



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**
DI **LECCE**

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | | |
|--------------------------|------------------|------------------------|-------------------|
| <input type="checkbox"/> | CORDELLA | ANTONIO | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | PALMIERI | ROBERTO MICHELE | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | CAPORUSSO | FRANCESCO | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2736/2017
depositato il 20/11/2017

- avverso AVVISO DI ACCERTAMENTO n° TVM0C102253/2017 IRAP 2012
contro:
AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE DI LECCE

proposto dal ricorrente:
MONTECO SRL
LEG.RAPPR. MONTINARO MARIO
VIA CAMPANIA 30 73100 LECCE LE

difeso da:
VILLANI MAURIZIO
VIA CAVOUR N. 56 73100 LECCE LE

SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 2736/2017

UDIENZA DEL

28/02/2018 ore 09:30

N°

1097

PRONUNCIATA IL:

28 FEB. 2018

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

15 MAR. 2018

Il Segretario



Fahid Marrocas
Collab. Tributario

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO E MOTIVI DELLA DECISIONE

1. La ricorrente Monteco s.r.l, affidataria del servizio di raccolta e smaltimento rifiuti in una serie di comuni della Provincia di Lecce, ha impugnato l'avviso di accertamento in epigrafe, con il quale l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto le deduzioni forfetarie IRAP operate dalla società ai sensi dell'art. 11, lett. a), nn. 2), 3), 4) d. lgs. n. 446/97, recuperando a tassazione per il periodo di imposta 2012 la conseguente maggiore IRAP di € 450.613,00, e irrogando altresì alla ricorrente le conseguenti sanzioni.

A sostegno del ricorso, la ricorrente ha dedotto la violazione dell'art. 11 lett. a), nn. 2), 3), 4) d. lgs. n. 446/97.

Ha chiesto pertanto l'annullamento dell'atto impugnato, con vittoria delle spese di lite.

Costitutosi in giudizio, l'Agenzia delle Entrate ha chiesto il rigetto del ricorso, con vittoria delle spese di lite.

All'udienza del 28.2.2018 il ricorso è stato trattenuto in decisione.

2. Con l'unico motivo di gravame, variamente articolato, deduce la ricorrente la violazione della normativa dettata in tema di deducibilità IRAP dall'art. 11 lett. a), nn. 2), 3), 4) d. lgs. n. 446/97, deducibilità invece disconosciuta dall'Amministrazione sulla base della qualificazione giuridica, da essa operata, del servizio di raccolta e smaltimento di rifiuti urbani in termini di concessione, e non di appalto di servizi.

Il motivo è fondato.

2.2. Ai sensi dell'art. 11 lett. a), nn. 2), 3) e 4) d. lgs. n. 446/97, nella determinazione della base imponibile ai fini IRAP sono ammessi in deduzione:

2) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, un importo pari a 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta aumentato a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni;

3) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), esclusi le banche, gli altri enti finanziari, le imprese di assicurazione e le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, un importo fino a 15.000 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, aumentato a 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età

inferiore ai 35 anni; tale deduzione è alternativa a quella di cui al numero 2), e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola de minimis di cui al regolamento (CE) n. 69/2001, e successive modificazioni;

4) per i soggetti di cui all' articolo 3, comma 1, lettere da a) a e), escluse le imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti, i contributi assistenziali e previdenziali relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato”.

2.3. Trattasi di misure volte a favorire la competitività delle imprese, attraverso la riduzione del c.d. cuneo fiscale (il costo del lavoro gravante su datori di lavoro e lavoratori). Dai soggetti beneficiari, tuttavia, restano esclusi le imprese operanti in regime di concessione, nel settore – per quel che rileva in questa sede – della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

3. Tanto premesso, rileva la Commissione che la ricorrente è affidataria del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti in una serie di Comuni della Provincia di Lecce.

In qualità di impresa appaltatrice di detto servizio, essa ha operato la deduzione IRAP per l'anno di imposta 2012, ai sensi del cennato art. 11 d. lgs. n. 446/97.

