

RISOLUZIONE N. 454/E



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 01 dicembre 2008

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 –
Trattamento Iva rifiuti***

Quesito

La Società interpellante esercita, tra le varie attività, anche l'attività di recupero e riciclaggio di materiale plastico di scarto (rottame) proveniente in genere da:

- A) Industrie;
- B) Consorzi di legge;
- C) Riciclatori;
- D) Onlus ed organismi di volontariato;
- E) Trasformatori.

In merito alla natura del materiale plastico di scarto in oggetto, l'istante fa presente che trattasi di un prodotto qualificato come "rifiuto speciale", ai sensi dell'articolo 184 del D.Lgs n. 152 del 3 aprile 2006.

Al fine di facilitare il recupero ed il trasferimento di tale materiale, la Società dichiara di avvalersi anche di ditte esterne che provvedono ad effettuare la ripulitura, la selezione, il compattamento e la macinazione (il prodotto ottenuto da tale fase è qualificabile anche come “pronto al forno”, in quanto non risulta modificato, mantenendo a tutti gli effetti la caratteristica di un bene non più utilizzabile secondo l'originaria destinazione se non dopo essere stato sottoposto a successive lavorazioni).

Inoltre, l'istante fa presente che una volta effettuata la ripulitura, la selezione, il compattamento e la macinazione, altre imprese provvedono a garantire il trasporto del materiale plastico di scarto “lavorato” presso la sede indicata dalla società istante.

Infine, ricevuto il materiale plastico di scarto “lavorato”, la Società istante procede alternativamente :

- alla trasformazione del materiale di scarto macinato in materiale “granulo rigenerato” attraverso la rifusione;
- oppure alla commercializzazione dello stesso materiale plastico di scarto macinato (comunque non utilizzabile secondo l'originaria destinazione).

Tanto premesso, l'istante con riferimento all'aliquota applicabile chiede:

- 1) se le prestazioni di servizi connesse alla gestione dei rifiuti in questione (*i.e.* recupero, controllo, macinazione e trasporto) siano da assoggettare all'aliquota Iva del 20 per cento o a quella ridotta del 10 per cento;
- 2) qualora si ritenesse corretto applicare alle spese di trasporto - di cui al precedente punto - l'aliquota Iva del 10 per cento, l'istante chiede di specificare se tale aliquota ridotta debba applicarsi alle sole spese relative al trasporto reso “direttamente dal cedente, ovvero per suo conto e a proprie spese” o anche a quelle “sostenute dall'acquirente per proprio conto e a proprie spese”;

- 3) se le operazioni di compravendita (sia di acquisto che di cessione a terzi) di materiale plastico di scarto - che, ancorché oggetto di una o più lavorazioni, non risulta comunque modificato, mantenendo a tutti gli effetti la caratteristica di un bene non più utilizzabile secondo l'originaria destinazione se non sottoposto a successive lavorazioni - siano assoggettate ad aliquota Iva ridotta del 10 per cento.

Inoltre, l'istante con riguardo alle menzionate operazioni - di cui ai precedenti punti 1), 2) e 3) - chiede se le stesse possano, in ogni caso, rientrare nel regime del "reverse charge" di cui all'articolo 74, commi settimo ed ottavo del D.P.R. n. 633 del 1972.

Soluzione prospettata

Il n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, assoggetta all'aliquota ridotta del 10 per cento le "*prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, (...) di rifiuti speciali di cui all'articolo 7, comma 3, lettera g), del medesimo decreto [i.e. decreto legislativo del 5 febbraio n. 22 del 1997] (...)*".

Per quanto concerne i rifiuti speciali, a parere dell'istante, la circolare n. 43/E del 12 maggio 2008, nel far riferimento genericamente al comma 3 dell'art. 7 del D. Lgs. n. 22 del 1997 - ora articolo 184, comma 3 del D. Lgs. 3 aprile 2006 n. 152 - e non già alla lettera g), del menzionato comma 3 dell'articolo 7 del D. Lgs. n. 22 del 1997 - ora comma 3, lettera g) dell'articolo 184, del D. Lgs. del 2006 n. 152 - sembrerebbe estendere l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento, a tutte le tipologie di rifiuti speciali contenute nella stessa disposizione normativa (tra gli altri, anche ai rifiuti derivanti da lavorazioni industriali, artigianali ecc).

