

L'IVA e la tariffa per la gestione dei rifiuti pubblici: ultime suggestioni

Cass. Sez. VI Civ. 10 marzo 2015, n. 4723 - Cicala, pres.; Conti, est. - Veneziana energia risorse idriche territorio ambiente servizi - Veritas S.p.A. (avv.ti Pasqualin e Consolo) c. Z.A. (avv.ti Massano e Cornelio). (Conferma Trib. Venezia 25 settembre 2013) - L'IVA, che colpisce la capacità contributiva di un soggetto nel momento in cui questi acquisisce beni o servizi versando un corrispettivo, non è applicabile alla TIA la cui natura di entrata tributaria esclude che il pagamento dell'imposta, seppur diretta a finanziare uno specifico servizio da cui il soggetto stesso trae beneficio, possa essere assoggettata alla disciplina di cui all'art. 3 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633.

(Omissis)

FATTO. - 1. La «Veritas S.p.A.» (società incaricata del servizio di gestione dei rifiuti urbani per conto del Comune di Venezia) si opponeva al decreto ingiuntivo emesso dal Giudice di pace di Venezia in favore di Z.A. per il pagamento di Euro 255,57, oltre interessi e spese, a titolo di ripetizione dell'IVA applicata sulla tassa di igiene ambientale (d'ora in avanti, *breviter*, TIA) versata alla parte opponente in occasione del pagamento delle fatture relative agli anni dal 1999 al 2009.

2. Il giudice di pace rigettava l'opposizione con sentenza impugnata dalla Veritas innanzi al Tribunale di Venezia che, in parziale accoglimento dell'appello proposto da Veritas, con sentenza del 16 luglio 2013, depositata il 25 settembre 2013 revocava il decreto ingiuntivo condannando la società anzidetta al pagamento in favore dello Z. di Euro 237,31, oltre interessi legali. Compensava altresì le spese dei due gradi di giudizio.

3. Il giudice dell'appello, per quel che ancora qui rileva, - ribadito che l'oggetto della lite atteneva all'obbligazione civilistica di rimborso dell'IVA versata dal privato al gestore del servizio, come tale correttamente radicata innanzi alla giurisdizione ordinaria - riteneva la natura tributaria della TIA, in relazione alla disciplina previgente al d.l. n. 78 del 2010, siccome mera variante della TARSU, di cui conserva la qualifica di tributo attribuito dalla concorde giurisprudenza di legittimità. Aggiungeva che non esisteva alcuna disposizione di legge che espressamente assoggettava ad IVA le prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti e che non esisteva alcun nesso diretto tra servizio ed entità del prelievo, risultando quest'ultimo commisurato a prestazioni forfetarie dei rifiuti interni e al costo complessivo dello smaltimento anche dei rifiuti esterni. Era dunque assente un rapporto sinallagmatico proprio delle prestazioni soggette ad IVA ai sensi del d.p.r. n. 633 del 1972, artt. 3 e 4. Tale interpretazione, coerente con quanto affermato da Corte cost. n. 238/2009, era altresì in linea con la normativa comunitaria, rientrando la TIA nel novero di quei diritti, canoni e contributi esclusi in via generale dall'assoggettamento ad IVA in quanto percepiti da enti pubblici e concessionari in relazione ad operazioni esercitate in quanto pubbliche autorità. Il giudice di appello accoglieva poi parzialmente l'eccezione di prescrizione con riferimento ai pagamenti effettuati dal 20 aprile 1999 e fino al 17 settembre 2009. Riteneva poi che «la complessità e la controvertibilità delle questioni trattate e rilevanti in causa (in termini rispetto alla presente sentenza *ex multis* Trib. Venezia n. 1285/2013) unitamente al parziale accoglimento dei motivi di appello giustifica la compensazione integrale delle spese di lite di entrambi i gradi».

4. La Veritas S.p.A. ha proposto ricorso per cassazione affidandolo a quattro motivi.

5. Lo Z. si è difeso con controricorso e ricorso incidentale affidato ad un unico motivo. La Veritas S.p.A. ha depositato, a sua volta, controricorso al ricorso incidentale.

