Sentenza del 20/10/2020 n. 22721 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Intitolazione:

IVA - Tariffa di igiene e ambiente (TIA) - Natura - Inapplicabilità dell'imposta.

Massima:

La TIA ha natura tributaria e quindi non è soggetta ad IVA, dal momento che l'IVA come qualsiasi altra imposta deve colpire una qualche capacità contributiva e una capacità contributiva si manifesta quando un soggetto acquisisce beni o servizi versando un corrispettivo, non quando paga un'imposta, sia pure mirata o di scopo, ossia destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il soggetto stesso. Dunque solo ove sussista un "corrispettivo" sarà applicabile il n. 127 sexiesdecies della Tabella A, parte, terza allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, e dovrà essere applicata l'IVA sulle prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, di rifiuti urbani e di rifiuti speciali nonché sulle prestazioni di gestione. Ciò conformemente all'indirizzo eurocomunitario contenuto nell'articolo 13 della direttiva 2006/112/CE secondo cui gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività di operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività o operazioni, percepiscono canoni, contributi o retribuzioni.

Massima redatta a cura del Ce.R.D.E.F.

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso proposto davanti alla CTP di Firenze, la (------) s.n.c. di (------) e (------) chiedeva l'annullamento della fattura n. 3328 del 2011, emessa dalla (------) s.p.a. a titolo di acconto della Tariffa di Igiene Ambientale (di seguito, TIA1) per l'anno 2011 con i conseguenti rimborsi e, in subordine, la declaratoria dell'illegittima applicazione dell'IVA sugli importi dovuti. Si costituiva la (------) s.p.a., eccependo il difetto di giurisdizione del giudice adito per essere la cognizione della controversia di spettanza del giudice ordinario e comunque l'infondatezza dell'impugnazione.

La CTP, rigettata l'eccezione pregiudiziale, accoglieva solo la domanda subordinata, dichiarando non dovuta l'IVA.

La (------) s.p.a. proponeva appello avverso tale decisione, che veniva rigettato dalla CTR che, ribadita la natura di tributo della TIA1, confermava la giurisdizione del giudice tributario e la non debenza

Avverso tale sentenza la (------) s.p.a. ha proposto ricorso per cassazione, articolato in quattro motivi.

Gli intimati, nonostante la ritualita' della notifica del ricorso, non hanno svolto alcuna attivita' difensiva.

La ricorrente ha depositato memoria illustrativa delle proprie difese, in applicazione dell'articolo 378 c.p.c..

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 1 e 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, allegata Tab. A, articolo 127 sexiesdecies, e della L. n. 133 del 1999, articolo 6, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR ritenuto che la TIA1, in quanto tributo, dovesse essere esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, senza considerare che vi sono numerose prestazioni pecuniarie di diritto pubblico ugualmente assoggettate a tale imposta e che l'attivita' di smaltimento di rifiuti solidi urbani e' parificabile ad una qualsiasi attivita' commerciale, tant'e' che non e' prevista alcuna esenzione per essa, ma anzi la L. n. 133 del 1999, articolo 6, comma 13, esclude l'applicazione dell'IVA alle sole somme dovute per il servizio di smaltimento rifiuti reso fino al 31/12/1999.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 1 e 3, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, allegata Tabella A, articolo 127 sexiesdecies, e della L. n. 133 del 1994, articoli 4 e 6, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR ritenuto erroneamente che la TIA1, in quanto tributo, dovesse essere esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, posto che vi sono numerose prestazioni pecuniarie di diritto pubblico assoggettate a tale imposta e che il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, allegata Tabella A, articolo 127 sexiedecies, introdotto con Decreto Legge n. 557 del 1993, conv. in L. n. 133 del 1994, prevede l'assoggettamento ad IVA ridotta (10%) delle prestazioni di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento dei rifiuti sia urbani che speciali.

Con il terzo motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 14, conv. in L. n. 122 del 2010, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR ritenuto erroneamente che la norma sopra richiamata secondo la quale le disposizioni del Decreto Legislativo n. 152 del 2006, articolo 238 (che ha istituito la Tariffa Integrata Ambientale, di seguito TIA2), si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non e' tributaria - non sia applicabile anche alla TIA 1, trattandosi invece di norma interpretativa, adottata per garantire urgentemente il gettito fiscale conseguente all'applicazione dell'IVA, da estendersi anche alla TIA1.