La deducibilità dei relativi costi è invece stata disconosciuta dall'Amministrazione, sulla base della ritenuta qualifica di concessionaria di servizi pubblici rivestita dalla ricorrente.

Così esposti i termini della controversia, occorre allora verificare se, nel concreto, ricorra la fattispecie della concessione ovvero dell'appalto, posto che, nella prima ipotesi, la ricorrente non avrebbe il diritto di operare le deduzioni descritte, mentre laddove si riconoscesse la fattispecie dell'appalto, un diritto siffatto dovrebbe senz'altro dirsi sussistente.

4. Sul punto, osserva la Commissione che la differenza tra la concessione e appalto di servizi costituisce l'approdo di un lungo percorso argomentativo che parte dalla fine dell'800 per giungere sino al nuovo codice dei contratti pubblici (d. lgs. 18.4.2016, n. 50), e che ha visto una specificazione via via crescente dei relativi tratti distintivi, per effetto dell'opera interpretativa posta in essere dalla dottrina e dalla giurisprudenza, sia nazionale che sovranazionale.

Da un punto di vista definitorio, la concessione può essere definita in relazione all'oggetto, ovvero alla funzione. Sulla base dell'oggetto si distinguono, tra l'altro, le concessioni di potestà, le concessioni di onorificenze, le concessioni di beni pubblici e di servizi pubblici.

Sul piano funzionale le concessioni sono atti con i quali la p.a. provvede indirettamente alla gestione di una determinata attività, con l'attribuzione in via esclusiva a un determinato privato dei relativi poteri e facoltà.

Più in particolare, nell'ambito del *genus* concessorio, si distinguono le concessioni c.d. costitutive, che costituiscono *ex nihilo* in capo al privato un diritto o un'utilità, e le concessioni traslative, caratterizzate dall'ampliamento della sfera giuridica del destinatario, a seguito del trasferimento di un diritto o di un'utilità da parte dell'amministrazione.

5. Agli inizi dell'Unità d'Italia, e sino alla fine dell'800, anche a cagione dell'assenza di una chiara cultura del diritto amministrativo, i rapporti tra l'amministrazione concedente e il privato concessionario erano dominati dal diritto comune: in questa logica, la concessione era di fatto parificata allo strumento negoziale, del quale condivideva sia la relativa disciplina giuridica, dominata dal diritto delle obbligazioni e dei contratti, sia la tutela giurisdizionale, affidata al giudice ordinario, quale giudice naturale dei diritti soggettivi, e più in generale, delle posizioni giuridiche aventi natura paritetica.

Tra la fine dell'800 e gli inizi del '900, parallelamente alla nascita e al progressivo rafforzamento del diritto amministrativo, si pose invece sempre più l'accento sul momento autoritativo, insito nell'atto con il quale l'autorità si spogliava di propri poteri e facoltà, per attribuirli al privato, sia *ex novo* (concessioni costitutive), sia in chiave di ampliamento di pregresse facoltà e poteri (concessione traslativa).

Ne scaturiva un rapporto di soggezione tra l'amministrazione e il privato concessionario, dal quale discendevano in capo a quest'ultimo posizioni di interesse legittimo, giustiziabili innanzi al neo-istituito giudice amministrativo, ai sensi della l. 31 marzo 1889, n. 5992 (c.d. legge Crispi), istitutiva della IV Sezione del Consiglio di Stato, avente funzioni giurisdizionali.

6. Nei primi decenni del '900 si assistette ad una più organica disciplina dei rapporti concessori, a seguito dell'affermarsi nella giurisprudenza della Corte di Cassazione di due momenti giuridici distinti, e segnatamente, da un lato il provvedimento amministrativo di costituzione o traslazione di potestà pubblicistiche, e dall'altro, il contratto tra la p.a. e il privato concessionario, specificativo dei diritti e dei doveri delle due parti.

Nasceva così la figura della concessione-contratto, che con alterne fortune ha caratterizzato tutto il secolo scorso.

