

**Risposta n. 310/2025**

***OGGETTO: Trattamento IVA applicabile al servizio di gestione della tassa sui rifiuti (TARI) e i rapporti con l'utenza.***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

Il Comune istante (di seguito, "Comune" o "Istante") fa presente che, con contratto di programma sottoscritto in data (...), successivamente integrato con contratto del (...) e, da ultimo, con atto (...), ha affidato alla società (...). (cui è poi subentrata la società ...) il servizio relativo alla raccolta e al trasporto dei rifiuti urbani.

L'Istante rappresenta altresì che - a seguito dell'istituzione dell'imposta unica comunale, ai sensi dell'articolo 1, commi 639 e ss. della legge 27 dicembre 2013, n. 147 - ha affidato alla società (...) (di seguito "Società") anche il servizio di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti (attualmente TARI), in virtù della previsione di cui al comma 691, del citato articolo 1 della medesima legge n. 147, il quale consente ai

comuni di affidare la gestione della TARI ai soggetti che, alla data del 31 dicembre 2013, svolgevano, anche disgiuntamente, il servizio di gestione dei rifiuti, di accertamento o riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi (TARES).

Pertanto, in ottemperanza alla delibera n. 385/2023 dell'Autorità di regolazione per l'Energia Reti e Ambiente (di seguito ARERA), il Comune e la Società stanno provvedendo all'adeguamento del contratto di servizio relativo alla gestione integrata dei rifiuti urbani che prevede l'affidamento delle seguenti attività:

a)la raccolta e il trasporto dei rifiuti urbani, la gestione dei centri di raccolta presenti sul territorio comunale, la gestione degli adempimenti dell'Osservatorio dei Rifiuti, l'igiene del suolo (spazzamento e lavaggio delle strade e dei marciapiedi), il trattamento, smaltimento e recupero dei rifiuti urbani;

b)la progettazione, la realizzazione e la gestione degli impianti nonché dei centri di raccolta, la messa a disposizione dei mezzi e dell'attrezzature all'uopo necessari, nonché lo sviluppo informatico e telematico dei sistemi per la gestione, il controllo e la sicurezza del servizio stesso e delle attività funzionalmente connesse;

c)il servizio di gestione della tassa sui rifiuti (TARI) e i rapporti con l'utenza.

Il Comune precisa che, a fronte dell'affidamento di detti servizi, viene riconosciuto alla Società un corrispettivo unico, determinato secondo il metodo tariffario MTR-2 stabilito con la deliberazione di ARERA 3 agosto 2021, n. 363/2021/R.

Al riguardo, fa presente che, all'interno delle metodologie di determinazione dei costi (piani finanziari), i costi afferenti alla gestione delle tariffe (TARI e/o tariffa corrispettiva) sono dettagliati unitamente a tutte le altre tipologie di costo (costo dei servizi operativi, servizi generali, investimenti, ecc.).

Il Comune chiede chiarimenti in merito all'aliquota IVA applicabile alle predette attività che concernono il servizio di gestione integrata dei rifiuti urbani (in particolare all'attività relativa alla gestione della tariffa sui rifiuti) e, più specificatamente, chiede di conoscere se le stesse siano o meno assoggettabili all'aliquota del 10 per cento, ai sensi del numero 127-sexiesdecies), parte III, della Tabella A, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (nel prosieguo decreto IVA).

In particolare, il Comune chiede se a tutte le attività comprese nel perimetro della regolazione ARERA relativa al settore rifiuti urbani ricomprese in unico affidamento possa applicarsi l'IVA nella misura agevolata del 10 per cento, ai sensi del citato numero 127-sexiesdecies), o, in ogni caso, ai sensi del principio di accessorietà, di cui all'articolo 12 del richiamato decreto IVA.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante fa presente che, con la richiamata delibera n. 363 del 2021, ARERA ha determinato un nuovo regime tariffario (MTR-2), normando tutte le componenti della Tariffa di igiene urbana e rendendole, di fatto, una prestazione unica.