6. La parte ricorrente inoltrava istanza di rimessione alle Sezioni Unite di questa Corte sulla quale il Consigliere delegato dal Primo Presidente di questa Corte provvedeva rimettendo al Collegio della Sezione di competenza le valutazioni sull'istanza.

7. La causa, dopo il deposito di memorie *ex art.* 378 c.p.c. di entrambe le parti, veniva rimessa all'udienza pubblica del 5 febbraio 2015 e in quella sede posta in decisione.

DIRITTO. - 8. Con il primo motivo di impugnazione la parte ricorrente principale, deducendo la violazione del d.p.r. n. 633 del 1972, artt. 3 e 4 e del d.l. n. 557 del 1993, art. 4, lamenta l'erroneità dell'affermazione del giudicante in ordine all'inesistenza di una disciplina normativa di assoggettamento ad IVA delle prestazioni del servizio di smaltimento dei rifiuti, prevedendo la voce 127 *sexdecies* della parte III della tabella A del d.p.r. n. 633 del 1972 - nonché il regolamento attuativo d.m. 24 ottobre 2000, n. 370) - l'IVA per le prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani.

9. Con il secondo motivo la parte ricorrente principale, rappresentando la violazione del d.lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 nonché del d.p.r. n. 633 del 1972, artt. 1, 3 e 4, si duole che il giudicante abbia escluso l'applicabilità dell'IVA alla TIA. Secondo la società Veritas l'importo della tariffa poteva essere commisurato a presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti interni ed al costo complessivo dello smaltimento anche dei rifiuti esterni.

Peraltro, il sinallagma tra la prestazione del servizio e la controprestazione che lo remunera prescindeva dalla modalità di determinazione del corrispettivo stesso.

10. Con il terzo motivo, lamentando la violazione degli art. 13 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006, la parte ricorrente principale si duole del fatto che il giudicante abbia ritenuto che le entrate derivanti dalla TIA siano da ricondursi al novero di quei diritti, canoni, contributi, che la normativa comunitaria esclude in via generale dall'assoggettamento ad IVA (perché percepiti da enti pubblici per le attività ed operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità), senza considerare che la disciplina in questione non è applicabile alla specie di causa perché la

menzionata esenzione soggettiva si applica esclusivamente in riferimento alle attività che presentino un obiettivo carattere pubblico-autoritativo.

11. Con il quarto motivo, prospettando la violazione dell'art.13 della direttiva 2006/112/CE del 28.11.2006, la parte ricorrente principale si duole del fatto che la sentenza impugnata non abbia tenuto conto della condizione ostativa all'applicazione del regime di non assoggettamento ad IVA prevista nel menzionato art. 13 e cioè la distorsione della concorrenza di una certa importanza.

12. Lo Z. ha dedotto, nel controricorso, l'infondatezza delle censure.

13. I primi tre motivi, meritevoli di un esame congiunto in relazione alla loro stretta connessione, sono infondati.

13.1 Questa Corte infatti, in plurime occasioni (si veda Cass. Sez. V sentenze nn. 3293, 3294, 3542,3755, 3756, 5825, 5826, 5827, 5830, 5831, 5833, 6258, 7333, 7335, 7336, 7338, 7339, 7341, 7342 del 2012; più di recente, Cass. Sez. V sentenza n. 8383 del 2013) ha avuto modo di chiarire - sulla base di quanto affermato da Corte cost. nn. 238/2009, 300/2009 e 64/2010 e ribadito da questa Corte, con le decisioni delle Sez. Un. n. 14903/2010 e n.25929/2011- che «(...) la TIA di cui si discute 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. Ed 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" cioè destinata a finanziare un servizio da cui trae beneficio il soggetto stesso. Per quanto attiene poi all'IVA, il d.p.r. n. 633 del 1972, art. 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" 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 di impianti di fognatura e depurazione».

13.2 A tale consolidato indirizzo, questa Corte intende dare continuità.

13.3 Non ricorrono, a giudizio di questa Corte, nemmeno i presupposti per dubitare che tale conclusioni sia contraria al diritto UE.

