



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 12/09/2007 n. 248

Oggetto:

IVA. - Aliquota applicabile alle prestazioni di raccolta differenziata e conferimento in piattaforma di rifiuti di imballaggio e alle cessioni di frazioni merceologiche similari e di rifiuti di imballaggio. - N. 127 - sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Testo:

QUESITO

L'Azienda ALFA s.p.a. riferisce di svolgere l'attività di gestione dei rifiuti, mediante "raccolta, trasporto, recupero e smaltimento degli stessi sul territorio del Comune di ... e presso una serie di Comuni limitrofi".

L'ALFA s.p.a. riferisce altresì di provvedere, "a seguito delle attività di raccolta differenziata e di selezione mediante idonei impianti", alla fatturazione "delle prestazioni di raccolta differenziata e delle vendite delle frazioni valorizzabili nell'ambito delle convenzioni con i Consorzi di filiera secondo modalità diversificate".

In particolare, le anzidette operazioni riguardano:

- 1) i servizi di conferimento del materiale proveniente dalla raccolta differenziata alle piattaforme gestite da ditte private, resi "nel contesto della Convenzione per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica" dall'Azienda istante (individuata come soggetto convenzionato) nei confronti del Consorzio di filiera.
- 2) la "vendita delle cosiddette frazioni merceologiche similari che avviene (...) nel contesto della Convenzione per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica" nei confronti dei soggetti aderenti (Cartiere consorziate);
- 3) il servizio di raccolta differenziata e di recupero di frazioni metalliche a base ferrosa "inquadrate nella Convenzione sottoscritta con il Consorzio Nazionale per il riciclo ed il recupero degli imballaggi in acciaio" (CNA);
- 4) la consegna di rifiuto di imballaggio ferroso (da raccolta differenziata) inquadrata "nella Convenzione sottoscritta con il Consorzio Nazionale per il riciclo ed il recupero degli imballaggi in acciaio", nel cui allegato tecnico è specificato che:
 - l'Azienda istante (convenzionato) è retribuita "direttamente dal soggetto recuperatore incaricato dal Consorzio";
 - la consegna del materiale è effettuata dall'Azienda istante nei confronti del soggetto recuperatore;
 - la fattura di vendita viene emessa nei confronti del recuperatore "sulla base del prezzo rilevato dalla C.C.I.A. di ... per la vendita dei metalli ferrosi del trimestre antecedente il conferimento".

Ciò premesso, l'ALFA s.p.a. chiede di sapere se le operazioni di cui sopra siano assoggettabili, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, all'aliquota ridotta del 10 per cento di cui al n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, ovvero al regime del reverse charge (inversione contabile) disciplinato dall'articolo 74, settimo comma, del medesimo decreto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'Azienda istante prospetta le seguenti soluzioni:

- 1) per quanto riguarda i servizi di conferimento del materiale

- proveniente dalla raccolta differenziata alle piattaforme gestite da ditte private, resi dall'ALFA al Consorzio "nel contesto della Convenzione per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica", l'ente interpellante ritiene che tali servizi siano da assoggettare all'aliquota ridotta del 10 per cento, ai sensi del n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972;
- 2) per quanto riguarda la "vendita delle cosiddette frazioni merceologiche similari che avviene (...) nel contesto della Convenzione per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica" nei confronti delle Cartiere consorziate, l'ALFA s.p.a. ritiene che la stessa debba essere assoggettata al regime del reverse charge di cui all'articolo 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972;
 - 3) per quanto riguarda il servizio di raccolta differenziata e di recupero di frazioni metalliche a base ferrosa "inquadrata nella Convenzione sottoscritta con il Consorzio Nazionale per il riciclo ed il recupero degli imballaggi in acciaio", l'ALFA ritiene che tali servizi siano da assoggettare all'aliquota ridotta del 10 per cento, ai sensi del n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972;
 - 4) per quanto riguarda il conferimento di rifiuto di imballaggio ferroso (da raccolta differenziata) inquadrato "nella Convenzione sottoscritta con il Consorzio Nazionale per il riciclo ed il recupero degli imballaggi in acciaio" ed effettuato dall'ALFA direttamente nei confronti del recuperatore incaricato dal Consorzio, l'ente istante ritiene che detto conferimento debba essere assoggettato al regime del reverse charge di cui all'articolo 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Al fine di individuare il regime fiscale applicabile alle fattispecie rappresentate nei quesiti oggetto del presente interpello, si rende preliminarmente necessario esaminare la disciplina relativa alla gestione degli imballaggi e dei rifiuti di imballaggi contenuta nel Titolo II della Parte quarta del decreto legislativo 3 febbraio 2006, n. 152, recante "norme in materia ambientale".

