

FEDERAMBIENTE

OSSERVATORIO TARIFFA

MILANO 9 MARZO 2010

Problematiche TIA

La presente relazione prende le mosse e mantiene l'impianto delle altre relazioni da me prodotte nel corso dei precedenti incontri dell'Osservatorio Tariffa, con tutti gli aggiornamenti intervenuti nel frattempo.

Purtroppo, da quanto si legge, sembra che siano saltati tutti gli usuali parametri che normalmente consentono di districarsi negli impianti legislativi. Le diverse soluzioni che si ipotizzano appaiono quindi più un "fai da te" che la conseguenza di un percorso logico giuridico. Questa situazione purtroppo deriva anche, se non soprattutto, dalla totale assenza di indirizzi provenienti dagli interpreti ufficiali. Cerchiamo per quanto possibile di mantenere una certa rotta.

In primo luogo occorre riparlare brevemente della valenza delle Sentenze della Corte Costituzionale n. 238 del 24 luglio 2009 e n. 64/2010 in quanto le prime considerazioni fatte a caldo trovano ora conferma in significativi pareri dei costituzionalisti.

Come è noto, dall'1/1/2006 la competenza a giudicare delle controversie relative alla TIA è stata attribuita dal legislatore al Giudice tributario (vedasi in proposito, art. 2, comma 2 del DLgs 546/1992). Viste le diverse interpretazioni che erano state fornite dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dall'Agenzia delle entrate circa la valenza dell'art. 49 del DLgs 22/1997 (dottrina e giurisprudenza abbastanza equamente divise tra il riconoscimento della natura tributaria della TIA e quello della natura corrispettiva della stessa, mentre l'Agenzia delle entrate si è costantemente pronunciata per la natura corrispettiva della tariffa con conseguente applicazione dell'IVA sulla stessa), da un Giudice di pace prima e dalla Corte di Cassazione a Sezioni riunite poi è stata sollevata questione di

legittimità costituzionale della attribuzione di cui sopra, questioni decise dalla Corte con le Sent. 238, in data 24 luglio 2009 e n. 64 del 24 febbraio 2010.

Con tali Sentenze la Corte Costituzionale, nel confermare la giurisdizione delle Commissioni Tributarie e quindi la correttezza dell'art. 2, 2° comma del DLgs citato, ha fornito la sua interpretazione relativa all'art. 49 del D.Lgs 22/1997, mettendo in luce le lacune legislative non colmate in 10 anni di discussione e riaffermando alcuni principi cardini del servizio di igiene ambientale.

Nella Sent. 238 la Corte esamina inizialmente l'intera legislazione relativa al servizio di che trattasi, partendo dal Regio Decreto n. 1175 del 1931 (T.U. della finanza locale) che, in un primo momento, denominava come corrispettive le somme percepite dai Comuni, per giungere all'art. 238 del D.Lgs 152/2006 che nuovamente usa il termine "corrispettivo" per indicare la natura giuridica delle somme pagate.

Tutta la normativa fra queste due legislazioni, a partire dalla Legge 366 del 1941, individua invece una natura tributaria dei prelievi di che trattasi in forza dell'origine autoritativa e non sinallagmatica delle tariffe di volta in volta proposte.

Mentre la normativa intermedia definisce chiaramente come tributo il prelievo, l'art. 49 del D.Lgs 22/1997 rappresenta dottrinarmente e legislativamente un "bicchiere pieno a metà" nel senso che chiunque, in assenza di una precisa connotazione indicata dal legislatore (i tributi si istituiscono espressamente con legge), poteva individuarvi sia elementi tipici del corrispettivo, sia elementi tipici del tributo.

La Corte Costituzionale, esaminando la mancanza di disposizioni legislative o regolamentari che disciplinino la tariffa come corrispettivo, conclude per il riconoscimento di una natura ancora tributaria. Indubbiamente la mancanza di disposizioni specifiche relative all'accertamento e alla riscossione della tariffa, nonché l'inesistenza di norme sanzionatorie di carattere nazionale, potevano far propendere per una natura corrispettiva di quanto richiesto agli utenti del servizio, mentre la Corte considera tali mancanze come un inadempimento del legislatore poco attento alle modalità di accertamento e riscossione di quello che, avendo tutti i caratteri dell'autoritatività si presenta come un tributo; senza contare che l'attribuzione del potere di riscossione al soggetto gestore, generalmente una SpA, andrebbe opportunamente chiarita nel senso che se è vero che si tratta di un tributo, quindi di una entrata di competenza di un ente pubblico, la riscossione da parte di un terzo gestore andrebbe fatta in nome e per conto dell'ente, e non in nome proprio.

L'esame della Corte, pur essendo limitato alle controversie portate alla sua cognizione sino alle annualità 2007, disquisisce anche della legislazione successiva al DLgs 22/1997 riconoscendo:

- Che l'art. 238 del D.Lgs 152/2006, pur essendo norma sospesa, è più chiara nell'identificare la natura corrispettiva della tariffa individuata dal Decreto citato;
- Che dopo il 30 giugno 2009 (poi diventato 31 dicembre 2009 e ora 30 giugno 2010) i Comuni possono con proprio atto regolamentare, anche in assenza della normativa di attuazione prevista dal D.Lgs 152, decidere il passaggio alla "nuova tariffa".

Tuttavia, la sentenza di che trattasi non è di cassazione di alcuna norma, per cui non dovrebbe rendersi applicabile l'art. 30 della Legge n. 87 dell'11 marzo 1953 che, a spiegazione del 1° comma dell'art. 136 della Costituzione, così recita:

L. 11 marzo 1953, n. 87.

(Gazz. Uff. n. 62 del 14 marzo 1953)
Art. 30.

La sentenza che dichiara l'illegittimità costituzionale di una legge o di un atto avente forza di legge dello Stato o di una Regione, entro due giorni dal suo deposito in Cancelleria, è trasmessa, di ufficio, al Ministro di grazia e giustizia od al Presidente della Giunta regionale affinché si proceda immediatamente e, comunque, non oltre il decimo giorno, alla pubblicazione del dispositivo della decisione nelle medesime forme stabilite per la pubblicazione dell'atto dichiarato costituzionalmente illegittimo.

La sentenza, entro due giorni dalla data del deposito viene, altresì, comunicata alle Camere e ai Consigli regionali interessati, affinché, ove lo ritengano necessario adottino i provvedimenti di loro competenza.

Le norme dichiarate incostituzionali non possono avere applicazione dal giorno successivo alla pubblicazione della decisione.

Quando in applicazione della norma dichiarata incostituzionale è stata pronunciata sentenza irrevocabile di condanna, ne cessano la esecuzione e tutti gli effetti penali.

Non sarà male cercare di capire quale sia la valenza degli interventi **interpretativi** della Corte, prendendo a riferimento il libro di spiegazione dell'attività della Consulta rinvenibile sul sito web della stessa Corte Costituzionale. Questo libro, a pag. 35, chiarisce l'effetto che debbono avere sul restante ordinamento le sentenze che si presentino di interpretazione di una norma.
Il libro così si esprime:

Le pronunce interpretative

È molto frequente che la Corte respinga un dubbio di costituzionalità non perché esso, così come formulato dal giudice comune, sia privo di fondamento, ma perché è da respingere l'interpretazione che il giudice ha dato della disposizione impugnata, una disposizione che, se interpretata in altro modo, non presenta il vizio denunciato.

