

Fiscalità locale

IVA su TIA

Il rebus italiano dell'IVA sulla TIA

di Monica Bettiol

“ Qualche riflessione a margine delle ultime pronunce della Corte di Cassazione, la sentenza Sezioni Unite n. 5078 del 16 marzo 2016 e l'ordinanza della Sez. III, n. 5627 del 7 marzo 2017. ”

A distanza di poco meno anno la Corte di Cassazione torna ad occuparsi della questione dell'Iva sulla tariffa rifiuti (c.d. TIA1) e lo fa con l'ordinanza n. 5627/2017, un'articolata pronuncia che conferma la posizione già espressa dalle Sezioni Unite con la sentenza 5078/2016 ed avalla l'ormai consolidato orientamento dei giudici di merito in ordine all'applicazione del termine decennale di prescrizione per il credito azionato dagli utenti che chiedono la restituzione dell'IVA versata.

Come si ricorderà, nel marzo 2016 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione erano già intervenute a dirimere la questione dell'assoggettamento o meno della tariffa rifiuti (c.d. TIA 1) all'imposta sul valore aggiunto che nel tempo aveva contrapposto le sue sezioni I e V: mentre in tema di crediti privilegiati, infatti, la I sezione aveva più

volte sancito l'irrilevanza ai fini IVA dell'eventuale natura tributaria del prelievo sui rifiuti (Cass. n. 5297/2009, n. 5298/2009 e 5299/2009; Cass. n. 12006/2012, n. 12007/2012; Cass. n. 17768/2012; Cass. n. 17994/2012), la V sezione aveva invece costantemente statuito la non debenza dell'IVA proprio muovendo dalla natura tributaria (anche) della tariffa rifiuti sostitutiva della TARSU (Cass. 3293/2012; Cass. n. 3756/2012, Cass. 5831/2012). A quest'ultima posizione aderiva nel 2015 anche dalla VI sezione del nostro supremo Giudice con la sentenza n. 4723.

Più precisamente, le Sezioni Unite avevano sentenziato l'inapplicabilità dell'IVA sulla TIA 1 – ossia la tariffa rifiuti istituita e regolamentata dall'art. 49 del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (c.d. decreto Ronchi) – ritenendo insussistenti entrambi

i presupposti per la sua applicazione: da un lato l'esistenza di un legame tra prestazione imponibile ed suo corrispettivo (c.d. elemento oggettivo) e dall'altro il non costituire esercizio di pubblici poteri (c.d. esimente soggettiva). Osserva infatti la Corte che tale conclusione trova il proprio fondamento *"negli elementi autoritativi che caratterizzano la c.d. TIA 1, elementi costituiti dall'assenza di volontarietà nel rapporto tra gestore e 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 – nonché l'assenza del rapporto sinallagmatico a base dell'assoggettamento ad Iva (art. 3 e 4 del d.P.R. n. 633/1972)"* (§ 14, sentenza n. 5078/2016).

Con la recente ordinanza la III sezione precisa che l'esclusione del sinallagma troverebbe fondamento e riprova nella mancanza di *"una funzione di scambio tra servizio che assolve ad esigenze pubbliche generali e valore tariffario applicato, essendo imposto all'utente il prelievo anche in assenza di controprestazione"* (p. 11, ordinanza n. 5627/2017). Tali argomenti, apparentemente inoppugnabili, rischiano però di non cogliere il reale «sistema» sotteso alla istituzione, regolazione, erogazione e finanziamento del servizio pubblico di gestione dei rifiuti urbani, assai più articolato rispetto al mero dato testuale delle disposizioni di legge nazionali che, dalla TARSU in poi, hanno disciplinato il presupposto dell'obbligo di concorrere al pagamento del servizio rifiuti mediante una tassa ovvero, più recentemente, anche mediante una tariffa di natura patrimoniale/corrispettiva. Nelle considerazioni che seguono si cercherà di dar conto, appunto, delle ragioni che portano all'obbligatoria organizzazione di un (adeguato) servizio rifiuti per tutte le situazioni che, anche solo potenzialmente od occasionalmente, possono avere bisogno di conferire i propri rifiuti e che in ragione di ciò (ossia a fronte di tale servizio), sono autoritativamente chiamate a pagare una certa somma a copertura del servizio per ciascuna di esse organizzato e reso.

