

---

## **TRIBUTI LOCALI**

**2**

CORTE DI CASSAZIONE, SS.UU. civ., sentenza n. 8631 del 7 maggio 2020 - Pres. Spirito e Rel. Vincenti (*stralcio*)

### **TIA-2 - Natura privatistica - Assoggettabilità a IVA**

*La c.d. TIA-2, tariffa per la gestione dei rifiuti urbani di cui all'art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006, come interpretato dall'art. 14, comma 33, del D.L. n. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122/2010, ha natura privatistica ed è, pertanto, soggetta ad IVA ai sensi degli artt. 1, 3, 4, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972.*

FATTI DI CAUSA - 1. - Il Giudice di pace di Venezia, con sentenza del 25 novembre 2013, respinse l'opposizione che la Società V.E.R.I.T.A.S. (Veneziana Energia Risorse Idriche Territorio Ambiente Servizi) S.p.A. aveva proposto avverso il decreto ingiuntivo emesso in favore di C.E. per il pagamento della complessiva somma di Euro 156,38, oltre accessori, quale restituzione degli importi dall'ingiunta indebitamente incassati a titolo di IVA nelle bollette di utenza domestica sulla Tariffa di Igiene Ambientale (T.I.A. 1) e sulla Tariffa di Integrata Ambientale (T.I.A. 2) nel periodo compreso tra aprile 2003 e novembre 2012.

2. - Avverso tale sentenza interponeva appello la V.E.R.I.T.A.S. S.p.A., insistendo, inizialmente, per l'assoggettabilità ad IVA di entrambe le T.I.A. (1 e 2), per poi concentrare il gravame soltanto sulla affermata debenza dell'Iva sulla T.I.A. 2, a partire dall'anno 2011.

Nella resistenza del C., il Tribunale di Venezia, con sentenza del 20 dicembre 2016, accoglieva solo parzialmente, e in punto di commisurazione delle spese processuali, l'appello della V.E.R.I.T.A.S., respingendolo nel resto.

2.1. - Il giudice di appello - premesso che quanto alla T.I.A. 1, prevista dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, la non assoggettabilità ad IVA era stata, condivisibilmente, affermata (sulla scorta delle pronunce in materia della Corte costituzionale: sentenza n. 238 del 2009 e ordinanze n. 300 del 2009 e n. 64 del 2010) dalla sentenza n. 5078 del 2016 di queste Sezioni Unite della Corte di Cassazione, in ragione della natura tributaria della tariffa, connotata da "elementi autoritativi", oltre che dall'assenza di "rapporto sinallagmatico proprio delle prestazioni soggette" ad IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 3 e 4 - riteneva che, in riferimento alla T.I.A. 2, si dovesse giungere ad analoga conclusione, non essendo dirimente il dato testuale ricavabile dal combinato disposto di cui al D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238 e del D.L. n. 78 del 2010, art. 14, comma 33 (convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122 del 2010) - ossia, rispettivamente, la dichiarata natura di corrispettivo della tariffa e la sua natura non tributaria -, essendo la T.I.A. 2 "un prelievo disciplinato secondo i

medesimi parametri della T.I.A. 1” e, dunque, avendo le due tariffe natura “omogenea e tributaria”.

3. - La V.E.R.I.T.A.S. S.p.A. ha proposto ricorso per la cassazione di tale decisione, affidando le sorti dell’impugnazione a un unico, articolato, motivo, illustrato da memoria.

Ha resistito con controricorso, anch’esso illustrato da memoria, C.E.

4. - La causa, già fissata per la trattazione in adunanza *ex art. 380 bis*.1 c.p.c. e poi rinviata a udienza pubblica, è stata, quindi, rimessa a queste Sezioni Unite a seguito di ordinanza interlocutoria n. 23949 del 25 settembre 2019, pronunciata, ai sensi dell’art. 374 c.p.c., dalla Terza Sezione civile, la quale ha ritenuto che la “natura giuridica della tariffa integrata ambientale, cd. T.I.A. 2 e l’assoggettabilità ad Iva della stessa”, rilevi come questione di massima di particolare importanza.

RAGIONI DELLA DECISIONE - 1. - Con l’unico mezzo è denunciata, ai sensi dell’art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1, 3, art. 4, commi 2 e 3, D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238 e del D.L. n. 78 del 2010, art. 14, comma 33, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122 del 2010.

Il giudice di appello avrebbe erroneamente accomunato la tariffa prevista dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49 (c.d. T.I.A. 1) a quella del D.Lgs. n. 152 del 2006, *ex art. 238* (c.d. T.I.A. 2) - tariffa alla quale sono stati assoggettati gli immobili siti nel Comune di Venezia per il periodo dal 2011 al 2013, anno in cui la T.I.A. 2 è stata sostituita dalla TARES e poi dalla TARI -, errando altresì nell’escludere la natura di corrispettivo della T.I.A. 2 e il suo assoggettamento ad IVA

Il Tribunale di Venezia avrebbe, infatti, trascurato di considerare (anche alla luce della sentenza n. 238 del 2009 della Corte costituzionale) la diversa natura dei due prelievi: tributaria la T.I.A. 1, siccome correlata alla mera occupazione o detenzione di locali ed aree e dovuta anche in assenza di produzione di rifiuti, e, dunque, non assoggettata ad IVA (in tal senso, le Sezioni Unite civili con la sentenza n. 5078 del 2006); di corrispettivo la T.I.A. 2, come affermato dai succitati artt. 238 e 14, in quanto correlata all’effettiva produzione di rifiuti e dovuta soltanto in tale evenienza, così da doversi assoggettare ad IVA (nella specie, per una somma pari ad Euro 82,87) l’importo a tale titolo corrisposto.

