

IVA SULLE TARIFFE SUI RIFIUTI (TARSU O TIA) ADICONSUM – ANGELO CARCASOLE

Da qualche tempo si sostiene che alle tariffe sui rifiuti non dovrebbe applicarsi l'iva.

Attualmente, la tabella "A", parte terza, allegata al DPR 26/10/1972 n. 633 (decreto istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto – IVA -) al n. 127-sexiesdecies prevede che: *“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 all'articolo 7, comma 3, lettera g), del medesimo decreto, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione” sono assoggettate all'aliquota del 10%.*

La normativa nel tempo si è evoluta tant'è che inizialmente (alla data dell'istituzione dell'IVA e con l'entrata in funzione della riforma tributaria prevista dalla legge n. 825/71), dal 1973 fino al 1993, le prestazioni di raccolta, trasporto e smaltimento dei rifiuti solidi urbani erano esentate dall'IVA (vedi n. 17 dell'art. 10 del DPR n. 633/72 all'epoca vigente); successivamente nel 1994 tali prestazioni sono state assoggettate all'aliquota iva del 4% (vedi art. 4, comma 1 n. 7, decreto legge del 30/12/1993 n. 557) e negli anni seguenti all'aliquota attuale del 10%

La proposizione di voler presentare la richiesta del rimborso dell'iva deriva dal fatto che la natura giuridica della tariffa (TIA – tariffa igiene ambientale) è quella tributaria secondo l'interpretazione della Corte di Cassazione (sentenza n. 17526/2007) e non quella extra-tributaria (o del corrispettivo dovuto in base ad un servizio reso).

La recente sentenza n. 17526/2007 della Suprema Corte di Cassazione afferma in maniera chiara che l'entrata è di natura tributaria nella considerazione del fatto che tale tassa è chiamata a coprire non solo costi riferibili a servizi individuali ma anche e soprattutto servizi indivisibili e rivolti alla collettività.

La Tariffa di Igiene Ambientale o TIA è il nuovo sistema di finanziamento comunale della gestione dei rifiuti e della pulizia degli spazi comuni introdotto in Italia dal [decreto Ronchi](#) e dovrà sostituire progressivamente la [TARSU](#), la Tassa sui rifiuti solidi urbani.

Come dice il nome, la [tariffa](#) al contrario della [tassa](#) ha come obiettivo di far pagare agli utenti esattamente per quanto usufruiscono del servizio (nel modo più preciso possibile).

La tariffa è divisa in due parti: la quota fissa serve a coprire i costi di esercizio, come ad esempio i costi dello spazzamento delle strade, e gli investimenti in opere; la quota variabile dipende invece dai rifiuti prodotti dall'utente.

I costi di esercizio e degli investimenti in opere sono suddivisi fra tutti gli utenti in base a parametri fissi come la superficie occupata e i componenti del nucleo familiare per l'utenza domestica o il tipo di attività per le utenze non domestiche.

La determinazione della quota variabile è più complessa: il primo passo è determinare il costo totale dello smaltimento (per unità di peso) delle varie tipologie di rifiuti; poi si procederà a dividere i costi sulla base dei rifiuti prodotti da ciascuno.

A questo scopo esistono diversi metodi.

La *tariffa puntuale* consiste nel pesare esattamente i rifiuti indifferenziati prodotti dalla singola utenza domestica; ovviamente è anche il metodo più complicato ad attuarsi, ed è anche piuttosto costoso, perciò è applicato raramente (almeno in Italia: solo il 20% dei comuni).

La *tariffa volumetrica* viene considerata per solo il volume, valutato a seconda del numero di sacchi ritirati o del numero di svuotamenti dei contenitori.

La *tariffa presuntiva* consiste nello stabilire la suddivisione fra gli utenti dei costi variabili attraverso l'applicazione degli indici del DPR 158/99, che sono dei coefficienti (calcolati con delle indagini statistiche sulla produzione di rifiuti) diversi per ogni categoria di utenza da moltiplicare alla superficie occupata; perfezionabili su base locale per renderli più precisi. In realtà, per tutte quelle utenze cui viene applicato il metodo presuntivo e con particolare riferimento alle piccole e medie imprese, la tariffa – come la tassa – è molto più simile a una tassa patrimoniale. A seconda

del comune di residenza e della quantità di rifiuti conferiti, la tariffa (patrimoniale) può essere esageratamente onerosa per alcune utenze allo stesso modo che decisamente economica per altre.

