



LA TIA È UN TRIBUTO QUALI LE CONSEGUENZE?

A cura di **Antonio CHIARELLO** (Avvocato Tributarista -
 Presidente della Camera Tributaria della Provincia di Lecce - Docente A.N.U.T.E.L.)
 e **Maria SUPPA** (Avvocato Tributarista - Docente A.N.U.T.E.L.)



Premessa

Fin dalla sua entrata in vigore, la Tariffa Ronchi (TIA), che doveva sostituire a regime la TARSU è stata oggetto di dispute in dottrina e giurisprudenza. La contrapposizione verteva sulla natura tributaria o meno del prelievo e, consequenzialmente, sulle corrette modalità di gestione dell'entrata comunale e giurisdizione delle eventuali liti tra il cittadino e l'ente gestore, sia esso Comune o società concessionaria. I soggetti titolari del servizio hanno sempre ritenuto di gravare di IVA al 10% il prelievo, ritenendo la TIA il corrispettivo di un servizio pubblico e, quindi, soggetto ad imposta, così gravando i cittadini di un maggiore esborso, specialmente per le utenze domestiche che non possono detrarre l'IVA.

Sulla natura di tale tariffa, la Corte di Cassazione ha espresso, nel corso degli anni, orientamenti contrapposti.

Infatti, ad una pronuncia della Cassazione civile, che ha qualificato come non tributaria tale prestazione pecuniaria (sezioni unite, ordinanza n. 3274 del 2006), hanno fatto seguito altre decisioni della stessa Corte che, con varie motivazioni e differenze lingu-

stiche, hanno invece ricondotto detta prestazione nel novero dei tributi (sezioni unite: ordinanza n. 3171 del 2008, sentenze n. 13902 del 2007 e n. 4895 del 2006; sezioni semplici: sentenza n. 17526 del 2007 e ordinanze n.5298 e n. 5297 del 2009).

Da ultimo le Sezioni Unite Civili della Suprema Corte di Cassazione con l'ordinanza n.13894 del 15 giugno 2009, si sono pronunciate a favore della natura di corrispettivo civilistico della Tariffa Ronchi sollevando per conseguenza avanti al Giudice delle Leggi la questione di legittimità costituzionale, per violazione dell'art.102, co. 2, della Costituzione, avverso l'art. 3-bis del D.L. del 31-12.2005 n. 203, convertito con modificazioni con L. n. 248 del 2005, nella parte in cui devolve alla giurisdizione del giudice tributario le controversie relative alla debenza del canone (tariffa) per lo smaltimento dei rifiuti urbani.

A tale conclusione la Corte di legittimità è pervenuta dopo una ricognizione sistematica di diversi indici ritenuti sintomatici, riscontrabili dall'analisi della disciplina sostanziale che regola l'entrata in questione. Indici che la Corte ha ritenuto di potersi assumere

dogmaticamente dall'analisi della giurisprudenza della Corte Costituzionale. Un primo indice è stato individuato nel disposto normativo che impone una copertura integrale dei costi della gestione dei rifiuti attraverso la tariffa. Secondo la Corte, poi, la Tariffa Ronchi si modellerebbe sulla base della disciplina prevista dall'art.117 del D.lgs. 18.8.2000, n.267, nella parte in cui dispone la copertura integrale dei costi dei servizi pubblici resi ottenuta attraverso (come definiti dallo stesso legislatore) un "corrispettivo". Inoltre, la Corte evidenzia che la normativa non prevede disposizioni in merito all'accertamento, alle sanzioni ed al contenzioso: tipica espressione dell'autoritatività dell'azione amministrativa.



Ed ancora, secondo la Cassazione, dal combinato disposto dell'art. 6, co. 13, della L. n. 133 del 1999, e del D.M. 24.10.2000, n. 370, si ricaverebbe che la Tariffa Ronchi sarebbe soggetta ad IVA. Infine, la Corte argomenta che la tariffa sarebbe applicata attraverso fatture o bollette non aventi le caratteristiche di atti impositivi, da soggetti privati che effettuano il servizio di gestione dei rifiuti. Tali sintomi a favore della natura patrimoniale della tariffa ben si coordinerebbero, a dire della Corte, con il "processo di detributarizzazione" delle entrate comunali, in atto da diversi anni. Tanto più che, sempre secondo la Cassazione, l'interpretazione in chiave tributaria della tariffa contrasterebbe con il principio di chi inquina paga.