Prendendo le mosse dal primo rilievo delle Sezioni Unite della Cassazione (ossia, l'assenza di volontarietà nel rapporto tra gestore e utente), merita

osservare che tale circostanza non costituisce di per sé un elemento sufficiente per qualificare in termini di entrata tributaria il prelievo sui rifiuti. Nel nostro ordinamento vige infatti il principio della pluralità delle fonti delle obbligazioni giuridiche, positivizzato dall'art. 1173 del codice civile secondo cui le obbligazioni possono (indifferentemente) sorgere *"da contratto, da fatto illecito, o da ogni altro atto o fatto idoneo a produrle in conformità dell'ordinamento giuridico"*.

L'assenza della volontà del soggetto, elemento essenziale dei soli contratti (art. 1325 c.c.), non esclude dunque che un obbligo patrimoniale possa trovare la propria fonte in un *"atto o fatto idoneo"* senza dover necessariamente accedere alla categoria delle entrate di natura tributaria.

In tema di servizio rifiuti si ritiene che il fatto idoneo generativo dell'obbligo di concorrere al pagamento del servizio possa essere agevolmente identificato nell'essere titolare di una qualsiasi situazione oggettivamente suscettibile di generare rifiuti: tale situazione, invero, in forza del principio cardine in materia di corrispettivo del servizio rifiuti, ossia il principio europeo¹ «chi inquina paga», fonda la necessità di predisporre un adeguato servizio per la raccolta e gestione dei rifiuti che da essa possono originarsi. L'irrilevanza della volontà del soggetto titolare di detta situazione trova invece agevolmente motivo e spiegazione nella prevalenza del bene tutelato, ossia la salvaguardia dell'ambiente e della salute umana. Né subordinare l'attivazione del servizio rifiuti ad una volontaria richiesta del singolo si appalesa oggi una soluzione idonea a perseguire in modo efficace tale finalità pubblica: i rifiuti, come reso evidente dall'etimologia stessa della parola (la radice è quella del verbo rifiutare), rappresentano una scomoda e poco accettata esternalità del nostro modo di vivere. A differenza dell'acqua, universalmente indicata e percepita come un bene da tutelare, l'immondizia è invece per lo più avvertita come un problema. E dovendo volontariamente scegliere tra il proprio

(1) Tale principio è sancito dall'art. 174, comma 2, del Trattato e ripetuto nelle Direttive sui rifiuti (ieri art. 15 della Direttiva 2006/12/CE ed oggi art. 14 della Direttiva 2008/98/CE).

interesse e l'interesse pubblico, come noto, non tutti scelgono volontariamente il secondo.

Ecco, che la scelta di individuare la fonte dell'obbligo giuridico di concorrere al pagamento del servizio rifiuti non in un contratto ma in un fatto idoneo, ossia in una fonte che prescinde dalla volontà del soggetto obbligato, appare oggettivamente più funzionale al perseguimento del bene pubblico (e universale) della tutela della salute e dell'ambiente.

Dunque, non tutti gli obblighi giuridici trovano la propria fonte in un contratto. E non tutti gli obblighi giuridici che non trovano la propria fonte in un contratto sono necessariamente e/o automaticamente dei tributi.

Non appare pertanto corretto fermarsi all'assenza di una volontà contrattuale per decretare la natura tributaria dell'obbligo di pagare una certa somma di denaro ad un determinato soggetto.

In ogni caso non si ritiene condivisibile attribuire un rilievo determinante in tema di IVA all'eventuale natura tributaria di un corrispettivo e ciò sia per ragioni di carattere sistematico sia in forza del dato letterale della stessa normativa IVA nazionale ed europea. Sotto il primo profilo si osserva che essendo l'IVA un tributo di fonte e rilievo comunitario essa non può risentire di scelte, quale quella di qualificare in termini di tributo una certa entrata, rimesse ai legislatori nazionali degli stati membri (pena l'ingiustificato verificarsi di disparità di trattamento ai fini IVA nel territorio degli vari Stati del medesimo servizio). Quanto al dato testuale, il diritto comunitario (art. 78, comma 1, lettera a, Direttiva 112/2006) ha cura di esplicitare che nella base imponibile IVA devono essere compresi anche "le imposte, i dazi, le tasse [sottolineatura nostra] e i prelievi ad eccezione della stessa Iva" che accedono ad un'operazione imponibile, mentre il diritto italiano (art. 3, comma 1, primo periodo, d.P.R. n. 633/1972) afferma che sono imponibili le opera-

zioni "verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte" [sottolineatura nostra].

Nessuna ontologica incompatibilità tra natura tributaria ed IVA dunque: le norme affermano

proprio l'opposto principio dell'irrelevanza ai fini IVA dell'eventuale natura tributaria di un prelievo. Emblematica in tal senso la vicenda oggetto della sentenza della Corte di Giustizia 12 settembre 2000, causa C-276/97, con la quale i Giudici di Lussemburgo hanno censurato il mancato assoggettamento ad IVA dei pedaggi autostradali francesi (pur essendo gli stessi) qualificati dal diritto nazionale come entrate tributarie.

