



*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 12 maggio 2008

***OGGETTO: Rifiuti e rottami – trattamento fiscale ai fini IVA
N. 127-sexiesdecies, della Tabella A Parte III allegata al DPR n.
633 del 1972 e articolo 74, commi settimo e ottavo, del medesimo
DPR.***

INDICE

Premessa	3
1 Aliquota IVA applicabile ai servizi connessi alla gestione dei rifiuti	3
2 Applicazione del reverse charge alle operazioni relative ai rottami	5
2.1 Cessioni di rottami.....	5
2.2 Lavorazioni su rottami.....	7

Premessa

La presente circolare fornisce chiarimenti in merito al trattamento fiscale ai fini IVA delle prestazioni di servizi connesse alla gestione dei rifiuti e delle cessioni e prestazioni di servizi aventi ad oggetto rottami.

Le istruzioni in essa contenute intendono anche ricondurre a sistema le interpretazioni rese dalla scrivente sull'argomento in precedenti documenti di prassi.

1 Aliquota IVA applicabile ai servizi connessi alla gestione dei rifiuti

Il punto n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, assoggetta ad aliquota ridotta del 10 per cento, le prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti urbani e di rifiuti speciali, di cui agli articoli 6, comma 1, lettere d), l) e m) e 7, commi 2 e 3, del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22.

Il decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 ha sostituito il citato d.lgs. n. 22 del 1997; pertanto, il richiamo contenuto nel punto 127-*sexiesdecies* ai citati articoli 6 e 7 deve intendersi ora riferito rispettivamente agli articoli 183, comma 1, lettere d), l) e m) e 184, commi 2 e 3, del menzionato d.lgs. n. 152 del 2006. A tali ultime disposizioni si rimanda, pertanto, per una compiuta definizione delle nozioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di rifiuti e delle nozioni di rifiuti urbani e rifiuti speciali.

Il complesso delle attività connesse al ciclo dei rifiuti, come noto, è regolata da apposita Convenzione stipulata tra ANCI e CONAI, denominata anche Accordo Quadro, che trova attuazione in appositi Allegati Tecnici stipulati tra ANCI e Consorzi di Filiera per il recupero dei rifiuti di imballaggio (Comieco, Corepla, Cial, CNA, Rilegno, Coreve) e in ulteriori convenzioni locali stipulate fra i singoli Consorzi di Filiera e Comuni o gestori del servizio di raccolta dei rifiuti delegati dai Comuni.

In particolare, le convenzioni locali sono finalizzate all'avvio a riciclo del materiale derivante dalla raccolta dei rifiuti effettuata dai Comuni direttamente o indirettamente tramite un gestore del servizio. Dette convenzioni possono essere stipulate direttamente tra i Comuni e i Consorzi, oppure i Consorzi possono intervenire in nome e per conto dei soggetti riciclatori aderenti ai Consorzi medesimi che ne fanno richiesta.

In genere le convenzioni locali stabiliscono quale sia il soggetto proprietario del materiale derivante dalla raccolta dei rifiuti e depositato sulle piattaforme, intendendosi come tali le aree attrezzate e custodite dove si conferiscono i rifiuti raccolti.

Nel caso di convenzioni stipulate tra Comuni e Consorzi che agiscono in nome e per conto delle aziende riciclatrici, il materiale raccolto sulla piattaforma è generalmente di proprietà di queste ultime; in tal caso, ovviamente, il prelievo dei rifiuti dalla piattaforma da parte delle aziende riciclatrici per il successivo utilizzo non costituisce cessione.

Diversamente, nel caso di convenzioni stipulate dai Consorzi in nome proprio, il materiale raccolto sulla piattaforma è di proprietà dei Consorzi; in tal caso il prelievo dei rifiuti dalla piattaforma da parte delle aziende riciclatrici costituisce cessione dei rifiuti medesimi. Se la cessione ha ad oggetto rifiuti qualificabili come rottami, l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'articolo 74, commi settimo e ottavo, ed è soggetta al regime del *reverse charge*, come si dirà in dettaglio nel paragrafo successivo.