Per l'Agenzia delle entrate la Tariffa di Igiene Ambientale non riveste carattere tributario anche alla luce della sua qualificazione normativa come "corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani" operata dall'art. 238 D.Lgs. 152/2006 e delle modalità di determinazione della tariffa stessa, basate, fra l'altro, ai sensi del medesimo decreto, sulla quantità dei rifiuti conferiti dall'utenza, sul servizio fornito e sull'entità dei costi di gestione.

In tal senso l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata con la ris. n. 250 del 17.6.2008 confermando l'orientamento già espresso con la precedente ris. n. 25/E/2003 e con la circ. n. 111/1999.

Con riferimento alla questione di un eventuale richiesta di rimborso dell'IVA da parte dei contribuenti, poi, l'Agenzia ha sostenuto che oltre che infondata nel merito (attesa la ritenuta natura privatistica della TIA), la richiesta del contribuente rivolta all'Agenzia delle Entrate è, altresì, errata nell'individuazione del soggetto al quale rivolgere la domanda di restituzione.

Al riguardo, l'Agenzia ha rilevato che: "... in base a consolidata giurisprudenza della Corte di Cassazione, la disciplina in materia di IVA delinea la sussistenza di tre distinti rapporti giuridici collegati, ma che non interferiscono fra di loro, intercorrenti tra cedente (o prestatore) e Amministrazione finanziaria - relativamente al pagamento dell'imposta - fra cedente (o prestatore) e cessionario (o committente) - in ordine all'esercizio della rivalsa - e fra cessionario (o committente) e Amministrazione finanziaria - relativamente alla detrazione dell'IVA assolta in via di rivalsa. Da ciò discende che solo il cedente o prestatore ha titolo ad agire per il rimborso dell'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria la quale, essendo estranea al rapporto fra cedente (o prestatore) e cessionario (o committente), non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa". Per l'Agenzia delle Entrate, quindi, l'utente finale del servizio, "in quanto estraneo al rapporto concernente il pagamento dell'imposta", non avrebbe alcu-

na legittimazione attiva a chiedere l'eventuale rimborso dell'IVA all'Agenzia delle Entrate né a instaurare, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria negasse espressamente o tacitamente il rimborso, il giudizio relativo innanzi al giudice tributario.

La Corte Costituzionale si pronuncia sulla natura della TIA: è un tributo.

Con la sentenza n. 238 del 24.7.2009, la Corte Costituzionale ha posto fine alla *vexata quaestio* della natura della Tariffa di Igiene Ambientale e ne ha definitivamente consacrato la natura tributaria. La Corte Costituzionale è giunta a tale conclusione muovendo dalla propria consolidata giurisprudenza secondo la quale: "... *Per costante giurisprudenza di questa Corte la giurisdizione del giudice tributario «deve ritenersi imprescindibilmente collegata» alla «natura tributaria del rapporto» (ordinanze n. 395 del 2007; n. 427, n. 94, n. 35 e n. 34 del 2006), con la conseguenza che l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi tale natura comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali posto dall'art. 102, secondo comma, Cost. (sentenze n. 141 del 2009; n. 130 e n. 64 del 2008)...*".

La Consulta, quindi, circoscrive la ricerca esegetica all'ambito della struttura sostanziale dell'entrata ricavabile dalla disciplina normativa, all'interno della quale sono stati individuati quali unici indici rilevatori della natura tributaria: la



doverosità della prestazione, ovvero la mancanza di un rapporto sinallagmatico tra le parti; il collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante. Indici la cui sussistenza è stata positivamente riscontrata dalla Corte a seguito di un'analisi puntuale della disciplina che regola la Tariffa Ronchi, ritenuta sostanzialmente sovrapponibile a quella che regola la tassa rifiuti della cui natura tributaria nessuno dubita.

Si legge, infatti, nella sentenza in commento: “... *tale prelievo, 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... Invero, dalla comparazione tra la TARSU e la TIA emergono le forti analogie dei due prelievi, Entrambi, infatti, mostrano un'identica impronta autoritativa e somiglianze di contenuto con riguardo alla determinazione normativa, e non contrattuale, della fonte del prelievo*”.