Quanto all'esimente soggettiva la Corte di Cassazione, in entrambi i pronunciamenti in commento, correttamente richiama l'art. 13 della direttiva 2006/112/CE che esclude dall'ambito dell'applicazione dell'IVA gli enti pubblici relativamente alle sole attività ed operazioni che essi esercitano in quanto autorità pubbliche. Il richiamo a tale disposizione, in sé corretto, risulta però errato in quanto riferito ad un'attività obiettivamente economica: la natura di un'attività, ha già avuto occasione di precisare la Corte di Giustizia europea, va "*considerata di per sé, indipendentemente dai suoi scopi o risultati*" (cfr. già Corte di Giustizia sentenza 12 settembre 2000, causa C-276/97, paragrafo 31) ed "*il fatto che l'attività (...) consista nell'esercizio di funzioni attribuite e disciplinate dalla legge per uno scopo di interesse generale, è irrilevante*" (ibidem, paragrafo 33).

Ora, il servizio pubblico di gestione dei rifiuti urbani costituisce una normalissima attività d'impresa come tale soggetta alla normativa europea in materia di affidamento di servizi economici di interesse generale (oggi Direttiva 2014/23/UE), da svolgersi esclusivamente in una forma imprendi-

“Non si ritiene condivisibile attribuire un rilievo determinante in tema di IVA all'eventuale natura tributaria di un corrispettivo e ciò sia per ragioni di carattere sistematico sia in forza del dato letterale della stessa normativa IVA nazionale ed europea.”

toriale pubblica (società *in house* o mista) ovvero privata a seconda delle scelte delle competenti autorità locali: nel raccogliere, trasportare, smaltire e/o trattare rifiuti non vi è alcun esercizio di poteri autoritativi, ma normale organizzazione di uomini e mezzi (*i.e.* azienda: art. 2555 c.c.) suscettibile di produrre un utile economico.

La natura economica del servizio di gestione dei rifiuti è peraltro espressamente riconosciuta dalla vigente normativa in materia di affidamento di servizi pubblici a rete a rilevanza economica (art. 3-bis, comma 1-bis, decreto-legge 138/2011) che annovera espressamente *“i servizi appartenenti al settore dei rifiuti urbani”* tra quelli oggetto della sua disciplina.

Una riprova indiretta del carattere oggettivamente economico-imprenditoriale del servizio di gestione dei rifiuti può inoltre trarsi dal suo accostamento all'altro servizio pubblico di rilevanza ambientale, il servizio idrico: l'uno si occupa di raccogliere e trattare i rifiuti, l'altro di fornire acqua e depurare scarichi. Entrambi sono servizi pubblici locali in privativa comunale, entrambi sono svolti da aziende (private o pubbliche) a diretto beneficio dei cittadini/utenti, ma non per questo perdono il loro carattere economico per accedere all'esercizio di una funzione pubblica. Anzi, proprio la loro insuperabile natura economica ne impone lo svolgimento da parte di soggetti imprenditoriali e la inibisce agli enti pubblici.

Ed invero il gestore del servizio rifiuti è sempre un soggetto imprenditoriale col quale l'ente pubblico intrattiene un rapporto contrattuale: anche nell'ipotesi di società *in house* o società mista, il gestore è un soggetto giuridico distinto dall'ente pubblico che a questo risponde in forza ed in ragione di un contratto di servizio (e qualsiasi contratto esige l'alterità delle parti).

In materia di rifiuti (e servizio idrico), l'esercizio della funzione pubblica attiene invece alla regolamentazione del servizio mediante l'adozione di appositi regolamenti comunali o d'ambito (art. 198, comma 2, d.lgs. 152/2006), nonché alla scelta della forma di gestione, alla determinazione delle tariffe all'utenza, all'affidamento del servizio e relativo controllo (citato art. 3-bis, comma 1-bis), giammai alla sua erogazione.

Quanto appena osservato consente di precisare (e superare) le considerazioni spesso svolte per sostenere il carattere autoritativo del prelievo sui rifiuti, riproposte anche dalla recente ordinanza della Suprema Corte, ossia che: *“a) i servizi concernenti lo smaltimento dei rifiuti devono essere obbligatoriamente istituiti dai comuni, che li gestiscono, in regime appunto di privativa, sulla base di una disciplina regolamentare da essi unilateralmente fissata; b) i soggetti tenuti al pagamento dei relativi prelievi (salve tassative ipotesi di esclusione o di agevolazione) non possono sottrarsi a tale obbligo adducendo di non volersi avvalere dei suddetti servizi; c) la legge non dà alcun sostanziale rilievo, genetico o funzionale, alla volontà delle parti nel rapporto tra gestore e utente del servizio”* (p. 12, ordinanza n. 5627/2017).