Secondo il Comune, in tal modo, tutte le componenti di detta prestazione unica sono strettamente collegate e non possono operare autonomamente.

Il Comune, inoltre, rappresenta che la componente della prestazione di gestione tariffaria, per le parti puntuali, come nel caso di specie, è strettamente connessa al servizio di raccolta dei rifiuti effettuato sul territorio che deve dare riscontro del corretto comportamento degli utenti per l'applicazione della tariffa e, quindi, per la

remunerazione del servizio e che la rendicontazione che ARERA chiede sul portale dedicato è unica per tutte le componenti di detta prestazione complessa.

A parere dell'Istante, anche qualora non si ritenesse direttamente applicabile il citato numero 127-sexiesdecies), parte III, della Tabella A allegata al decreto IVA, il servizio di gestione della TARI dovrebbe comunque costituire un'operazione accessoria al servizio di gestione integrata di igiene urbana, ai sensi dell'articolo 12 del decreto IVA.

Secondo il Comune, il servizio di gestione della TARI verrebbe attratto al regime IVA previsto per la operazione principale, posto che la prestazione di gestione della tariffa rappresenta un mezzo per il completamento e la realizzazione della prestazione principale di gestione dell'igiene urbana.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Preliminarmente si osserva che, in considerazione della circostanza che dalla bozza di contratto, allegata all'istanza, non si evince chiaramente quali siano le attività che effettivamente vengono date in affidamento alla Società, la presente risposta verrà formulata in termini di principio, sulla base degli elementi e dei documenti nella stessa evidenziati, assunti acriticamente nel presupposto della loro veridicità.

Il richiamato numero 127-sexiesdecies), parte III, della Tabella A allegata al decreto IVA, prevede, tra l'altro, l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento alle «prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, esclusi il conferimento in discarica e l'incenerimento senza recupero efficiente di energia, come definite dall'articolo 183, comma 1, lettere n), aa), bb), del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, di rifiuti urbani e di rifiuti speciali di cui all'articolo 184, commi 2 e 3, lettera g), del

medesimo decreto legislativo, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione.».

Per "gestione dei rifiuti", come definita dal richiamato articolo 183, comma 1, lettera n), del d.lgs. n. 152 del 2006, si intende «la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compresi il controllo di tali operazioni e gli interventi successivi alla chiusura dei siti di smaltimento, nonché le operazioni effettuate in qualità di commerciante o intermediario. [...]».

Le attività di raccolta, trasporto, recupero e smaltimento vengono dettagliatamente definite dal medesimo articolo 183, comma 1, lettere o), t) e z); mentre le prestazioni di stoccaggio e deposito temporaneo sono individuate, rispettivamente, nelle lettere aa) e bb).

Ciò posto, considerato che la citata disposizione fiscale agevolativa di cui al numero 127-sexiesdecies), parte III, della Tabella A allegata al decreto IVA, rinvia espressamente alle prestazioni di gestione dei rifiuti definite dalla lettera n) del menzionato articolo 183, comma 1, del d.lgs. n. 152 del 2006, la stessa si applica unicamente a dette prestazioni, che si limitano alla raccolta, al trasporto e al recupero con annesso lo smaltimento dei rifiuti urbani e dei rifiuti speciali, individuati dall'articolo 184, rispettivamente ai commi 2 e 3, lettera g), dello stesso d.lgs. n. 152 del 2006.

Pertanto, dal quadro normativo sopra delineato, si ritiene che alla prestazione inherente alla gestione della tassa sui rifiuti (TARI) e ai rapporti con l'utenza, come rappresentata nell'istanza d'interpello, non sia applicabile l'aliquota IVA agevolata, bensì quella ordinaria per i motivi qui di seguito evidenziati.

Il Comune precisa, infatti, che già da tempo ha affidato alla Società sia il servizio di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti (oggi TARI), sia quello di gestione dei rifiuti stessi. Ciò è stato possibile in virtù della previsione di cui al comma 691 del richiamato articolo 1 della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ai sensi del quale i Comuni possono affidare la gestione dell'accertamento e della riscossione della TARI ai soggetti ai quali, alla data del 31 dicembre 2013, risultava affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione della TARES (tributo comunale sui rifiuti e sui servizi).