Secondo il Giudice delle Leggi, quindi, non sarebbe rilevante ai fini della determinazione della natura della TIA la denominazione (l'art. 2 del DLgs. n. 546/1992 espressamente prevede che i tributi vadano individuati indipendentemente dal *nomen iuris* ad essi attribuito dalla legge).

Per la Corte è, invece, necessario effettuare un raffronto tra la disciplina della TIA e quella della TARSU sotto il profilo della struttura, della funzione e della

disciplina complessiva della fattispecie dei prelievi.

Emerge chiaramente da tale raffronto l'esistenza di forti analogie tra i due pagamenti: la natura autoritativa (l'obbligo di pagamento, infatti, non è legato alla effettiva fruizione del servizio di smaltimento, ma all'utilizzazione di superfici potenzialmente idonee a produrre rifiuti), la natura non sinallagmatica (la legge non attribuisce alcun rilievo alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore e utente del servizio), i criteri di commisurazione (che sia per la TARSU che per la TIA sono calcolati con riferimento alla potenziale produzione di rifiuti), la funzione di coprire i costi di smaltimento non solo dei rifiuti 'interni' (producibili dal singolo soggetto passivo), ma anche di quelli 'esterni' (rifiuti di qualunque tipo o provenienza che si trovino su strade e aree pubbliche), l'estraneità di ambedue i tributi all'ambito di applicazione dell'IVA (conseguente alla inesistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo, nel quale è incluso anche il costo di smaltimento dei rifiuti 'esterni').

Per la Consulta, inoltre, la rilevanza comune struttura autoritativa dei prelievi non viene meno per il fatto che, riguardo alla TARSU, il d.lgs. n. 507 del 1993 individua quale soggetto attivo del tributo il Comune e disciplina specificamente la fase di accertamento e di liquidazione della tassa, prevedendo sanzioni e interessi (artt. 71, 73 e 76); mentre, riguardo alla

TIA, l'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997, da un lato identifica nel gestore del servizio il soggetto che la applica e riscuote (commi 9 e 13) e, dall'altro, non reca alcuna disciplina specifica in tema di accertamento, di liquidazione della prestazione dovuta, di contenzioso e di sanzioni e interessi per omesso o ritardato pagamento. A tale proposito, infatti, la Corte sostiene che con riguardo alla disciplina dell'accertamento e della liquidazione della TIA, la lacunosità delle statuizioni contenute nel comma 9 dell'art. 49 del d.lgs. n. 22 del 1997 (il quale si limita a prevedere che «la tariffa è applicata dai soggetti gestori nel rispetto della convenzione e del relativo disciplinare») può ben essere colmata con l'esercizio del potere regolamentare comunale previsto per le entrate «anche tributarie» dal citato art. 52 del d.lgs. n. 446 del 1997 o in via di interpretazione sistematica. Così come, con riguardo al contenzioso, è evidente che ad entrambi i prelievi si applica il comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, che attribuisce, appunto, alla giurisdizione tributaria la cognizione delle controversie relative, in generale, alla debenza dei tributi e, specificamente del «canone [...] per lo smaltimento dei rifiuti urbani».

A tale proposito, il Supremo Collegio osserva, altresì, che: “... *Non contraddice tale conclusione il fatto che fonti secondarie prevedano, per il pagamento della TIA, l'emissione di semplici «bollette che tengono luogo delle fatture*

[...] *sempreché contengano tutti gli elementi di cui all'art. 21» del d.P.R. n. 633 del 1972 (art. 1, comma 1, del citato decreto ministeriale n. 370 del 2000), e cioè l'emissione di atti formalmente diversi da quelli espressamente indicati dall'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 come impugnabili davanti alle Commissioni tributarie. In tale caso, infatti, è possibile, in via interpretativa - come, del resto, ha già affermato la Corte di cassazione con la sentenza n. 17526 del 2007, con specifico riferimento alla TIA - , un'applicazione estensiva dell'elenco di cui al citato art. 19, al fine di considerare impugnabili anche atti che, pur con un diverso nomen iuris, abbiano la stessa funzione di accertamento e di liquidazione di tributi svolta dagli atti compresi in detto elenco; con l'ovvio corollario che le suddette «bollette», avendo natura tributaria, debbono possedere i*

requisiti richiesti dalla legge per gli atti impositivi... ».