In entrambi i casi, le prestazioni rese dai Comuni o dai soggetti gestori da essi delegati - dalla raccolta fino al conferimento dei rifiuti sulla piattaforma - in favore del soggetto che risulta proprietario dei rifiuti medesimi (Consorzio o azienda riciclatrice) rientrano nel campo di applicazione del n. 127-*sexiesdecies* e sono soggette all'aliquota IVA del 10 per cento.

In sintesi, si ritiene che le operazioni che possono fruire dell'aliquota IVA ridotta ai sensi del citato n. 127-*sexiesdecies* sono:

1. l'attività di raccolta, trasporto, recupero, smaltimento e relative operazioni di controllo fino al deposito del materiale sulla piattaforma (cfr. *ex multis* la risoluzione n. 248/E del 12 settembre 2007);
2. le lavorazioni fatte eseguire sul materiale raccolto e depositato sulla piattaforma, a prescindere dal soggetto che ne è proprietario. In questo caso la lavorazione (che potrebbe consistere nella cernita, selezione, compattamento, etc.) serve a facilitare il riciclo del materiale stesso. Conseguentemente, la lavorazione medesima si configura come prestazione di servizio connessa alla gestione e riciclaggio dei rifiuti;
3. le operazioni connesse all'utilizzo dei rifiuti per il recupero energetico, in quanto, tra le operazioni di gestione dei rifiuti di cui alla lett. d) dell'art. 183 del d.lgs. n. 152 del 2006, sono comprese anche quelle di recupero, intendendosi per tali le operazioni che utilizzano rifiuti per generare materie prime secondarie, combustibili o prodotti, attraverso specifici trattamenti richiamati nell'allegato C del citato decreto.

2 Applicazione del reverse charge alle operazioni relative ai rottami

2.1 Cessioni di rottami

L'art. 74, settimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, dispone 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, di pelli, di vetri (...) 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 in luogo del cedente.*

(...) *Le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche per le cessioni dei semilavorati di metalli ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale (...)*”.

Il successivo comma ottavo 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 (...)*”.

Tali disposizioni stabiliscono, quindi, che il soggetto che cede i summenzionati beni emetta fattura senza addebitare l’IVA, essendo posto a carico del cessionario l’obbligo di integrare la fattura con la relativa imposta secondo il meccanismo dell’inversione contabile (c.d. *reverse charge*).

La norma è finalizzata al contrasto delle frodi in materia di IVA, come indicato dalla Direttiva n. 2006/69/CE del Consiglio e dai recenti provvedimenti con i quali il legislatore ha esteso il campo applicativo del *reverse charge* anche ad altri settori (vedi art. 1, comma 44, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 – concernente l’applicazione del *reverse charge* nel settore edile).

Le cessioni di rottami che rilevano ai fini delle disposizioni in esame sono sia quelle di rottami “nuovi” (ossia gli scarti di lavorazione) sia i rottami “vecchi”, provenienti, ad esempio, dalla raccolta dei rifiuti.

Il citato art. 74, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, nell’elencare i beni alle cui cessioni si rende applicabile il regime dell’inversione contabile, include, oltre ai rottami, cascami, carta da macero, stracci, ecc., anche i medesimi beni che abbiano subito determinate lavorazioni quali: ripulitura, selezione, taglio, ecc. *“senza modificarne la natura”*.

In altre parole detti beni, pur subendo alcune lavorazioni, sotto il profilo fiscale restano sempre rottami. Si fa riferimento, ad esempio, al materiale derivante dalla raccolta differenziata dei rifiuti che per poter essere riciclato, viene sottoposto a lavorazioni che consentono di ottenere un materiale idoneo ad un successivo impiego. In tale tipologia di materiale rientra anche il cosiddetto

“pronto al forno”; ossia un prodotto che, sebbene merceologicamente configuri una materia prima secondaria, ai fini fiscali può essere considerato comunque un rottame fino alla sua utilizzazione finale attraverso la c.d. “rifusione”.

Si precisa che il rottame può essere considerato prodotto “pronto al forno” anche fin dall’origine quando, ad esempio, non necessita di alcuna preparazione o lavorazione precedente alla rifusione, come nel caso delle “cadute nuove di lavorazione”.