Ciò avviene con le cosiddette sentenze "interpretative", fondate sulla circostanza che spesso una disposizione legislativa si presta ad essere intesa in modi diversi, e sul criterio - che la Corte afferma da tempo - secondo cui la legge deve essere interpretata, tutte le volte che è possibile, in senso conforme alla Costituzione.

Queste decisioni, che affermano un'interpretazione "costituzionale" della legge, **formalmente non vincolano i giudici diversi da quello che ha sollevato la questione: ad essi spetta applicare le leggi in piena autonomia.** Normalmente, però, essi si adeguano alle interpretazioni offerte dalla Corte, se sono necessarie per evitare che la legge assuma un significato incostituzionale.

Qualora i giudici non intendano adeguarsi, non possono però adottare l'interpretazione esclusa dalla Corte in quanto incostituzionale, ma debbono risolvere la questione; e la Corte potrà pervenire a una successiva pronuncia di accoglimento, prendendo atto che la giurisprudenza dei giudici comuni non accetta l'interpretazione che permetteva di fare salva la legge. Anche questo fa parte del permanente dialogo che la Corte intrattiene con gli altri giudici, oltre che con il legislatore. A quest'ultimo, infatti, talvolta la Corte si indirizza nelle sue decisioni dando suggerimenti e indicazioni per una disciplina delle materie considerata più adeguata rispetto alla Costituzione: in tali casi si parla di "sentenze di monito".

Digressione. Ritengo opportuno, viste anche le recenti prese di posizione sulla stampa specializzata, fare un breve excursus che chiarisca la sequenza temporale di rinvii del passaggio da Tarsu a Tia e dell'emanazione del regolamento di cui all'art. 238, comma 6 del DLgs 152/2006.

Sul Sole 24 Ore dell'8/2/2010 è comparso un articolo del dott. Maurizio Fogagnolo che ritiene di individuare nel nostro sistema legislativo relativo alla tariffa del servizio di igiene ambientale una svista di carattere normativo. Il ragionamento che fa l'estensore della nota parte dal presupposto che il DPR 158/1999, art. 11, attribuiva un termine massimo di 8 anni per passare da Tarsu a Tia e tale termine non risulterebbe prorogato al 2010 in nessuna della norme di fine anno, compreso il DL 194/2009 (Milleproroghe, non ancora convertito in legge). Per valutare la congruità dell'affermazione occorre ripercorrere le diverse tappe della legislazione riguardante la specifica materia.

Con il comma 184 della legge 296/2006 il legislatore ha così stabilito:

L. 27 dicembre 2006, n. 296.

Art. 1, comma 184

184. Nelle more della completa attuazione delle disposizioni recate dal decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, e successive modificazioni: a) il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007;

Successivamente, con la Legge 244/2007, comma 166, la nuova versione del comma 184 comprendeva anche l'anno 2008:

L. 24 dicembre 2007, n. 244.

Art. 1.

166. All'articolo 1, comma 184, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, sono apportate le seguenti modificazioni:
a) alla lettera a), dopo le parole: «anno 2007» sono aggiunte le seguenti: «e per l'anno 2008»;

Da ultimo, con la legge 13/2009 di approvazione del DL 208/2008, la versione definitiva del comma 184 era la seguente:

L. 27 dicembre 2006, n. 296.

Art. 1, comma 184

184. Nelle more della completa attuazione delle disposizioni recate dal decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, e successive modificazioni:

a) il regime di prelievo relativo al servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti adottato in ciascun comune per l'anno 2006 resta invariato anche per l'anno 2007 e per gli anni 2008 e 2009;

Col DL 78/2009, convertito nella legge 102/2009, il termine del 30 giugno 2009 entro il quale avrebbe dovuto essere approvato il regolamento di cui al 6° comma dell'art. 238 del DLgs 152/2006, è stato spostato al 31/12/2009. **E fin qui, nessun particolare problema, in quanto il termine per l'approvazione del regolamento veniva fissato per la fine del 2009, ultimo anno per il quale era stata stabilita dal legislatore l'invarianza delle situazioni esistenti nel 2006.**

D.L. 1° luglio 2009, n. 78.

Art. 23.

21. All'articolo 5, comma 2-quater, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 208, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13, le parole: «30 giugno 2009», sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2009».

Il problema segnalato dall'articolista nasce dal DL 194 del 30/12/2009 che sposta ulteriormente il termine per l'approvazione del regolamento dal 31/12/2009 al 30 giugno 2010, **senza però prevedere un uguale spostamento del divieto di passaggio da Tarsu a Tia, contenuto nell'art. 5, comma 1, lettera a) della legge 13/2009,** mentre il termine per l'approvazione del regolamento era contenuto **nello stesso art. 5, ma comma 2-quater.** Viene quindi segnalato un vuoto normativo che potrà essere colmato in sede di conversione del DL citato o

spostando il termine di cui al comma 184 della legge 296/2006, o interpretando che il divieto di passaggio da Tarsu a Tia è comunque legato all'attuazione dell'art. 238 su ricordato.

Tuttavia, il presupposto dell'**invarianza** del regime applicato in ciascun comune per gli anni 2007, 2008 e 2009 è comunque dato dalla necessità di attendere il regolamento di cui al 6° comma dell'art. 238 del DLgs 152/2006.

L'invarianza originariamente stabilita per il solo 2007, tendeva a cristallizzare le situazioni esistenti nel 2006, e cioè:

1. L'applicazione della Tarsu nei comuni in cui in quell'anno veniva ancora applicata indipendentemente dalle scadenze previste dall'art. 11 del DPR 158/1999;
2. L'applicazione della Tia nei comuni che l'avevano già deliberata per il 2006.

Nella legge finanziaria per il 2010 non risulta nessuna ulteriore modifica che sposti i termini di cui al su ricordato comma 184. Solo nel DL 30/12/2009 n. 194, si legge testualmente:

D.L. 30 dicembre 2009, n. 194.

(IN CORSO)

Art. 8

3. All' articolo 5, comma 2-quater, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 208, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 13, le parole: «entro il 31 dicembre 2009» sono sostituite dalle seguenti: «entro il 30 giugno 2010».

La modifica del DL 194 riguarda quindi solo l'art. 5, comma 2-quater **e non anche, come detto più sopra, l'art. 5, comma 1, lettera a).**

Dal momento che il nuovo termine del 30 giugno 2010 viene stabilito per l'approvazione del regolamento di cui al 6° comma dell'art. 238 del DLgs 152/2006, ne dovrebbe conseguire che, essendo il presupposto del comma 184 citato all'inizio quello di raccordare la vecchia normativa con la nuova normativa e con il nuovo regolamento, **mantenendo invariate le situazioni cristallizzate nel 2006**, l'intento del legislatore appare ugualmente chiaro, potendosi ricordare l'ultima proroga ai presupposti di quelle precedenti. È indubbio che alla conclusione di cui sopra si perviene attraverso l'analisi dell'«intento del legislatore» il quale però non trova un esplicito riferimento normativo quali quelli contenuti nella Legge 244/2007 e 13/2009.

Credo però che, anche se la tesi sostenuta nell'articolo potrebbe creare qualche dubbio legittimo negli enti locali al momento dell'approvazione dei loro bilanci, nella sostanza con il DL 194/2009 il cerchio potrebbe ugualmente considerarsi chiuso.