In considerazione di tale estensione, l'istante ritiene che sono soggette all'aliquota Iva del 10 per cento le seguenti operazioni:

- 1) le prestazioni di servizi effettuate da terzi a favore della stessa Società e connesse alla gestione della raccolta di materiale plastico di scarto in questione, quali l'attività di ripulitura, selezione, compattamento e macinazione atte a facilitarne l'utilizzazione ed il trasporto e lo stoccaggio dei rifiuti raccolti;
- 2) le spese di trasporto connesse alla gestione del materiale plastico di scarto in questione, indipendentemente se sono rese "direttamente dal cedente ... ovvero per suo conto e a proprie spese", o "sostenute dalla società acquirente per suo conto e a proprie spese";
- 3) le operazioni di compravendita di materiale di scarto macinato (non rifiuto).

Per quanto concerne i quesiti relativi all'applicazione del regime dell'inversione contabile, c.d. "reverse charge", di cui all'articolo 74, settimo comma, del D.P.R n. 633 del 1972, l'istante ritiene che lo stesso regime possa essere applicato alle prestazioni di servizi di cui al precedente punto 1), in quanto dalle varie lavorazioni si ottengono sempre prodotti qualificabili come "rottami".

Per quanto riguarda, invece, le prestazioni di servizi inerenti il trasporto, l'istante ritiene che quelle rese "direttamente dal cedente ... ovvero per suo conto e a proprie spese", siano da assoggettare al regime del "reverse charge", mentre sono soggette al "regime ordinario" quelle sostenute dalla società acquirente per suo conto e a proprie spese.

Sono, inoltre, assoggettate al meccanismo del "reverse charge", le operazioni di compravendita del materiale di scarto macinato che, in quanto tale, non risulta comunque modificato, mantenendo a tutti gli effetti la caratteristica di un bene non più utilizzabile secondo l'originaria destinazione se non sottoposto a successive lavorazioni oppure se non abbia subito operazioni di rifusione.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, prevede l'aliquota ridotta del 10 per cento per le "prestazioni di

gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dall'articolo 6, comma 1, lettere d), l) e m) del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti urbani di cui all'articolo 7, comma 2, del decreto legislativo n. 22 del 1997 e di rifiuti speciali di cui all'articolo 7, comma 3, lettera g), del medesimo decreto (...)".

Come più volte precisato dalla scrivente e, da ultimo, nella circolare n. 43/E del 12 maggio 2008, il decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 ha sostituito il citato D.Lgs n. 22 del 1997 e che, pertanto, i richiami operati dal n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 al D.Lgs n. 22 del 1997, devono intendersi riferiti alle corrispondenti disposizioni del D.Lgs n. 152 del 2006.

A conferma e migliore intendimento di quanto espresso nella menzionata circolare n. 43/E del 2008, si precisa che sono assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 10 per cento le prestazioni di servizi relativi alla gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di cui all'articolo 183, comma 1, lettere d), l) e m), del predetto D.lgs. n. 152 di:

- rifiuti urbani, di cui all'articolo 184, comma 2, derivanti dalla cosiddetta raccolta differenziata (raccolta che avviene ad opera del comune o di altra società operante nel settore dello smaltimento dei rifiuti, in luoghi prestabiliti mediante le apposite campane nelle quali vengono raccolti materiali come vetro, carta, alluminio ecc.);

- rifiuti speciali di cui alla lettera g) del comma 3, dell'art. 184, ovvero i "rifiuti derivanti dalla attività di recupero e smaltimento di rifiuti, i fanghi prodotti dalla potabilizzazione e da altri trattamenti delle acque e dalla depurazione delle acque reflue e da abbattimento di fumi".

Con specifico riferimento ai rifiuti speciali, la scrivente fa presente che l'agevolazione contenuta nel menzionato n. 127-*sexiesdecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, si applica non a tutte le tipologie di rifiuti speciali contenute nella disposizione normativa di cui all'articolo 184, comma 3 del D.Lgs n. 152 del 2006, ma esclusivamente ai rifiuti speciali di cui alla lettera g), comma 3 della menzionata disposizione.

Tutto ciò premesso, nel caso di specie la Società istante chiede di conoscere l'aliquota Iva applicabile alle prestazioni di servizi di cui ai precedenti punti 1), 2) e 3), aventi ad oggetto il materiale plastico di scarto.