7. L'intreccio di situazioni giuridiche conseguenti alla presenza di istituti di connotazione pubblicistica (la concessione) e strumenti di chiara matrice privatistica (il contratto accessivo) ha indotto poi ben presto il legislatore a prevedere la giurisdizione esclusiva del g.a. per tutte le controversie originate dal rapporto concessorio, ad eccezione di quelle, meramente patrimoniali, concernenti indennità, canoni e altri corrispettivi.

8. Chiarita l'evoluzione storico-giuridica della concessione, occorre ora analizzarne i tratti fondamentali, tenendo presente l'evoluzione normativa sorta a livello sia europeo che nazionale.

Il punto di partenza di tale evoluzione normativa può essere rappresentato – per i profili che rilevano in questa sede – dalla Comunicazione interpretativa della Commissione Europea sulle concessioni nel diritto comunitario (Comunicazione n. 2000/C 121/02), adottata sotto la vigenza della Direttiva 93/37/CEE. Mentre tale Direttiva definiva la concessione di lavori partendo dall'appalto di lavori, e individuando l'elemento di distinzione da quest'ultimo nel fatto che: “... *la controprestazione dei lavori consiste unicamente nel diritto di gestire l'opera o in tale diritto accompagnato da un prezzo*”, la suddetta Comunicazione della Commissione poneva per la prima volta in evidenza un diverso criterio discrezionale, rappresentato dal trasferimento della relativa alea in capo al concessionario.

In particolare, la Comunicazione chiariva che anche se l'origine del compenso (prelevato direttamente dall'utente finale) è un indizio significativo della presenza di un rapporto concessorio, nondimeno l'elemento determinante è la presenza del rischio di gestione (c.d. rischio economico), tale dovendosi intendere la possibilità che la gestione dell'attività oggetto di concessione non sia remunerativa, con conseguente assunzione del rischio di impresa a carico del concessionario.

Si precisava così che l'elemento del rischio doveva dirsi inesistente – con conseguente qualificazione del rapporto tra p.a. e privato in termini di appalto, e non più di concessione – allorché i pubblici poteri avessero assunto a proprio carico la maggior parte dell'alea legata alla gestione dell'opera, ad esempio mediante rimborso dei finanziamenti, ovvero mediante assunzione diretta di determinati costi di gestione.

9. L'esigenza di semplificazione e di ammodernamento nel settore degli appalti pubblici, anche alla luce dei profili di criticità emersi nel vigore della Direttiva del '93, ha portato poi all'adozione della Direttiva 2004/17/CE (che coordina le procedure di appalto degli enti erogatori di acqua e di energia, degli enti che forniscono servizi di trasporto e servizi postali), nonché della Direttiva 2004/18/CE (che coordina le procedure di aggiudicazione degli appalti pubblici di lavori, di forniture e di servizi). In particolare, la finalità perseguita con la Direttiva n. 2004/18/CE è stata quella di garantire che nei singoli ordinamenti nazionali l'aggiudicazione degli appalti per conto dello Stato, degli enti pubblici territoriali e di altri organismi di diritto pubblico avvenisse nel rispetto dei principi del Trattato ed, in particolare, dei principi della libera circolazione delle merci, della libertà di stabilimento e della libera prestazione dei servizi, nonché dei principi che ne derivano, quali i principi di parità di trattamento, di non discriminazione, di riconoscimento reciproco, di proporzionalità e di trasparenza.

Si è voluto, infatti, assicurare l'apertura degli appalti pubblici alla concorrenza, anche mediante regole dettagliate volte a garantire procedure di gara concorrenziali a livello della Unione europea.

Tale Direttiva ha però dedicato attenzione solo marginale all'istituto delle concessioni. In sostanza, essa ha mantenuto l'impianto della Direttiva 93/37/CEE, introducendo tuttavia per la prima volta la definizione di concessione di servizi, quale “*contratto che presenta le stesse caratteristiche di un*

appalto pubblico di servizi, ad eccezione del fatto che il corrispettivo della fornitura di servizi consiste unicamente nel diritto di gestire i servizi o in tale diritto accompagnato da un prezzo”.