E' chiara, infine, la posizione della Corte circa il mancato assoggettamento ad IVA.

Per la Consulta, 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.

A tale riguardo il Giudice delle leggi osserva, altresì, che. "... 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 dall'alea e 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 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).

Le "rilevanti conseguenze" della pronuncia della Corte Costituzionale

La commentata pronuncia della Corte Costituzionale, nel risolve-



ZAGAROLO (Lazio) - Palazzo Rospigliosi - Comune associato ANUTEL (foto di Francesco Tuccio)



re la questione sulla giurisdizione delle Commissioni Tributarie consequenziale alla natura del prelievo, incidentalmente, enuncia principi e considerazioni che impongono agli oramai definibili soggetti attivi del tributo TIA (ex art.49 del D.Lgs. n.22/97), oneri d'intervento ed adeguamento nella gestione del prelievo. Tali "correttivi" meritano una riflessione "a caldo" ed allo stato dell'arte della normativa di riferimento.

Atto idoneo

Appare indubbio che l'atto con il quale l'Ente gestore dovrà richiedere la TIA non potrà più assumere la forma e il contenuto della fattura, strumento questo certamente inappropriato per la riscossione di un tributo; parimenti è ovvio che il tributo non dovrà essere gravato di IVA al 10%. Sicché, per la valida riscossione, necessita l'emissione di un atto (invito di pagamento, avviso di pagamento, bolletta, ruolo ecc....) che, al di là del "nomen iuris" adoperato, dovrà contenere tutte le indicazioni essenziali al fine di poterlo qualificare come atto impositivo, e ciò a garanzia dell'esercizio, da parte del destinatario, del proprio diritto alla difesa (ved. Cass. n.17526/07). La motivazione dell'atto idoneo dovrà essere conforme alla funzione di riscossione ordinaria del tributo, pertanto, potrà essere espressa anche in forma sintetica tramite, (quantomeno) la necessaria indicazione della tariffa, della quota fissa e variabile, della superficie considerata, della classe di appartenenza, delle de-

libere di riferimento, e di tutti gli altri oneri connessi, oltre alle indicazioni previste dall'art.7 della L. n.212/00.

Adeguamento regolamentare

La Corte è consapevole della mancanza di disposizioni specifiche nell'art.49 della c.d. Tariffa Ronchi di disciplina dell'accertamento, liquidazione e sanzioni, ma ritiene la lacuna pienamente superabile tramite la normazione regolamentare comunale ed, in difetto "*nulla osta all'applicazione delle norme generali in tema di sanzioni amministrative tributarie*". Tale precisazione rende superfluo l'immediato intervento di adeguamento del regolamento comunale anche perché, salvo proroghe, dall'anno 2010 dovrebbe entrare in vigore la tariffa integrata di cui all'art.238 del D.Lgs. n.152/06, la cui natura di entrata non tributaria (a seguito di prevedibili interventi legislativi, allo stato se non necessari almeno opportuni, sulla sinallagmaticità del rapporto tra ente e utente, ma di difficile parto sull'obbligatorietà del pagamento) parrebbe essere nelle intenzioni del legislatore.

La questione dell'IVA

Le problematiche più spinose sono quelle relative all'IVA. Le ripercussioni di un giudicato (che è bene ribadire non è intervenuto sul corpus iuris tramite la pronuncia di incostituzionalità della norma rimessa al giudizio della Corte) che, in via incidentale chiarisce, con argomenti giuridicamente ineccepibili ed esaustive ed in un'interpretazione

secondo Costituzione, il difetto di assoggettabilità ad IVA della TIA, si riflettono, per le parti del rapporto, sul riscosso pregresso, sul contenzioso pendente, nell'attualità e nella gestione economico-finanziaria del servizio.

• Riscosso pregresso (restituzione e rimborso dell'IVA)

Le varie associazioni di categoria e tutela del cittadino e consumatore stanno affilando le armi, invitando i cittadini alla formale richiesta di restituzione dell'IVA. Le richieste di restituzione devono essere avanzate nei confronti dell'ente che ha emesso la fattura e che ha riscosso in via di rivalsa l'IVA. La richiesta avanzata direttamente nei confronti del Comune, qualora abbia affidato la gestione del servizio a un soggetto terzo (società miste e/o concessionario) è "*inutiliter data*" e come tale può essere ignorata dall'ente comunale, anche se ha il dovere (tutela della buona fede) di rimettere la richiesta all'ente gestore.