Fine della digressione

Ovviamente i problemi sollevati da questa Sentenza **(almeno quelli enfatizzati dai mass media che sono concordi nell'attribuire alla sentenza di che trattasi una valenza generalizzata, cosa assai opinabile sotto il profilo giuridico-costituzionale)** sono relativi sia al passato, dato che in alcuni Comuni, attraverso i propri gestori affidatari del servizio, da un decennio viene fatta pagare la TIA di cui all'art. 49 citato, considerandola entrata avente natura corrispettiva ed assoggettandola a IVA, sia al futuro, in quanto la mancata attuazione del DLgs 152/2006 rende ancora operativo l'art. 49 del Decreto Ronchi.

Vediamo i potenziali risvolti della Sent. 238 per i diversi soggetti interessati, cercando inizialmente di circoscrivere i contorni del problema.

- Comuni interessati: oltre 1.300;
- utenti a tariffa: circa 16.000.000;
- IVA addebitata: circa 1.500.000.000 (dal 2000 al 2008).

L'IVA di cui sopra riguarda la generalità degli utenti TIA. Dal momento che titolati ad eventuali richieste di rimborso potrebbero essere solamente coloro rimasti incisi dal prelievo tributario, occorre diminuire la cifra indicata dell'IVA concernente tutte le attività commerciali, artigiane, professionali e industriali per le quali la stessa è risultata una "partita di giro". Questo conteggio porta ad un dimezzamento del miliardo e mezzo. Se poi, seguendo il ragionamento della Corte, si volesse ulteriormente estrapolare dalla tariffa applicata la parte per la quale è ravvisabile il requisito della sinallagmaticità, si avrebbe una ulteriore sostanziosa diminuzione dell'imposta da restituire. Ovviamente, mentre il primo dimezzamento è in "re ipsa", il secondo si presenta più problematico, dovendosi a priori individuare parametri di computo condivisibili.

a) Utenti del servizio

I cittadini (privati e imprenditori) si sono visti recapitare delle bollette contenenti anche l'IVA, anziché ricevere delle cartelle esattoriali, modalità principe per portare un tributo a conoscenza di chi lo deve corrispondere. Come conseguenza, **i soli soggetti incisi** possono chiedere alle aziende che hanno emesso le bollette la restituzione delle intere somme pagate per almeno un quinquennio, dato che ritengo che in questo caso operi la prescrizione breve prevista dal Codice Civile (parere non condiviso dalla Corte del Conti). Ovviamente gli stessi dovranno però aspettarsi la notifica delle medesime somme a titolo di tributo (se e quando verrà istituito come tale), anche in questo caso, con 5 anni di arretrati e con il pagamento dell'IVA rimasta a carico del gestore del servizio, ribaltabile come costo nella determinazione dell'imposta per via dell'obbligo legislativo di copertura integrale di tutti i costi sostenuti dal gestore, nonché con l'aggiunta delle addizionali comunali gravanti sui tributi ex ECA. Agli incrementi tariffari di cui sopra andrebbero poi aggiunti anche gli eventuali aggi esattoriali, il che porterebbe l'aumento a circa il 23% a fronte di un recupero del 10%. Se poi aggiungiamo il costo materiale delle bollette in nome e per conto, il costo complessivo del servizio lieviterebbe ancora. Nessun guadagno quindi a regime, anzi il rischio del pagamento di maggiori somme laddove il gestore fosse andato a credito di IVA. Ulteriori problemi si pongono poi per gli utenti in possesso di partita IVA, in quanto gli stessi hanno fatto concorrere l'IVA pagata nelle dichiarazioni periodiche, e non hanno titolo per chiedere il rimborso di una imposta da cui non sono rimasti incisi. Fino a questo momento tuttavia le Associazioni dei consumatori sembrano orientate a richiedere unicamente la restituzione dell'IVA addebitata nelle bollette, e tale richiesta viene presentata al Giudice di pace, dal momento che non è in discussione la TIA (tributo per il quale bisognerebbe adire le Commissioni tributarie) ma solo l'IVA addebitata, che rappresenterebbe una entrata impropria per le aziende, anche se per le stesse ha dato luogo ad una partita di giro e non ad un introito qualificabile come "indebito arricchimento", cosa ipotizzabile nei confronti dell'Erario. Il pagamento del tributo non può comunque essere accompagnato dalla irrogazione di sanzioni, mancando uno specifico riferimento legislativo, ma è ipotizzabile la richiesta di interessi per ritardo pagamento.

Ritengo tuttavia che la cognizione della questione da parte del Giudice ordinario sia opinabile e debba essere contrastata per quanto possibile, dato che per questa potrebbe valere un termine decennale di restituzione e non quello più breve suindicato.

b) Comuni

I Comuni che hanno ritenuto opportuno il passaggio da TARSU a TIA sono oltre 1.300 e normalmente il servizio è stato affidato ad un soggetto gestore, principalmente un'azienda pubblica in house providing (ma anche altri soggetti societari quotati e non quotati in borsa). Questi Comuni non hanno più nei loro bilanci una voce riferibile al capitolo delle entrate tributarie per la TIA, mentre risultano entrate patrimoniali per gli eventuali canoni percepiti. Inoltre i regolamenti comunali esistenti non sono improntati alla identificazione di un tributo, per cui dovranno essere prontamente rivisti, anche nel caso in cui si scelga l'attivazione della tariffa-corrispettivo di cui all'art. 238 del D.Lgs 152/2006, come ipotizzato nella stessa Sentenza della Corte Costituzionale. Si ricorda, per inciso, che il termine del 30 giugno 2009 per l'emanazione del regolamento relativo alla nuova metodologia di determinazione della tariffa è stato fatto slittare, in un primo momento, al 31 dicembre 2009 dall'art. 23, comma 21 del D.L. 78/2009, e, con il DL 194/2009, al 30 giugno 2010 (vedasi precedente digressione). Nella Sentenza si parla ancora di 30 giugno, non avendo preso in considerazione l'ultimo D.L., anche se è entrato in vigore il 1° luglio 2009. La decisione stabilisce chiaramente la privativa del Comune nella materia, da cui dovrebbe conseguire l'obbligo di emettere i ruoli del tributo a proprio nome anche in caso di affidamento della gestione, per la quale l'ente deve ricevere fattura con IVA per il servizio a lui prestato, esattamente come avviene tutt'ora nella maggioranza dei Comuni ancora a TARSU che non gestiscono direttamente il servizio. Uso il condizionale, in quanto l'art. 49 del DLgs 22/1997 stabilisce che il gestore del servizio è titolare della riscossione della TIA per cui questa norma, pur collidendo con il principio della privativa, è pur sempre norma speciale prevalente su quella generale. Come conferma la Corte Costituzionale, il richiamo nell'art. 49 alla riscossione ai sensi dei DPR 602/1973 e 43/1988 è da ritenersi fatto esclusivamente ipotizzando che il soggetto impositore sia il Comune. Per contro, nell'art. 238 del D.Lgs. 152/2006 si continua a far riferimento al solo D.P.R. 602, ma con l'indicazione di una convenzione col Ministero delle finanze. Dal momento che la possibilità di questa convenzione è ipotizzata dal legislatore nell'art. 17, commi 3 bis e 3 ter del D.Lgs. 46/1999, cosa che presuppone l'esistenza di un soggetto societario richiedente la convenzione, è agevole ipotizzare che la legge si riferisca a qualsiasi affidatario societario con un implicito riconoscimento dell'interesse pubblico insito nel servizio. Per comodità di consultazione si riportano i commi citati:

3-bis. Il Ministro dell'economia e delle finanze può autorizzare la riscossione coattiva mediante ruolo di specifiche tipologie di crediti delle società per azioni a **partecipazione pubblica** (1), previa valutazione

della rilevanza pubblica di tali crediti.