13.4 Rispetto a tale questione occorre premettere che il diritto comunitario rispetto al tema qui in esame entra in gioco in duplice modo. Per un verso, infatti, esso disciplina, nelle sue linee generali, la materia dei rifiuti - in sequenza, dir. 75/442/CEE, dir. 2006/12/CE, dir. 2008/98/CE -, per di più regolando l'armonizzazione - ancorché non completa - dell'IVA - sesta dir. CEE e dir.2006/112/CE.

13.5 Quanto al primo aspetto il sistema dei rifiuti, per come chiarito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia - sent.16 luglio 2009, causa C-254/08, Futura Immobiliare s.r.l. -, è agganciato a due linee-guida fondamentali, rappresentate per l'un verso dal principio del «chi inquina paga», in forza del quale il costo dello smaltimento dei rifiuti dev'essere sostenuto dai detentori dei medesimi.

13.6 Secondo il giudice di Lussemburgo «(...) il principio "chi inquina paga" non osta a che gli Stati membri adattino, in funzione di categorie di utenti determinati secondo la loro rispettiva capacità a produrre rifiuti urbani, il contributo di ciascuna di dette categorie al costo complessivo necessario al finanziamento del sistema di gestione e di smaltimento dei rifiuti urbani» - cfr. p. 52 sent. cit. -

13.7 Viene quindi chiarito che la questione correlata al finanziamento dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti urbani è essenzialmente affidata alla competenza dei singoli Stati, i quali sono tenuti, ai sensi dell'art. 5 della direttiva quadro sui rifiuti, a creare una rete integrata e adeguata di impianti di smaltimento - Concl.Aw.Gen.Kokott, presentate il 23 aprile 2009 nella stessa causa, p. 47 -. Proprio su tale ultimo aspetto il giudice europeo ha stabilito che «(...) Quanto al finanziamento dei costi di gestione e smaltimento dei rifiuti urbani, trattandosi di un servizio fornito collettivamente ad un complesso di "detentori", gli Stati membri sono tenuti, in forza dell'art. 15, lett. a), della direttiva 2006/12, a far sì che, in linea di principio, tutti gli utenti di tale servizio, in quanto "detentori" ai sensi dell'art. 1 della medesima direttiva, sopportino collettivamente il costo globale di smaltimento dei rifiuti di cui trattasi (...)» - p. 46 sent. cit. - Secondo la Corte di giustizia, mancando una normativa adottata in base all'art. 175 CE che imponga agli Stati membri un metodo preciso quanto al finanziamento del costo dello smaltimento dei rifiuti urbani, «(...) tale finanziamento può, a scelta dello Stato membro interessato, essere indifferentemente assicurato mediante una tassa, un canone o qualsiasi altra modalità» - cfr. p. 48 sent. cit.-. Sulla base di tali presupposti, è stato così ritenuto, proprio con specifico riferimento ad una vicenda nella quale era in discussione la legittimità del computo della TARSU a carico della categoria degli albergatori, che «(...) al fine del calcolo di una tassa sullo smaltimento dei rifiuti, una differenziazione tributaria fra categorie di utenti del servizio di raccolta e di smaltimento di rifiuti urbani, alla guisa di quella operata dalla normativa nazionale di cui trattasi nella causa principale fra le aziende alberghiere e i privati, in funzione di criteri obiettivi aventi un rapporto diretto col costo di detto servizio, quali la loro capacità produttiva di rifiuti o la natura dei rifiuti prodotti, può risultare adeguata per raggiungere l'obiettivo di finanziamento di detto servizio». Si è poi aggiunto, significativamente: «(...) Anche se la differenziazione tributaria così operata non deve andare al di là di quanto necessario per raggiungere tale obiettivo di finanziamento, va tuttavia sottolineato che, nella materia in esame e allo stato attuale del diritto comunitario, le competenti autorità nazionali dispongono di un'ampia discrezionalità per quanto concerne la determinazione delle modalità di calcolo di siffatta tassa». In conclusione, secondo la Corte europea la normativa nazionale che preveda, ai fini del finanziamento della gestione e dello smaltimento dei rifiuti urbani, una tassa calcolata in base ad una stima del volume dei rifiuti generato e non sulla base

del quantitativo di rifiuti effettivamente prodotto e conferito non può essere considerata, allo stato attuale del diritto comunitario, in contrasto con l'art. 15, lett. a), della direttiva 2006/12.

