

RISOLUZIONE N. 38/E



Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso

Roma, 8 marzo 2007

Oggetto: Consulenza giuridica – Trattamento IVA delle cessioni di rifiuti provenienti dalla raccolta differenziata.

Con l'istanza indicata in oggetto concernente l'esatta applicazione dell'articolo 74 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è stato esposto il seguente

Quesito

Il Consorzio Nazionale Imballaggi – CONAI è un organismo senza fini di lucro, costituito da produttori ed utilizzatori di imballaggi, finalizzato al recupero e riciclo dei materiali di imballaggio.

Il CONAI costituisce un sistema che coinvolge oltre 1.400.000 imprese e sei Consorzi di filiera rappresentativi dei materiali utilizzati come materie prime per la produzione di imballaggi.

I produttori e gli importatori di materie prime e semilavorati destinati ad imballaggi, al pari dei produttori e degli importatori-rivenditori di imballaggi vuoti, sono obbligati ad iscriversi, oltre che al CONAI, ad uno o più Consorzi di filiera in rapporto ai materiali trattati.

Ciò premesso, il CONAI ha chiesto chiarimenti in merito al regime IVA proprio delle operazioni tipiche di acquisizione e successiva cessione di materiali, frutto della raccolta differenziata di rifiuti, poste in essere dagli operatori del settore, ed in particolare che sia individuato, alternativamente, l'ambito di applicazione del regime del *reverse charge* di cui all'articolo 74, settimo comma,

del d.P.R. n. 633/1972, ovvero delle regole ordinarie ad aliquota ridotta del 10 per cento ai sensi del n. 127-sexiesdecies) della tabella A, parte III, allegata allo stesso d.P.R. n. 633/1972.

Soluzione prospettata

Il CONAI esprime l'avviso che le fatturazioni effettuate nel perdurare dell'incertezza interpretativa debbano essere considerate regolari, anche alla luce del fatto che l'applicazione dell'articolo 74, settimo comma, del d.P.R. n. 633/1972 non lede gli interessi erariali in quanto si traduce in una mera sospensione d'imposta destinata ad essere riassorbita nella fase economica successiva.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il settimo comma dell'articolo 74 del d.P.R. n. 633/1972, dopo le modifiche recate dall'articolo 35 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, prevede un meccanismo particolare di applicazione dell'IVA basato sulla c.d. inversione contabile (*reverse charge*), secondo la quale *“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, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato (...)**”*.

Da un punto di vista soggettivo, come precisato con la circolare n. 28 del 21 giugno 2004, l'articolo 74, commi settimo ed ottavo, del d.P.R. n. 633/1972,

così come riformulato dall'articolo 35 del decreto-legge n. 269 del 2003, disciplina in modo uniforme le cessioni di rottami ferrosi e non ferrosi e di altri materiali di recupero da chiunque effettuate, superando la distinzione prevista dalla normativa previgente fra quelle operate da “*raccoglitori e rivenditori*” con o senza sede fissa e quelle realizzate da imprese diverse.

Pertanto la nuova disciplina si applica alla generalità degli operatori del settore, non avendo più rilevanza né le diverse modalità con cui l'attività è organizzata né la qualificazione degli operatori in relazione all'ammontare delle cessioni effettuate.

Sotto il profilo oggettivo, la stessa circolare ha precisato che il meccanismo dell'inversione contabile, previsto dal citato articolo 74 del d.P.R. n. 633/1972 si applica alle cessioni dei beni di cui al settimo comma dello stesso articolo 74, qualora gli stessi necessitino di un'ulteriore fase di lavorazione e trasformazione e non siano utilizzabili di per sé secondo l'ordinaria destinazione.

