

Luigi Lovecchio

Dottore Commercialista in Bari
Docente di Diritto Tributario avanzato all'
Università di Roma 3
Esperto del quotidiano " Il Sole 24 Ore"

Via Cognetti, 33
BARI 70121
Telefono: + 390805061521
Posta elettronica:
segreteria@consulentibari.it

P.E.C.: luigi.lovecchio@pec.commercialisti.it
C.F. LVCLGU60C19C975F - P. IVA
03456690720

Spett.le
Consiglio di Bacino
Venezia Ambiente
All'attenzione
del Direttore
Dott. Paolo Di Prima

Oggetto: parere in materia di inclusione dell'Iva nella determinazione della perdita su crediti relativa alla Tia1 ai fini della elaborazione del pef della Tari. Incarico del 28.11.2017, prot. n. 1022/2017

Con lettera d'incarico del 28.11.2017, prot. n. 1022/2017, Codesto Consiglio di Bacino mi ha chiesto un parere in ordine alla legittimità della inclusione dell'Iva applicata alla Tia1 da parte del gestore del servizio nella determinazione delle perdite su crediti da imputare tra le componenti di costo del pef ai fini della costruzione della tariffa della Tari.

Mi viene in particolare rappresentato che il Consiglio di Bacino ha deliberato, in conformità all'articolo 1, c. 654 bis, legge n. 147/'13, che le perdite su crediti formatesi durante il periodo di applicazione della Tia1 (art. 49, D. Lgs. n. 22/'97) debbano essere computate tra le componenti del costo del servizio da finanziare con il gettito della Tari. Il gestore di bacino ha applicato l'Iva su tale prelievo, secondo le istruzioni a suo tempo fornite dall'Agenzia delle Entrate. Di conseguenza, la perdita su crediti in oggetto risulta gravata da tale imposta. Tuttavia, poichè la giurisprudenza di vertice ha dichiarato l'illegittimità dell'applicazione dell'Iva sulla Tia1, in ragione della natura tributaria di quest'ultima, si chiede di sapere se sia

corretto considerare nell'ammontare della perdita su crediti da imputare al pef della Tari anche l'importo dell'imposta sul valore aggiunto.

Al riguardo, si propongono le seguenti riflessioni.

A. Sulla portata dell'articolo 1, c. 654 bis, legge n. 147/'13

Ai sensi della disposizione in oggetto: "tra le componenti di costo vanno considerati anche gli eventuali mancati ricavi relativi a crediti risultati inesigibili con riferimento alla tariffa di igiene ambientale, alla tariffa integrata ambientale, nonché al tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (Tares)". La disposizione è stata introdotta nel corso del 2015 per superare alcune opinioni contrarie all'utilizzo del gettito della Tari per coprire perdite su crediti formatesi in vigenza di tributi diversi da questa (Corte dei Conti, sez. Toscana, delibera n. 73 del 2015). Con la sua entrata in vigore, tuttavia, la copertura delle perdite in esame è divenuto un vero e proprio obbligo di legge, al quale i comuni dunque non possono sottrarsi.

B. Sulla applicazione dell'Iva sulla Tia1

Come correttamente evidenziato nella formulazione del quesito proposto, la giurisprudenza di vertice da tempo è univocamente indirizzata nel senso della esclusione dell'Iva sulla Tia1. La giustificazione di questa affermazione risiede nella circostanza che tale entrata, avendo natura tributaria, non si pone in una relazione di corrispettività con il servizio reso, con l'effetto che difetta il presupposto oggettivo dell'Iva, rappresentato per l'appunto dal corrispettivo pattuito per la cessione dei beni o la prestazione di servizi.

La questione, come è ampiamente noto, è stata inizialmente proposta con la sentenza n. 238/'09 della Corte Costituzionale e poi ripresa, con piena adesione, dalla Corte di Cassazione (tra le molte, si veda la sentenza n. 3756/'12, che ha tra l'altro preso chiaramente le distanze dalla circolare n. 3 del 2010 del Dipartimento delle politiche fiscali con cui, con una ardita ricostruzione interpretativa, si era tentato un ennesimo salvataggio della tesi tradizionale dell'Agenzia delle Entrate). Più precisamente, secondo il costante insegnamento delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, la Tia1 è una entrata tributaria e dunque non è soggetta a Iva, in ragione, tra l'altro, di un duplice ordine di considerazioni: a) da un lato, per l'assenza di qualsiasi volontarietà nell'applicazione del prelievo che è dovuto per la semplice sussistenza dei presupposti di legge, a prescindere dal fatto che il soggetto passivo voglia fruire del servizio pubblico; b) dall'altro, per la mancanza di un nesso di corrispettività tra quanto dovuto dal soggetto passivo e l'entità del servizio prestato dal gestore pubblico.