13.8 Orbene, i principi espressi dal giudice di Lussemburgo appaiono illuminanti in ordine alla natura del servizio di gestione della raccolta dei rifiuti, sicuramente correlato all'espletamento di funzioni che l'ordinamento Eurounitario reputa essenziali, tanto da addossare sui singoli Stati l'obbligo di provvedere ad un sistema di raccolta e di gestione dei rifiuti mediante la predisposizione di appositi piani (cons. 6 e art. 4, comma 4 par. 2, 5 e 7 dir. 2006/12, ora artt. 10 e 12 dir. 2008/98/CE). La complessa determinazione del criterio di quantificazione del costo del servizio - attraverso una tassa, un canone o altra modalità che gli Stati sono tenuti a determinare a carico dei produttori dei rifiuti - pone in evidenza l'ampio margine di discrezionalità degli Stati, consentendo la determinazione di tariffe non necessariamente correlate alla quantità di rifiuti effettivamente prodotti e conferiti in quanto destinate al funzionamento complessivo del sistema di gestione dei rifiuti.

13.9 Orbene, tali conclusioni, di recente confermate in altra pronuncia della Corte di giustizia con riguardo alla direttiva 2008/98 che ha disposto la revisione della dir.2006/12/CE - Corte giust. 18 dicembre 2014, causa C-551/13, Soc. edile turistica residenziale, Setar S.p.A., specificamente pp. 45/48 -, appaiono pienamente in linea con il cuore dei principi espressi da questa Corte in materia di non assoggettabilità della TIA ad IVA.

13.10 Anzitutto, gli stessi appaiono rilevanti al fine di anettere il sistema di smaltimento dei rifiuti urbani nell'orbita pubblicistica - per di più correlata all'assenza di volontarietà nel rapporto fra gestore e utente come anche alla totale predeterminazione dei costi da soggetto pubblico diverso da chi esercita il servizio anche se dato in concessione -, rilevando in tema d'IVA la disciplina prevista dall'art. 13, par. 1 direttiva 2006/112/CE: «Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni».

13.11 Le stesse affermazioni appena ricordate, d'altra parte, giustificano pienamente l'assenza di corrispettività propria del meccanismo di commisurazione del tributo in esame secondo la disciplina interna - d.lgs. n. 22 del 1997, art. 49, comma 4, e d.p.r. n. 158 del 1999 -, suddiviso in parte fissa (concernente le componenti essenziali del costo del servizio - ivi compreso quello dello spazzamento delle strade -, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti) e parte variabile (rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito, e all'entità dei costi di gestione).

13.12 In conclusione anche sul piano Eurounitario appare palese l'insussistenza di un nesso diretto tra il servizio e l'entità del prelievo e, con essa, l'assenza, almeno nelle ipotesi prese ora in considerazione, del rapporto di corrispettività posto alla base dell'assoggettamento ad IVA ai sensi del d.p.r. n. 633 del 1972, artt. 3 e 4 reso in attuazione dell'art. 11, parte A, par. 1, lett. a) della sesta direttiva IVA come sostituito dall'art. 73, dir. 2006/112/CE-. Sul punto è infatti sufficiente rammentare che secondo la giurisprudenza di Lussemburgo - v. Corte giust. 21 marzo 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club - «(...) la base imponibile di una prestazione di servizi è costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo del servizio fornito e che una prestazione di servizi è imponibile solo quando esista un nesso diretto fra il servizio prestato e il controvalore ricevuto (sentenze Apple and Pear Development Council, già citata, punti 11 e 12, nonché 3 marzo 1994, causa C-16/93, Tolsma, *Racc.* pag. 1-743, punto 13). Ne consegue che una prestazione configura un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente» [conf. Corte giust. 3 marzo 1994, C-16/93, Tolsma, p. 14, a proposito dell'art. 2, lett. a), della seconda direttiva, avente tenore analogo a quello dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva (v. in termini generali anche Cass. n. 5362/2014)]. Ciò consente, dunque, di escludere la rilevanza, a favore della tesi di parte ricorrente, della voce 127 *sexiesdecies* della parte 3 della tabella A allegata al d.p.r. n. 633 del 1972 che non può che essere interpretata alla luce del diritto comunitario - Cass. n. 22577/2012 - e che, per l'effetto in tanto può operare, in quanto vi sia nesso di corrispettività fra le prestazioni.