3-ter. In caso di emanazione dell'autorizzazione di cui al comma 3-bis, la società interessata **procede all'iscrizione a ruolo dopo aver emesso, vidimato e reso esecutiva un'ingiunzione conforme all'articolo 2, primo comma, del testo unico di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639**

E' evidente che, in assenza di disposizioni ufficiali, ed in attesa dell'applicabilità del DLgs 152/2006 per ora rinviata al 30 giugno 2010, i Comuni potrebbero essere tentati (ammesso che ne ravvisino una convenienza peraltro opinabile), vista anche la Circ. Anci del 2 marzo 2010, di applicare autonomamente i principi derivanti dalla Sent. 238 (privativa e tributarietà della TIA) ma, perché la decisione sia operativa dal 1° gennaio 2010, devono compiere tutti gli atti necessari entro la presentazione del bilancio di previsione, e cioè 30 aprile 2010. L'argomento risulta ben individuato in un articolo del dott. Garzon comparso sul Sole 24 Ore del 1° marzo 2010, oltre che nella circolare Anci su ricordata. Peraltro, in quest'ultimo documento, si prende una posizione decisa nei confronti della tributarietà della TIA, caldeggiando la "soluzione Verona" con alcune indicazioni interessanti:

- Si conferma la vigenza della TARSU almeno fino all'approvazione del regolamento di cui al 6° comma del regolamento 238, con una motivazione del tutto condivisibile;
- Si nega che sulla TIA-tributo possa essere applicata l'ECA, sia pure non motivando questa affermazione;
- Si ammette che fra i costi complessivi del servizio debbano essere compresi anche quelli di riscossione;
- Si invita ad avvertire l'utenza che eventuali restituzioni dell'IVA potranno avvenire solo dopo l'emanazione degli attesi chiarimenti, ma che comunque Comuni ed aziende non debbono subire aggravii di costi per una partita che è tutta dello Stato.

c) Aziende

Sono i soggetti in prima linea sui quali hanno impattato le Sent. 238/2009 e 64/2010. Gli utenti infatti le stanno chiamando in giudizio per ottenere la restituzione delle somme indebitamente pagate a titolo di IVA.

- **C'è inoltre il rischio che si espandano le sentenze tipo quella della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia (Sent. n. 27 dell'11 febbraio 2010, depositata il 15 febbraio 2010) che non si è limitata a stabilire la restituzione dell'IVA ma che ha deciso la restituzione delle intere somme**

pagate in quanto recapitate agli utenti con atto di natura non tributaria. Il presupposto per la restituzione è ravvisato nella necessità di applicare “ope legis” la sentenza della Corte Costituzionale, cioè ai sensi dell’art. 136 della Carta e dell’art. 30 della Legge 87 del 1953, dimenticando palesemente che la Sent. 238 non cassa alcun provvedimento legislativo, ma più semplicemente ne interpreta uno esistente senza alcuna modificazione. La sentenza inoltre, dopo aver dichiarato che gli utenti non possono sottrarsi al pagamento della TIA avendo la stessa natura impositiva, ordina la restituzione della bolletta perché carente di alcuni aspetti formali quali ad esempio l’indicazione del giudice competente e la mancanza della firma del Funzionario responsabile. La Corte sembra dimenticare che quando un atto raggiunge il suo scopo gli aspetti formali possono essere superati. In più, dal momento che il soggetto gestore è una società per azioni, al suo interno non può esistere la figura del “Funzionario responsabile” tipica degli enti pubblici. La sentenza citata non può non destare le perplessità e l’imbarazzo di un interprete dottrinale, infatti le motivazioni addotte dal Collegio giudicante, costellate da punti esclamativi, denotano una “partecipazione emotiva” dello stesso che è difficile riscontrare nelle sentenze delle Commissioni Tributarie. Inoltre, le motivazioni della difesa dell’azienda convenuta sono considerate “gravi” e sconfinanti nell’ “area della temerarietà”. Con tali premesse non desta meraviglia che in una questione pur così dibattuta e dai contorni incerti, la Commissione condanni l’azienda alle spese di giudizio. Se a tutto ciò aggiungiamo la rapidità con cui questa corporosa sentenza è stata depositata in Segreteria, si acquiscono gli elementi di perplessità che meriterebbero di essere approfonditi da chi di dovere -

L’art. 136 della Costituzione stabilisce chiaramente i contorni dei poteri della Corte nell’individuare la costituzionalità o meno di una Legge e, quando il Provvedimento viene dichiarato contrario alla Carta, lo stesso decade ex tunc senza alcuna possibilità di sopravvivenza, mentre nel caso in esame, la Sentenza è **confermativa** della legittimità dell’art. 2, 2° comma del DLgs 546/1992 e **negativa** del sospetto di incostituzionalità a lei trasmesso, nonché **interpretativa** di un’altra Legge, appunto l’art. 49, per la quale non si pone e non è stato posto alcun problema di legittimità costituzionale. Tuttavia, anche considerando la Sent. 238 come meramente interpretativa, e quindi non vincolante per i soggetti diversi (aziende, legislatore e altri giudici) da quelli risultanti nella causa de quo, è evidente che il suo valore giurisdizionale è di estrema rilevanza, quindi qualsiasi causa “coltivata” potrà avere un esito negativo per le aziende con in più i costi legali del contenzioso. L’affermazione precedente è però immediatamente smentita da una sentenza della Commissione Tributaria di Firenze (n. 27 del 14

dicembre 2009, depositata in Segreteria il 19 gennaio 2010) che, pur in presenza della Sent. 238, giunge a concludere che l'IVA è ugualmente dovuta.

Di contrario avviso, oltre la già citata Commissione di Reggio Emilia, anche la CTP di Pisa (Sent. n. 39 del 29 gennaio 2010, depositata in Segreteria il 5 febbraio 2010).

Con quest'ultima sentenza relativa ad una bolletta del 2008 la Commissione ha deciso la restituzione dell'IVA a suo tempo pagata, modificando i propri precedenti orientamenti sulla base dell'interpretazione fornita dalla sentenza n. 238 della Corte Costituzionale, definita "il giudice delle leggi". Non potendosi applicare un tributo su un altro tributo, è stata decisa la restituzione del secondo, cioè dell'IVA.

Il principale problema che si pone, quindi, è che, mentre da un lato potrebbe essere considerato quasi automatico l'obbligo di restituzione agli utenti dell'IVA pregressa (ovviamente **nel momento in cui perverranno le istruzioni che oggi appaiono necessarie**), non è altrettanto **automatica** (con l'interpretazione estensiva della Sent. 238) la possibilità di emettere le prossime bollette senza IVA, né di fatturare ai Comuni il servizio svolto, anche perché questi non possiedono nei bilanci di previsione gli stanziamenti relativi. Il rischio quindi è di andare incontro ad una situazione finanziaria insostenibile, per cui si rende assolutamente necessaria l'emanazione di un provvedimento che elimini questo problema. Senza contare che per il futuro le aziende devono sapere come bollettare i servizi già svolti nel 2009 e non ancora fatturati.