Invero, l'istituzione e l'organizzazione del servizio rifiuti per tutte le situazioni idonee a produrli esistenti sul territorio comunale – che effettivamente costituisce una funzione fondamentale dei comunitrova la propria ragione nella finalità di tutela della salute umana e della salvaguardia dell'ambiente: la prevalenza dell'interesse pubblico viene perseguita attraverso strumenti autoritativi, quali la privativa sul servizio (nel senso che non è il singolo che si sceglie il gestore ma il comune che, quale ente rappresentativo della collettività locale, lo sceglie per il singolo) e la definizione delle regole di conferimento dei propri rifiuti (contenute nei regolamenti comunali o, ora, d'ambito ottimale). Ma la funzione autoritativa si esaurisce nella organizzazione del servizio, nella scelta del soggetto che lo erogherà ai singoli utenti, e nella determinazione delle tariffe da richiedersi ai singoli utenti a copertura dei costi del servizio. L'erogazione del servizio rifiuti invece non compete, né viene effettuata dal comune: essa è affidata al soggetto imprenditoriale scelto dal comune mediante una gara pubblica ovvero secondo il modulo gestionale dell'*in house providing*. L'impossibilità di sottrarsi al servizio, invece, trova la propria ragione nell'appena ricordata finalità pubblica ad esso sottesa: l'adesione al servizio rifiuti urbani, invero, non è una scelta che può essere rimessa alla volontà (o contrarietà) del singolo.

Ma c'è un'altra considerazione contenuta nell'ultima ordinanza della Cassazione che merita una precisazione, ossia che difetti *"una funzione di scambio tra servizio che assolve ad esigenze pubbliche generali e valore tariffario applicato, essendo imposto all'utente il prelievo anche in assenza di controprestazione"* (p. 11, *ibidem*).

A tal proposito occorre por mente al fatto che il servizio rifiuti, per essere efficace, non può essere organizzato al bisogno o, peggio, a posteriori: come si è già avuto modo in altra occasione di osservare, non potendo sapere se, dove e quando verranno prodotti rifiuti, il servizio deve essere comunque garantito, e con *standard* adeguati, per tutte le situazioni nelle quali è presumibile che essi si producano. Ora, questa garanzia di servizio, che in sé e per sé prescinde da una fruizione concreta del servizio di raccolta e ricomprende una pluralità di attività che vanno (ben) oltre tale singola operazione (gestione dei rifiuti abbandonati, spazzamento, programmazione e creazione di un'impiantistica per l'avvio a recupero e/o lo smaltimento ecc.), implica dei costi e questi costi vengono addebitati ai titolari della situazione a beneficio della quale il servizio è stato organizzato. Ove poi vengano effettivamente prodotti rifiuti, verranno aggiunti i costi più propriamente legati al concreto conferimento al servizio pubblico.

Tutto ciò significa che ove ci sia una situazione idonea a produrre rifiuti il primo obbligo è quello di organizzare un servizio rifiuti e ciò anche a prescindere dalla volontà del singolo. A questo obbligo organizzativo, di cui si fa carico il comune, segue l'obbligo del singolo di utilizzare quel servizio conferendogli i propri rifiuti ogniqualvolta li produca effettivamente. Lo scambio tra servizio istituito dal comune e somma a carico dell'utente, dunque, sussiste appieno tanto nell'ipotesi residuale in cui non vengano in concreto prodotti rifiuti, quanto in quella ordinaria di effettiva produzione di rifiuti. L'idea, diffusa sia nel sentire comune che nel prevalente orientamento giurisprudenziale, che il presupposto del pagamento della tassa sui rifiuti prescinde dall'organizzazione del servizio può trovare spiegazione nella formulazione letterale delle ultime disposizioni di legge che hanno nor-

mato il finanziamento del servizio rifiuti², in cui la correlazione tra servizio ed obbligo di concorrere al suo pagamento non viene esplicitata facendosi per contro riferimento ad una situazione di mero possesso o detenzione di locali o aree suscettibili di produrre rifiuti. Ove però si ponga mente al fatto, questo si inoppugnabile³, che l'utilizzo da parte dell'uomo di un qualsiasi spazio, sia in ambito familiare che lavorativo, produce fisiologicamente rifiuti, la correlazione col servizio rifiuti, come si è detto obbligatoriamente istituito per tutte le si-