Con il quarto motivo di ricorso si deduce la violazione e falsa applicazione dell'articolo 13 della Direttiva n. 2006/112/CE, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 1 e 3, del Decreto Legislativo n. 22 del 1997 e della L. n. 133 del 1999, articolo 6, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per avere la CTR ritenuto erroneamente che la TIA1 dovesse essere esclusa dal campo di applicazione dell'IVA, tenuto conto che, quando un servizio destinato al soddisfacimento di un interesse pubblico viene effettuato in regime di impresa, sul corrispettivo dovuto deve comunque applicarsi l'IVA, non essendo tale corrispettivo riconducibile alla nozione di diritti, canoni, contributi, che l'articolo 13 della menzionata Direttiva esclude dall'assoggettamento a tale imposta.

2. Si deve preliminarmente rilevare che, con ordinanza interlocutoria n. 23949/2019, la Terza Sezione Civile di questa Corte ha rimesso gli atti di causa al Primo Presidente, ai fini della valutazione dell'opportunita' dell'assegnazione alle Sezioni Unite, ai sensi dell'articolo 374 c.p.c., comma 2, per la risoluzione della questione di massima di particolare importanza, relativa alla natura giuridica della TIA 2 e all'assoggettabilita' ad IVA della stessa, questione che non riguarda l'oggetto del presente giudizio, interessato alla disciplina della TIA1 e non della TIA2, il quale puo' dunque essere deciso, senza dovere attendere l'eventuale pronuncia delle Sezioni Unite (Cass. Sez. U. n. 8631/2020).

3. I motivi di ricorso possono essere esaminati insieme, riguardando tutti l'assoggettabilita' o meno ad IVA delle somme dovute a titolo di TIA1 in base alle norme di diritto interno e Eurounitario.

4. Detti motivi risultano infondati.

Questa Corte infatti, in plurime occasioni (v. da ultimo Cass., Sez. U, n. 5078/2016 e Cass. Sez. 6-5, n. 4723/2015) ha avuto modo di chiarire - sulla base di quanto affermato dalla Corte costituzionale (Corte Cost., nn. 238/2009, 300/2009 e 64/2010) e ribadito dalle Sezioni Unite (Cass., Sez. U, nn. 14903/2010 e 25929/2011) che "la TIA di cui si discute ha natura tributaria e quindi non e' soggetta ad IVA, dal momento che l'IVA come qualsiasi altra imposta deve colpire una qualche capacita' contributiva. Ed una capacita' contributiva si manifesta quando un soggetto acquisisce beni o servizi versando un corrispettivo, non quando paga un'imposta, sia pure "mirata" o "di scopo" cioe' destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il soggetto stesso. Per quanto attiene poi all'IVA, il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 3, puntualizza che sono soggette a tale imposta solo le prestazioni di servizi "verso corrispettivo" e non quelle finanziate mediante imposte. Dunque solo ove sussista un "corrispettivo" sara' applicabile il Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, allegata parte terza, Tabella A, n. 127 sexiesdecies, e dovra' essere applicata l'IVA sulle "prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, di rifiuti urbani e di rifiuti speciali nonche' sulle prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione"" (cosi' Cass. Sez. 6-5, n. 4723/2015).

Come evidenziato da Cass., Sez. U, n. 5078/2016, tale determinazione trova il suo fondamento negli elementi autoritativi, che caratterizzano la TIA1, costituiti dall'assenza di volontarieta' nel rapporto fra gestore ed utente, dalla totale predeterminazione dei costi da parte del soggetto pubblico, essendo irrilevanti le varie forme di attribuzione a soggetti privati di servizi (ed entrate)

pubblici, nonche' dall'assenza del rapporto sinallagmatico, posto a base dell'assoggettamento ad IVA (Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 3 e 4).

Ne' puo' ritenersi che la TIA sia assoggettabile ad IVA per il periodo antecedente all'entrata in vigore del Decreto Legislativo n. 152 del 2006, non assumendo alcun rilievo, per tale periodo, la disposizione interpretativa di cui al Decreto Legge n. 78 del 2010, articolo 14, conv. in L. n. 122 del 2010, in quanto la stessa disposizione interpretativa, riconoscendo la natura non tributaria della tariffa soltanto con riferimento alla disciplina di cui al Decreto Legislativo n. 152 del 2006, articolo 238, costituisce un chiaro indice della volonta' di non incidere sul diritto vivente fino alla data di entrata in vigore del medesimo testo normativo (cosi' Cass., Sez. 6-5, n. 7669/2015 e Cass., Sez. 5, n. 5831/2012; v. anche Cass., Sez. 5, n. 19329/2019). In altre parole, detta norma non ha natura interpretativa (Cass., Sez. U, n. 26268/2016) in considerazione del fatto che la giurisprudenza della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione era gia' al momento della entrata in vigore del Decreto Legge n. 78 del 2010 pacificamente orientata nel senso di ritenere la natura tributaria, e non di corrispettivo, della TIA1 (v. ancora, Cass., Sez. U, n. 5078/2016).