Nel contingente, quindi, escludendo che si possa sospendere per lunghi periodi la bollettazione, cosa non funzionale per gli aspetti finanziari della questione, i comportamenti da tenere possono essere i seguenti:

- a) Continuare a bollettare come prima con IVA
- b) Bollettare senza applicazione dell'IVA

Nel caso a) (avallato dai pareri dei Costituzionalisti e dalla Ordinanza n. 239/2009 della Corte di Cassazione che considera la TIA un corrispettivo) evidentemente le aziende potrebbero essere accusate di scarsa sensibilità verso l'utenza, visto che le Sent. 238/2009 e 64/2010 hanno chiaramente escluso l'applicazione dell'IVA nelle tariffe costruite ai sensi dell'art. 49 del DLgs 22/1997 e del DPR 158/1999. Questa soluzione inoltre è foriera di contenziosi, oltre a incrinare il rapporto azienda-utenti, con le conseguenze, anche politiche, che questo può comportare. La soluzione b) potrebbe rivelarsi la più appropriata, anche perché sostenuta e consigliata dall'Anci (Circ. 2 marzo 2010) ma, trattandosi di bollettare ciò che è stato definito tributo solo interpretativamente, mentre in contrario senso esiste l'art.

4 del DPR 633/1972, nonché l'art. 6 della Legge 133/1999, che così recita al comma 13:

"... 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 suddetta data e rimosse 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."

è necessario un ulteriore provvedimento legislativo che cauti le aziende per quanto riguarda le responsabilità amministrative e fiscali di una siffatta bollettazione. Fino a questo momento l'Agenzia delle entrate non se l'è ancora sentita di avallare una tale soluzione, anche se più volte sollecitata dalla Federazione. Non è da sottovalutare inoltre, anche ai fini civilistici, l'aspetto soggettivo che coincide con la risposta alla domanda:

"Può un soggetto societario bollettare a suo nome un tributo?", dal momento che la stessa Agenzia delle entrate con la Ris. 1/1998 ha espressamente dichiarato che un tributo applicato da un soggetto societario perde la propria natura e deve essere assoggettato ad IVA.

Questo aspetto soggettivo non è stato espressamente risolto dalla Corte Costituzionale, la quale però, nel punto 7.2.3.2, parlando del DM 370/2000, normativa che stabilisce le modalità di emissione e registrazione delle bollette, lo considera valido, sia pure precisando che le bollette devono contenere tutti gli elementi identificativi del ruolo, compresa l'indicazione della giurisdizione competente e dei termini per ricorrere. Questo potrebbe avallare l'ipotesi, peraltro confermabile legislativamente dallo stesso art. 49 nel punto in cui attribuisce la riscossione al gestore, che le aziende continuino ad emettere nell'immediato e fino a sistemazione normativa del problema, bollette senza applicazione dell'imposta, richiamando sulle stesse la Sent. 238/2009.

La stessa Agenzia delle entrate dovrebbe però confermare questo comportamento al fine di evitare successivi ed incresciosi riscontri accertativi (cosa che dovrà fare a breve, dal momento che stanno per scaderle i termini di legge per rispondere agli interpelli ricevuti).

Se però andiamo a vedere le interpretazioni precedenti del Ministero delle finanze su casi similari (depurazione quando era tributo) rinveniamo affi che complicano il problema, come la già citata **Ris. 1 del 1998** che espressamente dice:

"Sulla base di quanto precede, la scrivente è del parere, come del resto si evince dalla risoluzione ministeriale n. 361511 del 16 dicembre 1986, che il servizio di cui all'oggetto, reso da una società per azioni, rientra comunque nell'ambito di applicazione dell'Iva, con la conseguenza che il relativo canone, riscosso direttamente dallo stesso concessionario-gestore del servizio medesimo perde la natura tributaria, assumendo le caratteristiche di corrispettivo che deve, pertanto, essere assoggettato ad Iva con l'applicazione dell'aliquota

ordinaria."

Ed ancora prima, con riferimento all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, la **Circ. 8/1981** così si esprimeva:

Per quanto concerne la disciplina cui l'applicazione del canone in argomento è soggetta agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto la natura tributaria, se pur significativa, non è determinante, in quanto nell'ambito di detta imposta ricadono per espressa contemplazione delle norme anche entrate di siffatta natura, come è quella dei canoni delle radioaudizioni, secondo una ormai consolidata giurisprudenza.

Qualsiasi sia la soluzione scelta, è necessario però, per salvaguardare la correttezza dei rapporti con l'utenza, agire su due fronti:

- Inserire nelle bollette un avviso all'utenza nel quale si specifica che non appena perverranno istruzioni dal legislatore si provvederà alla immediata restituzione di quanto eventualmente indebitamente fatturato, **con eventuale corresponsione di interessi** (come già richiesto in Toscana da parte di una Università);
- Prendere contatto con le Associazioni degli utenti delle zone interessate per chiarire loro che l'azienda ha la massima disponibilità ad ottemperare alla Sentenza della Corte Costituzionale, ma si potrà muovere solo quando arriveranno adeguate istruzioni ministeriali, puntualizzando che non è l'azienda che ha beneficiato di un indebito arricchimento, bensì, eventualmente, l'Erario che occorre citare in giudizio come litis consorte necessario. Può anche essere utile uscire sulla stampa locale spiegando questa posizione dell'azienda.

d) Agenzia delle entrate

Nel caso in cui le aziende, **autonomamente per esigenze locali**, decidano di restituire l'IVA agli utenti, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972 verranno emesse note di accredito per recuperare l'imposta restituita (entro due anni dalla data di pubblicazione della Sent. 238 per via dell'art. 19 del D.P.R. 633 citato e fino a un massimo di 5 anni di imposta, dato che non è operativo il limite dell'anno previsto dal 3° comma dell'art. 26 in quanto la Sent. 238 è fatto esterno alle parti. Per quanto riguarda le annualità da restituire, buona parte della dottrina appoggiata da pareri della Corte dei Conti, pone invece il più lungo termine civilistico di 10 anni). L'Agenzia potrebbe ritenere di avere titolo per rettificare le liquidazioni IVA delle aziende recuperando l'IVA restituita, ma questa ipotesi, non ancora verificata quando viene utilizzato l'art. 26, è ancora tutta da valutare. Inoltre, le aziende avrebbero titolo a richiedere all'Erario l'intera IVA pagata ancor prima delle rettifiche ex art. 26, che rimane disposizione interna alle parti contrattuali,

anche se di valenza fiscale. L'Agenzia, già da anni sensibilizzata al problema, dovrebbe essere tra i promotori di una legge che possa sanare il pregresso, sempre che a ciò non si oppongano le disposizioni comunitarie.

Per liberare le aziende dalle onerose incombenze di una eventuale restituzione sarebbe molto meglio che il legislatore decidesse di accordare un credito d'imposta da scomputare a cura dei datori di lavoro o dei CAF, o dello stesso contribuente al momento dell'effettuazione delle ritenute o del pagamento delle imposte con il modello F24.