E' di tutta evidenza che i soggetti legittimati per sussistenza di interesse, in prima battuta, saranno i privati e non già le imprese ed esercenti arti e professioni che hanno già goduto della restituzione per il tramite della detraibilità dell'IVA (salvo ovviamente per le attività esenti).

All'esito del prevedibile (ma non giustificabile) mancato riscontro da parte dell'ente gestore, qual è l'autorità giudiziaria da adire per ottenere il rimborso delle somme versate a titolo di IVA? Con quale azione e termini?

La soluzione meno meditata suggerirebbe di proporre un ricorso avverso il rifiuto espresso tacito innanzi alla Commissione Tributaria, nei termini di cui all'art.21 del D.Lgs. n.546/92, in quanto Giudice dei tributi e quindi dotato di giurisdizione esclusiva. L'art.19 del D.Lgs. n.546/92 alla lett. g) consente l'impugnazione del rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori non dovuti. Tale prospettiva, apparentemente avallata dalla giurisprudenza (ved. SS.UU. n.24774/08) però non pare applicabile per il caso di specie, poiché occorre tenere conto della neutralità dell'IVA. Invero, la somma richiesta in restituzione (rimborso) sebbene versata a titolo di tributo erariale (IVA) ed in pretesa di un tributo comunale (TIA), non avviene su istanza mossa dal soggetto (passivo) del tributo IVA e come tale legato nel rapporto di imposta, ma più propriamente, è avanzata dal consumatore finale, ovvero dal c.d. soggetto inciso dal tributo iva. In siffatte fattispecie, in conformità alla pacifica giurisprudenza della Cassazione (SS.UU. n.15031/09; S.UU. n.12063/07; n.2775/07; SS.UU. n.6632/03;), la controversia tra il soggetto attivo (ente Gestore) e il soggetto (cittadino-consumatore finale) ravato della rivalsa IVA, relativa alla restituzione dell'IVA indebitamente riscossa, non attiene al rapporto tributario, per difetto di soggettività passiva IVA del consumato-

re finale, ed esula, pertanto, dalla giurisdizione delle Commissioni Tributarie. La particolarità della questione è che il rapporto tra il soggetto gestore della TIA ed il consumatore finale, sebbene attuato sull'errato presupposto di un'operazione imponibile, giuridicamente concerne il tributo TIA, ciò nonostante la richiesta di restituzione dell'IVA attribuita in rivalsa dall'ente gestore, da parte del soggetto fruitore del servizio, rimane estranea al rapporto principale di imposta ed assume valenza e natura privatistica (la richiesta non attiene alla debenza e/o al quantum della TIA ma solo all'IVA indebitamente versata).

Tale precipua natura privatistica del rapporto di credito tra il prestatore del servizio ed il destinatario del medesimo, può consentire al giudice adito un mero accertamento incidentale sulla debenza dell'IVA collegata alla TIA, (che stante la sentenza della Corte Costituzionale si potrebbe limitare al riscontro nella fattura dell'addebito dell'IVA e verifica del pagamento), pertanto, il giudice dotato di giurisdizione sulla domanda di restituzione per indebito oggettivo ex art.2033 cod. civ., per sorte capitale ed interessi (che maturano dal momento della domanda, essendo palese la buona fede dal ricevente le somme indebite), è quello ordinario (Giudice di pace o Tribunale) secondo il valore della controversia e non già la Commissione Tributaria.

La rilevanza pratica del rapporto privatistico di credito non è solo

sulla giurisdizione, visto il rimedio giudiziale della "translatio iudici" con salvezza degli effetti sostanziali e processuali prodotti dalla domanda rivolta al giudice carente di giurisdizione ora applicabile anche nel processo tributario, (ved. Art.59 L.n.69/09- Cost. Ord.n.257/09), ma riverbera rilevantissimi effetti nella individuazione del termine di prescrizione. Infatti, se il credito richiesto potesse inserirsi in un rapporto di mera natura tributaria, il termine di prescrizione per la domanda, in difetto di disposizione specifica nel testo IVA, è quello biennale di cui all'art.21 del D.Lgs. n.504/92, ovvero, al più, tramite un ardito collegamento funzionale alla pretesa principale potrebbe essere quello di cinque anni di cui all'art.1 co. 164 della L n.296/06 previsto per i rimborsi dei tributi locali, ma trattandosi di indebito oggettivo ex art.2033 cod. civ. la prescrizione dell'azione di restituzione non può che essere quella ordinaria decennale che decorre dal pagamento della somma indebita.