Con riferimento alle fattispecie concrete che si verificano nella realtà operativa, si osserva che il ciclo di recupero del materiale derivante dalla raccolta differenziata, in particolare del vetro (ma il discorso è analogo per le altre tipologie di rifiuti, esclusi quelli di legno), può essere idealmente scomposto nelle seguenti fasi:

- 1) raccolta del materiale da parte dei Comuni o dei soggetti da questi incaricati e cessione del medesimo al Consorzio di filiera (o ad un'impresa a ciò delegata) con il relativo deposito sulle piattaforme;
- 2) cessione del materiale di vetro dal Consorzio alle imprese di trasformazione;
- 3) cessione di vetro “*pronto al forno*” dalle imprese di trasformazione al Consorzio o ad altri soggetti;

Inoltre, possono verificarsi le seguenti fattispecie peculiari:

- 4) in alternativa alle fasi 2) e 3), consegna del materiale di vetro dal Consorzio alle imprese di trasformazione “*in conto lavorazione*”;
- 5) cessione di materiale di vetro da soggetti non convenzionati al Consorzio di filiera (ad es., da soggetti che producono lastre di vetro e cedono i loro rottami);
- 6) cessione di vetro “*pronto al forno*”, a favore del Consorzio, da soggetti che hanno stipulato le c.d. convenzioni “*pronto al forno*”.

Tutto ciò premesso, si ritiene di formulare le seguenti osservazioni con riferimento a ciascuna delle problematiche sopra delineate.

Non si condivide la tesi del Consorzio istante volta a considerare regolare, fino all’emanazione della presente risoluzione, l’applicazione dell’imposta dovuta secondo modalità differenti da quelle di seguito indicate (applicazione errata delle aliquote di imposta, del *reverse charge*, etc.). Resta salva la potestà degli uffici di non irrogare le sanzioni correlate all’imposta recuperata in sede di accertamento ai sensi dell’articolo 6, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, a condizione che a seguito di valutazioni specifiche delle singole fattispecie possa essere esclusa la punibilità del comportamento posto in essere dal soggetto agente.

1. Raccolta del materiale da parte dei Comuni e relativa cessione al Consorzio di filiera.

Si conferma, al riguardo, quanto già prospettato nella risoluzione n. 115 del 10 agosto 2004, ovvero che si è in presenza di una prestazione di servizi, resa dal Comune (o da un soggetto da questi delegato) ad un Consorzio di filiera (o ad un’impresa aderente), nel contesto di una convenzione con la quale il Comune si obbliga a compiere l’attività di raccolta, trasporto e conferimento, e il Consorzio,

direttamente o tramite le imprese consorziate, si impegna a effettuare il ritiro ed a corrispondere il compenso pattuito.

In questo caso l'attività svolta dal Consorzio (o dall'impresa aderente) è parte del complesso processo afferente la gestione dei rifiuti di imballaggio disciplinato dal d.lgs. n. 22/1997 e rientra fra 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, e di rifiuti speciali di cui all'articolo 7, comma 3, lettera g), del medesimo decreto (...)*” di cui al n. 127-sexiesdecies) della tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633/1972, da assoggettare ad imposta all'aliquota ridotta del 10 per cento.

2. Cessione del materiale di vetro dal Consorzio alle imprese di trasformazione.

In questa ipotesi la cessione da parte del Consorzio del materiale di vetro proveniente dalla raccolta differenziata alle imprese di trasformazione (imprese specializzate nel settore per pulire, selezionare, tritare, etc. il rottame di vetro) può essere inquadrata fiscalmente tra le cessioni di rottami di vetro soggette al meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) previsto dal settimo comma dell'articolo 74 del d.P.R. n. 633/1972 con l'applicazione dell'aliquota ordinaria del 20 per cento.

In tal caso, infatti, il materiale di vetro che la società ha prelevato dalla piattaforma, a seguito del conferimento da parte del Comune o del gestore della raccolta differenziata dei rifiuti, può essere definito rottame di vetro in quanto non più utilizzabile in assoluto rispetto alla sua primitiva destinazione, se non attraverso una fase di lavorazione e trasformazione.