Per ottemperare alla Sent. 238 l'Agenzia delle entrate dovrebbe però ritornare sui suoi passi dato che, anche in presenza della sentenza della Corte di Cassazione 17526/2007, si è sempre schierata per la natura corrispettiva della TIA con la conseguente applicazione dell'IVA (vedasi da ultimo Ris. 250/2008)

§§§§§§§§§§

L'analisi di cui sopra non fornisce tuttavia alcuna soluzione operativa, cosa che invece è da ricercare, dato che il silenzio delle fonti ufficiali sull'argomento è "assordante" e dura dal 24 luglio 2009.

Fino a questo momento, a livello nazionale, abbiamo due atti ufficiali di Comuni che hanno preso posizione sul problema non tanto per il passato, quanto per il futuro, ancor prima della circolare Anci sopra citata.

Il Comune di Verona nella seduta del Consiglio Comunale del 15 dicembre 2009 n. 106, ha ascoltato la relazione dell'assessore competente con la quale si spiegava che a seguito della Sent. 238/2009 (impropriamente chiamata ordinanza), era necessario reinserire nel bilancio comunale il capitolo relativo all'entrata tributaria da TIA e il capitolo di spesa relativo alle fatture ricevute dalla propria azienda per il servizio svolto. Il relatore, nel dilungarsi sul piano finanziario 2010, riteneva necessario che la riscossione della TIA venisse effettuata dall'azienda concessionaria del servizio in nome e per conto dell'ente, cosa possibile ai sensi dell'art. 52 del DLgs 446/1997, trattandosi di azienda in house. L'argomento all'ordine del giorno si concludeva con la deliberazione di approvazione dell'allegato piano finanziario e con il mandato agli uffici preposti a provvedere agli aspetti amministrativi, contabili e commerciali per la sua realizzazione.

In buona sostanza, il Comune decide di riassumere all'interno del proprio bilancio la gestione funzionale del servizio in privata lasciando alla propria azienda in house la gestione operativa del servizio.

Questa soluzione, temporaneamente valida, necessita di alcune ulteriori implementazioni (correttamente nella delibera si affida la sistemazione degli aspetti amministrativi ad ulteriori atti che sono in corso di predisposizione), in quanto, così com'è, richiede alcuni approfondimenti. Senza contare le apparenti debolezze dell'atto. Quanto alle implementazioni, sembrano in itinere le delibere di attribuzione della riscossione all'azienda, e quella di riassunzione del servizio in privata.

Queste delibere, se prese entro i termini di approvazione del bilancio (attualmente aprile 2010) consentiranno di rendere operativa la nuova situazione dall'1/1/2010.

Quanto alle apparenti debolezze, si rileva che:

- 1- Il Comune riassume in proprio l'onere degli insoluti;
- 2- L'utente non ha alcun risparmio formale;
- 3- È stato ottenuto un risparmio sostanziale del 3%, contraendo il piano finanziario presentato dall'azienda;
- 4- Vi è un evidente rischio di perdita di "industrialità" da parte dell'azienda;
- 5- Non viene affrontato il nodo dell'ECA, tributo applicabile tutte le volte che l'imposta sul servizio rifiuti viene riscossa a mezzo ruolo da un soggetto diverso dal Comune.

Questa soluzione, tuttavia, libera l'azienda dai problemi decisionali sul come bollettare all'utenza e, visto che l'azienda è in house, non si pone neppure il problema della sua iscrizione al registro previsto dall'art. 53 del DLgs 446/1997, problema che sussiste per tutti i soggetti societari nonostante la dizione dell'art. 49 più volte citato. Inoltre per i soggetti quotati in borsa sembra addirittura impossibile l'iscrizione all'Albo dei riscossori.

Per comodità di consultazione, si allega la delibera del Comune di Verona.

Il Comune di Roma, con delibera di Giunta, prendendo atto della Sentenza della Corte Costituzionale, ha autorizzato la propria azienda fino al 30 giugno 2010 a continuare a fatturare ed incassare la TIA, ma tenendo conto dell'interpretazione della Corte Costituzionale, il ch  dovrebbe significare senza applicazione dell'IVA.

Questa delibera che sembra venire incontro alle esigenze degli utenti, crea una serie di difficolt  interpretative per essere applicata:

1. L'azienda incassa e trattiene somme aventi natura tributaria senza essere autorizzata a ci  da un provvedimento legislativo (se si esclude l'art. 49 pi  volte citato), n  da una modifica regolamentare;
2. A livello civilistico le entrate della societ  sono costituite da tributi, costringendola ad applicare il pro rata ai fini IVA con un evidente aggravio di costi che potranno essere recuperati solamente in sede di redazione del piano finanziario per l'esercizio successivo;
3. Nulla si dice dell'ECA applicabile se il soggetto riscossore   una societ  diversa dall'ente impositore. Molto probabilmente si   preso in considerazione il fatto che la riscossione volontaria non avviene a mezzo ruolo;
4. Non si comprende come la soluzione adottata possa raccordarsi con l'art. 4, 1  comma del DPR 633/1972 e con il DM 370/2000, n  con l'art. 6 della Legge 133/1999, in assenza di modificazioni legislative;
5. Con le modalit  indicate nella delibera l'azienda svolge la propria attivit  di raccolta, trasporto e smaltimento di rifiuti direttamente nei confronti dell'utenza, dovendo obbligatoriamente applicare, ai fini IVA, il n. 127 sexiesdecies della Tabella A, parte III allegata al DPR 633/1972.

Anche il questo caso, per comodit  di consultazione, si allega la delibera citata.

Una terza soluzione , non ancora ufficializzata, (sempre in assenza di disposizioni normative) consiste nel decidere di proseguire con l'applicazione dell'IVA, avvertendo gli utenti che la stessa verr  loro restituita o secondo eventuali future istruzioni, oppure con emissione contestuale di nota di accredito.

Questa soluzione, in linea con le leggi esistenti non abrogate dalla Sentenza della Corte Costituzionale, né modificate dal legislatore, con i pareri dell'Agenzia delle entrate (Ris. 250/2008, RM 1/1998, Circ. 8/1981), con una ordinanza a sezioni riunite della Cassazione (n. 239 del 15/5/2009 che ha fatto seguito alla Sent. a SS.UU. della stessa Corte n. 25551 del 7/12/2007) e con una parte della dottrina (fra tutti si citano lo studio Moschetti di Padova e il prof. Zanon Ordinario di diritto costituzionale presso l'Università di Milano) è quella che più di ogni altra tutela, momentaneamente, le società non in house e, particolarmente, quelle quotate in borsa che non possono iscriversi all'albo dei Riscossori, pur potendo essere soci di una società di riscossione (incongruenza giuridica). Con tutta probabilità questa è la soluzione che non verrà percorsa, vista la prossima tornata elettorale di marzo, in quanto rischia di incrinare la fiducia degli utenti verso un sistema che, fino a questo momento, non è riuscito a trovare una soluzione al problema sollevato dalla Sentenza delle Corti Costituzionale, anche se non per colpa delle aziende che gestiscono il servizio, senza contare la presa di posizione dell'Anci nella sua ultima circolare.