(2) Nell'ordine:

- art. 62, comma 1, decreto legislativo 15 novembre 1993, n. 507: *"La tassa [TARSU] è dovuta per l'occupazione o la detenzione di locali ed aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale in cui il servizio è istituito ed attivato o comunque reso in via continuativa (...)".*
- art. 49, comma 3, decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22: *"La tariffa [TIA 1] deve essere applicata nei confronti di chiunque occupi oppure conduca locali, o aree scoperte ad uso privato non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale".*
- art. 238, comma 1, decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152: *"Chiunque posseda o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico non costituenti accessorio o pertinenza dei locali medesimi, a qualsiasi uso adibiti, esistenti nelle zone del territorio comunale, che producano rifiuti urbani, è tenuto al pagamento di una tariffa [TIA 2]. La tariffa costituisce il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani".*
- art. 14, comma 3, decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201: *"Il tributo [TARES] è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani".*
- art. 1, commi 641 e 642, legge 23 dicembre 2013, n. 147: *"Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani. 642 La TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani".*

(3) Per usare le parole di Juliane Kokott, avvocato generale della Corte di Giustizia *"I rifiuti urbani sono una conseguenza prevedibile del nostro stile di vita attuale. Essi vengono perlopiù prodotti da un elevato numero di consumatori finali e di piccole imprese. I costi che ne derivano in ciascun caso concreto sono tipicamente limitati. Lo smaltimento dei rifiuti urbani riveste pertanto il carattere di un «affare di massa»"* (Conclusioni presentate il 23 aprile 2009 nel procedimento C-254/08, Futura Immobiliare).

tuazioni idonee a produrli, non può che apparire *in re ipsa*. La norma sul finanziamento del servizio rifiuti, infatti, va letta ed interpretata anche alla luce delle altre disposizioni di legge, nazionali ed europee, che regolano il «sistema rifiuti»: quelle sulla competenza dei comuni, singoli o associati, in ordine alla sua obbligatoria istituzione, quelle che lo definiscono servizio universale ed essenziale, quelle che ne sanciscono il rilievo economico/imprenditoriale, quelle sulla separazione tra funzioni di regolazione e di gestione operativa che impongono ai comuni di affidarne l'erogazione ad un soggetto imprenditoriale, quelle sul suo finanziamento che pretendono che ciascun produttore di rifiuti, anche solo potenziale, concorra al pagamento del servizio comunque istituito e complessivamente inteso.

Sotto altro profilo, si osserva che la conclusione della Suprema Corte circa il carattere autoritativo dell'erogazione del servizio rifiuti, se condivisa, dovrebbe travolgere anche tutte le gestioni remunerate direttamente dai comuni ed indirettamente dai cittadini che invece da sempre sono pacificamente soggette ad Iva (10%)⁴: la scelta di un tipo contrattuale (appalto) rispetto ad un altro (concessione), infatti, appare assolutamente irrilevante ai fini della qualificazione di un'attività come imprenditoriale ovvero pubblica. Per quale ragione, invero, il medesimo servizio se svolto in regi-

me di concessione si qualifica come esercizio di pubbliche funzioni e se svolto in regime di appalto invece come attività imprenditoriale? O accede all'esercizio di pubbliche funzioni in entrambi i casi o in entrambi i casi vi rimane estraneo. E perché dovrebbe accedere all'esercizio di una pubblica funzione il servizio rifiuti e non quello idrico se per entrambi vale il principio di separazione tra attività di regolazione ed attività di gestione?

E ancora. È noto che per le controversie concernenti la ripetizione di somme versate a titolo di IVA non sussiste dubbio circa il fatto che la giurisdizione appartenga al Giudice Ordinario e non a quello Tributario (da ultimo, ordinanza Cassazione, SS.UU. n. 2064 del 28.1.2011): nel ragionamento della Suprema Corte tale conclusione poggia sulla natura necessariamente pri-

vata dei soggetti coinvolti in tali vertenze, ossia il concessionario del servizio (a seconda dei casi, consorzio-azienda, società pubblica o mista, appaltatore privato) da un lato ed il cittadino/utente dall'altro. Appare dunque evidente l'incoerenza delle opposte conclusioni: il medesimo soggetto (gestore del servizio) è qualificato privato ai fini del riparto di giurisdizione, «diventando» invece pubblico e/o esercente pubbliche funzioni se il ragionamento si sposta sull'applicazione dell'IVA. Appurato che le prestazioni costituenti il servizio pubblico di gestione dei rifiuti integrano una normale attività economica, rimane da verificare se tra servizio e tariffa sussista un rapporto giuridico «sufficiente» ai fini IVA.