Certamente meno favorevole è la posizione dell'ente gestore che, ovviamente, una volta restituito le somme indebitamente riscosse ai cittadini, dovrà rivolgersi all'erario per il rimborso dell'IVA restituita. Tale rapporto è pacificamente tributario, consequenzialmente, il termine per la richiesta va individuato in quello brevissimo di due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione di cui al citato art.21

del D.Lgs. n.546/92. (ved. Cass. n.27057/08, Cass n.2398/07).

Traspare in modo chiaro, la disegualianza tra le tutele del cittadino e dell'erario rispetto a quelle dell'ente gestore che potrebbe vedersi costretto a restituire l'IVA indebitamente riscossa nel decennio decorso e, nel contempo, poter richiedere il rimborso unicamente per i pagamenti degli ultimi due anni, non potendo peraltro opporre al cittadino la circostanza di aver riversato l'importo riscosso per IVA all'erario.

Allo stato, (come appiglio) si potrebbe sostenere che il decorso del biennio, qualora avvenga effettivamente la restituzione delle somme indebitamente rimosse, debba iniziare a decorrere dalla data del pagamento in restituzione o da quella di definitività della sentenza che condanni, l'ente, al pagamento dell'indebito, e ciò perché da quel giorno si è verificato il presupposto (giuridico) per la restituzione. ma il contenzioso con l'Agenzia delle Entrate è scontato e di non buona prospettiva (all'uopo potrebbe giovare il richiamo all'art.8 dello Statuto dei diritti del contribuente ed alla emendabilità della dichiarazione fiscale stante la sua natura di dichiarazione di scienza così da sostenere l'inapplicabilità del citato art.21 per il tributo IVA).

• **Contenzioso pendente**

Qualora, invece, il cittadino abbia contestato l'an ed il quantum della TIA innanzi alla Commissione Tributaria, tramite l'impugnazione dell'atto di pretesa ed abbia

espresso tra i motivi di ricorso la non assoggettabilità ad IVA, la giurisdizione e cognizione in merito rimane del giudice tributario che incidentalmente risolverà anche la questione della debenza dell'IVA in conformità della sentenza della Corte Costituzionale n.238/2009. In tali ipotesi, infatti, non si è verificato l'indebito perché non è avvenuto il pagamento, e se qualora fosse avvenuto, la pendenza del giudizio comporta la sua provvisorietà con obbligo di restituzione d'ufficio all'esito della pronuncia della Commissione Tributaria favorevole alle ragioni del contribuente.

• **Attualità**

Non è improbabile, visto anche il periodo estivo, che riguardo alle fatture emesse per TIA e notificate a mezzo racc. a.r. sia ancora pendente il termine per il ricorso innanzi alla C.T. E' bene che l'ente gestore, proprio per evitare le problematiche innanzi evidenziate sul termine per il rimborso, si adoperi ex art. 26 del DPR n.633/72 alla emissione della nota di variazione, nel rispetto del termine di un anno dalla effettuazione dell'operazione. Nulla osta, sempre nel rispetto dell'anzidetto termine che tale rimedio possa essere adoperato anche per le fatture già impugnate, con l'accortezza dell'ente gestore di comunicare formalmente (con l'atto di costituzione in giudizio, ovvero con apposita memoria) la rinuncia alla pretesa relativa all'IVA addebitata, senza la necessità della emissione di un nuovo atto impositivo evitandosi

così l'alea della nuova notifica e spreco di tempi.