2. - Come detto, la assoggettabilità ad IVA della T.I.A. 2 è questione che la Terza Sezione civile ha rimesso allo scrutinio e alla soluzione di queste Sezioni Unite.

2.1. - L’ordinanza interlocutoria (n. 23249/2019), premessa un’ampia ricognizione normativa di settore, dà atto che, con la sentenza n. 16332 del 21 giugno 2018, la stessa Terza Sezione ha escluso la natura tributaria della T.I.A. 2, in quanto avente carattere di “corrispettivo” e non già di tributo e, quindi, da assoggettarsi ad IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1, 3 e 4.

Secondo il Collegio, il “nucleo centrale della motivazione”, su cui la sentenza n. 16332/2018 e le successive fondano la soluzione anzidetta, si basa

sostanzialmente su due argomenti: “da un lato, viene ritenuto decisivo il dato normativo che individua il fatto generatore dell’obbligo del pagamento nella produzione di rifiuti e, dunque, nella “effettiva fruizione del servizio”, “commisurando l’entità del dovuto alla quantità e qualità dei rifiuti prodotti”; dall’altro, si valorizza il dato letterale chiaro e innovativo, che definisce “corrispettivo” la tariffa”.

2.2. - Della validità di tali argomenti a sorreggere le conclusioni raggiunte si dubita nell’ordinanza interlocutoria di remissione a queste Sezioni Unite.

Si sostiene, infatti, la necessità di ancorare il giudizio ad una indagine “sulle caratteristiche sostanziali del prelievo” - come, del resto, imposto non solo dalla giurisprudenza del Giudice delle leggi, ma anche dalla legislazione Eurounitaria e dalla Corte di giustizia -, per cui, al fine di verificare l’assoggettabilità ad IVA del prelievo stesso, occorre prescindere dalla sua “qualificazione formale”, per dare rilievo, invece, alla “esistenza o meno di un nesso sinallagmatico tra l’importo dovuto e il servizio fruito”, ravvisabile dove tra chi fornisce la prestazione e il destinatario della stessa “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”.

Una siffatta indagine - argomenta ancora il Collegio rimettente porta a valorizzare, in contrasto con la “tesi della natura privatistica”, taluni elementi, sostanziali e comuni alla T.I.A. 1 (della cui natura tributaria non è dato dubitare), e segnatamente: a) la determinazione autoritativa dell’importo della tariffa, prescindente dalla volontà delle parti, volta “allo scopo di ripartire spese pubbliche necessarie a provvedere a servizi indispensabili e pubblici”, gestiti in regime di privativa da parte dei Comuni; b) la debenza della tariffa non già in forza di un “rapporto sinallagmatico” e, dunque, di un nesso tra servizio ed entità del prelievo, ma in ragione del possesso o della detenzione di locali o di aree “che producano” rifiuti urbani, con una parametrizzazione del relativo importo “soltanto presuntiva e potenziale”, in quanto commisurata “alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte” (art. 238, comma 2); c) la copertura di costi di servizi relativi ai c.d. rifiuti esterni (giacenti sulle strade pubbliche), concernenti “spese pubbliche afferenti a un servizio indivisibile reso a favore della collettività”; d) la irrilevanza della “quota variabile” cui il Regolamento per l’applicazione della T.I. A. 2 del Comune di Venezia commisura (oltre alla previsione di una “quota fissa”) l’importo dovuto per la produzione di rifiuti “presuntiva di ciascuna singola utenza”, essendo l’ammontare determinato in base al D.P.R. n. 158 del 1999, che parametrizza l’importo alla “applicazione di indici medi di produttività dei rifiuti, ascrivibili ad ampie categorie di utenze, peraltro riferite ad aree geografiche ampie e indeterminate”.

Di qui, dunque, nonostante la presenza di un “univoco orientamento di legittimità”, la remissione a queste Sezioni Unite della questione, di massima di particolare importanza (incidente anche su profili applicativi della “TARI”,

quale tariffa succeduta alla T.I.A. 2), relativa alla “natura giuridica della tariffa integrata ambientale” e alla “assoggettabilità ad IVA della stessa”.

(*Omissis*)

9. - Venendo, quindi, allo specifico del *thema decidendum*, atteso che il carattere di interpretazione autentica della norma dettata dal D.L. n. 78 del 2010, art. 14, comma 33, si desume, in modo inequivoco, quale intenzione oggettiva della legge, dal chiaro tenore letterale dell’enunciato che compone il frammento normativo (“Le disposizioni di cui al D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238, si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria”), militano plurimi argomenti di segno contrario alla arbitrarietà di un siffatto intervento legislativo, ossia che esso mascheri una “operazione meramente nominalistica” (così la ricordata sentenza n. 167 del 2018).