Per le concessioni di lavori la Dir. 2004/18 ha invece dettato scarse disposizioni, afferenti per lo più alla pubblicità dei bandi di gara e al subappalto dei concessionari.

10. Parallelamente all’evolversi della normativa, la giurisprudenza eurounitaria ha progressivamente affinato la nozione di concessione, nonché i suoi tratti distintivi rispetto all’appalto.

In una prima fase, la Corte di Giustizia ha individuato l’elemento caratterizzante la concessione, e differenziale rispetto all’appalto, nel diritto del concessionario di gestire i lavori e/o servizi oggetto del contratto, o in tale diritto accompagnato da un prezzo (Corte Giust, 7.12.2000, causa C-324/98, Teleaustria). In particolare, nella fattispecie sottoposta al suo esame, la Corte ha escluso l’applicabilità della normativa in tema di appalti pubblici, sul presupposto che la remunerazione del concessionario non provenisse dall’ente concedente, ma dal diritto di sfruttare la propria prestazione presso terzi.

In tal modo, si riconosceva il carattere trilaterale della concessione, coinvolgente la p.a, il concessionario e l’utente finale, a fronte invece del carattere bilaterale dell’appalto, caratterizzato dalla presenza di due soli soggetti, vale a dire la p.a. e l’appaltatore.

11. In progresso di tempo, la Corte UE ha specificato ulteriormente il proprio pensiero, giungendo a considerare che la modalità di remunerazione del concessionario, proveniente non già dalla p.a. concedente ma dall’utenza privata, implica l’assunzione del rischio di gestione; del rischio, cioè, della non remunerazione, totale o parziale, dei fattori della produzione. In tal senso, il giudice lussemburghese (Corte Giust, 13.10.2005, causa C-458/03, Parking Brixen), in una controversia riguardante l’affidamento del servizio di gestione di parcheggi, ha ricondotto la fattispecie al suo esame nell’alveo della concessione, giungendo ad affermare (punto n. 40) che: *“Nella situazione descritta dalla prima questione, ... la remunerazione del prestatore di servizi proviene non già dall’autorità pubblica interessata, bensì dagli importi versati dai terzi per l’utilizzo del parcheggio di cui si tratta. Tale forma di remunerazione implica che il prestatore assume il rischio della gestione dei servizi in questione, delineando in tal modo una concessione di pubblici servizi. Conseguentemente, in una situazione come quella della causa principale, non si è di fronte ad un appalto pubblico di servizi, ma ad una concessione di pubblici servizi”.*

Il requisito del rischio è stato meglio ribadito dalla Corte UE nella successiva sentenza 10.9.2009, causa C-206/08, Eurawasser. Vi si afferma (punti nn. 67 e 68) che: *“il rischio è insito nella gestione economica del servizio. Se l’amministrazione aggiudicatrice continua a sopportare detto rischio a carico completo, non esponendo il prestatario all’alea del mercato, l’assegnazione della gestione del servizio richiede il rispetto delle formalità previste dalla direttiva 2004/17, al fine della tutela della*

trasparenza e della concorrenza. In caso di totale assenza di trasferimento al prestatario del rischio legato alla prestazione di servizi, l'operazione in parola rappresenta un appalto di servizi”.

In quanto appalto di servizi, vi è la necessità – non prevista in caso di concessione – di espletamento di gara pubblica ad opera dell’Amministrazione affidante, a tutela della *par condicio competitorum*.

12. Con tale pronuncia la Corte tenta anche un approccio in ordine al *quantum* del rischio richiesto al fine della qualificazione della fattispecie in termini di concessione di servizi, e non di appalto, affermando (cfr. punto n. 77) che: *“per poter ritenere sussistente una concessione di servizi è necessario che l'amministrazione aggiudicatrice trasferisca il rischio di gestione che essa corre a carico completo o, almeno, significativo al concessionario”.*

In sostanza, per potersi discorrere di concessioni di servizi, è necessario che il rischio maggiore e più significativo sia posto a carico del concessionario, diversamente operando non già la figura concessoria ma l’appalto, con conseguente assoggettamento della relativa fattispecie alle previsioni di cui alle Dir. 2004/17 e 2004/18 CE.

