

Il rimborso dell'IVA sui rifiuti, con fac-simili

di [Commercialista Telematico](#)

Publicato il 14 Marzo 2014

i Comuni che hanno adottato la TIA1 sono a rischio di dover restituire le somme riscosse a titolo di imposta sul valore aggiunto, illegittimamente addebitata nelle fatture emesse in relazione allo svolgimento del servizio di raccolta dei rifiuti, che è stato considerato esente da IVA

I Comuni che, per il servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti, hanno (*rectius*: avevano) adottato la Tariffa di Igiene Ambientale (cosiddetta TIA 1, introdotta dall'art. 49 del D. Lgs. n. 22/1997) sono tenuti a restituire le somme riscosse a titolo di imposta sul valore aggiunto, illegittimamente addebitata nelle fatture emesse in relazione allo svolgimento del servizio, in ottemperanza a quanto statuito dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 238 del 2009 con la quale il giudice delle leggi ha definitivamente sancito la natura tributaria dell'entrata comunale e, dunque, la sua estraneità all'applicazione dell'IVA.

Il cammino verso l'importante pronunciamento non è stato facile, anche in conseguenza delle forti resistenze opposte dall'amministrazione finanziaria che ha sempre sostenuto la tesi della natura **corrispettiva** della TIA, con conseguente assoggettamento della stessa all'IVA.

Verso questa interpretazione muove la ris n. 25/E del 5 febbraio 2003, che conferma l'orientamento già espresso con circolare n. 111/E del 21 maggio 1999 e la ris. n. 250 del 17 maggio 2008. Ma anche dopo l'intervento della Corte Costituzionale, il Dipartimento delle Finanze, con la circ. n. 3/DF dell'11 novembre 2010, è nuovamente intervenuto sulla questione con queste testuali parole: *“Si esprime, quindi, il parere che la TIA1 debba continuare ad essere assoggettata all'IVA, come già sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nei diversi interventi che si sono succeduti nel tempo, vale a dire la circolare n. 111 del 21 maggio 1999 della Direzione centrale fiscalità locale del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, la risoluzione della Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle entrate n. 25 del 5 febbraio 2003 e la risoluzione della stessa Direzione dell'Agenzia delle entrate n. 250 del 17 giugno 2008. A tale conclusione si può pervenire sulla base della lettura sistematica delle seguenti disposizioni:*

- l'art. 14, comma 33, del D. L. n. 78 del 2010, che ha confermato la natura di corrispettivo della TIA2 già enunciata nell'art. 238 del D. Lgs. n. 152 del 2006;

- l'art. 5, comma 2-quater, del citato D. L. n. 208 del 2008, il quale consente ai comuni di adottare la TIA2 'ai sensi delle disposizioni legislative e regolamentari vigenti', in particolare l'art. 238 del D. Lgs.

n. 152 del 2006 e il D.P.R. n. 158 del 1999. La circostanza che la TIA2 possa in definitiva essere regolata dalle disposizioni inerenti la TIA1, conduce a concludere che i prelievi presentano analoghe caratteristiche e che la volontà del Legislatore è stata, con l'art. 14, comma 33, anche quella di dare una nuova veste alla TIA1, nelle more dell'emanazione del regolamento di cui all'art. 238, comma 6. Pertanto, se alla luce delle nuove disposizioni i due prelievi sono regolati ormai dalle stesse fonti normative, non appare razionale attribuire alla TIA1 una natura giuridica diversa da quella della TIA2. Di conseguenza, se la TIA2 ha natura di corrispettivo, ed in quanto tale è assoggettabile all'IVA, non può affermarsi diversamente per la TIA1".

Per comprendere appieno la complessa problematica è bene ricordare che la TIA1 nasce come “**sistema a corrispettivo**”, da corrispondersi a fronte dell'effettiva fruizione da parte del cittadino-utente del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti svolto dal Comune in regime di privativa, mentre la TARSU è sempre stato un “**sistema fiscale**”, correlato alla natura tributaria dell'entrata comunale, in quanto la fonte dell'obbligazione tributaria fra le parti non deriva dalla volontà contrattuale (del tutto inesistente), ma dalla legge.

Tuttavia, in sede di concreta applicazione, il “**sistema a corrispettivo**” della TIA1 non è mai stato concretamente attuato, in quanto collegato:

- non all'effettivo uso del servizio, ma alla sua semplice fruibilità;
- non all'effettiva quantità e qualità dei rifiuti conferiti, ma anche al costo del servizio indivisibile dei rifiuti esterni (ovvero quelli di qualsiasi natura e provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche, o sulle strade ed aree private comunque soggette ad uso pubblico), equamente spalmati sugli utenti.