Tale presupposto, a ben vedere, sussiste appieno e va ricercato nel **contratto di concessione** che il gestore del servizio stipula col comune o, più in generale, con l'autorità responsabile dell'erogazione del servizio pubblico in parola su un dato territorio: **il titolo in forza del quale il gestore emette la fattura TIA ai cittadini/utenti infatti è rappresentato proprio da questo contratto di concessione.**

“ La scelta di un tipo contrattuale (appalto) rispetto ad un altro (concessione) appare assolutamente irrilevante ai fini della qualificazione di un'attività come imprenditoriale ovvero pubblica. ”

(4) Laddove il servizio rifiuti è finanziato mediante una tassa, ossia un'entrata che i cittadini/utenti versano direttamente al comune, il gestore del servizio viene pagato dal comune: la fattura per il servizio che il gestore presenta al comune è sempre caricata dell'Iva. Ora, se si pone mente al fatto che il servizio rifiuti appartiene alla categoria dei servizi pubblici (= i servizi a beneficio diretto dei singoli cittadini) e non a quella dei servizi strumentali (=i servizi a beneficio diretto del comune, es. servizio calore, servizi informativi ecc.), la correlazione tra servizio e suo corrispettivo appare forse più reale nell'ipotesi di pagamento a carico del cittadino/beneficiario diretto del servizio piuttosto che in quella a carico del comune/committente.

Merita invero por mente al fatto che i servizi pubblici locali – quali, oltre al servizio rifiuti, anche il servizio idrico, il servizio di trasporto locale, il verde pubblico ecc. – danno tipicamente vita ad un rapporto giuridico trilaterale: *i)* ente pubblico titolare del servizio (committente), *ii)* gestore e *iii)* cittadini-utenti (beneficiari diretti). Ferma la struttura trilaterale del rapporto giuridico, l'ente pubblico può scegliere se utilizzare per la sua erogazione lo strumento giuridico del contratto d'appalto ovvero del contratto di concessione: tali contratti, tipizzati e disciplinati dal diritto europeo⁵ e nazionale⁶, presentano la **medesima causa giuridica** (servizio contro prezzo) differenziandosi solo per il soggetto tenuto al pagamento (ente pubblico committente nel caso di appalto, cittadino-utente nel caso di concessione) con una conseguente diversa allocazione del rischio operativo del pagamento del servizio (comune ovvero gestore).

L'onerosità della prestazione, pertanto, sussiste sia nel caso di fatturazione del gestore al committente (contratto di appalto in un regime di tassa: oggi TARI) sia nel caso di fatturazione del gestore al cittadino/utente (contratto di concessione in un regime di corrispettivo patrimoniale: oggi TARIC.): in entrambi i casi infatti vi è una prestazione di

““ Molti precedenti giurisprudenziali concludono per l'inapplicabilità dell'IVA non riscontrando una corrispondenza sufficiente tra servizio erogato e tariffa richiesta al cittadino. ””

servizi, a diretto beneficio dei cittadini/utenti, dagli stessi remunerata.

Su tale premessa, quand'anche il corrispettivo applicato dal gestore avesse natura tributaria, come sembra ritenere il nostro Supremo Giudice nella sentenza *de qua*, rimarrebbe comunque salva la natura onerosa del servizio: la qualificazione in termini di tributo o meno di una certa entrata, invero, è e rimane una questione di diritto interno (non europeo).

Riteniamo altresì meritevole di riflessione il tema della corrispondenza «minima» necessaria tra valore del servizio ed ammontare del suo corrispettivo: molti precedenti giurisprudenziali, invero, concludono per l'inapplicabilità dell'IVA non riscontrando una corrispondenza sufficiente tra servizio erogato e tariffa richiesta al cittadino.

La Corte di Giustizia ha avuto recentemente occasione di prendere espressamente posizione anche su tale questione: nella causa C-174/14, definita con la sentenza 29 ottobre 2015 (peraltro citata dalla stessa pronuncia che qui si commenta), si poneva il dubbio se un'attività di interesse generale (sanità pubblica) svolta da una società pubblica (Suadaçor) e remunerata mediante una *“compartecipazione finanziaria”* determinata forfettariamente fosse o meno assoggettabile ad IVA. Ed i Giudici di Lussemburgo hanno affermato che: *“36. In considerazione della natura permanente e continuativa delle prestazioni di programmazione e gestione fornite dalla Suadaçor, la circostanza che tale indennizzo non sia fissato in funzioni di prestazioni personalizzate, bensì in modo forfettario e su una base annua [evidenziazione nostra] diretta a coprire le spese di funzionamento di tale società non è di per sé tale da compromettere il nesso diretto esistente tra prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto, il cui importo è stabilito in anticipo e secondo criteri chiaramente individuati (v. in tal senso, sentenza *Le Rayon D'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185 punti 36 e 37)”*.