La definizione di rifiuti di imballaggio e' recata dall'art. 218, comma 1, lettera f), del D. Lgs. n. 152 del 2006, in base al quale per "rifiuto di imballaggio" s'intende "ogni imballaggio o materiale di imballaggio rientrante nella definizione di rifiuto" recata dal medesimo decreto, esclusi i residui della produzione.

La successiva lettera g) dell'art. 218, comma 1, del D. lgs. n. 152 del 2006 stabilisce che per attivita' di gestione dei rifiuti d'imballaggio s'intendono "le attivita' di gestione" di cui al citato articolo 183, comma 1, lett. d), del D. Lgs. n. 152.

La citata lett. d) dell'articolo 183, comma 1, del D. Lgs. 152 del 2006 stabilisce che per attivita' di "gestione" dei rifiuti s'intende "la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni nonche' il controllo delle discariche dopo la chiusura".

In merito alle modalita' di svolgimento dell'attivita' di gestione dei rifiuti d'imballaggio l'art. 220, comma 1, del citato D. Lgs. n. 152 del 2006 prevede che "i produttori e gli utilizzatori devono conseguire gli obiettivi finali di riciclaggio e di recupero dei rifiuti di imballaggio (...)".

Le definizioni di produttori e di utilizzatori sono recate, rispettivamente, dalle lettere r) ed s), dell'articolo 218 del decreto in argomento. In particolare per produttori s'intendono "i fornitori di materiale di imballaggio, i fabbricanti, i trasformatori e gli importatori di imballaggi vuoti e di materiale di imballaggio" e per utilizzatori s'intendono "i commercianti, i distributori, gli addetti al riempimento, gli utenti di imballaggi e gli importatori di imballaggi pieni".

Il successivo articolo 221, comma 2, del D.Lgs. n. 152 del 2006, concernente "obblighi dei produttori e degli utilizzatori", stabilisce che i produttori e gli utilizzatori, su richiesta dei gestori, "adempiamo all'obbligo del ritiro dei rifiuti di imballaggio (...)" della stessa natura conferiti al servizio pubblico e raccolti in modo differenziato.

Ai sensi di quanto previsto dal successivo comma 10 dell'articolo 221 del D. Lgs. n. 152 del 2006 "gli oneri aggiuntivi relativi alla raccolta differenziata dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico" sono a carico dei produttori e degli utilizzatori.

Per adempiere all'obbligo del ritiro, su indicazione del Consorzio nazionale imballaggi di cui all'articolo 224 dello stesso D. Lgs. n. 152 del 2006 (CONAI), dei rifiuti di imballaggio conferiti al servizio pubblico, i produttori possono, fra le varie forme di organizzazione, aderire ad uno dei Consorzi costituiti ai sensi dell'articolo 223 del medesimo decreto.

Dalla ricostruzione sopra operata consegue che gli oneri relativi alla raccolta differenziata dei rifiuti d'imballaggio conferiti al servizio pubblico sono a carico dei soggetti produttori e utilizzatori, che sono obbligati, anche attraverso l'adesione ai consorzi di cui all'articolo 223 del D. Lgs. n. 152 del 2006, ad effettuare il ritiro degli stessi.

Cio' premesso, con riferimento ai quesiti formulati dall'ente istante, si osserva quanto segue.

Quesito n. 1: conferimento del materiale proveniente dalla raccolta differenziata effettuato nell'ambito della Convenzione per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica.