13. Di tali sviluppi giurisprudenziali la Commissione ha tenuto debito conto, facendosi promotrice di un disegno riformatore culminato nella Direttiva 2014/23 UE, recante la prima disciplina organica delle concessioni dei lavori pubblici e dei servizi.

La Direttiva muove dal presupposto (cfr. 3° considerando) che: *“Gli appalti pubblici hanno un ruolo fondamentale nella strategia Europa 2020 ... in quanto costituiscono uno degli strumenti basati sul mercato necessari per ottenere una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva, garantendo contemporaneamente la massima efficienza nell'uso dei fondi pubblici. In tale contesto, i contratti di concessione rappresentano importanti strumenti nello sviluppo strutturale a lungo termine di infrastrutture e servizi strategici in quanto concorrono al miglioramento della concorrenza in seno al mercato interno, consentono di beneficiare delle competenze del settore privato e contribuiscono a conseguire efficienza e innovazione”.*

Nella nuova disciplina, vengono nuovamente definiti i tratti fondanti dell’istituto concessorio, differenziali rispetto all’appalto. Così, da un lato si ribadisce che per *“«concessione di servizi» si intende 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 diversi dall'esecuzione di lavori di cui alla lettera a) ad uno o più operatori economici, ove il corrispettivo consista unicamente nel diritto di gestire i servizi oggetto del contratto o in tale diritto accompagnato da un prezzo”* (art. 5, n. 1 lett. b Dir. cit.).

Sotto altro profilo, si specifica – a conferma e suggello del lavoro definitorio operato dalla Corte UE in tema di rischio operativo – che: *“L'aggiudicazione di una concessione di lavori o di servizi comporta il trasferimento al concessionario di un rischio operativo legato alla gestione dei lavori o*

dei servizi, comprendente un rischio sul lato della domanda o sul lato dell'offerta, o entrambi. Si considera che il concessionario assuma il rischio operativo nel caso in cui, in condizioni operative normali, non sia garantito il recupero degli investimenti effettuati o dei costi sostenuti per la gestione dei lavori o dei servizi oggetto della concessione. La parte del rischio trasferita al concessionario comporta una reale esposizione alle fluttuazioni del mercato tale per cui ogni potenziale perdita stimata subita dal concessionario non sia puramente nominale o trascurabile”.

Per la prima volta viene dunque riconosciuta a livello normativo la centralità del fattore-rischio ai fini della qualificazione della fattispecie in termini di concessione.

Non è dunque sufficiente che il corrispettivo del contratto consista unicamente nel diritto di gestire i servizi oggetto del contratto o in tale diritto accompagnato da un prezzo, occorrendo altresì il trasferimento, in capo al concessionario, del rischio – che deve essere “*non ... puramente nominale o trascurabile* – del mancato recupero degli investimenti effettuati o dei costi sostenuti per la gestione dei lavori o dei servizi oggetto della concessione.

14. La suddetta definizione della concessione di servizi è stata infine mantenuta nel nuovo codice dei contratti pubblici, di cui al d. lgs. 18.4.2016, n. 50 (cfr. art. 3. lett. vv e zz). Vi si afferma infatti la centralità del rischio, senza il quale si è fuori dall’istituto concessorio, e si rientra invece in quello dell’appalto.

Il punto è ripreso dal successivo art. 165, che afferma che nei contratti di concessione (sia di ll.pp. che di servizi) “*la maggior parte dei ricavi di gestione del concessionario proviene dalla vendita dei servizi resi al mercato*”. È ammessa la compresenza in sede di gara di un contributo pubblico, a condizione tuttavia che esso – in qualsiasi forma erogato (denaro, cessione di beni immobili) – non superi il “*quarantanove per cento del costo dell’investimento complessivo, comprensivo di eventuali oneri finanziari*” (art. 165 co. 2 d. lgs. n. 50/16).