Pertanto, il servizio in questione consiste in un'attività amministrativa di riscossione di somme e non di gestione di rifiuti nel senso delineato al numero 127-sexiesdecies), parte III, della Tabella A allegata al decreto IVA e dalla normativa di settore ivi richiamata.

Per quanto riguarda inoltre le osservazioni esposte dal Comune in merito alla delibera Arera n. 385/2023 si fa presente quanto segue.

Invero, da quanto affermato dall'Istante, con la richiamata deliberazione, ARERA ha individuato il perimetro gestionale dei rifiuti urbani che deve essere assoggettato alla regolazione economica della stessa ARERA, che deve risultare uniforme su tutto il territorio nazionale.

Come chiarito dal Comune, nel determinare il nuovo regime tariffario MTR-2, ARERA ha ritenuto di disciplinare in modo organico tutte le componenti della Tariffa di igiene urbana aggregando le stesse in una prestazione unica; tuttavia, tale circostanza non rileva ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, che, come sopra chiarito deve

essere applicata alle prestazioni che connotano la "gestione dei rifiuti", come richiamate e definite dalle disposizioni contenute nel citato d.lgs. n. 152 del 2006.

Nel caso di specie, secondo quanto affermato dall'Istante e come in precedenza evidenziato, il redigendo contratto di servizio dovrebbe contenere tutte le richiamate prestazioni costituenti, sulla base della citata deliberazione n. 363 del 2021, il perimetro gestionale della gestione dei rifiuti urbani assoggettato alla regolazione economica di ARERA, e, specificamente: a) spazzamento e lavaggio delle strade; b) raccolta e trasporto dei rifiuti urbani; c) gestione tariffe e rapporti con l'utenza; trattamento e recupero dei rifiuti urbani; d) trattamento e smaltimento dei rifiuti urbani. Come emerge dall'istanza, a fronte delle predette prestazioni verrà riconosciuto un unico corrispettivo.

Al riguardo, si ribadisce che, per un consolidato principio di carattere generale, implicito nell'ordinamento che disciplina l'imposta sul valore aggiunto, se a fronte di prestazioni per le quali sono previste diverse aliquote viene richiesto e fatturato un corrispettivo indistinto prevale, in ogni caso, l'aliquota maggiore (cfr. risposta n. 35 pubblicata il 20 gennaio 2022 e prassi ivi richiamata), sempre che non si distinguano i corrispettivi specifici per ogni attività.

Per cui, nel caso di specie, tenuto conto che, per quanto sopra chiarito, le suddette prestazioni comprese nel contratto di servizio, che le parti stanno provvedendo ad adeguare in ottemperanza alla citata delibera n. 385 del 2023 di ARERA, andrebbero assoggettate ad aliquote IVA diverse e nell'ipotesi di un corrispettivo unico, si applicherà l'aliquota IVA ordinaria, vale a dire l'aliquota più elevata tra quelle astrattamente applicabili ai diversi servizi che sono ricompresi nel suddetto contratto (cfr risposta n. 35 del 2022 e prassi ivi richiamata).

Diversamente, se venissero distinti i corrispettivi per ogni singola attività, l'aliquota agevolata del 10 per cento si renderebbe applicabile unicamente alle attività che connotano la gestione dei rifiuti, come definita dal citato articolo 183, comma 1, lettera n), mentre le altre attività non rientranti nella predetta definizione, ivi compresa, per quanto sopra detto, la gestione della tassa e i rapporti con l'utenza, dovrebbero essere assoggettate ad aliquota propria.

In merito alla possibilità, evidenziata dall'Istante, di considerare il servizio di gestione della TARI quale accessorio all'attività di gestione dei rifiuti, ai sensi dell'articolo 12 del richiamato decreto IVA, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 28 novembre 2006, n. 112 prevede, in generale, che «a ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

In altri termini, ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi deve essere normalmente considerata distinta e indipendente e, come tale, valutata separatamente dal punto di vista dell'IVA.