Con il primo quesito l'ALFA chiede di conoscere quale sia l'aliquota applicabile ai fini IVA alle prestazioni di raccolta differenziata e conferimento dei rifiuti d'imballaggio effettuate dall'ente istante nei confronti del Consorzio.

Dall'istanza di interpello e dalla documentazione prodotta dall'istante, in particolare dalla Convenzione per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica stipulata tra il Consorzio ed ALFA, emerge che detta Azienda, soggetto convenzionato, si impegna ad effettuare la raccolta differenziata ed il conferimento dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica presso le piattaforme individuate in Convenzione.

Il punto 11.1. della citata Convenzione, rubricato "corrispettivi per i servizi del Convenzionato", stabilisce che il Consorzio riconosce all'ALFA un corrispettivo per i servizi da quest'ultima resi e dispone che l'ALFA "provvedera' a emettere fattura nei confronti del Consorzio (...)".

Per quanto riguarda il trattamento fiscale applicabile alla suddetta fattispecie, si fa presente quanto segue.

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, 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 (...)".

Il citato D. Lgs. n. 22 del 1997 e' stato abrogato dall'articolo 264, comma 1, lett. i), del D. Lgs. n. 152 del 2006 a decorrere dal 29 aprile 2006 (data di entrata in vigore del medesimo decreto n. 152).

In seguito all'anzidetta abrogazione, il richiamo operato dal n. 127-sexiesdecies al D. Lgs. n. 22 del 1997 deve intendersi riferito alle corrispondenti disposizioni del D. Lgs. n. 152 del 2006.

In particolare, il richiamo all'art. 6, comma 1, lettere d), l) e m) del D. Lgs. n. 22 del 1997, relativo alle definizioni di attivita' di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, deve intendersi riferito all'art. 183, comma 1, lettere d), l) e m) del D. Lgs. n. 152 del 2006.

La citata lett. d) dell'articolo 183, comma 1, del D. Lgs. 152 del 2006 stabilisce che per attivita' di "gestione" dei rifiuti s'intende "la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni nonche' il controllo delle discariche dopo la chiusura".

Ai sensi dell'art. 218, comma 1, lett. g), del D. Lgs. n. 152 del 2006, per attivita' di gestione dei rifiuti d'imballaggio s'intendono le

attività di gestione indicate dall'art. 183, comma 1, lett. d), del medesimo decreto.

Pertanto, le attività di gestione dei rifiuti di imballaggio sono riconducibili nell'ambito applicativo del n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972.

Da quanto sopra discende che le prestazioni di raccolta differenziata e di conferimento dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica rese dall'ALFA s.p.a. nei confronti del Consorzio di filiera costituiscono attività di "gestione dei rifiuti", come definita dall'articolo 183, comma 1, lettera d) del D. Lgs. n. 152 del 2006.

Conseguentemente, il corrispettivo pagato dal Consorzio all'ALFA s.p.a. deve essere assoggettato all'aliquota IVA del 10 per cento prevista, dal n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, per le prestazioni di gestione dei "rifiuti urbani" di cui all'art. 184, comma 2, del D. Lgs. n. 152 del 2006 e dei "rifiuti speciali" di cui alla lett. g) dell'art. 184, comma 3, del medesimo decreto.

Quesito n. 2: vendita delle frazioni merceologiche similari effettuata nel contesto della "Convenzione per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica".

Con il secondo quesito l'ALFA chiede di conoscere quale sia il trattamento applicabile, ai fini IVA, alle cessioni delle frazioni merceologiche similari poste in essere da ALFA nei confronti delle Cartiere consorziate.

La Convenzione per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica definisce nelle Condizioni Generali all'articolo 2, lettera n), le frazioni merceologiche similari (f.m.s.) come "materiali cellulosici, diversi dall'imballaggio, oggetto di raccolta differenziata".

In particolare, la Convenzione Consorzio - ALFA per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica, definisce, alla lettera l) dell'articolo 2, le frazioni merceologiche similari come "la carta grafica oggetto di raccolta differenziata".