3. Cessione di vetro “pronto al forno” dalle imprese di trasformazione al Consorzio o ad altri soggetti.

Il rottame di vetro grezzo proveniente dalla raccolta differenziata viene sottoposto dalle imprese di recupero-trattamento (c.d. “*lavoratori*”) ad un complesso processo di lavorazione che riguarda la cernita degli inquinanti, la suddivisione granulometrica, la frantumazione, la separazione dei materiali magnetici e non magnetici, la vagliatura, la separazione dei corpi opachi, etc.

Al termine del descritto processo di lavorazione e trattamento il vetro grezzo si trasforma in vetro commercialmente noto come “*pronto al forno*”, ovvero in un materiale pronto per essere utilizzato in un processo industriale.

Si rileva che tale prodotto presenta le specifiche merceologiche della materia prima secondaria e la sua cessione è da assoggettare ad imposta ad aliquota ordinaria e secondo le ordinarie regole, non essendo riconducibile nell’ambito applicativo dell’articolo 74, settimo comma, del d.P.R. n. 633/1972, il quale, come evidenziato in premessa, ha un ambito oggettivo di applicazione limitato ai beni di recupero o di scarto.

4. Consegna del materiale di vetro dal Consorzio alle imprese di trasformazione “in conto lavorazione”.

Può avvenire che il Consorzio, nella fase di recupero del rottame di vetro, utilizzi anche i conti lavorazione.

Attraverso detto metodo il Consorzio consegna il rottame di vetro ai lavoratori che restituiscono alla stessa vetro “*pronto al forno*”, cioè una materia prima secondaria utilizzabile in un processo industriale.

Al riguardo, si osserva che detta operazione, alla luce del tenore letterale della norma, non appare riconducibile nell’ambito applicativo del menzionato articolo 74, settimo comma, del d.P.R. n. 633/1972 ma è da assoggettarsi ad imposta nei modi ordinari e ad aliquota del 20 per cento.

5. Cessione di materiale di vetro da soggetti non convenzionati al Consorzio di filiera.

Il citato regime del *reverse charge* di cui all'articolo 74, settimo comma, del d.P.R. n. 633/1972 trova applicazione (sempre ad aliquota ordinaria) anche qualora il Consorzio di filiera acquisti il rottame di vetro dai soggetti non convenzionati, ossia da soggetti ed operatori che producono rottame di vetro nell'ambito della lavorazione industriale (ad es. produttore di lastre di vetro).

6. Cessione di vetro “pronto al forno”, a favore del Consorzio, nell'ambito delle convenzioni c.d. “pronto al forno”.

Un'altra ipotesi ricorrente è quella in cui il Consorzio, nell'ambito del complesso processo di recupero e lavorazione del vetro, acquista vetro “*pronto al forno*” non solo dai propri lavoratori, ai quali il rottame di vetro è stato da essa precedentemente venduto, ma anche dai soggetti che hanno stipulato le convenzioni c.d. “*pronto al forno*”.

Si tratta di convenzioni stipulate direttamente tra i titolari di impianti idonei per la trasformazione del rottame di vetro (c.d. lavoratori convenzionati), il Consorzio e le relative imprese aderenti.

In forza di tali convenzioni l'impresa di trasformazione provvede direttamente al conferimento del vetro “*pronto al forno*” presso gli operatori indicati dalle imprese aderenti al Consorzio, concordando con queste ultime il corrispettivo dovuto per la cessione.

Anche in questa operazione il prodotto ottenuto, commercialmente denominato vetro “*pronto al forno*”, non è riconducibile ad una tipologia di bene alla quale può essere applicato il regime del *reverse charge*, ma presenta le specifiche merceologiche della materia prima secondaria, la cui cessione va assoggettata (ad aliquota ordinaria) alle regole ordinarie di applicazione dell'imposta previste dal d.P.R. n. 633/1972.