9.1. - Anzitutto, non è affatto irrilevante - ai fini della delibazione complessiva sulla conformità della norma interpretativa al principio costituzionale di ragionevolezza - la circostanza (resa evidente dai lavori preparatori dell’art. 14, comma 33: relazione al disegno di legge di conversione e relazione tecnica, A.S., XVI legislatura, n. 2228) che l’esigenza di interpretare autenticamente le disposizioni sulla T.I.A. 2 sia maturata tempestivamente, in epoca ravvicinata alla sentenza n. 238 del 2009 della Corte costituzionale, che aveva riconosciuto natura tributaria della tariffa di igiene ambientale (T.I.A. 1), per cui si è inteso provvedere con una disposizione - concernente la “nuova tariffa” prevista dall’art. 238 citato (T.I.A. 2) - volta “a dirimere la pluralità di dubbi interpretativi sorti negli ultimi mesi in relazione alla esatta natura giuridica della prestazione patrimoniale dovuta a fronte di servizi di smaltimento dei rifiuti, tenendo conto anche della mancanza di un’univoca giurisprudenza di legittimità in materia”.

Il legislatore, quindi, ha interpretato la disciplina della T.I.A. 2, dettata dal D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238, per impedire che tra le possibili varianti di senso si potesse propendere per la natura tributaria della tariffa, come, invece, era avvenuto, in epoca appena precedente, per la T.I.A. 1.

9.2. - Un rilievo affatto significativo assume, poi, il “diritto vivente” formatosi a seguito della citata ordinanza n. 16332 del 2018, che, come rilevato dalla stessa Terza Sezione rimettente, si è mostrato coeso nel ribadirne i principi, tutti convergenti nel senso della natura di corrispettivo della T.I.A. 2 e, dunque, della qualificazione in termini di prelievo non tributario (tra le tante, Cass.: n. 32250/2018, n. 4275/2019, n. 4876/2019, n. 14195/2019, n. 14753/2019, n. 15520/2019, n. 15529/2019, n. 16379/2019, 19296/2019, n. 19299/2019, n. 19329/2019, n. 19545/2019, n. 19544/2019, n. 23669/2019).

9.2.1. - E, come condivisibilmente posto in luce anche dall’Ufficio del pubblico ministero in sede di conclusioni orali ai sensi dell’art. 379 c.p.c. (dunque, dalla parte pubblica che, nel giudizio civile, coopera, in posizione di indipendenza rispetto ai concreti interessi delle parti, alla dinamica di attuazione dell’ordinamento attraverso la giurisdizione), l’interpretazione giurisprudenziale costituitasi in “diritto vivente”, massimamente se proveniente dal giudice di legittimità, è fermento dei valori, di rango costituzionale, della certezza del

diritto e della sicurezza giuridica, sicché la salvaguardia della sua unità e della sua stabilità va considerata alla stregua “di un criterio legale di interpretazione delle norme giuridiche”, che, seppure non è l’unico e neanche “quello su ogni prevalente”, di sicuro rappresenta “un criterio di assoluto rilievo” (Cass., S.U., 6 novembre 2014, n. 23675 del 2014).

9.2.2. - Nella prospettiva, quindi, dell’orientamento giurisprudenziale anzidetto assume importanza, anzitutto, la novità, peculiare, del dato normativo rispetto a quello che disciplinava la T.I.A. 1; circostanza, questa, che - come detto - era stata già messa in luce dalla citata sentenza n. 238 del 2009 della Corte costituzionale.

L’art. 238 del D.Lgs. n. 152 del 2006, dunque, a differenza del D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49, individua il fatto generatore dell’obbligo di pagamento della T.I.A. 2 nella produzione di rifiuti, ancorando il debito all’effettiva fruizione del servizio, e, al tempo stesso, diversamente dal passato, assegna natura di “corrispettivo” alla tariffa, parametrando l’entità del dovuto alla quantità e qualità dei rifiuti prodotti.

Ne consegue che la natura privatistica della tariffa consente di ritenere il prelievo assoggettabile ad IVA ai sensi del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 3, ciò non trovando ostacolo nella circostanza che “il pagamento della TIA2 (come quello della TIA1) sia obbligatorio per legge, atteso che il D.P.R. n. 633 del 1972, citato art. 3, prevede che “le prestazioni 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” costituiscono prestazioni di servizi (ai fini della assoggettabilità all’IVA ex art. 1 del medesimo decreto) “quale ne sia la fonte” (così la citata Cass. n. 16332/2018).

Peraltro, a conforto della natura privatistica della tariffa si è anche precisato (tra le altre, Cass. n. 4275/2019 e Cass. n. 19544/2019, citate) che “nella prospettiva dell’opzione legislativa è... chiaro che l’individuazione del costo con componenti predeterminate o accessorie è del tutto compatibile trattandosi di contratti di massa, nella cornice dei quali trova idonea spiegazione anche la redistribuzione agevolativa dei costi con modalità che tengano conto anche di indici reddituali”.