Nel caso di "prestazione unica" sul piano economico, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (di seguito CGUE), l'operazione non deve essere artificialmente scomposta per non alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.

In particolare, si è in presenza di una "prestazione unica" quando le prestazioni e/o cessioni, pur formalmente distinte e suscettibili di essere eseguite separatamente, non sono tra loro indipendenti in quanto così strettamente connesse da formare,

oggettivamente, una sola prestazione economica indissolubile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (cfr. ex multis, sentenze: causa C-251/05 del 6 luglio 2006 e causa C-463/16 del 18 gennaio 2018).

La stessa CGUE precisa, altresì, che «una prestazione deve essere considerata accessoria ad una prestazione principale quando essa non costituisce per la clientela un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore» (cfr. sentenze: 18 gennaio 2018, causa C-463/16; 8 dicembre 2016, causa C-208/15; 16 aprile 2015, causa C-42/14; 19 luglio 2012, causa C-44/11; 25 febbraio 1999, causa C-349/96).

Nell'ordinamento interno, l'articolo 12 del citato d.P.R. n. 633 del 1972, al comma 1, stabilisce, tra l'altro, che «le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggette autonomamente all'imposta nei rapporti tra le parti dell'operazione principale.».

Al riguardo, con diversi documenti di prassi, in linea con i principi espressi dalla giurisprudenza unionale e di legittimità, è stato chiarito che per non assoggettare autonomamente a IVA una cessione o una prestazione di servizi "accessoria" è necessario che l'operazione "secondaria" sia effettuata in presenza di determinate condizioni (cfr. risposte n. 163 e n. 520 rispettivamente del 3 giugno 2020 e del 19 ottobre 2022; risoluzioni: n. 283/E del 11 dicembre 2009; n. 337/E del 1 agosto 2008; n. 367/E del 3 ottobre 2008; n. 230 del 15 luglio 2002; n. 229/E del 21 agosto 2007, nonché le risposte n. 163 del 2020; n. 56, n. 348, n. 503 n. 640 del 2021; n. 36 del 2023 e n. 95 del 2025).

In particolare, è stato precisato che possono qualificarsi accessorie, agli effetti dell'IVA, unicamente le operazioni che:

- integrano, completano e rendono possibile la prestazione "principale";
- sono rese direttamente dal medesimo soggetto dell'operazione "principale";
- sono rese nei confronti del medesimo soggetto (cessionario e/o committente) nei cui confronti viene effettuata l'operazione "principale".

Con riguardo al presupposto soggettivo, è necessario che l'operazione "principale" e quella "secondaria" ("accessoria") siano effettuate dal medesimo soggetto ovvero per suo conto o a sue spese, in virtù di un mandato senza rappresentanza (cfr. risoluzione 11 febbraio 1998, n. 6).

In relazione al presupposto oggettivo, per individuare le operazioni "accessorie" occorre verificare concretamente il nesso di dipendenza funzionale con la prestazione "principale" e il valore comparativo delle varie prestazioni.

In particolare, come in precedenza accennato, una cessione di beni o una prestazione di servizi risulta "accessoria" a un'operazione principale quando integra, completa e rende possibile quest'ultima. Non è dunque sufficiente una generica utilità della prestazione "accessoria" all'attività "principale", unitariamente considerata, occorre che la prestazione "accessoria" formi un tutt'uno con l'operazione "principale" (cfr. risposta n. 306/E del 3 settembre 2020; in tal senso anche risoluzioni n. 88/E del 12 giugno 2001 e n. 25/E del 14 aprile 2021).

Sul punto la Corte di Cassazione nella sentenza del 16 novembre 2011, n. 24049 ha avuto modo di statuire che "la prestazione accessoria deve essere, dunque, strumentale a quella principale e avere il fine di permettere l'effettuazione o la migliore fruizione

della prestazione principale; cioè [...], l'elemento decisivo è rappresentato dal fatto che l'operazione accessoria si configuri essenzialmente come un mezzo per il completamento o la realizzazione della operazione principale [...]".