Resta inteso che, ai fini dell’applicazione delle disposizioni in esame, le lavorazioni effettuate sui rottami devono essere quelle richiamate nella norma (ripulitura, selezione, compattamento, lingottamento ecc.) e che il prodotto ottenuto (compreso il vetro), qualificabile anche come “pronto al forno”, 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.

2.2 Lavorazioni su rottami

Nella circolare n. 165/E del 2 agosto 1999, che ha illustrato il regime tributario applicabile alle cessioni di rottami e ad altri materiali di recupero, era precisato che alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d’opera, d’appalto e simili dirette alla trasformazione di rottami metallici non ferrosi nei semilavorati non ferrosi, si rende applicabile il *reverse charge* analogamente a quanto avviene per le cessioni aventi ad oggetto i medesimi beni.

Ciò in base al principio contenuto nell’art. 16, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, secondo il quale “*Per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d’opera, di appalto e simili che hanno per oggetto la produzione di beni (...) l’imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti (...)*”.

La *ratio* di tale disposizione è quella di eliminare possibili distorsioni derivanti dall’applicazione di aliquote differenziate per le cessioni e le

prestazioni di servizi aventi ad oggetto beni della stessa natura. Tale principio è stato confermato dalla scrivente anche nella circolare n. 28/E del 21 giugno 2004

Il settimo comma, ultimo periodo, dell'articolo 74, sopra riportato, prevede l'applicazione dell'inversione contabile anche alle “(...) *cessioni dei semilavorati di metalli ferrosi di cui alle seguenti voci della tariffa doganale (...)*”. Ne consegue che, in linea con quanto già affermato per i metalli non ferrosi nella citata circolare n. 165/E del 1999, ai sensi dell'articolo 16, terzo comma, del decreto IVA, il regime dell'inversione contabile si può ritenere applicabile anche alle lavorazioni consistenti nella trasformazione dei rottami ferrosi in semilavorati ferrosi.

Anche per quanto concerne le altre tipologie di rottami (carta da macero, stracci, pelli, vetri, gomma, plastica ecc.), alle cui cessioni si rende applicabile il regime del *reverse charge*, si ritiene sia applicabile, sempre sulla base del principio contenuto nel citato articolo 16, terzo comma, del decreto IVA, il medesimo regime per le prestazioni di servizi effettuate sui predetti materiali, a condizione che le prestazioni consistano nelle lavorazioni espressamente richiamate dall'art. 74, settimo comma, (ripulitura, selezione, ecc.) e che il prodotto ottenuto non risulti modificato nella natura e sia ancora qualificabile come rottame.

In sintesi, il regime dell'inversione contabile di cui all'articolo 74, commi settimo e ottavo, del DPR n. 633 del 1972 si applica:

1. alle cessioni del materiale conferito sulla piattaforma, a condizione che sia qualificabile come rottame (cfr. risoluzione n. 385/E del 20 dicembre 2007);
2. alle lavorazioni effettuate sui rottami, cascami, avanzi di metalli ferrosi e non ferrosi nonché sugli altri materiali espressamente richiamati nell'art. 74, settimo comma, a condizione che tali

lavorazioni siano finalizzate ad ottenere un prodotto qualificabile sempre come rottame;

3. alla cessione del materiale raccolto e depositato sulla piattaforma, che abbia subito lavorazioni che non ne hanno modificato la natura di rottame (ai sensi del citato art. 74, settimo comma), anche quando sia qualificabile come rottame c.d. “pronto al forno”;
4. alle operazioni accessorie aventi ad oggetto rottami, quali ad esempio il trasporto reso “*direttamente dal cedente ... ovvero per suo conto e a sue proprie spese*”, ai sensi dell’art. 12 del DPR n. 633 del 1972 (cfr. circolare n. 28/E del 21 giugno 2004).

Nel caso di eventuali comportamenti difformi da quelli ritenuti corretti dalla presente circolare, posti in essere prima dell’emanazione di quest’ultima, può trovare applicazione la norma di cui all’articolo 10, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (concernente Disposizioni in materia di Statuto del contribuente), che esclude l’irrogazione di sanzioni e la richiesta di interessi.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente circolare vengano applicati con uniformità.