Il metodo *indiretto*, è una combinazione di puntuale e presuntivo perché consiste nel pesare la quantità dei diversi tipi di rifiuti prodotti in una certa zona per poi dividerli fra tutti gli utenti di quella zona secondo i consueti sistemi presuntivi.

Natura giuridica e fiscale

Secondo l'interpretazione dell'[Agenzia delle Entrate](#), espressa nelle R.M. 25/E del 5 febbraio 2003 e R.M. 250/E del 17 giugno 2008, la natura della TIA non è di carattere tributario, ma *civilistico*, in quanto si configura come un *corrispettivo* per il servizio di raccolta di rifiuti urbani, effettuato entro i confini della normativa di diritto civile. Pertanto, rivestendo la natura di servizio, l'Agenzia delle Entrate ha ravvisato anche l'assoggettabilità all'[IVA](#).

Questa interpretazione non è stata però condivisa da parte della dottrina e della giurisprudenza (Sentenza n. 17526/2007 della [Corte di Cassazione](#)), che ne hanno ravvisato la natura tributaria.

La naturale conseguenza dell'interpretazione della Corte di Cassazione con la sentenza succitata è quella di dover escludere dal campo di applicazione dell'IVA la tariffa di igiene ambientale.

Per fare ciò bisogna procedere tramite ricorso alle Commissioni tributarie ed arrivare fino alla Corte di Cassazione al fine di stimolare una decisione in tale senso provocando, eventualmente, anche l'incostituzionalità della norma che applica l'iva (cioè una imposta) sulla TIA (che è un'altra tassa in quanto ha natura tributaria).

Si ritiene utile informare che l'Agenzia delle Entrate ha confermato con la risoluzione n. 250/E del 17 giugno 2008, emanata in risposta all'istanza di interpello presentata da un utente finale del servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani, l'assoggettabilità all'IVA della Tariffa di Igiene Ambientale (TIA).

Tale utente, infatti, sulla scorta di un recente orientamento giurisprudenziale (Cassazione, sentenza 17526/2007), volto a qualificare la TIA come entrata avente natura tributaria e non come corrispettivo di un servizio, ha chiesto all'Amministrazione finanziaria di rivedere l'interpretazione fornita con la Risoluzione 25/2003, nella quale è stata affermata l'assoggettabilità a IVA della tariffa.

L'Agenzia ha ritenuto di confermare il parere espresso nella Risoluzione 25/2003 sulla base delle disposizioni contenute nell'articolo 238 del D. Lgs. 152/2006 (codice dell'ambiente), recante la disciplina della TIA.

La norma, infatti, definisce espressamente la tariffa di igiene ambientale come il "corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani" e, nel fissarne le modalità di calcolo, stabilisce che la stessa è composta non solo da una quota fissa, "determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio...", ma anche da una quota variabile specificatamente rapportata "alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione".

Da ciò, pertanto, ne deriva che la TIA va considerata alla stregua di un corrispettivo per il servizio di gestione dei rifiuti solidi urbani e che, conseguentemente, deve essere assoggettata all'IVA con applicazione dell'aliquota agevolata del 10% prevista dal n. 127-sexiesdecies della tabella A, parte III, allegata al Dpr 633/1972.