Con riferimento alla fattispecie prospettata, come rappresentato dall'Istante, la Società è tenuta a effettuare un insieme di attività, tra cui il servizio di gestione della tariffa (TARI) e i rapporti con l'utenza.

Alla luce dei principi giurisprudenziali e di prassi sopra evidenziati, la predetta attività di gestione della tariffa e i relativi rapporti con l'utenza non può essere qualificata accessoria, in quanto la stessa, dal punto di vista oggettivo, non risulta tale da rendere possibile l'operazione principale di gestione dei rifiuti, come definita dall'articolo 183, comma 1, lettera n), del d.lgs. n. 152 del 2006, né tantomeno risulta emergere un nesso di dipendenza funzionale con la stessa attività di gestione dei rifiuti.

Ciò in quanto l'attività di gestione della TARI e dei rapporti con l'utenza attiene, in concreto, al reperimento delle risorse finanziarie necessarie all'espletamento del servizio di gestione dei rifiuti oltre che inherente alla gestione degli obblighi tributari cui è tenuta l'utenza in relazione alla relativa tariffa e, quindi, si riduce di fatto in un'attività amministrativa, come in precedenza accennato.

In assenza di tale nesso di dipendenza funzionale le prestazioni perdono, quindi, la loro accessorietà e sono da configurare operazioni autonomamente assoggettabili al tributo.

A conferma di tale assunto, come peraltro evidenziato dall'Istante, la legge n. 147 del 2023 (Legge di Bilancio per il 2014) all'articolo 1, comma 691, ha previsto, tra l'altro, che «I comuni possono, in deroga all'articolo 52 del decreto legislativo n. 446 del 1997,

affidare fino alla scadenza del relativo contratto, la gestione dell'accertamento e della riscossione della TARI e della TARES, anche nel caso di adozione della tariffa di cui ai commi 667 e 668, ai soggetti ai quali, alla data del 31 dicembre 2013, risulta affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi [...]]».

Detta disposizione, in sostanza, prevede solamente la mera possibilità, da parte dei Comuni, di assegnare la gestione del servizio di accertamento e riscossione della TARI (oltre che della TARES) ai soggetti cui è affidato il servizio di gestione dei rifiuti o di accertamento e riscossione della tariffa sui rifiuti e sui servizi (TARES).

Quindi, la carenza di uno stretto legame di dipendenza funzionale tra il servizio di gestione dei rifiuti con quello di gestione della tariffa è testimoniato dalla circostanza che, generalmente, i due servizi sono del tutto autonomi e solo, eventualmente, ai sensi della citata legge n. 147 del 2013, è possibile che vengano affidate dai Comuni all'unico soggetto che gestisce il servizio di gestione dei rifiuti; e, peraltro, il servizio di gestione della tariffa sui rifiuti (TARI) può essere concesso anche al gestore che si occupa unicamente dell'accertamento e riscossione della TARES.

In buona sostanza, la gestione della tariffa dei rifiuti non è tale da poter integrare, completare e rendere possibile la gestione dei rifiuti, la quale può essere effettuata anche autonomamente, quindi, la stessa, in ultima analisi, rappresenta un'attività che non può essere definita accessoria nel senso sopra delineato.

Ciò posto, in assenza di una prestazione unica, sono da assoggettare ad aliquota agevolata IVA del 10 per cento esclusivamente le prestazioni di gestione dei rifiuti, come individuate dal citato d.lgs. n. 152 del 2006 all'articolo 183, comma 1, lettera n), oltre

che le prestazioni di stoccaggio e deposito temporaneo, di cui alle lettere aa) e bb) del medesimo articolo 183; mentre le restanti attività, compresa l'attività di gestione della tariffa sui rifiuti, devono assoggettarsi ad aliquota propria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM  
(firmato digitalmente)**