9.3. - L’approdo del “diritto vivente”, nei termini così delineati che rendono armonica la configurazione privatistica della tariffa con l’inerenza di essa ad un rapporto giuridico che registra la coincidenza tra soggetto tenuto al pagamento e soggetto beneficiario dell’attività di chi eroga il servizio (quale elemento che concorre a configurare quei reciproci obblighi come sostanzianti un rapporto sinallagmatico: cfr. sentenza n. 269 del 2017 del Giudice delle leggi) -, ha trovato rispondenza nella più recente giurisprudenza costituzionale, che, in materia, ha assunto una posizione particolarmente incisiva, sulla quale, peraltro, non si sono misurate né l’ordinanza interlocutoria di rimessione a queste Sezioni Unite, né ulteriori pronunce di questa Corte (salvo - e in maniera significativa, come si vedrà - quella, già citata, n. 1839/2020, sempre di queste Sezioni Unite).

9.3.1. - Con la sentenza n. 188 del 2018, il Giudice delle leggi, nello scrutinare la legittimità di una legge regionale calabra (L.R. n. 11 del 2003) in tema di contributi di bonifica e affrontando il problema della natura tributaria, o meno, del prelievo, ha rammentato, anzitutto, quale sia il perimetro entro il quale il legislatore statale può esercitare la sua discrezionalità in materia di politica fiscale rispetto, segnatamente, alla provvista di un servizio pubblico, essendo ad esso consentito prevedere o escludere che la prestazione patrimoniale imposta “indipendentemente dalla qualificazione” della stessa (citazione, questa, ripresa proprio dalla, appena precedente, sentenza n. 167 del 2018, innanzi ricordata) - sia in “una relazione sinallagmatica con il servizio, seppur non in termini di stretta corrispettività”, così da conformare detta prestazione, rispettivamente, come canone o tariffa ovvero come tributo.

La Corte costituzionale, quindi, ha messo in rilievo come il legislatore “può anche passare da un sistema basato sulla fiscalità di un contributo ad uno fondato sulla corrispettività di una tariffa o di un canone, come è avvenuto nell’ipotesi della tariffa di igiene ambientale, istituita con il D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 49 (Attuazione della direttiva 91/156/CEE sui rifiuti, della direttiva 91/689/CEE sui rifiuti pericolosi e della direttiva 94/62/CE sugli imballaggi e sui rifiuti di imballaggio), inizialmente di natura tributaria (sentenza n. 238 del 2009 e, da ultimo, Corte di cassazione, sezioni unite, ordinanza 10 aprile 2018, n. 8822), poi sostituita dalla tariffa per la gestione dei rifiuti urbani del D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, ex art. 238 (Norme in materia ambientale), prestazione patrimoniale ritenuta di natura non tributaria (Corte di cassazione, sezione terza civile, ordinanza 21 giugno 2018, n. 16332), al pari della tariffa per il servizio di fognatura e depurazione (sentenza n. 335 del 2008)”.

Il riferimento espresso a quest’ultima pronuncia si presta ad assumere particolare valenza ai fini dell’istituto raffronto, in termini di omologia della natura della prestazione patrimoniale, con la tariffa del D.Lgs. n. 152 del 2006, ex art. 238 (ossia, con la T.I.A. 2), poiché la sentenza del 2008, per giungere ad escludere la natura tributaria dell’anzidetta prestazione patrimoniale (quale componente della tariffa del servizio idrico integrato di cui alla Legge n. 36 del 1994, poi sostituita dalla tariffa disciplinata dello stesso D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 154) ha fatto leva su plurimi indici e segnatamente: 1) sui lavori preparatori, da cui “si desume che il legislatore ha inteso costruire la tariffa in modo tale da coprire i costi del servizio idrico integrato”, ciò trovando corrispondenza, poi, in espressa disposizione della Legge n. 36 del 1994; 2) sulla rilevata coerenza con tale impostazione della previsione per cui “tutte le componenti della tariffa rappresentano “il corrispettivo del servizio idrico integrato” (la cui determinazione è rimessa, peraltro, al c.d. “metodo normalizzato”, nella specie disciplinato dal D.M. 1 agosto 1996); 3) sulla esistenza di un “diritto vivente” fermo nell’escludere la natura tributaria della (quota di) tariffa; 4) sulla relazione armonica tra “l’uso legislativo del termine “corrispettivo” e la rilevata struttura sinallagmatica del rapporto con l’utente” e l’assoggettabilità ad IVA delle quote di tariffa riferite ai servizi di fognatura e depurazione in base alla

previsione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4, comma 5, lett. b), come modificato dalla Legge n. 448 del 1998, considerate “come veri e propri corrispettivi dovuti per lo svolgimento di attività commerciali, ancorché esercitate da enti pubblici”.