(5) Così, sono definiti «appalti pubblici» i *“contratti a titolo oneroso stipulati per iscritto tra uno o più operatori economici e una o più amministrazioni aggiudicatrici aventi per oggetto l'esecuzione di lavori, la fornitura di prodotti o la prestazione di servizi”* (art. 2, paragrafo 1, numero 5, Direttiva 2014/24/UE), e la «concessione di servizi» è definita come *“un contratto a titolo oneroso stipulato per iscritto in virtù del quale una o più amministrazioni aggiudicatrici o uno o più enti aggiudicatori affidano la fornitura e la gestione di servizi (...), ove il corrispettivo consista unicamente nel diritto di gestire i servizi oggetto del contratto o in tale diritto accompagnato da un prezzo.”* (art. 3, paragrafo 1, lettera b), della Direttiva 2014/23/UE).

(6) Cfr. art. 3, comma 1, lettere ii) e vv), del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (Nuovo codice contratti pubblici).

Ora, se si considera che anche il servizio di gestione dei rifiuti è un servizio di interesse generale e che anche la tariffa rifiuti – abbia essa natura tributaria ovvero patrimoniale – è *“commisurata ad anno solare”*⁷, *“deve assicurare la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio”* sulla base del *“piano finanziario del servizio redatto dal soggetto che svolge il servizio stesso ed approvato dal consiglio comunale o da altra autorità competente a norma delle leggi vigenti in materia”*, non si vede come tali affermazioni non possano rilevare anche in tema di corrispettivo del servizio rifiuti.

Un ulteriore spunto di riflessione può trarsi anche dalle pronunce europee, anch'esse citate dalla stessa Corte di Cassazione nella pronuncia in commento, in tema di tassa (presuntiva) sui rifiuti: la Corte di Giustizia, infatti, è stata chiamata due volte, nel 2008 e nel 2013, a pronunciarsi sulla conformità al principio europeo «chi inquina paga» della nostra TRSU. In entrambi tali occasioni veniva invero posto in dubbio che un prelievo quantificato in via meramente presuntiva potesse dirsi conforme a tale principio che, come noto, richiede una ripartizione dei costi del servizio rifiuti basata sul concorso di ciascuno alla loro produzione.

I Giudici di Lussemburgo hanno invece ritenuto rispettato tale principio anche in presenza di una tassa determinata con criteri meramente presuntivi *“in quanto questi due criteri [ossia, superficie occupata e tipologia di attività svolta] sono in grado di influenzare direttamente l'importo dei costi”* (sentenza 16 luglio 2009, causa C-254/08, Futura Immobiliare). Il medesimo orientamento è stato ribadito dalla Corte di Giustizia con la più recente sentenza 18 dicembre 2014, causa C-551/13, Setar.

Un legame diretto tra servizio e suo corrispettivo, ancorché tributario e presuntivo, è stato dunque già visto ed affermato dalla Corte di Giustizia.

Né si ravvisano elementi per supportare una conclusione diversa nel tema che qui interessa: se sussiste un legame sufficiente per il rispetto del principio «chi inquina paga» come può lo stesso legame dirsi insufficiente ai fini IVA?

7. Le riflessioni che si sono venute illustrando, se condivise, evidenziano l'erroneità o quantomeno l'incompletezza di molti ragionamenti contenuti nelle pronunce in commento: un rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 267 del Trattato, pur proposto dalla società ricorrente nel giudizio conclusosi con la sentenza n. 5078/2016, avrebbe potuto dirimere definitivamente, in un senso o nell'altro, l'oggettivamente complessa ed articolata (perché involve aspetti di diritto ambientale, di diritto amministrativo e di diritto tributario, tutti di fonte comunitaria) questione dell'IVA sulla tariffa rifiuti.

8. Importante infine, onde evitare fuorvianti generalizzazioni, mettere in luce come gli ultimi due arresti del nostro Supremo Giudice in tema di IVA sulla tariffa rifiuti abbiano una portata limitata alla TIA 1 e/o ad una tariffa rifiuti ad essa analoga: nella sentenza delle Sezioni Unite, infatti, la Corte ha avuto cura di precisare espressamente che l'aliquota agevolata del 10% ai sensi del numero 127-*sexiesdecies* tabella A parte III del d.P.R. 633/1972 è applicabile *“nei casi in cui le prestazioni in esame vengano svolte «con corrispettivo», elemento assente, per quanto sopra ritenuto, nel caso in esame”* (paragrafo 20 della sentenza in commento), mentre nell'ordinanza della III sezione della Cassazione tutti i ragionamenti sono sempre e solo riferiti alla TIA 1.