• **Gestione economico-finanziaria del servizio**

Come è noto la TIA tramite la parte fissa e quella variabile deve coprire l'intero costo del servizio, ivi compresi i costi riferiti agli investimenti ed alle opere (e dai relativi ammortamenti), nonché dei costi di gestione e servizi. L'assoggettamento ad IVA al 10% (ex art. 127 sexiesdecies DPR n.633/72) della tariffa sull'errato presupposto del prezzo pubblico quale corrispettivo, ha consentito all'ente gestore di detrarre l'IVA sugli acquisti ex art.19 del DPR n.633/72. La natura tributaria della TIA sancita dalla sentenza in commento, ne esclude l'IVA e comporta come logica conseguenza l'indebita detrazione dell'IVA sugli acquisti effettuata da parte degli enti gestori. Tale violazione tributaria potrà essere contestata dall'Agenzia delle Entrate nel rispetto dei termini per l'accertamento in rettifica ex art.57 del DPR n.633/72. E' opportuno, quindi, che il soggetto gestore (che è bene rammentare deve pedissequamente osservare la legge vista la natura pubblicistica del proprio agire e la componente pubblica del proprio essere, nei casi di società miste) si adoperi con immediatezza ad un monitoraggio dei maggiori costi, prevenendo e valutando: a) gli effetti finanziari del probabile esborso per la restituzione dell'IVA ai cittadini (considerazione che potrebbe limitarsi alle utenze domestiche,



atteso che per le attività d'impresa, arti e professioni, allo stato e senza contestazioni dell'erario, difetterebbe l'interesse alla restituzione); b) il rimborso che potrà (e dovrà) richiedere all'erario ex art.21 D.Lgs. n.546/72; c) i maggiori oneri economici (imposta, interessi e sanzioni) che a seguito di verifica dell'Erario, questi potrà avanzare a seguito del disconoscimento della detrazione sugli acquisti. Con riferimento a quest'ultimo aspetto da non trascurare nelle valutazioni è la più che fondata opportunità di opporre alle futuribili contestazioni dell'Agenzia delle Entrate la tutela dell'affidamento e buona fede, ex art.10 L n.212/00, certamente indotto dalla stessa Agenzia delle Entrate che con ben due risoluzioni (n.250/E del 2008 e n.25/E del 2003) ha sostenuto l'assoggettabilità ad IVA della Tariffa Ronchi. Giova a tal fine richiamare la sentenza n.21513/2006 della Corte di Cassazione secondo la quale “...i casi di tutela indicati dall'art.10, attinenti all'area dell'irrogazione di sanzioni e della richiesta di interessi, riguardano situazioni meramente esemplificative, legate ad ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitato la portata generale idonea a disciplinare una seria indeterminata di casi concreti”. In pratica, la tutela dell'affidamento non si limita “ex lege” solo alla non debenza delle sanzioni, ma ben può estendersi sugli interessi e (necessariamente a seguito di contenzioso) addirittura all'imposta pura. Tale tutela, ov-

vamente, non potrà invocarsi per gli acquisti attuali, e comunque sostenuti dopo il deposito della sentenza della Corte in commento, l'ente gestore dovrà pertanto adoperarsi fin d'ora per lenire i maggiori oneri fiscali adeguandosi al regime della indetraibilità dell'IVA sugli acquisti, nonché astenersi dall'addebitare, in rivalsa ai soggetti passivi del tributo TIA, l'IVA al 10%.

Conclusioni

Gli effetti di ridefinizione tra i rapporti tra l'ente gestore, il contribuente e l'erario indotti dalla sentenza n.238/09 della Corte Costituzionale, probabilmente non sono limitati a quelli fin qui sommariamente esposti, ma certamente costituiranno un freno per quei Comuni che avevano in animo di applicare, sulla base della disciplina vigente, la nuo-

va tariffa integrata ex art.238 del D.Lgs. n.152/06, in sostituzione della TARSU (peraltro, rivalutata dalla Corte di Giustizia Europea con la nota pronuncia sugli alberghi). Nelle more di un autorevole parere ufficiale (ANUTEL – ANCI e magari Agenzia delle Entrate) e di un probabile (e si spera tempestivo) intervento legislativo, predicare ragionevole attesa e prudenza si pone come suggerimento, quantomeno, doveroso, ma il procrastinare dei problemi e delle soluzioni non può trovare impreparati gli addetti ai lavori che fin d'ora devono monitorare e quantificare con ragionevole prudenza i futuri maggiori costi, anche al fine di ipotizzare l'entità del ribaltamento degli stessi sugli utenti.

Ma la TARSU è proprio così antiquata?



NARDÒ (Puglia) - Comune associato ANUTEL (foto di Francesco Tuccio)