9.5. - La portata della sentenza n. 188 del 2018, nei termini in cui è ribadita, in linea con il “diritto vivente”, la natura non tributaria, bensì di corrispettivo privatistico, della T.I.A. 2, è stata colta dalla recentissima sentenza n. 1839 del 27 gennaio 2020 di queste Sezioni Unite, che, nel riconoscere, in base al D.L. n. 78 del 2010, art. 14, comma 33 (convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122 del 2010), la giurisdizione del giudice ordinario sulle controversie aventi ad oggetto la debenza della tariffa integrata ambientale di cui al D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238, ha inteso evidenziare - proprio alla luce della richiamata pronuncia del Giudice delle leggi - come le “scarse essenziali indicazioni” dell’art. 14, comma 33, “sottolineano la risolutezza delle formule utilizzate dal legislatore per il passaggio dal vecchio al nuovo sistema, disegnato dal D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152, art. 238”, in tale prospettiva venendo in rilievo, quali elementi di riconoscimento della natura propria della tariffa, la produzione dei rifiuti, la qualificazione del prelievo in termini di “corrispettivo” di un servizio (quello della “raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani”) e, quindi, la soppressione del tributo disciplinato dal D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 49.

10. - Le considerazioni che precedono inducono, quindi, a ritenere che la qualificazione della T.I.A. 2 recata dal D.L. n. 78, art. 14, comma 3, non si esaurisca in una “operazione meramente nominalistica”, saldandosi, invece, con la disciplina originaria della medesima tariffa (D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238) - diversa da quella dettata dal legislatore per la T.I.A. 1 -, nella quale trova rispondenza in base agli evidenziati indici di riconoscimento, in coerenza con il principio, di matrice Europea, del “chi inquina paga” e con la definizione in termini di corrispettivo del prelievo stesso.

Non sussistono, quindi, margini per poter apprezzare l’intervento legislativo di interpretazione autentica come arbitrario e manifestamente lesivo del principio di ragionevolezza (art. 3 Cost.), tale da dare consistenza ad un dubbio di legittimità costituzionale sulla disposizione anzidetta.

11. - La natura privatistica della T.I.A. 2, quale corrispettivo del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, nel contesto di un rapporto sinallagmatico, consente, pertanto, l’assoggettabilità ad IVA della relativa prestazione patrimoniale.

Nè sono fondati i dubbi che il controricorrente ha prospettato sulla conformità di un tale approdo alla disciplina Eurounitaria (direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto).

Come evidenziato in più di un’occasione dalla giurisprudenza di questa Corte, per un verso, non esiste un vincolo, per gli Stati membri, a finanziare con una specifica modalità, anche in tesi tributaria, la gestione della raccolta dei rifiuti (Corte giust., 15/07/2009, causa 254/08); per altro verso, la Corte di giustizia ha ribadito

(sentenza del 22 febbraio 2018, in causa C-182/17) che costituisce una prestazione di servizi fornita a titolo oneroso, soggetta all'imposta sul valore aggiunto, un'attività economica consistente nello svolgimento da parte di una società di determinati compiti pubblici in esecuzione di un contratto concluso tra tale società e un comune, rimarcando, in siffatta prospettiva, "come la determinazione forfettaria (in quel caso, su base annua) di un simile compenso non spezza di per sé il nesso tra prestazione e corrispettivo (punto n. 37), e l'affidamento a una società di compiti pubblici, parimenti, non è logicamente decisivo per valutare lo svolgimento di prestazioni a titolo oneroso nella medesima cornice (punto n. 40)" (così tra le molte: Cass. n. 32250/2018 e Cass. n. 19299/2019, citate).

Ciò, peraltro, rende irrilevante la difesa della parte controricorrente per cui la V.E.R.I.T.A.S. sarebbe "solo formalmente una società privata perché il suo socio sovrano è il Comune di Venezia", giacché - pur volendo prescindere dal fatto che non viene precisato se la circostanza, la cui verifica richiede un approfondito accertamento in fatto, sia stata già fatta oggetto di discussione nel giudizio di merito l'attività commerciale di una società *in house* "nei confronti di terzi ben può restare privatistica, nonostante la rilevanza pubblicistica del regime dell'ente ad altri fini correlati al controllo della società stessa da parte dell'amministrazione che ne sia socia" (tra le molte, Cass. n. 19545/2019).

12. - Il ricorso va, dunque, accolto e la sentenza impugnata cassata con rinvio al Tribunale di Venezia, in diversa composizione, il quale, nel delibare l'appello della V.E.R.I.T.A.S. S.p.A., si atterrà al seguente principio di diritto:

"la tariffa di cui al D.Lgs. n. 152 del 2006, art. 238, come interpretato dal D.L. n. 78 del 2010, art. 14, comma 33, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 122 del 2010, ha natura privatistica ed è, pertanto, soggetta ad IVA ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, artt. 1, 3, art. 4, commi 2 e 3".

Il giudice del rinvio provvederà anche alla regolamentazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M. - accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa al Tribunale di Venezia, in diversa composizione, anche per le spese del giudizio di legittimità.