In buona sostanza, le caratteristiche della TIA1 quale entrata patrimoniale si rinvencono:

- a) nel *nomen iuris*, qualora lo si intenda come precisa indicazione della volontà del legislatore;
- b) nella presenza di alcuni (seppure piuttosto diluiti) elementi di natura contrattuale o volontaristica, quale la possibilità di ridurre l'esborso attraverso gli utili provenienti dalla raccolta differenziata;
- c) nell'assenza di norme che riguardano le sanzioni, l'accertamento e il contenzioso.

Al contrario, molte più caratteristiche hanno immediatamente condotto a considerare la TIA1 come entrata tributaria e precisamente:

- a) alla coattività del prelievo, a fronte di una prestazione patrimoniale imposta (e, dunque, obbligatoria) dall'ente locale;
- b) alla “**formalità**” del rapporto sinallagmatico (utente – servizio) enunciato dal legislatore, in assenza dell'esatta quantificazione della produzione dei rifiuti e, quindi, dell'applicazione della tariffa in base a tale criterio;
- c) alla circostanza che l'obbligazione è commisurata alla fruibilità e non all'uso effettivo del servizio;
- d) all'identità quasi perfetta dei presupposti con la TARSU;

e) alla forte incidenza sul costo del servizio (e, quindi, sulla tariffa applicata alle utenze) dei costi di smaltimento dei rifiuti esterni (per loro natura indivisibili), di cui i cittadini usufruiscono *uti cives* e non *uti singuli*.

Di tutto questo (e anche di altro) ha tenuto conto la Corte Costituzionale quando, con la sentenza n. 238/2009, ha affermato la inequivocabile natura tributaria della TIA1, spazzando via ogni residuo dubbio, ma - soprattutto - legittimando la richiesta di rimborso dell'IVA nel frattempo indebitamente riscossa dai gestori dei servizi esternalizzati.

Ciò nonostante, per mettere finalmente la parola fine alla dibattuta questione sono stati necessari ulteriori interventi giurisprudenziali (cfr. Cass. sent. n. 3756 del 9 marzo 2012 e n. 2064 del 2011) e ripetuti contenziosi (cfr., *ex multis*, sent. Giudice di pace di Genova n. 3982/2012, Giudice di pace di Trento n. 360/2013, Giudice di pace di Parma n. 360/2013), instaurati dai cittadini a seguito dei mancati rimborsi del tributo applicato.

A tal proposito, non è fuor di luogo rammentare che mentre le controversie in materia di TIA1 restano ancorate alla giurisdizione speciale delle Commissioni Tributarie (cfr. ordinanza della Corte Costituzionale n. 64 del 2010 con la quale il giudice delle leggi ha chiarito che le controversie aventi ad oggetto la debenza della TIA1 hanno natura tributaria e che la loro attribuzione alla cognizione delle Commissioni Tributarie è conforme al disposto dell'art.102, secondo comma, della nostra Costituzione), quelle concernenti la richiesta di rimborso dell'IVA sono invece devolute all'A.G.O. in ossequio alla sentenza della Corte di Cassazione n. 2064 del 2011, con la quale il massimo giudice di legittimità ha precisato che la giurisdizione ordinaria si applica "*perché soggetto passivo dell'imposta è esclusivamente colui che effettua la cessione dei beni o la prestazione di servizi*" e, quindi, la società concessionaria. Chiarisce, infatti, la Corte che "*la controversia in questione non ha ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente ed Amministrazione finanziaria, ma un rapporto di natura privatistica tra soggetti privati, che comporta un mero accertamento incidentale in ordine all'ammontare dell'imposta applicata in misura contestata*". Ma, soprattutto, la Corte di Cassazione, richiamando la sent. n. 15031 del 2009, ribadisce di aver già avuto modo di chiarire come le controversie relative all'indebito pagamento dei tributi seguono la regola della devoluzione alla giurisdizione speciale del giudice tributario soltanto quando si debba impugnare uno degli atti previsti dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992 e, di conseguenza, il convenuto in senso formale sia uno dei soggetti indicati all'art. 10 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Invece "*quando la controversia si svolga tra due soggetti privati in assenza di un provvedimento che sia impugnabile soltanto dinanzi al giudice tributario, il giudice ordinario si riappropria della giurisdizione e non rileva che la composizione della lite debba passare attraverso la interpretazione di una norma tributaria*". In buona sostanza, secondo la Corte di Cassazione, il fatto che il diritto alla rivalsa

sia previsto da una norma tributaria non trasforma il rapporto tra soggetti privati in un rapporto tributario, di tipo pubblicistico, “*che implica invece l'esercizio del potere impositivo nell'ambito di un rapporto sussumibile allo schema potestà - soggezione*”.