Il punto 11.2 della citata Convenzione Consorzio - ALFA per la gestione dei rifiuti di imballaggio a base cellulosica, rubricato "Corrispettivo per la cessione delle f.m.s.", stabilisce che nelle ipotesi in cui ALFA effettui la "raccolta differenziata congiunta di rifiuti di imballaggi e f.m.s." il soggetto aderente (ovvero le Cartiere consorziate) riconosce all'ALFA un corrispettivo in base "alle quantità complessivamente raccolte e conferite" e dispone che a fronte di detto corrispettivo l'ALFA "provvederà ad emettere fattura nei confronti" delle Cartiere stesse.

Cio' premesso, con riferimento al trattamento tributario applicabile, ai fini IVA, alla vendita di frazioni merceologiche similari, si evidenzia quanto segue.

L'articolo 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972 stabilisce che "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, 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" sono assoggettate al regime del reverse charge o inversione contabile.

Come chiarito con circolare n. 28/E del 21 giugno 2004 il meccanismo del reverse charge individua nel cessionario il debitore d'imposta, prevedendo in capo al cedente l'obbligo di fatturazione senza addebito d'imposta, e in capo al cessionario l'obbligo di integrare la fattura stessa con l'ammontare dell'imposta.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione del predetto regime, la risoluzione n. 29/E del 28 febbraio 2007, nel ribadire quanto precisato con la citata circolare n. 28/E, ha chiarito che il descritto regime dell'inversione contabile si applica a condizione che i beni ceduti possano essere "definiti rottami, in quanto non più utilizzabili secondo l'ordinaria destinazione, se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione".

Nel caso di specie, dalla documentazione citata e dall'istanza di interpello emerge che la fattispecie rappresentata è qualificabile come

"vendita di frazioni merceologiche similari".

Pertanto, alla predetta operazione deve considerarsi applicabile il cosiddetto regime dell'inversione contabile previsto dall'art. 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972 a condizione che i beni ceduti, ossia le frazioni merceologiche similari, siano riconducibili nella nozione di rottame.

Quesito n. 3: servizio di raccolta differenziata e di recupero di frazioni metalliche a base ferrosa nell'ambito della Convenzione sottoscritta con il Consorzio Nazionale per il riciclo ed il recupero degli imballaggi in acciaio.

Il terzo quesito riguarda l'aliquota IVA applicabile alle prestazioni di raccolta differenziata e di recupero di frazioni metalliche a base ferrose realizzate da ALFA nei confronti del Consorzio nazionale acciaio (CNA).

Dall'istanza di interpello e dalla documentazione prodotta, in particolare dall'art. 3 dell' "Allegato Tecnico imballaggi ferrosi", che costituisce parte integrante della Convenzione stipulata tra il CNA e la società interpellante, emerge che l'ALFA s.p.a., in quanto soggetto convenzionato, si impegna "al prelievo e conferimento a piattaforma concordata dei rifiuti di imballaggio a base ferrosa" provenienti da raccolta differenziata su superficie pubblica.

Ai sensi del successivo articolo 5 dell'Allegato Tecnico per l'espletamento del suddetto servizio il CNA corrisponde ad ALFA s.p.a. un corrispettivo.

Per quanto riguarda il trattamento fiscale applicabile alla suddetta fattispecie, si evidenzia che le prestazioni di prelievo e conferimento in piattaforma dei rifiuti di imballaggio a base ferrosa rese da ALFA s.p.a. nei confronti del Consorzio di filiera costituiscono attività di gestione dei rifiuti, come definita dall'articolo 183, comma 1, lettera d), del D. Lgs. n. 152 del 2006.

Tale ultima disposizione prevede, infatti, che per attività di gestione s'intende l'attività di "raccolta, (...) trasporto, (...) recupero e (...) smaltimento dei rifiuti".

Conseguentemente, il corrispettivo pagato dal suddetto Consorzio ad ALFA s.p.a. deve essere assoggettato all'aliquota IVA del 10 per cento prevista dal n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 per le prestazioni di gestione dei "rifiuti urbani" di cui all'art. 184, comma 2, del D. Lgs. n. 152 del 2006 e dei "rifiuti speciali" di cui alla lett. g) dell'art. 184, comma 3, del medesimo decreto.