---

### La c.d. TIA-2, natura giuridica e assoggettabilità all'IVA

**Estratto:** Le Sezioni unite della Cassazione con le sentenze gemelle in commento reintervengono sulla natura giuridica della c.d. TIA-2, affermandone la natura privatistica. Con la conseguenza, nel caso in considerazione, della assoggettabilità ad IVA della prestazione. La pronuncia non è condivisibile. La natura della TIA-2 è, piuttosto, tributaria e tanto esclude la sua assoggettabilità ad IVA.

**Abstract:** The united sections of the Court of Cassation with the twin judgments in comment turn on the legal nature of the so-called TIA-2, affirming its private nature. With the consequence, in the case in question, of the liability to VAT. The decision is



not shareable. The nature of the TIA-2 is, rather, tax-based and excludes its liability to VAT.

**SOMMARIO: 1.** Le due sentenze gemelle della Corte di cassazione sulla TIA-2 e l'affermata natura privatistica della prestazione con la conseguente assoggettabilità all'IVA - **2.** Una decisione non condivisibile: la prestazione ha natura tributaria e, pertanto, non è assoggettabile ad IVA - **3.** Conclusioni.

**1.** *Le due sentenze gemelle della Corte di cassazione sulla TIA-2 e l'affermata natura privatistica della prestazione con la conseguente assoggettabilità all'IVA* - La Corte di cassazione, SS.UU., con due sentenze gemelle, 7 maggio 2020, n. 8631 e n. 8632, si pronuncia sul contrasto giurisprudenziale in tema di TIA-2, decidendo nel senso della natura di corrispettivo privatistico della prestazione e della conseguente assoggettabilità ad IVA.

La Corte interviene sull'ordinanza interlocutoria di rimessione della Corte di cassazione, Sez. III, ord. 25 settembre 2019, n. 23949, che, una volta affermata la natura tributaria della TIA-2 e, in conseguenza, la non assoggettabilità ad IVA, rileva la diversità di orientamenti nella giurisprudenza della Cassazione e rimette la questione alle Sezioni Unite perché si pronuncino, risolvendo il contrasto<sup>1</sup>.

La Corte, nello svolgimento della sua argomentazione, in primo luogo richiama la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 14, comma 33, D.L. n. 78/2010, conv. dalla Legge. n. 122/2010, che intervenendo sull'art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006 che istituisce e disciplina la TIA-2, stabilisce che "Le disposizioni di cui all'art. 238 del D.Lgs. n. 152 del 2006 si interpretano nel senso che la natura della tariffa ivi prevista non è tributaria. Le controversie relative alla predetta tariffa... rientrano nella giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria"<sup>2</sup>.

Quindi mette in rilievo il "diritto vivente" formatosi a seguito della pronuncia della Cassazione, Sez. III, ord. 21 giugno 2018, n. 16332, che, "come rilevato dalla stessa III Sez. rimettente, si è mostrato coeso nel ribadire i principi, tutti convergenti nel senso della natura di corrispettivo della TIA-2 e, dunque, della qualificazione in termini di prelievo non tributario"<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> L'ordinanza di rimessione, Cass., Sez. III, ord. 25 settembre 2019, n. 23949, richiama l'ord. n. 16332 del 21 giugno 2018 della stessa Sez. III che afferma, al contrario, la natura di corrispettivo privatistico della TIA-2 e la legittimità dell'assoggettamento all'IVA e, nello stesso senso, le successive pronunce Cass. n. 12744/2018; Cass. n. 12745/2018; Cass. n. 4876/2019; Cass. n. 14753/2019; e Cass. n. 15529/2019 della Sez. III e della Sez. VI, sotto Sez. III; Cass. n. 20972/2019 della Sez. V tributaria, su cui F. Fichera, "Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2", in questa *Rivista*, n. 1/2020, pag. 72 ss.

<sup>2</sup> Cfr. Cass., SS.UU., sentt. 7 maggio 2020, nn. 8631 e 8632, punto 4. delle ragioni della decisione.

<sup>3</sup> *Ibidem*, punto 9.2. delle ragioni della decisione, con rinvio a "Cass. n. 32250/2018; n. 4275/2019; 4876/2019; n. 14195/2019; 14753/2019; n. 15520/2019; n. 15529/2019; 16379/2019; 19296/2019; 19299/2019; 19329/2019; 19545/2019; 19544/2019; 23669/2019".

Infine, prende in considerazione, in verità molto sbrigativamente, la disciplina sostanziale della prestazione. In particolare, rileva che l'art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006 relativo alla TIA-2, a differenza dell'art. 49 del D.Lgs. n. 22/1997 che istituisce la TIA-1, "individua il fatto generatore dell'obbligo di pagamento della TIA-2 nella produzione di rifiuti, ancorando il debito all'effettiva fruizione del servizio, e, al tempo stesso, diversamente dal passato, assegna natura di 'corrispettivo' alla tariffa, parametrando l'entità del dovuto alla quantità e alla qualità dei rifiuti prodotti"<sup>4</sup>.

