto legislativo n. 152/2006 si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa, sorte successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria*».

L'obiettivo della norma sopra riportata tuttavia non sembrava raggiunto in ragione della errata individuazione della tariffa destinataria della disposizione. E invero, il prelievo oggetto della pronuncia della Corte Costituzionale è, per l'appunto, la "tariffa Ronchi" (art. 49, D.Lgs. n. 22/1997). Le due entrate (TIA1 e TIA2) sono nettamente distinte, in punto di normativa di riferimento.

Per ovviare all'insufficienza del tentativo legislativo, è stata diramata la circolare del Dipartimento delle politiche fiscali n. 3/2010. Il documento sostiene che:

- ai sensi dell'art. 8, comma 3, D.L. n. 194/2008, convertito con modificazioni nella legge n. 25/2010, poiché entro il 30 giugno 2010 non è stato pubblicato il decreto attuativo della tariffa rifiuti di cui all'art. 238, D.Lgs. n. 152/2006 ("TIA2"), a partire dal 2011 i comuni possono comunque istituire la suddetta tariffa, sulla base delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti;
- questi riferimenti normativi non possono che individuarsi, rispettivamente, nell'articolo 238, D.Lgs. n. 152/2008 (disposizione legislativa) e nel D.P.R. n. 158/1999 (disposizione regolamentare);
- conseguentemente, sempre a partire dal 2011, i comuni possono deliberare il passaggio alla "TIA2" determinandola sulla base dei medesimi criteri tecnici che disciplinano la costruzione della tariffa di cui

all'art. 49, D.Lgs. n. 22/1997 ("TIA1");

- pertanto, essendo in presenza di prelievi sostanzialmente regolati dai medesimi criteri, la natura degli stessi deve essere omogenea;
- ne deriva ulteriormente e conclusivamente che, poiché la "TIA2" è stata dichiarata non tributaria dalla disposizione di interpretazione autentica di cui all'articolo 14, comma 33, D.L. n. 787/2010, convertito con modificazioni nella legge n. 122/2010, anche la "TIA1" non può che rivestire la medesima natura.

La conseguenza naturale del ragionamento, che rappresentava in realtà l'unico obiettivo finale dell'ardita ricostruzione interpretativa, è che l'IVA sulla "TIA1" avrebbe dovuto continuare a essere applicata.

La tesi sostenuta dal Ministero delle Finanze è stata, da ultimo, demolita, dalle sopra citate pronunce della sezione tributaria della Corte di Cassazione. La Suprema Corte ha avuto gioco facile nell'osservare l'autonomia giuridica delle due tariffe, trattandosi di prelievi disciplinati da distinti corpi normativi. Per questa ragione, la disposizione dettata nei riguardi della "TIA2" non può estendere i suoi effetti nei riguardi della "TIA1", per di più a cospetto di una solida giurisprudenza contraria.

Procedure di rimborso

Appare evidente come queste sentenze generino un forte impulso alla riattivazione delle procedure di rimborso dell'IVA che i gestori hanno applicato sia negli anni precedenti che negli anni successivi al *dictum* della Consulta. Deve peraltro essere chiaro che le procedure di rimborso determineranno un costo che, alla fine, sarà sopportato dalla collettività. L'onere non può invero gravare sui gestori del servizio o sui comuni, poiché tutto è nato da una interpretazione dell'Amministrazione finanziaria. La competenza a ricevere le domande è del gestore del servizio, se l'IVA è stata addebitata da questi. A questo scopo, sarà sufficiente verificare se la fattura emessa è intestata al gestore. Nei casi meno diffusi in cui invece è stato il comune a riscuotere l'entrata, con assoggettamento a IVA, la domanda andrà inoltrata all'ente locale.

Prima di presentare le domande occorre tuttavia fare delle verifiche. In primo luogo, è



ovvio che nessun rimborso potrà essere richiesto ai comuni che hanno applicato la "Tarsu". In questi casi, poiché l'IVA non è mai stata addebitata, nulla potrà essere preteso in restituzione a tale titolo. In caso di applicazione della tariffa, inoltre, occorre accertare di che tipo di tariffa si tratta. Potrebbe infatti essere accaduto che il comune, con apposita delibera regolamentare, abbia deciso di istituire la "TIA2", in luogo della "TIA1". In questa eventualità, l'ostacolo è rappresentato dalla sopra citata norma interpretativa, di cui all'art. 14, D.L. n. 78/2010, che ne ha sancito la natura patrimoniale, in quanto tale da assoggettare a IVA. Il punto è, però, che in presenza di una entrata che funziona esattamente come l'omologa entrata tributaria (la "TIA1"), appare difficile sostenere che il regime giuridico sia completamente diverso. A ciò si aggiunge che, per consolidata tradizione dottrinale e giurisprudenziale, per stabilire la natura di un prelievo occorre dare prevalenza non alle espressioni letterali utilizzate dal legislatore ma al modo di funzionamento dello stesso⁴⁾. Si dovrebbe allora presentare al gestore un'istanza di rimborso dell'IVA pagata e quin-

di adire la magistratura ordinaria, per chiedere in via pregiudiziale l'illegittimità della disposizione di cui all'art. 14, comma 33, D.L. n. 78/2010, per violazione dell'art. 3 della Costituzione. Se la Consulta dovesse accogliere l'eccezione, la "TIA2" verrebbe riqualficata come entrata tributaria, rientrando così nella medesima disciplina giuridica della "TIA1". Le cose sono invece decisamente più semplici nei comuni che hanno applicato la "TIA1". Sarà in questo caso sufficiente presentare una istanza di rimborso al gestore del servizio pubblico e quindi, in caso di rifiuto, citare lo stesso in giudizio davanti al giudice ordinario. In caso di richiesta di restituzione dell'IVA da parte di un consumatore finale, infatti, si è in presenza di una controversia tra privati, che non origina dall'emissione di un atto impositivo. Ne consegue l'incompetenza delle Commissioni tributarie e la cognizione del giudice ordinario (si veda, Cassazione, n. 2064/2011). Il termine per presentare l'istanza di rimborso dovrebbe essere quello di dieci anni dal pagamento, trattandosi di un indebito oggettivo. ●

4) Si veda Corte Costituzionale n. 238/2009.