Detti principi, più volte affermati in passato, sono stati da ultimo ribaditi e ripresi da Cass. SSUU, sent. n. 5078/2016, a mente della quale: "*Anche la necessita' di un rapporto sinallagmatico tra prestazione e controprestazione, ai fini della imponibilita', risulta conforme alla giurisprudenza comunitaria. Nella Sentenza della Terza Sezione del 20 giugno 2013, nella causa C-653/11, p. 40) leggesi: "Ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, sono soggette a IVA "le cessioni di*

beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso all'interno del paese da un soggetto passivo che agisce in quanto tale". Con riferimento, piu' in particolare, alla nozione di prestazione di servizi, la Corte ha affermato in piu' occasioni che una prestazione di servizi e' effettuata "a titolo oneroso" ai sensi dell'articolo 2, punto 1, di tale direttiva e, pertanto, configura un'operazione imponibile solo quando tra l'autore di tale prestazione e il suo destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avviene uno scambio di prestazioni sinallagmatiche, nel quale il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisce il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario (sentenza del 16 dicembre 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Racc. pag. 1-13179, punto 16 e giurisprudenza ivi citata)". Egualmente nella Sentenza della Quarta Sezione del 29 ottobre 2015, causa C- 174/14, ai punti 31 e 32, si e' ritenuto: Sono assoggettate all'IVA, in generale e conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, le prestazioni di servizi fornite a titolo oneroso, comprese quelle fornite dagli enti di diritto pubblico. Gli articoli 9 e 13 della stessa direttiva attribuiscono pertanto un ambito di applicazione molto ampio all'IVA (sentenza Commissione/Paesi Bassi, C-79/09, EU:C:2010:171, punto 76 e giurisprudenza ivi citata). 32. La possibilita' di qualificare una prestazione di servizi come operazione a titolo oneroso presuppone unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra tale prestazione e un corrispettivo effettivamente percepito dal soggetto passivo. Tale nesso diretto esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario (v., in particolare, sentenza Serebryannay veli, C-283/12, EU:C:2013:599, punto 37 e giurisprudenza ivi citata)."

Considerazioni del tutto analoghe si rinvencono nella pronuncia *n. 5627/2017* e da ultimo nella sentenza *n. 17113/2017*, entrambe sempre delle Sezioni Unite, l'ultima delle quali mette in dubbio la natura tributaria della Tia2 (art. 238, D. Lgs. n. 152/'06), in quanto sostanzialmente identica alla Tia1.

Alla luce di quanto sopra esposto, dunque, non può essere messo in dubbio il criterio di diritto secondo cui per l'appunto la Tia1 non può e non deve essere assoggettata a Iva.

C. Sulla determinazione della perdita su crediti da Tia1 da imputare nel pef della Tari

Occorre in primo luogo evidenziare che la perdita su crediti imputabile nella predisposizione del pef della Tari deve ovviamente essere quantificata nel rispetto della disciplina di legge nel cui contesto la perdita si è formata. Da tale basilare osservazione consegue che, se l'ammontare della suddetta componente di costo contiene voci non ammesse dalla normativa di riferimento, le stesse non possono ovviamente essere computate, a prescindere dalla circostanza che in effetti il gestore abbia subito la perdita ad esse ascrivibili.

Diversamente opinando si porrebbero a carico dei contribuenti del prelievo sui rifiuti costi non previsti dalla disciplina di riferimento, in contrasto con il criterio di stretta legalità che deve assistere la determinazione del costo del servizio di una entrata tributaria. Non va al riguardo trascurato che i criteri per la determinazione del costo del servizio rappresentano nelle tasse ciò che l'aliquota massima rappresenta per le imposte: in entrambi i casi, si tratta di aspetti fondamentali del prelievo che pertanto rientrano nell'ambito di applicazione della riserva di legge, di cui all'articolo 23 della Costituzione. In questo senso, è immediato il collegamento con il disposto di cui all'articolo 52, c. 1, D. Lgs. n. 446/'97, a mente del quale i comuni hanno potere regolamentare generale in materia di tributi propri, con eccezione della definizione della fattispecie imponibile, dei soggetti passivi e *dell'aliquota massima*. Se ne desume che qualunque componente di costo che non trovi una precisa corrispondenza nelle disposizioni normative interessate non può che essere stralciato dalle regole di determinazione della tariffa del prelievo sui rifiuti, in primis, per contrasto con il suddetto principio di legalità, di origine costituzionale.

La conclusione logica che ne deriva è che la perdita su crediti deve pertanto essere depurata dall'Iva, in quanto illegittimamente applicata.

In conclusione:

- Ai sensi dell'articolo 1, c. 654 bis, legge n. 147/'13, le perdite su crediti relativi alla Tia1 possono e devono essere considerate nel piano economico finanziario come componente di costo da finanziare con il gettito della Tari;
- La Tia1, per costante e oramai incontrovertita giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale, non può essere assoggettata a Iva, in quanto non costituisce il corrispettivo della prestazione ricevuta;
- Conseguentemente, la perdita su crediti formatasi in vigenza della Tia1 non può contenere l'Iva, in quanto si tratta di una componente illegittimamente applicata a tale entrata tributaria. Diversamente opinando, si contravverrebbe tra l'altro al principio di legalità che assiste la disciplina di determinazione del costo del servizio correlato ad una tassa.

Ritengo con ciò di aver esaurito l'incarico affidatomi e resto a disposizione per eventuali chiarimenti e precisazioni.

Bari, 5 dicembre 2017