Traendone la conseguenza che "la natura privatistica della tariffa consente di ritenere il prelievo assoggettabile ad IVA, ai sensi dell'art. 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ciò non trovando ostacolo nella circostanza che 'il pagamento della TIA-2 (come quello della TIA-1) sia obbligatorio per legge, atteso che il citato art. 3, del D.P.R. n. 633/1972, prevede che 'le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratto d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere' costituiscono prestazioni di servizi (ai fini dell'assoggettabilità all'IVA ex art. 1 del medesimo Decreto) 'quale ne sia la fonte' (così la cit. Cass. n. 16332/2018)"<sup>5</sup>.

Per concludere nel senso che le considerazioni che precedono, inducono a ritenere che "la qualificazione della TIA-2 recata dall'art. 14, comma 33, del D.L. n. 78 non si esaurisce in una 'operazione meramente nominalistica', saldandosi, invece, con la disciplina originaria della medesima tariffa (art. 238 del D.Lgs. n. 152/2006) - diversa da quella dettata per la TIA-1 -, nella quale trova rispondenza in base agli evidenziati indici di riconoscimento, in coerenza con il principio, di matrice europea, del 'chi inquina paga' e con la definizione in termini di corrispettivo del prelievo stesso"<sup>6</sup>. E, in conseguenza, che la "natura privatistica della TIA-2, quale corrispettivo del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti solidi urbani nel contesto di un rapporto sinallgamatico, consente l'assoggettabilità ad IVA della relativa prestazione patrimoniale"<sup>7</sup>.

**2. Una decisione non condivisibile: la prestazione ha natura tributaria e, pertanto, non è assoggettabile ad IVA** - A fronte della motivazione appena richiamata non resta che riprendere quanto si è già obiettato a commento della appena precedente pronuncia della Cass., SS.UU., ord. 27 gennaio 2020, n. 1839 che, nelle more della decisione delle Sezioni Unite

---

<sup>4</sup> *Ibidem*, punto 9.2.2. delle ragioni della decisione.

<sup>5</sup> *Ivi*.

<sup>6</sup> *Ibidem*, punto 10. delle ragioni della decisione.

<sup>7</sup> *Ibidem*, punto 11. delle ragioni della decisione.

sull'ordinanza di remissione alle Sezioni Unite della Cassazione, sulle stesse questioni si era pronunciata nello stesso senso<sup>8</sup>.

In realtà, a differenza di quanto sostiene la Corte nelle due sentenze gemelle in commento, denominazione e disciplina sostanziale della prestazione non “si saldano”.

In primo luogo, va rilevato che il fatto che da parte del legislatore la prestazione sia denominata “tariffa” e ancora designata come “corrispettivo” non rileva più di tanto, infatti nel momento in cui la prestazione, a dispetto del nome o della designazione, risulti di natura tributaria, il *nomem iuris* è irrilevante<sup>9</sup>.

Tanto trova conferma nella giurisprudenza della Corte costituzionale, in particolare la sent. n. 238/2009 in tema di TIA-1, dove si afferma che ai fini della qualificazione della natura della prestazione occorre far riferimento, “indipendentemente dal *nomen iuris* utilizzato dalla normativa”, alla disciplina sostanziale della prestazione<sup>10</sup> e, più recentemente, la sent. n. 167/2018, dove si legge che “Secondo la costante giurisprudenza di questa Corte, ‘una fattispecie deve ritenersi ‘di natura tributaria, indipendentemente dalla qualificazione offerta dal legislatore, laddove si riscontrino tre indefettibili requisiti: la disciplina legale deve essere diretta, in via prevalente, a procurare una definitiva decurtazione patrimoniale a carico del soggetto passivo; la decurtazione non deve integrare una modifica di un rapporto sinallagmatico; le risorse, connesse ad un presupposto economicamente rilevante e derivanti dalla suddetta decurtazione, debbono essere destinate a sovvenire pubbliche spese’ (*ex plurimis*, da ultimo, sentt. n. 269 e n. 236 del 2017)’ (sent. n. 89 del 2018)”<sup>11</sup>.

Dello stesso tenore la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, tra le ultime pronunce la recente sent. 18 gennaio 2017, *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS)*, causa C-189/15, in cui si afferma che “la qualificazione di un'imposta, tassa, dazio o prelievo con riferimento al diritto dell'Unione incombe alla Corte in base alle caratteristiche oggettive del tributo, indipendentemente dalla qualificazione che viene ad esso attribuita nel diritto nazionale”<sup>12</sup>. E sul caso in considerazione, dopo un esame delle caratteristiche oggettive dei “corrispettivi a copertura degli oneri generali

---

<sup>8</sup> Cfr. F. Fichera, *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, cit., pag. 75 ss.

<sup>9</sup> *Ibidem*, pag. 76.

<sup>10</sup> Cfr. Corte cost. sent. n. 238/2009, punto 7.2.2. delle considerazioni in diritto.

<sup>11</sup> Cfr. Corte cost. sent. n. 167/2018, punto 4.1. delle considerazioni in diritto.