13.13 Tanto esclude la necessità di sollevare rinvio pregiudiziale innanzi alla Corte di giustizia, non ravvisandosi i presupposti sanciti dalla c.d. giurisprudenza Cilfit di quel giudice.

13.14 Il giudice di appello, in conclusione, ha correttamente escluso quel nesso di corrispettività che caratterizza l'elemento indefettibile ai fini dell'assoggettabilità delle prestazioni di natura commerciale alla stregua della normativa IVA.

13.15 Non si ravvisa, d'altra parte, il dedotto contrasto giurisprudenziale all'interno di questa Corte sulla natura della TIA tale da giustificare la rimessione della questione alle Sezioni Unite, se solo si consideri che l'indirizzo della prima sezione civile richiamato dalla parte ricorrente (per il quale v., da ultimo, Cass. n. 17994/2014 - non atteneva direttamente al tema dell'assoggettabilità ad IVA del tributo anzidetto, risultando un mero *obiter* a favore della natura non privatistica della TIA nell'ambito della disciplina speciale in tema di crediti privilegiati).

14. Il quarto motivo è inammissibile. La parte ricorrente non ha fornito autosufficiente delineazione del fatto che non si tratti di questione *ex novo* introdotta nel presente grado di giudizio (non essendovi accenno alcuno alla questione medesima nella pronuncia impugnata), la stessa peraltro introducendo la necessità di nuovi accertamenti di fatto che impediscono la rilevanza *ex officio* di questioni relative al diritto comunitario - cfr. Cass. n. 3796/2013; Cass. n. 2420/2006 e Cass. n. 11642/2010.

15. Il ricorso principale va quindi rigettato.

15.1 Passando all'esame dell'unico motivo di ricorso incidentale con il quale lo Z. ha contestato la violazione dell'art. 92 c.p.c., dolendosi del fatto che il giudice del merito ha compensato le spese di giudizio sulla scorta del semplice richiamo alle complessità delle questioni trattate e della loro controvertibilità, tale censura è inammissibile, non postulando alcuna violazione di diritto commessa dal giudice di appello ed invece rivolgendosi alla valutazione operata dal giudice di appello in ordine alle ragioni sulle quali è stato fondato il libero apprezzamento di quel giudice che non è stata oggetto di censura (v., in ogni caso, Cass. n. 2883/2014).

16. Al rigetto del ricorso principale segue la condanna alle spese della Veritas spa in favore della controricorrente.
(*Omissis*)

Si evidenzia come la sentenza *de qua* si manifesta relativamente alle «ipotesi prese in considerazione» (punto 13.12).

Si parte dall'affermazione per la quale la TIA non sarebbe sinallagmatica, in quanto priva di «scambio» e della corrispettività. La tariffa esibirebbe quindi carattere autoritativo e sarebbe finanziata da proventi appartenenti al mondo tributario.

Venendo meno il nesso di corrispettività tra le prestazioni azienda/utente viene meno l'IVA [che deve coprire una qualsiasi capacità contributiva dove i beni/servizi sono fronteggiati da un corrispettivo, in quanto per il soggetto passivo della capacità contributiva (*ex art. 53 Cost.*) rimane l'obbligo di concorrere alle spese pubbliche] essendo il presupposto di fatto una obbligazione *ex lege* (di figura gianninana).

Pervero qui la corrispettività è molto intrisa di elementi pubblicistici collegati al come è congeniato ed erogato il servizio.

Prova ne sia la continua evoluzione dei proventi che si stanno appiattendo al diritto tributario (per esigenze dello *jus fisci*), dove la c.d. «ripubblicizzazione» del provento più che per elementi valoriali deriva da maggiori certezze di esazione e di contenzioso (il che è avvenuto anche per entrate «privatizzate»).

Ecco che (altro tema interessante) i soggetti privati aventi funzioni pubbliche cercano (proprio per queste esigenze di certezza e possenza) la «pubblicizzazione» delle loro entrate, senza però «pubblicizzare» tutta la loro attività gestoria che rimane privata. (*A.P.*)