Il presupposto di applicazione della tariffa non è costituito dalla produzione dei rifiuti, bensì dalla occupazione di aree e locali. Questo significa, pertanto, che l'entrata non si pone in un nesso di corrispettività con il servizio svolto. La stessa possibilità concessa ai Comuni di adottare degli indicatori presuntivi di produttività di rifiuti, rinviando, anche all'infinito, la commisurazione del prelievo alle effettive quantità conferite, attesta il notevole grado di astrattezza della tariffa

Il tutto trova conferma, inoltre, in un'altra pronuncia della stessa Cassazione a sezioni unite (sentenza 25551/2007), in cui è stato affermato che, per la copertura dell'onere economico derivante dallo svolgimento di un servizio pubblico, il legislatore può ricorrere sia a entrate pacificamente riconducibili fra quelle aventi natura tributaria (come le tasse) sia ad altre tipologie di entrate, quali le tariffe (come la TIA), i canoni o i prezzi pubblici, i quali, a prescindere dalla scelta operata dal legislatore di devolvere le relative controversie al giudice tributario, sono prive di natura tributaria.

I tecnici del Fisco, inoltre, non aderiscono alle conclusioni cui è pervenuta la Cassazione con la sentenza precedente (n. 17526/2007) in quanto non ritengono che sia determinante, al fine di definire la natura della tariffa e il conseguente trattamento ai fini IVA, la circostanza che le controversie in materia siano state devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie.

La Suprema Corte di Cassazione con la citata sentenza afferma che: *“gli atti con cui il gestore del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani richiede al contribuente quanto da lui dovuto a titolo di Tariffa di Igiene Ambientale hanno natura di atti amministrativi impositivi e debbono perciò rispondere ai requisiti sostanziali propri di tali atti; in primo luogo debbono – al fine di consentire l'esercizio da parte del destinatario del diritto di difesa – enunciare – anche in forma sintetica, purché chiara – sia la fonte della richiesta sia gli elementi di fatto e di diritto che la giustificano, anche sotto il profilo quantitativo”*.

La tariffa rifiuti è una entrata sostanzialmente tributaria. Per questo motivo, l'atto con cui il gestore manifesta la pretesa deve avere i contenuti essenziali del provvedimento amministrativo, tra i quali l'indicazione degli elementi di fatto e di diritto che giustificano la richiesta di pagamento. Sono questi gli innovativi principi fissati nella sentenza 17526/07 del 06/08/2007 della Corte di Cassazione, destinati a incidere sui rapporti tra comuni, enti gestori e cittadini.

La struttura del prelievo, in particolare, è del tutto privo di elementi di volontarietà del privato. Si tratta infatti di una prestazione interamente regolata dalla legge, che prescinde quindi da qualsiasi accordo negoziale, a fronte di un servizio reso in privativa di legge dai Comuni.

Le considerazioni appena ricordate sono state oggi pienamente recepite dalla Corte di Cassazione, che ha riconosciuto alla tariffa natura di prestazione patrimoniale imposta, dunque sostanzialmente tributaria.

A questo punto, però, i giudici dovranno occuparsi della assoggettabilità a Iva dell'entrata.

Le prassi degli operatori devono cambiare, se non si vogliono correre rischi.

E' chiaro, infatti, che l'ordinaria fattura non rispetta i requisiti minimi dei provvedimenti amministrativi.

La fattura potrà al più rappresentare una sorta di avviso bonario, in quanto tale inidoneo a generare preclusioni per gli utenti del servizio rifiuti.

In caso di mancato pagamento, il gestore dovrebbe pertanto emettere un vero e proprio atto impositivo, che non contenga altri addebiti oltre all'importo iniziale.

Questo dovrebbe essere il primo atto vero impugnabile.

In ipotesi di ulteriore inadempimento dell'utente-contribuente, si apre la strada dell'applicazione della sanzione del 30%, prevista nell'art. 13 del D Lgs. n. 472/97.

Il secondo comma di questo articolo dispone infatti che la sanzione si applichi “in ogni ipotesi di mancato pagamento di un tributo”.

Si profilano, inoltre, scenari inaspettati, che potrebbero veder l'ingresso di istituti come il ravvedimento e l'accertamento con adesione.

Pertanto coloro che volessero seguire la strada del rimborso dell'iva devono percorrere tutti i gradi di giudizio a partire dalla richiesta di rimborso e del ricorso da presentare entro 60 giorni dalla risposta oppure del ricorso da presentare dopo 90 giorni dalla data di notifica della richiesta di rimborso.

La strada da percorrere è lunga e pericolosa.