15. Alla luce di tale percorso normativo e giurisprudenziale elaborato a livello nazionale e sovranazionale, nessun dubbio sussiste pertanto quanto alla positivizzazione, nell’ambito in esame, del requisito del rischio, da ritenersi elemento imprescindibile ai fini dell’inquadramento del rapporto tra p.a. e privato in termini di concessione, e non di appalto.

16. Nell’ordinamento interno, il Consiglio di Stato è in più occasioni intervenuto a ribadire i postulati elaborati dalla Corte di Giustizia e successivamente fatti propri dal legislatore europeo. Si è infatti affermato che: “*mediante la concessione di servizi la pubblica amministrazione trasferisce ad altro soggetto la gestione di un servizio, che la medesima potrebbe direttamente (ma non può o non intende) svolgere nei confronti di utenti terzi. Il concessionario — a differenza di quanto avviene nell’appalto di servizi (nell’ambito del quale l’Amministrazione riceve dal contraente una prestazione ad essa destinata, in cambio di un corrispettivo) — ottiene il proprio compenso non già*

dall'Amministrazione ma dall'esterno, ovvero dal pubblico che fruisce del servizio stesso, svolto dall'impresa con assetto organizzativo autonomo e con strumenti privatistici, ... Sul piano economico, il rapporto complessivo è dunque trilaterale, poiché coinvolge l'Amministrazione concedente (che resta titolare della funzione trasferita), il concessionario e il pubblico. Il concessionario utilizza quanto ottiene in concessione ... a fini legittimi di lucro, assumendo — come richiede il diritto europeo — il rischio economico connesso alla gestione del servizio, svolto con mezzi propri; per godere delle risorse materiali appartenenti all'Amministrazione, il medesimo normalmente corrisponde un canone e non riceve dall'Amministrazione alcun corrispettivo” (C.d.S., VI, 16.7.2015, n. 3571).

Di recente, il punto è stato altresì ribadito dall'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato n. 22/16, che sulla scia della giurisprudenza europea e della conseguente legislazione eurounitaria e nazionale, ha confermato che la concessione di servizi postula, da un lato, che il rischio economico della gestione venga assunto in via esclusiva dal gestore — che corrisponde all'Amministrazione un prezzo in cambio dell'affidamento del diritto alla gestione del servizio — e dall'altro lato, che l'erogazione del servizio venga rivolta non già all'Amministrazione, ma alla collettività degli utenti.

16. Così definite le caratteristiche precipue della concessione di servizi, e differenziali rispetto all'appalto, e venendo ora al caso in esame, reputa la Commissione che la struttura del rapporto intercorrente tra la ricorrente e gli enti conferenti implica la sussistenza non già di una concessione, ma di un contratto di appalto di servizi.

In tal senso milita anzitutto il *nomen iuris* utilizzato per la maggior parte dei 15 contratti ritualmente depositati: vi si parla infatti di contratto di appalto, mentre giammai ricorre il riferimento all'istituto della concessione.

Il dato è significativo (ancorché non decisivo): l'aver le parti pubblico-privata — e pertanto, soggetti altamente qualificati, a cagione l'uno (la p.a.) del ruolo istituzionale da essa svolto, e l'altro (Monteco s.r.l.) della struttura aziendale (trattasi di azienda con oltre 900 dipendenti), nonché del numero e complessità degli affidamenti svolti — qualificato il rapporto in questione in termini di appalto, e non già di concessione, e averlo fatto in una pluralità di occasioni, fa sì che non se ne possa semplicisticamente prescindere, in nome di una predicata irrilevanza del “*nomen iuris*” utilizzato, dovendo piuttosto sussistere indici *ex adverso* di così tale pregnanza, da ridurre il dato letterale e mero contenitore nominalistico.

E tali indici non solo non sussistono nel caso di specie, ma ve ne sono altri che confermano invece la qualifica risultante dal *nomen iuris* (appalto) utilizzato dalle parti.