<sup>12</sup> Cfr. CGUE, sent. 18 gennaio 2017, *Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS)*, C/189/15, punto 29, con rinvio alla giurisprudenza precedente della Corte di Giustizia sempre nello stesso senso: sentt. 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, causa C-446/04, punto 107 e 24 giugno 2010, *P. Ferrero e C. e General Beverage Europe*, causa C-338/08 e C-339/08, punto 25.

del sistema elettrico”, conclude nel senso che si tratta di “imposte indirette, ai sensi dell’art. 4, par. 2, della Direttiva 2003/96”<sup>13</sup>.

In secondo luogo, la disciplina sostanziale della TIA-2, art. 238, D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152<sup>14</sup>, non lascia dubbi.

Al comma 1, si prevede che “Chiunque possenga o detenga a qualsiasi titolo locali, o aree scoperte ad uso privato o pubblico... che producono rifiuti urbani, è tenuto al pagamento di una tariffa” che “costituisce il corrispettivo per lo svolgimento del servizio di raccolta, recupero e smaltimento dei rifiuti urbani e ricomprende anche i costi indicati dall’art. 15, D.Lgs. 13 gennaio 2003, n. 36”<sup>15</sup>.

Precisando, comma 2, che la tariffa viene “commisurata alle quantità e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia di attività svolte, sulla base di parametri, determinati con il Regolamento di cui al comma 6, che tengano anche conto di indici reddituali articolati per fasce di utenza e territoriale”.

Ed aggiungendo, comma 3, che “Nella determinazione della tariffa è prevista la copertura anche di costi accessori relativi alla gestione dei rifiuti urbani quali, ad esempio, le spese di spazzamento delle strade” e, comma 4, che “La tariffa è composta da una quota determinata in relazione alle componenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere ed ai relativi ammortamenti, nonché da una quota rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all’entità dei costi di gestione, in modo che sia assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio”.

Se ne ricava che la TIA-2, come avveniva prima con la TIA-1<sup>16</sup>, è dovuta in ragione del mero possesso o detenzione dei locali e alla potenziale produzione di rifiuti, anche se in concreto i locali sono lasciati inutilizzati dai titolari della relativa disponibilità, e che la tariffa, quantificata secondo un metodo normalizzato tenendo conto di fasce di utenza e territoriale, copre i costi integrali di gestione del servizio non solo con riguardo ai rifiuti prodotti dal detentore dei locali, ma anche a quelli prodotti da quanti gravitano sul territorio comunale.

---

<sup>13</sup> Cfr. *ibidem*, punto 40.

<sup>14</sup> L’art. 238, D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152 ha soppresso la TIA-1, Tariffa di igiene ambientale, art. 49, D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, sostituendola con la TIA-2, Tariffa integrata ambientale, così denominata dalla Legge 27 febbraio 2009, n. 13.

<sup>15</sup> Art. 15 (Costi dello smaltimento dei rifiuti nelle discariche) 1. Il prezzo corrispettivo per lo smaltimento in discarica deve coprire i costi di realizzazione e di esercizio dell’impianto, i costi sostenuti per la prestazione della garanzia finanziaria ed i costi stimati di chiusura, nonché i costi di gestione successiva alla chiusura per un periodo pari a quello indicato all’art. 10, comma 1, lett. i).

<sup>16</sup> Cfr. Corte cost. sent. n. 238/2009, punti 7.2.3.1.-7.2.3.4. delle considerazioni in diritto.

Si ritrovano gli elementi della nozione di tributo in altre occasioni formulata<sup>17</sup>.

Si tratta di una prestazione patrimoniale imposta alla stregua della norma sostanziale che, nel caso specifico, collega la prestazione ad una attività pubblica che riguarda l'obbligato, qualificandola, tra le specie dei tributi, come tassa.

È evidente, in secondo luogo, che la prestazione è imposta in vista del perseguimento, ad un tempo, di finalità fiscali e extrafiscali.

E che, infine, dovuta in ragione della titolarità degli immobili e commisurata a presunzioni forfetarie di producibilità dei rifiuti e al costo complessivo del servizio di smaltimento, non è parte di un rapporto sinallagmatico né funzionale, né strutturale<sup>18</sup>.

Ne deriva che la TIA-2, in quanto prestazione patrimoniale imposta di natura tributaria - a meno di violare il diritto dell'Unione Europea, art. 13, par. 1, Direttiva 2006/112/CE, sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, 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 od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni" - non è assoggettabile ad IVA. E, come è noto, sull'interpretazione del diritto dell'Unione Europea l'ultima parola spetta alla Corte di Giustizia.

**3. Conclusioni** - Si è facili profeti nel pronosticare che le due sentenze gemelle in considerazione non saranno il punto di arrivo della tormentata vicenda giurisprudenziale sulla TIA-2 e che problemi simili si riproporranno con la TARI.

FRANCO FICHERA

---

<sup>17</sup> Cfr. F. Fichera, *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, cit., pagg. 66-78. E, in precedenza, Id., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in questa *Rivista*, n. 4/2007, pagg. 1059-1104.

<sup>18</sup> Cfr. F. Fichera, *Giurisdizione tributaria e nozione di tributo. Il caso della c.d. TIA-2*, cit., pag. 77 s.