L'espressione utilizzata dalle Sezioni Unite (*“con corrispettivo”*) rimanda immediatamente, quantomeno per gli addetti ai lavori, alla tariffa rifiuti corrispettiva prevista dal nostro legislatore come prelievo di natura patrimoniale alternativo al tributo negli ultimi due interventi in materia di finanziamento del servizio rifiuti (TARES e TARI⁸).

(7) Oggi, (nell'ordine) art. 1, commi 650, 654 e 683, legge 27 dicembre 2013, n. 147 in materia di TARI e Tariffa corrispettiva. Analoghe disposizioni erano previste anche per la TIA 1 dall'art. 49 del d.lgs. n. 22/1997 e d.P.R. n. 158/1999.

(8) Art. 1, commi 667-668, legge 27 dicembre 2013, n. 147: *“667. Al fine di dare attuazione al principio «chi inquina paga», sancito dall'articolo 14 della direttiva 2008/98/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 novembre*

Trattandosi di materia molto tecnica e, comunque, di una realtà ancora poco diffusa sul territorio nazionale⁹, merita ricordare che le entrate comunali possono essere di tre tipi – tributarie, patrimoniali pubbliche e patrimoniali private – e che i comuni godono di potestà regolamentare in ordine alle proprie entrate (art. 52 del d.lgs. n. 446/1997): nel rispetto della normativa statale e della riserva costituzionale in materia di imposte, i comuni possono dunque scegliere che natura attribuire alle proprie entrate.

Per i rifiuti l'alternativa si pone tra un prelievo di natura tradizionalmente tributaria (oggi Ta.Ri) ed un prelievo di natura patrimoniale pubblica (oggi TARIC.): quest'ultima opzione è però espressamente subordinata all'adozione di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico.

“ La questione dell'IVA sulla tariffa rifiuti corrispettiva dovrà porsi in maniera autonoma e, sotto vari profili, radicalmente diversa rispetto ai ragionamenti svolti per la tariffa (o tassa) di tipo presuntivo. ”

Caratteristica fondamentale della tariffa rifiuti corrispettiva è infatti quella d'essere commisurata al servizio erogato a ciascun cittadino/utente in ragione di dati concreti e reali circa i rifiuti effettivamente conferiti, laddove invece la TIA sottoposta al giudizio del nostro supremo Giudice era (legittimamente) determinata sulla base di presunzioni astratte dei rifiuti prodotti.

Tariffa rifiuti e tariffa rifiuti corrispettiva, pur (oggi) simili nella denominazione, non sono dunque due *species* o varianti dello stesso tipo di prelievo ma due prelievi ontologicamente e strutturalmente differenti, appartenenti a due distinte (ed alternative) tipologie di entrate

pubbliche: la prima ai tributi locali, la seconda alle entrate patrimoniali di diritto pubblico.

Per tale ragione la questione dell'IVA sulla tariffa rifiuti corrispettiva dovrà porsi in maniera autonoma e, sotto vari profili, radicalmente diversa rispetto ai ragionamenti svolti per la tariffa (o tassa) di tipo presuntivo.

2008, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, con decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, sono stabiliti criteri per la realizzazione da parte dei comuni di sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico o di sistemi di gestione caratterizzati dall'utilizzo di correttivi ai criteri di ripartizione del costo del servizio, finalizzati ad attuare un effettivo modello di tariffa commisurata al servizio reso a copertura integrale dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati, svolto nelle forme ammesse dal diritto dell'Unione europea.

668. I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico possono, con regolamento di cui all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997, prevedere l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI. Il comune nella commisurazione della tariffa può tenere conto dei criteri determinati con il regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 aprile 1999, n. 158. La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.”

(9) Ad oggi si stima che in Italia siano in regime di tariffa puntuale o corrispettiva poco meno di due milioni di cittadini: la recente emanazione (Gazz. Uff. n. 117 del 22 maggio 2017) del decreto ministeriale 20 aprile 2017 contenente criteri per la misurazione puntuale (finalmente) riconosciuti a livello normativo ed uniformi sul territorio nazionale, potrà dare nuovo impulso al diffondersi di questa tipologia di prelievo sui rifiuti che, rispetto al tradizionale tributo presuntivo, presenta oggettivi caratteri di maggior equità «ri-distributiva» dei costi del servizio ed una maggiore rispondenza al principio «chi inquina paga».