17. In particolare, ulteriore indice della sussistenza di un appalto di servizi è dato dal fatto che gli affidamenti in questione sono stati aggiudicati all'esito di una procedura ad evidenza pubblica,

talvolta aperta ai sensi degli artt. 55 ss. d. lgs. n. 163/06 (vecchio codice degli appalti pubblici), talvolta negoziata ex art. 57.

Trattasi pertanto di tipiche procedure di aggiudicazione di appalti di servizi, che non avrebbero invece dovuto essere effettuate in caso di concessione, posto che, ai sensi dell'art. 30 co. 3 vecchio codice appalti, *“La scelta del concessionario deve avvenire nel rispetto dei principi desumibili dal Trattato e dei principi generali relativi ai contratti pubblici e, in particolare, dei principi di trasparenza, adeguata pubblicità, non discriminazione, parità di trattamento, mutuo riconoscimento, proporzionalità, previa gara informale a cui sono invitati almeno cinque concorrenti”*.

Dunque, in caso di concessione, la p.a. affidante non era tenuta all'espletamento di una procedura ad evidenza pubblica, essendo sufficiente il compimento di una gara informale attuata nel rispetto dei principi (e quindi: non di disposizioni specifiche) di pubblicità, trasparenza, parità di trattamento, ecc. In tale ottica, l'aver l'Amministrazione espletato procedura ad evidenza pubblica, ed averlo fatto in una pluralità di circostanze, costituisce ulteriore indice della natura di appalto di servizi, e non già di concessione, del rapporto di che trattasi, non essendo ragionevolmente ipotizzabile che vi siano più amministrazioni che, violando palesemente e reiteratamente le regole chiare, precise e dettagliate vigenti in relazione al mercato delle commesse pubbliche, preferiscano affidare un servizio in base alle più “stringenti” disposizioni vigenti in tema di appalti, e non invece in base a quelle, decisamente più “blande”, all'epoca operanti in tema di concessioni.

18. Ulteriore indice della sussistenza, nella specie, di appalto di servizi, è poi dato dal rilievo che il rapporto in esame non è trilaterale, ma bilaterale. Invero, tale rapporto coinvolge unicamente la p.a. conferente e il ricorrente-conferitario, con esclusione pertanto dell'utenza pubblica, la quale non è tenuta al pagamento, nei riguardi di Monteco s.r.l., di alcun canone, tariffa, ecc., quale corrispettivo della raccolta e smaltimento dei rifiuti, unico soggetto obbligato dovendo ritenersi l'Amministrazione conferente.

Ciò costituisce ulteriore elemento di rilievo ai fini della qualificazione giuridica del rapporto di che trattasi, dovendo ritenersi postulato oramai acquisito quello della natura trilaterale del rapporto concessorio, a fronte invece della natura bilaterale dell'appalto.

19. Agli indici sopra descritti si aggiunge infine un elemento decisivo che depone nel senso della sussistenza, nella specie, di contratti di appalto: il fattore rischio.

Invero, in nessuno dei contratti considerati il corrispettivo è ancorato alla variazione della domanda o dell'offerta del servizio (o di entrambe), e giammai si consente a Monteco s.r.l. l'incameramento della tassa corrisposta dall'utenza all'Amministrazione.

Piuttosto, il corrispettivo è stato determinato all'esito delle gare ad evidenza pubblica, ed è stato pensato a copertura di tutti gli ipotizzati costi di gestione.

In particolare, la previsione di un corrispettivo in misura fissa è ancorata non già a un atto unilaterale dell'Amministrazione, di natura para-regolamentare, ma alla normale legge economica della domanda e dell'offerta, consacrata nella procedura ad evidenza pubblica, che muove sì da un prezzo-base d'asta individuato dall'Amministrazione, ma che si snoda altresì attraverso la relativa negoziazione dell'offerta posta in essere dalle varie imprese partecipanti alla gara. Con la conseguenza che il prezzo finale di aggiudicazione costituirà il punto di incontro tra la domanda e l'offerta di quel servizio, non diversamente (procedura ad evidenza pubblica a parte) da qualsivoglia altra negoziazione contrattuale che si snodi attraverso i passaggi dell'offerta al pubblico (art. 1336 c.c.), della proposta, e dell'accettazione.