Dal momento che l'ultimo parere (**Ris. 250/2008**) dell'Agenzia delle entrate è abbastanza significativo, si ritiene opportuno allegarlo per avere in un unico documento le ragioni anche della terza soluzione ipotizzata, **che trova oggi un inopinato avallo nella Sentenza della Commissione Tributaria di Firenze più sopra ricordata.**

La Sent. 238 va confutata sotto il profilo giuridico secondo le indicazioni del Prof. Zanon, ma occorre anche tentare di discutere due considerazioni "tecniche" che rappresentano il fulcro della sentenza:

- 1) Non esisterebbe alcun contratto tale da identificare un rapporto obbligatorio tra azienda e utente
- 2) La metodologia di determinazione della tariffa renderebbe evidente l'autoritatività della stessa, vista la mancanza di sinallagmaticità ravvisabile nel servizio pubblico di che trattasi.

Quanto alla prima questione, tenuto presente che tutti gli utenti hanno ricevuto una regolare bolletta, e generalmente l'hanno pagata, è giurisprudenza costante che questo comportamento rappresenti il riconoscimento implicito di un rapporto contrattuale, senza contare che in molte aziende anche quotate viene fatto sottoscrivere un contratto di utenza anche per il servizio di igiene ambientale.

Più difficile è contrastare la mancanza di sinallagmaticità per la quale la Corte fornisce però una interpretazione particolarmente restrittiva. La mancanza di un rapporto diretto tra il rifiuto prodotto da ciascun utente e la tariffa a lui applicata

viene considerato elemento decisivo per individuare la mancanza di corrispettività di quanto pagato. Questa situazione si verifica però anche nell'ambito del SII per il pagamento delle quote dello stesso riferibili ai servizi di fognatura e depurazione, servizio quest'ultimo in cui i liquami provenienti dall'abitazione dell'utente pervengono all'azienda in modo indifferenziato, esattamente come gli RSU raccolti dai cassonetti. Eppure, nel caso della depurazione la stessa Corte Costituzionale, con Sent. n. 39/2010, si è così espressa:

Come affermato da questa Corte con la sentenza n. 335 del 2008, la suddetta tariffa si configura infatti, in tutte le sue componenti, ivi comprese quelle riferite alla fognatura e alla depurazione, «come corrispettivo di una prestazione commerciale complessa, il quale, ancorché determinato nel suo ammontare in base alla legge, trova fonte non in un atto autoritativo direttamente incidente sul patrimonio dell'utente, bensì nel contratto di utenza. L'inestricabile connessione delle suddette componenti è evidenziata, in particolare, dal fatto [...] che, a fronte del pagamento della tariffa, l'utente riceve un complesso di prestazioni, consistenti sia nella somministrazione della risorsa idrica, sia nella fornitura dei servizi di fognatura e depurazione».

Come si vede, la Corte ha riconosciuto esistente una forma di sinallagmaticità molto più ampia di quella risultante nella Sent. 238, dichiarando corrispettive le diverse parti della tariffa del SII anche se, per la depurazione, poteva essere sostenuta l'autoritatività del prelievo. La Corte Costituzionale, per riconoscere la corrispettività della tariffa del SII, si è basata anche su una sentenza in tal senso della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, principale giudice del mandato alla interpretazione delle leggi.

Anche per la stessa TIA esisteva un simile pronunciamento da parte della Corte di Cassazione, che però la Corte Costituzionale ha ritenuto opportuno disattendere.

Come si ricava da tutto quanto sopra, qualsiasi soluzione impatta con controindicazioni significative, per cui è auspicabile che il legislatore si decida ad autorizzare una soluzione che sia il meno penalizzante possibile per le parti in causa.

00000000000000

**Trattamento ai fini IVA dei liquami che pervengono a un depuratore
accompagnati da un codice CER (rifiuti).**

Nella normativa tributaria troviamo citato il servizio di depurazione nell'ambito dell'art. 4 del DPR 633/1972, 5° comma, lettera b) che qualifica come sempre commerciali i servizi di depurazione e fognatura.

Per quanto riguarda le modalità di applicazione dell'IVA, il DM 370/2000, **presupponendo una bollettazione di massa**, detta norme particolari per i servizi di fognatura e depurazione.

Il decreto, previsto nell'art. 73, 1° comma lettera e) del DPR 633/1972, è stato emanato per regolamentare fattispecie in cui sia presente un numero estremamente rilevante di fatture. Il ché farebbe supporre che quando si parla di servizio di depurazione si debba intendere un'attività inserita nel più alto concetto di servizio idrico integrato.

Quanto sopra si evince ancora più chiaramente dal contenuto dell'art. 1 di detto decreto che delimita anche il caso di gestione del servizio acquedotto e di quelli di depurazione e fognatura gestiti da soggetti diversi.

Nella normativa di settore, DLgs 152/2006, la depurazione è vista come una componente del SII che provvede alla "pulizia" e al "riutilizzo" dei liquami provenienti da insediamenti urbani a mezzo di appositi corpi adduttori (fognature).

Le indicazioni di cui sopra porterebbero ad identificare due tipologie di servizi depurativi:

1. La depurazione parte integrante del SII

2. La depurazione come attività svincolata dallo stesso servizio.

In effetti, un depuratore può svolgere (se autorizzato) il proprio servizio tecnico anche su liquami che gli pervengano con un codice identificativo di un rifiuto (19 - rifiuto da insediamenti urbani; altro codice identificante un rifiuto speciale e/o pericoloso). In questo caso la sua attività corrisponde a un servizio riconducibile al DLgs 22/1997 (152/2006 quando sarà attuato) come smaltimento finale se i liquami non possono venire riutilizzati, o come attività di riciclaggio nel caso in cui quanto viene depurato sia riutilizzabile per il consumo umano o restituito all'ambiente.

Proseguendo il ragionamento di cui sopra, al momento in cui si deve determinare la corretta aliquota IVA applicabile al servizio svolto, occorrerebbe rifarsi alla normativa del SII nel primo caso e a quella del servizio rifiuti nel secondo caso.

Tuttavia, entrambe le ipotesi suindicate sembrano identificare una attività di **gestione di un depuratore**.

Il n. 127/sexisdesces della Tabella A, parte III allegata al DPR 633/1972 individua l'applicabilità dell'aliquota IVA del 10%, così esprimendosi: "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**.”.

Come si vede, l'aliquota ridotta nel campo della depurazione non identifica né un servizio che possa rientrare nell'igiene ambientale, né un'attività qualificata del SII, ma semplicemente ed oggettivamente, qualsiasi attività che rientri nel concetto di **gestione di un depuratore**.

Da quest'ultima interpretazione, che sarebbe in linea con la normativa europea di salvaguardia dell'ambiente, discende che qualsiasi attività venga svolta nell'ambito del concetto di gestione di un depuratore comporti sempre l'applicabilità dell'IVA con l'aliquota del 10%.

Sarebbe tutto semplice se l'interpretazione data trovasse l'avallo dell'Agenzia delle entrate, che invece, con la risoluzione che si allega, sembra considerare il servizio di depurazione come un “di cui” del SII o del servizio di igiene ambientale, a seconda di quello che viene portato al depuratore.

Come si esce da questa impasse?

Tento una soluzione. Dal momento che vi sono decreti ministeriali (es. DL 90/2008) che autorizzano l'immissione in un depuratore di liquami aventi la caratteristica di rifiuti, se il depuratore di che trattasi possiede una di queste autorizzazioni, allora la sua attività consiste sempre nella “gestione di un depuratore”. Se invece non vi è alcuna autorizzazione del genere suindicato, allora l'attività svolta è da considerare come “gestione di un impianto di smaltimento rifiuti” con la conseguenza che ai fini IVA sarà applicabile l'aliquota del 10% nel caso di rifiuti codice 19 e l'aliquota del 20% negli altri casi.