Alla luce di quanto precede, torna utile riepilogare i presupposti necessari per vantare il diritto al rimborso:

1. Verificare l'adozione da parte dell'ente locale del regime TIA e non TARSU, considerato che solo nel primo caso nelle fatture/bollette destinate ai contribuenti è stata addebitata l'IVA nella misura del 10%;
2. L'aver effettivamente corrisposto le somme richieste dal Comune (o dal soggetto gestore del servizio), a titolo di TIA ed essere in possesso delle relative ricevute;
3. Presentare apposita istanza sia all'ente locale che al soggetto gestore, secondo il *fac simile* riportato il calce.

FAC SIMILE ISTANZA DI RIMBORSO

RACCOMANDATA A.R.

AL COMUNE di

ALLA SOCIETA'

Il sottoscritto.....nato a.....e residente
in.....

Via.....codice fiscale.....con la
presente istanza

CHIEDE IL RIMBORSO

della somma di €a titolo di IVA applicata sull'importo della Tariffa Rifiuti di cui all'art. 49 del D. Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22 (Tariffa di Igiene Ambientale – c.d. TIA), corrisposta negli anni dalal.....

Il pagamento di tali somme effettuato dal sottoscritto è, infatti, del tutto illegittimo, in quanto, come ha affermato la Corte costituzionale con la sentenza n. 238 del 24 luglio 2009, la TIA è estranea dal campo dell'IVA.

Come ha precisato la Consulta, *“le caratteristiche strutturali e funzionali della TIA rendono evidente che tale prelievo presenta tutte le caratteristiche del tributo e che, pertanto, non è inquadrabile tra le entrate non tributarie, ma costituisce una mera variante della TARSU conservando la qualifica di tributo propria di quest'ultimo”*.

Inoltre, muovendo dalla constatazione che il prelievo di cui all'art. 49 del D. Lgs. n. 22 del 1997 *“pur essendo diretto a sostituire la TARSU, è disciplinato in modo analogo a detta tassa, la cui natura tributaria non è mai stata posta in dubbio né dalla dottrina né dalla giurisprudenza”* nel raffrontare la TARSU e la TIA e nel mettere in evidenza le forti analogie dei due prelievi, il giudice delle leggi ha affermato in maniera estremamente chiara che *“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”*.

Le conclusioni della Corte Costituzionale sono state ribadite:

- dalla stessa dalla stessa Corte Costituzionale nelle successive ordinanze n. 300 del 20 novembre 2009 e n. 64 del 24 febbraio 2010;
- dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sentenza n. 8313 dell'8 aprile 2010, nell'ordinanza n. 14903 del 21 giugno 2010 e nella sentenza n. 25929 del 5 dicembre 2011;
- dal Consiglio di Stato nella sentenza 21 marzo 2010 n. 1739;
- dal TAR per il Friuli – Venezia – Giulia nella sentenza n. 313 del 17 maggio 2010;
- dalla Corte dei Conti – sezione regionale di controllo per il Piemonte, nella delibera n. 65/2010/srcpie/par dell'11 novembre 2010.
- dalla Corte dei Conti – sezione regionale di controllo per la Lombardia, nella Delibera n. 21/2011 del 28 gennaio 2011;

• dalla Corte dei Conti – sezione regionale di controllo per la Lombardia, nella Delibera n. 110/2011 del 28 febbraio 2011;

• dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 3756 del 9 marzo 2012, ha definitivamente affermato il principio dell'inapplicabilità dell'IVA sulla TIA.

.....li.....

In fede

Allegati:

fotocopie pagamenti effettuati

Infine, non è fuor di luogo rammentare che l'azione di rivalsa dei consumatori finali è soggetta al termine decadenziale dei 10 anni, a differenza del più breve biennio previsto per i soggetti IVA. E ciò almeno sino a che, sulla problematica, non interverrà la Corte di Giustizia Europea alla quale, con ordinanza n. 18721 del 2010, la Corte di Cassazione ha rimesso la questione della compatibilità del disallineamento dei predetti termini.

14 marzo 2014

Valeria Fusconi