Per stabilire quale sia l'aliquota IVA applicabile a tali prestazioni di servizio è, quindi, necessario verificare se il materiale plastico di scarto in oggetto rientri nell'ambito applicativo del citato numero 127-*sexiesdecies*).

Nel caso di specie, il materiale plastico di scarto (come, peraltro, dichiarato dall'istante) è un prodotto qualificato come "rifiuto speciale", ai sensi dell'articolo 184 del D.Lgs n. 152 del 3 aprile 2006, proveniente in genere da Industrie, Consorzi di legge, Riciclatori, Onlus ed organismi di volontariato e Trasformatori.

Considerato che – come affermato nell'istanza - tale prodotto non rientra tra i rifiuti speciali di cui alla lettera g) del comma 3 dell'art. 184 del D.lgs. n. 152 del 2006 - che, per effetto dell'espresso richiamo contenuto nel numero 127-*sexiesdecies*), godono dell'aliquota Iva agevolata del 10 per cento (trattasi dei rifiuti che derivano dall'attività di recupero e smaltimento rifiuti ecc) - le operazioni di cui ai precedenti punti 1), 2) e 3), sono da assoggettare all'aliquota IVA ordinaria del 20 per cento.

Infine, per quanto concerne la possibilità di applicare alle operazioni relative al materiale plastico di scarto in oggetto il regime del "reverse charge" di cui all'articolo 74, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 633 del 1972, si formulano le seguenti osservazioni (in linea con quanto già precisato nella circolare n. 43/E del 12 maggio 2008).

Ai sensi dell'articolo 74, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, "*Per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, di stracci e di scarti di ossa, di pelli, di vetri, di gomma e plastica, intendendosi comprese anche quelle relative agli anzidetti beni che siano stati ripuliti, selezionati, tagliati, compattati, lingottati o sottoposti ad altri trattamenti atti a facilitarne l'utilizzazione, il trasporto e lo stoccaggio senza modificarne la natura, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario (...)*".

Il successivo comma 8 prevede che: *“Le disposizioni del precedente comma si applicano anche per le cessioni di rottami, cascami e avanzi di metalli non ferrosi e dei relativi lavori, dei semilavorati di metalli non ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale comune (...)”*.

Relativamente al quesito posto dal contribuente in merito all'applicabilità del regime del “reverse charge” alla fattispecie prospettata si osserva che:

- l'operazione di **cessione del materiale plastico di scarto**, effettuata dall'istante, è da assoggettare al regime del “reverse charge”, a condizione che (come pare emergere dall'interpello) il materiale in questione sia qualificabile come rottame ovvero bene che in assoluto non è utilizzabile rispetto alla sua primitiva destinazione se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione. Resta inteso che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in esame, le lavorazioni effettuate sul rottame in oggetto devono essere quelle richiamate nel comma 7 del menzionato art. 74 (ripulitura, selezione, compattamento, lingottamento, ecc.) e che il prodotto ottenuto (qualificabile anche come “pronto al forno”, come peraltro dichiarato dall'istante) non risulti modificato nella natura e sia ancora a tutti gli effetti un rottame, ovvero un bene non più utilizzabile secondo l'originaria destinazione se non sottoposto a successive lavorazioni;
- le operazioni relative alle **prestazioni di servizi effettuate sul materiale plastico di scarto** risultano da assoggettare al regime del “reverse charge”. Infatti, come chiarito nella circolare n. 43/E del 2008, sulla base del principio contenuto nell'articolo 16, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, il regime del “reverse charge” si applica alle prestazioni di servizi effettuate sui predetti rottami, a condizione che le prestazioni consistano nelle lavorazioni espressamente richiamate dall'articolo 74, comma 7 (ripulitura, selezione, ecc.) e che il prodotto ottenuto non risulti modificato nella natura e sia ancora qualificabile come rottame;

- relativamente alle **spese di trasporto connesse alla gestione del materiale plastico di scarto** dovrà farsi luogo all'applicazione del regime dell'inversione contabile solo a quelle rese "direttamente dal cedente (...) ovvero per suo conto e a sue proprie spese", ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. n. 633 del 1972 (cfr. circolare n. 28/E del 21 giugno 2004). Non rientrano, al contrario, nel menzionato regime dell'inversione contabile le spese di trasporto "sostenute dalla società acquirente per suo conto e a proprie spese".

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.