Quesito n. 4: consegna di rifiuti di imballaggio ferroso (da raccolta differenziata) inquadrata nella Convenzione sottoscritta con il Consorzio Nazionale per il riciclo ed il recupero degli imballaggi in acciaio.

Con riferimento al quarto quesito si fa presente che, come risulta dall'istanza di interpello, l'ALFA s.p.a. provvede, nell'ambito della Convenzione per il riciclo ed il recupero degli imballaggi in acciaio, al conferimento di detti rifiuti derivanti da raccolta differenziata presso le piattaforme concordate.

In seguito al predetto conferimento, come risulta dall'Allegato Tecnico imballaggi ferrosi, che costituisce parte integrante della Convenzione CNA-ALFA, in particolare dall'articolo 3, il Consorzio "direttamente o tramite terzi, s'impegna alla presa in carico del materiale dalle piattaforme concordate (...)".

Ai sensi del successivo articolo 6 del medesimo Allegato Tecnico, la proprietà dei rifiuti di imballaggio viene acquisita dal Consorzio nel momento in cui gli stessi vengono conferiti "all'operatore di riferimento, o diverso operatore eventualmente indicato da CNA".

Come si evince dall'istanza di interpello, nel caso di specie, ALFA provvede a conferire i rifiuti di imballaggio direttamente nei confronti del recuperatore "incaricato dal Consorzio", dietro versamento di un corrispettivo.

Dalla ricostruzione sopra operata emergono sostanzialmente due distinti rapporti.

Un primo rapporto, intercorrente tra ALFA e CNA, ha ad oggetto la prestazione di servizio relativa alla raccolta differenziata e al conferimento dei rifiuti d'imballaggio ferrosi, dietro pagamento di un corrispettivo da parte del CNA.

In tale ipotesi, la prestazione resa da ALFA al CNA e' riconducibile nell'attivita' di gestione dei rifiuti, ai sensi dell'articolo 183, comma 1, lettera d), del D. Lgs. n. 152 del 2006, in base al quale per attivita' di gestione dei rifiuti s'intende l'attivita' di "raccolta, (...) trasporto, (...) recupero e (...) smaltimento dei rifiuti".

Conseguentemente, il corrispettivo pagato ad ALFA dal suddetto Consorzio deve essere assoggettato all'aliquota IVA del 10 per cento prevista dal n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 per le prestazioni di gestione dei "rifiuti urbani" di cui all'art. 184, comma 2, del D. Lgs. n. 152 del 2006 e dei "rifiuti speciali" di cui alla lett. g) dell'art. 184, comma 3, del medesimo decreto.

Un secondo rapporto s'instaura tra CNA e il recuperatore e riguarda la cessione del materiale in favore di quest'ultimo soggetto effettuata da parte del Consorzio, il quale ne ha acquisito la proprieta' all'atto del conferimento da parte di ALFA, ai sensi dell'articolo 6 dell'Allegato Tecnico alla Convenzione.

Tale rapporto costituisce una cessione di beni assoggettabile al regime dell'inversione contabile di cui all'art. 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, a condizione che i materiali che costituiscono oggetto di vendita possano essere ricondotti nella nozione di "rottami" in quanto "non piu' utilizzabili secondo l'ordinaria destinazione, se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione".

Alla luce di tale ricostruzione, si evidenzia che il trattamento fiscale applicabile, ai fini IVA, ai suddetti rapporti e' il seguente:

- nel primo rapporto l'ALFA s.p.a. e' tenuta ad emettere fattura nei confronti del CNA con applicazione, sul corrispettivo della prestazione di servizio resa, dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento ai sensi del n. 127 - sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972;
- nel secondo rapporto il CNA e' tenuto a fatturare la cessione di beni nei confronti del recuperatore in regime di inversione contabile, con conseguente obbligo, in capo al recuperatore, di integrare la stessa fattura applicando al corrispettivo l'aliquota IVA ordinaria del 20 per cento.