Ritengo in conclusione che la questione sia meritevole anche di un eventuale interpello.

ALLEGATO:

Ris. n. 130/E del 20 ottobre 2004

Agenzia delle Entrate - Dir. normativa e contenzioso
Iva - Aliquota agevolata per attività di spurgo pozzi neri - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, Tabella A, Parte III, n. 127-sexiesdecies) - Applicabilità - Istanza di interpello ex art. 11 della L. 27 luglio 2000, n. 212

Con istanza di interpello presentata in data 16 giugno 2004 alla Direzione regionale del ..., il sig. XZ ha esposto il seguente

Quesito

Il sig. XZ è titolare di una ditta individuale esercente l'attività di spurgo pozzi neri e relativo trasporto in depuratore (codice attività 90010) ed assoggetta le proprie prestazioni ad aliquota ordinaria.

Avendo ricevuto richieste di applicare l'Iva in misura ridotta del 10 per cento, chiede conferma se la propria attività rientri tra quelle agevolate che possono applicare l'aliquota Iva ridotta del 10 per cento come previsto dal n. 127-sexiesdecies) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Parere dell'Agenzia

Il n. 127-sexiesdecies) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota Iva al 10 per cento per 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 (cosiddetto "decreto Ronchi"), 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".

L'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 22/1997, alle lettere d), l) e m), dà le definizioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo.

In particolare, si intende per:

- gestione: la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni nonché il controllo delle discariche e degli impianti di smaltimento dopo la chiusura;
- stoccaggio: le attività di smaltimento consistenti nelle operazioni di deposito preliminare di rifiuti prima di una delle operazioni di smaltimento, nonché le attività di recupero consistenti nelle operazioni di messa in riserva di materiali per sottoporli a un'operazione di recupero;
- deposito temporaneo: il raggruppamento dei rifiuti effettuato, prima della raccolta, nel luogo in cui sono prodotti.

L'art. 7 del D.Lgs. n. 22/1997, a sua volta, dà una definizione, secondo l'origine, dei rifiuti urbani e speciali; tra i rifiuti speciali agevolabili rientrano, ai sensi del comma 3 lettera g), "i rifiuti derivanti dalla attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi".

Tra i rifiuti urbani, di cui al comma 2, lettera a), del predetto art. 7, rientrano "i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione".

Come confermato dal parere del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio - richiesto dalla scrivente e pervenuto il 6 ottobre ultimo scorso - "i liquami provenienti dall'attività di spurgo dei pozzi neri rientrano nel concetto di rifiuti liquidi qualora non vengano scaricati direttamente nel corpo idrico ricettore, ma vengano trasportati verso un sito esterno di trattamento e smaltimento". Al caso in esame, pertanto, trovano applicazione le norme di cui al D.Lgs. n. 22/1997 e non quelle previste dal D.Lgs. 11 maggio 1999, n. 152 che disciplinano unicamente gli scarichi come immissione diretta tramite condotta di acque reflue liquide, semiliquide e comunque convogliabili nelle acque superficiali, sul suolo, nel sottosuolo ed in rete fognaria".

Sul punto è intervenuta, tra l'altro, la Cassazione penale che, con sentenza n. 8758 del 17 dicembre 2002, ha sostenuto che si è in presenza di "rifiuti liquidi costituiti da acque reflue" quando i liquami non vengono scaricati direttamente nel corpo ricettore, ma vengono trasportati verso un sito esterno di trattamento. Secondo la richiamata sentenza, la mancanza di un collegamento diretto "fra fonte di produzione e corpo idrico ricettore trasforma automaticamente il liquame di scarico in rifiuto liquido per cui

confronti, né nei confronti del MIUR, né tantomeno nei confronti dello Stato. Questo si evince dalla risposta all'interpello rivolto da una nostra azienda, in cui si dice espressamente che nessuna fattura deve essere inviata al Ministero della pubblica istruzione.

2. I Comuni, titolari della privativa nell'ambito del servizio di che trattasi, ricevono annualmente dal MIUR le somme stabilite di anno in anno dal legislatore e le trasmettono al soggetto gestore del servizio il quale dovrà emettere nei loro confronti un documento (nota, ricevuta, fattura) nel quale dovrà essere inserita la parola "contributo" e l'indicazione dell'esenzione da IVA ai sensi dell'art. 2 del DPR 633/1972.
3. Per quanto riguarda l'addizionale provinciale, diversi Giudici della Corte dei Conti si sono pronunciati in modo antitetico. Secondo alcuni il contributo non è una tariffa e ad esso non si può applicare il disposto dell'art. 49 che fa salva sulla TIA l'applicazione dell'addizionale provinciale. Secondo altri l'art. 33/bis è istitutivo di una nuova tipologia di tariffa dai connotati contributivi e, dal momento che l'intento del legislatore, evidenziato nell'art. 49 del DLgs 22/1997, è quello di mantenere, anche sulla tariffa diversa dalla TARSU, l'addizionale provinciale, ne dovrebbe conseguire che la stessa deve essere scorporata dalle somme percepite dai Comuni e versata alle Province almeno fintanto che l'azienda opera applicando il DLgs 22/1997. Il dubbio sull'addizionale provinciale può derivare dal fatto che l'art. 33 bis cita il DLgs 152/2006, attualmente sospeso, e non la legislazione vigente nella quale è chiaro il permanere dell'addizionale di che trattasi.

I ragionamenti di cui sopra, non tutti discendenti da interpretazioni ministeriali, possono essere ritenuti equitativi, in quanto sicuramente le Province richiederanno il versamento dell'addizionale, ritenendola a loro dovuta in ogni caso.

Per quanto riguarda il costo effettivo del servizio rivolto alle scuole che non viene coperto interamente dal contributo di che trattasi, appare corretto seguire l'impostazione fornita dall'ATO di Ravenna, cioè di inserire la differenza nei costi della gestione che vengono spalmati su tutte le altre utenze. È evidente comunque che, nel silenzio delle fonti e con l'inciso scritto nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate per la nostra azienda "– rendendo evidente la estraneità della stessa ai meccanismi applicativi della TARSU e della TIA –" si potrebbe sostenere che l'azienda possa inviare ai Comuni una fattura per il costo effettivo, pagabile dagli stessi in parte con il contributo, in parte con altre risorse proprie. Si ritiene però che quest'ultima soluzione, anche se giuridicamente corretta, non sia minimamente condivisa dagli enti medesimi, i quali sicuramente preferiranno l'ipotesi fatta dall'ATO di Ravenna che troverà riscontro nei singoli

Comuni in sede di approvazione dei prossimi piano economico-finanziari per la determinazione del costo del servizio da coprire con TARSU o TIA.

9/3/2010

Servizio Tributario e Fiscale Federambiente

Dott. Paolo Maggiore

ALLEGATI:

- a) Delibera del Comune di Verona
- b) Delibera del Comune di Roma
- c) Ris. 250/2008
- d) Ordinanza n. 239/2009 della Corte di Cassazione a SS.UU.
- e) Sentenza della Corte Costituzionale n. 64 del 24 febbraio 2010

DELIBERA DEL COMUNE DI VERONA

Rep. 2009/106
Deliberazione di Consiglio