L'indirizzo e' altresi' conforme all'articolo 13 della direttiva 2006/112/CE, secondo cui "Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attivita' od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorita', anche quando, in relazione a tali attivita' od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni".

L'ordinamento Eurocomunitario reputa infatti essenziale la gestione dei rifiuti, tanto da addossare sui singoli Stati l'obbligo di adottare le misure necessarie, atte a garantire il recupero, il riutilizzo, il riciclaggio e lo smaltimento dei rifiuti medesimi (articoli 4, 10, 12 e 13 Direttiva 2008/98/CE) e rimettendo alla loro discrezionalita' la determinazione degli oneri correlati ai costi di gestione, stante l'assenza, per ora, di norme del diritto comunitario, adottate ai sensi dell'articolo 175 CE, che impongano, al riguardo, un metodo preciso di finanziamento, si' da potersi assicurare mediante tassa, canone o qualsivoglia altra modalita' di calcolo della tariffa (cosi' ancora Cass., Sez. U, n. 5078/2016).

La connessione del suddetto servizio all'esercizio di pubblica autorita', hanno affermato le Sezioni Unite, trova conforto nelle decisioni della Corte di Giustizia, puntualmente richiamate, secondo cui l'esenzione prevista dal menzionato articolo 13 della Direttiva 2006/112/CE concerne principalmente le attivita' esercitate dagli enti di diritto pubblico in quanto pubbliche autorita', anche se di natura economica, strettamente connesse all'esercizio di prerogative di pubblico potere, e richiede altresi' la sussistenza delle due condizioni dell'esercizio di attivita' da parte dell'ente pubblico (prima condizione) dell'esercizio di attivita' in veste di pubblica autorita' (seconda condizione), da individuarsi sulla base delle modalita' dell'esercizio stesso.

Quanto poi al rapporto sinallagmatico tra prestazione e controprestazione ai fini dell'imponibilita', le Sezioni Unite, nella medesima sentenza, hanno evidenziato che la giurisprudenza comunitaria, nell'interpretare l'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, secondo cui 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, comprese quelle fornite dagli enti di diritto pubblico, ritiene configurabile un'operazione imponibile soltanto 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, il quale sussiste allorquando il compenso ricevuto dall'autore di tale prestazione costituisca il controvalore effettivo del servizio fornito al beneficiario. Sulla base di tali presupposti, hanno ritenuto le Sezioni Unite, la configurabilita' di imposte, dazi e prelievi come base imponibile ai fini IVA e' possibile anche quando essi non rappresentino un valore aggiunto o non costituiscano il corrispettivo economico della cessione del bene, purche' sussista un legame diretto con tale cessione, ravvisabile allorquando l'esigibilita' di tasse, tributi e prelievi insorga dal momento e solo quando i servizi siano forniti.

In conclusione, anche sul piano Eurounitario appare palese l'insussistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entita' del prelievo e, con essa, l'assenza, almeno nelle ipotesi prese ora in considerazione, del rapporto di corrispettivita' posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articoli 3 e 4.

Cio' consente, dunque, di escludere la rilevanza, a favore della tesi di parte ricorrente, della Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, Tabella A allegata, parte 3, voce 127 sexiesdecies, che non puo' che essere interpretata alla luce del diritto comunitario e che, per l'effetto in tanto puo' operare, in quanto vi sia nesso di corrispettivita' fra le prestazioni.

5. Il ricorso deve pertanto essere rigettato.

Nessuna statuizione sulle spese deve essere adottata, non avendo gli intimati svolto attivita' difensiva.

6. Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 1, comma 1 quater, articolo 13, si deve dare atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso introduttivo, se dovuto.

P.Q.M.

La Corte:

Rigetta il ricorso.

Da' atto, ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso principale, se dovuto.

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza