RISOLUZIONE N. 55/E

Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 20 marzo 2007

OGGETTO: ***Istanza di interpello - Trattamento Iva apparecchiature elettriche ed elettroniche c.d. RAEE – Consorzio Alfa***

La Direzione Regionale ha trasmesso un'istanza di interpello presentata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, dal Consorzio Alfa, concernente il corretto inquadramento tributario applicabile relativamente alla fattispecie di seguito specificata.

Quesito

Il Consorzio Alfa (di seguito, in breve, il "Consorzio"), è un soggetto che assicura la corretta gestione dei rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche, c. d. "RAEE", da parte dei produttori di dette apparecchiature, così come disposto dal D.Lgs n. 25 luglio 2005, n. 151, emanato in recepimento delle Direttive 2002/95/CE e 2002/96/CE.

Più precisamente, con il menzionato D.Lgs n. 151/2005 è stato attribuito ai produttori di apparecchiature elettriche ed elettroniche l'onere di istituire, gestire e finanziare sistemi di raccolta e di trattamento dei rifiuti di dette apparecchiature (RAEE), nel pieno rispetto delle normative vigenti in materia ambientale.

L'istante fa presente che tale gestione verrà condotta dai menzionati produttori per il tramite dei Consorzi stessi, che opereranno per il conseguimento del reimpiego, trattamento, recupero, riciclaggio e smaltimento delle suindicate apparecchiature RAEE.

Il D.Lgs n. 151/2005 agli articoli 10, 11 e 12 prevede, rispettivamente, diversi criteri di finanziamento dei costi di raccolta e di trattamento dei RAEE, a seconda che gli stessi RAEE provengano, alternativamente:

- da nuclei domestici e siano già stati immessi sul mercato prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni;
- da nuclei domestici e siano stati immessi sul mercato dopo l'entrata in vigore delle nuove disposizioni;
- dalle attività professionali.

Al riguardo, il Consorzio precisa che:

1) per i RAEE provenienti dai nuclei domestici e **già** immessi sul mercato **prima** dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni ovvero prima del 13 agosto 2005 (cosiddetti RAEE "storici"), l'articolo 10 del D.Lgs n. 151/2005 dispone che "*1) Il finanziamento delle operazioni di trasporto dai centri istituiti ai sensi dell'articolo 6, nonché delle operazioni di trattamento, di recupero e di smaltimento ambientalmente compatibile di cui agli articoli 8 e 9 di RAEE storici provenienti dai nuclei domestici è a carico dei produttori presenti sul mercato nell'anno solare in cui si verificano i rispettivi costi (...) 2) Fino al 13 febbraio 2011 (...) il produttore può indicare esplicitamente all'acquirente, al momento della vendita dei nuovi prodotti, i costi sostenuti per la raccolta, il trattamento, il recupero e lo smaltimento dei RAEE storici. In tal caso il distributore indica separatamente all'acquirente finale il prezzo del prodotto ed il costo, identico a quello individuato dal produttore, per la gestione dei rifiuti storici. I costi indicati dal produttore non possono superare le spese effettivamente sostenute per il trattamento, il recupero e lo smaltimento (...) 4) Il finanziamento della gestione di rifiuti di apparecchiature*

rientranti nella categoria di cui al punto 5 dell'allegato 1.A (apparecchiature di illuminazione) è a carico dei produttori indipendentemente dalla data di immissione sul mercato di dette apparecchiature e dall'origine domestica o professionale (...)";

2) per i RAEE provenienti dai nuclei domestici e immessi sul mercato **a decorrere** dalla data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, l'articolo 11 del D.Lgs n. 151/2005 dispone che "*1) Il finanziamento delle operazioni di trasporto dai centri istituiti ai sensi dell'articolo 6, nonché delle operazioni di trattamento, di recupero e di smaltimento ambientalmente compatibile di cui agli articoli 8 e 9 di RAEE provenienti dai nuclei domestici derivanti da apparecchiature elettriche ed elettroniche immesse sul mercato dopo il 13 agosto 2005 è a carico del produttore che ne assume l'onere per i prodotti che ha immesso sul mercato a partire dalla predetta data (...)*";

3) per i RAEE provenienti dalle attività professionali, l'articolo 12 del D.Lgs n. 151/2005 dispone che "*1) Il finanziamento delle operazioni di raccolta, di trasporto, di trattamento, di recupero e di smaltimento ambientalmente compatibile di cui agli articoli 8 e 9 di RAEE professionali originati da apparecchiature elettriche ed elettroniche immesse sul mercato dopo il 13 agosto 2005 è a carico del produttore che ne assume l'onere per i prodotti che ha immesso sul mercato a partire dalla predetta data; 2) Il finanziamento delle operazioni di raccolta, di trasporto, di trattamento, di recupero e di smaltimento ambientalmente compatibile di cui agli articoli 8 e 9 di RAEE professionali originati da apparecchiature elettriche ed elettroniche immesse sul mercato prima del 13 agosto 2005 è a carico del produttore nel caso di fornitura di una nuova apparecchiatura elettrica ed elettronica in sostituzione di un prodotto di tipo equivalente ed adibito alle stesse funzioni della nuova apparecchiatura fornita ovvero è a carico del detentore negli altri casi (...)*".

Tutto ciò premesso, l'istante, con particolare riferimento al menzionato articolo 10 del D.Lgs n. 151/2005 che dispone in merito alle operazioni di trattamento, di recupero e di smaltimento dei rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche **provenienti dai nuclei domestici** e **già** immessi sul mercato **prima** dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni, ovvero prima del 13 agosto 2005 (cosiddetti RAEE storici), chiede quale sia il corretto trattamento tributario in ordine alla tassazione ai fini IVA da applicare sia agli importi indicati dal produttore all'acquirente al momento della vendita di nuovi prodotti sia delle somme che i produttori sono tenuti a versare ai Consorzi di appartenenza.

Soluzione prospettata

In merito al trattamento ai fini Iva delle somme che il produttore indica esplicitamente all'acquirente al momento della vendita dei nuovi prodotti, l'istante ritiene che "*tali importi debbano essere assoggettati ad Iva con la medesima aliquota dell'apparecchio elettrico od elettronico ceduto (art. 12 del DPR 633/72)*". Più precisamente, il Consorzio fa presente che "*i costi sostenuti per la raccolta, il trattamento, il recupero e lo smaltimento che i produttori indicano ai loro distributori, non possano essere considerati corrispettivi per prestazioni di gestioni di rifiuti, soggette ad aliquota del 10%, in quanto il produttore, pur avendo l'onere di istituire il sistema di raccolta, non svolge alcuna prestazione di gestione di rifiuti*".

Inoltre, il Consorzio ritiene che "*pur essendo i costi sostenuti per la raccolta, il trattamento, il recupero e lo smaltimento a carico del consumatore finale, gli stessi non possano essere considerate anticipazioni in nome e per conto, non soggette ad IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR 633/1972, in quanto il produttore sostiene i relativi costi in nome proprio".*

Infine, in merito al trattamento ai fini Iva delle somme che i produttori sono tenuti a versare ai Consorzi di appartenenza, l'istante è del parere che i contributi che il Consorzio riceve dai produttori siano soggetti anch'essi all'aliquota IVA ordinaria del 20 per cento. Al riguardo, l'istante fa presente che

"*tali somme, infatti, non possono essere considerate corrispettivi per prestazioni di gestione di rifiuti, in quanto il Consorzio non svolge alcuna prestazione di smaltimento, limitandosi a subentrare, in forza di un obbligo di fare che nasce al momento della adesione del produttore al sistema di raccolta collettivo, negli obblighi che la normativa pone a carico dello stesso*".

Parere dell'Agenzia delle Entrate

In via preliminare, si osserva che l'articolo 10 del D.Lgs 25 luglio 2005, n. 151, dispone in merito alle modalità e alle garanzie di finanziamento della gestione dei RAEE derivanti da apparecchiature elettriche ed elettroniche immesse sul mercato **prima** del 13 agosto 2005 e provenienti dai nuclei domestici. Al riguardo, si fa presente che tali tipologie di rifiuti, derivanti da apparecchiature elettriche ed elettroniche immesse sul mercato prima di tale data, configurano ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera q) del predetto provvedimento, i c.d. "*RAEE storici*".

Più precisamente, l'articolo 10, comma 1, stabilisce che il finanziamento dei RAEE ***storici*** provenienti dai nuclei **domestici** "*è a carico dei produttori presenti sul mercato nell'anno solare in cui si verificano i rispettivi costi, in proporzione alla rispettiva quota di mercato (...)*". Il successivo comma 2 prevede che "*(...) il produttore può indicare **esplicitamente** all'acquirente* (cd. "*visible fee"*)*, al momento della vendita di nuovi prodotti, i costi sostenuti per la raccolta, il trattamento, il recupero e lo smaltimento dei RAEE storici*". Inoltre è espressamente previsto che "*in tale caso il distributore indica **separatamente** all'acquirente finale il prezzo del prodotto ed il costo, identico a quello individuato dal produttore, per la gestione dei rifiuti storici*".

Con riferimento ai c.d "*RAEE storici*" provenienti dai nuclei domestici, si osserva che il sopra citato "*visible fee*" rappresenta l'importo che il produttore riceve dall'acquirente di una nuova apparecchiatura in aggiunta al prezzo di quest'ultima. Detto importo corrisponde al costo sostenuto per la gestione dei

"*RAEE storici*" che, in base al menzionato articolo 10 del D.Lgs 25 luglio 2005, n. 151, è posto a carico dello stesso produttore.

In sostanza, il produttore, tenuto a contribuire ai costi della gestione dei "*RAEE storici*" domestici, recupera tali spese attraverso i ricavi derivanti, tra l'altro, dalla vendita delle nuove apparecchiature elettriche o elettroniche.

Al momento della vendita di un nuovo bene può, pertanto, accadere che all'acquirente venga indicata separatamente dal prezzo di quest'ultimo, la parte relativa al costo sostenuto dal produttore per l'attività di gestione dei RAEE (storici). In particolare, a fronte dell'acquisto del bene l'acquirente paga al cedente una somma costituita da due importi distinti, uno corrispondente al **prezzo** e l'altro alla **quota dei costi** sostenuti per la gestione dei RAEE storici.

Al riguardo si precisa che, l'articolo 11, parte A, n. 1, lettera a), della VI direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 (trasfuso nell'art. 73 della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006) prevede che la base imponibile relativa alle forniture di beni è formata "*da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente (...) comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni*".

In conformità a tale principio, l'articolo 13 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che la base imponibile "*è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente (...), compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione*".

Alla luce di tali disposizioni, si ritiene che il corrispettivo da assoggettare ad Iva relativo alla predetta cessione sia costituito dall'intero importo corrisposto dal cessionario al cedente e che, pertanto, non è possibile, in base alla normativa nazionale vigente, escludere dall'Iva il cd. "*visible fee*".

In tal senso si è espressa anche la Corte di Giustizia delle Comunità europee, nella sentenza del 3 marzo 1994 (causa c-16/93), nella quale è stato precisato che la base imponibile è "*costituita da tutto ciò che è ricevuto quale corrispettivo*" in relazione all'operazione effettuata.

Ciò detto, in merito alla aliquota Iva da applicare alla prestazione in questione, si ritiene che in applicazione dell'articolo 12 del citato D.P.R. n. 633 del 1972, i corrispettivi versati da parte dell'acquirente relativamente ai costi inerenti all'esecuzione della gestione dei c.d. "RAEE storici", sono da assoggettare alla stessa aliquota IVA della prestazione principale. (*i.e.* la cessione delle nuove apparecchiature elettriche o elettroniche).

Gli importi in questione (nonostante la separata evidenziazione in fattura) sconteranno, pertanto, l'imposizione sul valore aggiunto nella misura stabilita per il bene principale.

* * *

Con riguardo al trattamento ai fini Iva delle somme che i produttori sono tenuti a versare al Consorzio di appartenenza nel caso in cui i sistemi di raccolta dei RAEE vengano organizzati su base collettiva, ed in particolare in ordine alla individuazione dell'aliquota applicabile, si osserva quanto segue.

Il numero 127-*sexiesdecies*) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, prevede, tra l'altro, l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento alle "*prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo previste dall'art. 6, comma 1, lettere d), l) e m), del D. Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti urbani di cui all'art. 7, comma 2 e di rifiuti speciali di cui all'art. 7 comma 3, lettera g), del medesimo decreto, ...;*".

Il richiamato articolo 6, comma 1, lettera d), del D.Lgs. n. 22 del 1997, stabilisce che per "gestione" deve intendersi "*la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni, ...* ".

In ordine alla definizione di "rifiuto", l'articolo 183, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 152 del 2006 [che trasfonde l'articolo 6, comma 1, lettera a) del decreto Ronchi] dispone che lo stesso è costituito da "*qualsiasi sostanza od oggetto che rientra nelle categorie riportate nell'allegato A alla parte quarta del presente decreto e di cui il detentore si disfi o abbia deciso o abbia l'obbligo di disfarsi*".

Il successivo articolo 184 [che trasfonde l'articolo 7, comma 2, lettera a) del decreto Ronchi], classifica tra i rifiuti urbani, tra l'altro, "*a) i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione*".

Ciò premesso, si evidenzia che l'articolo 6, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 151 del 2005 dispone che "*fatto salvo quanto stabilito alle lettere a) e b), i produttori od i terzi che agiscono in loro nome possono organizzare e gestire, su base individuale o collettiva, sistemi di raccolta di RAEE provenienti dai nuclei domestici conformi agli obiettivi del presente decreto*".

L'articolo 2, comma 1, del citato D.Lgs. n. 151 del 2005 dispone l'applicazione delle disposizioni contenute nel decreto medesimo "*(..) alle apparecchiature elettriche ed elettroniche rientranti nelle categorie individuate nell'allegato 1A (...)*", mentre il successivo articolo 3, comma 1, lettera b) precisa che i rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche o RAEE "*(...) sono considerati rifiuti ai sensi dell'art. 6, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 (...)*".

Ai sensi delle richiamate disposizioni, pertanto, i "*RAEE*" provenienti dai nuclei domestici, qualora rientrino nelle categorie individuate nell'allegato 1A, possono essere ricompresi nel novero dei "rifiuti urbani".

Laddove i produttori provvedano a gestire i RAEE non individualmente bensì su base collettiva, i contributi versati dai medesimi al Consorzio per tale gestione sconteranno l'aliquota ridotta del 10 per cento di cui al citato n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, nel presupposto che i contributi medesimi vengano corrisposti a fronte dello svolgimento diretto da parte del Consorzio di attività di "gestione, stoccaggio e deposito temporaneo dei rifiuti", come definite dall'articolo 6, comma 1, lettere d), l) e m), del decreto Ronchi.

Qualora, invece, il Consorzio affidi la gestione dei "RAEE storici" a soggetti esterni – ad esempio mediante contratti di appalto – i contributi

corrisposti dai produttori al Consorzio medesimo sconteranno l'aliquota ordinaria del 20 per cento, rilevando quali corrispettivi di una generica prestazione di fare.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza d'interpello presentata alla Direzione regionale è resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.