Ne discende che Monteco s.r.l. non è soggetta ad alcuna alea nel corrispettivo, essendo quest'ultimo convenzionalmente parametrato sulla base dei presunti costi di gestione, e dell'utile da esso derivante. Naturalmente, può ben accadere che, in concreto, il servizio si riveli poco remunerativo, o comunque non nella misura ipotizzata dall'affidataria. Tuttavia, ciò dipenderà non già dall'alea del servizio, ma da una non perfetta valutazione della convenienza economica del contratto da parte del contraente privato, la quale si sia tradotta, in sede di gara, in una offerta economica particolarmente "generosa" verso l'amministrazione (es. un forte ribasso d'asta).

20. Ma, tali caratteristiche sono proprie di tutti i contratti commutativi, in cui ciascuna parte fa quello che solitamente si fa in quei casi, vale a dire cercare di "spuntare" per sé il prezzo economicamente più vantaggioso. Ciò rappresenta l'assoluta fisiologia dei rapporti contrattuali a titolo oneroso, in cui ciascuna parte imputerà a sé la mancata convenienza economica sperata, senza che ciò determini alcun tipo di "scivolamento" del contratto verso il tipo aleatorio. Tipo la cui caratteristica precipua è invece quella secondo cui non è dato conoscere, al momento della stipula negoziale, la parte che se ne avvantaggerà in misura maggiore, dipendendo tale risultato dal verificarsi (o non verificarsi) di eventi futuri e incerti, come tali non preventivabili (a differenza che nei contratti commutativi) al momento della stipula negoziale.

Nel caso in esame, invece, è significativo notare, da un lato, che la tariffa è destinata a coprire i vari costi di gestione, e dall'altro lato, che laddove siano richieste prestazioni supplementari a Monteco s.r.l., generalmente i contratti prevedono qualche forma di rimborso aggiuntivo.

21. Riassumendo:

- a) la previsione di un corrispettivo in misura fissa, determinato non già in virtù di un atto unilaterale dell'Amministrazione, ma della legge della domanda e dell'offerta, consacrata nella procedura ad evidenza pubblica, e nella relativa negoziazione dell'offerta posta in essere dalle parti;
- b) la parametrizzazione della tariffa alla copertura dei costi di gestione e dell'utile di impresa;

c) la natura anelastica del corrispettivo, che non soffre in alcuna misura di eventuali mutamenti del servizio sul lato della domanda o dell'offerta, o di entrambe;

d) l'impossibilità per Monteco s.r.l. di incamerare la tassa corrisposta dall'utenza;

e) la previsione di meccanismi di rinegoziazione in caso di prestazioni supplementari,

sono tutti elementi che, ad avviso della Commissione, escludono la natura aleatoria del servizio. Alea invece necessaria – alla luce di una ventennale giurisprudenza nazionale e sovranazionale, nonché della normativa che vi si è in seguito conformata – ai fini della qualificazione del rapporto in termini di concessione.

E l'assenza di alea, in uno agli ulteriori indici sopra esposti (*nomen iuris* utilizzato dalle parti; affidamento del servizio all'esito di procedura ad evidenza pubblica; natura bilaterale del rapporto), consentono senz'altro di qualificare il rapporto in esame in termini di appalto di servizi.

22. Ne consegue la spettanza, in capo alla ricorrente, del diritto alla deduzione sancito dalla citata previsione di cui all'art. 11 d. lgs. n. 446/97, talché illegittimo si appalesa il relativo disconoscimento operato dall'Amministrazione finanziaria.

23. Per tali ragioni, in accoglimento del ricorso, va disposto annullamento dell'atto impugnato.

24. Sussistono giusti motivi, rappresentati dalla complessità delle questioni trattate, per la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso, e annulla per l'effetto l'atto impugnato.

Compensa le spese di lite.

Così deciso in Lecce, il 28.2.2018

Il giudice est.

Roberto Michele Palmieri



Il Presidente

Dr. Antonio Cordella

