

## Risposta n. 86

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212 - cessione materia prima secondaria - “reverse charge” articolo 74, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### QUESITO

ALFA S.r.l. (in seguito, “Società”, “Istante” o “Contribuente”) fa presente di essere stata costituita per realizzare un progetto di ripristino ambientale di un'ex cava.

Il progetto del Piano Particolareggiato di Recupero Ambientale prevede il ripristino della morfologia preesistente tramite il riempimento del vuoto creato dall'attività estrattiva con materiale idoneo (esclusivamente materiale terrigeno conforme alla “Colonna A” e alla “Colonna B” della Tabella 1 - Allegato 5 - Parte IV, del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152) e la copertura finale con terreno vegetale.

Nell'ottica di un'efficace e celere attuazione del Piano di Recupero Ambientale dell'ex cava, ALFA sta valutando di utilizzare per il riempimento del vuoto della menzionata cava materie prime secondarie (in breve anche “MPS.”) prodotte dagli impianti di recupero dei rifiuti.

Secondo quanto riferito dalla Società, sono qualificati come materie prime secondarie i rifiuti che, sottoposti a specifiche operazioni di recupero, rispondono

alle seguenti caratteristiche (di cui all'articolo 184-ter, comma 1 del decreto legislativo n. 152 del 2006):

1. la sostanza o l'oggetto è comunemente utilizzato per scopi specifici;
2. esiste un mercato o una domanda per tale sostanza od oggetto;
3. la sostanza o l'oggetto soddisfa i requisiti tecnici per gli scopi specifici e rispetta la normativa e gli standard esistenti applicabili ai prodotti;
4. l'utilizzo della sostanza o dell'oggetto non comporta impatti negativi sull'ambiente e sulla salute umana.

L'Istante sta valutando di utilizzare le MPS derivanti da impianti che trattano i rifiuti della costruzione e demolizione.

Il Contribuente inoltre rappresenta di essere nelle condizioni di ricevere le MPS perché, come da specifica normativa sugli aggregati riciclati, è previsto che tali materiali possano andare *“in recuperi ambientali, riempimenti e colmate”* (cfr. Circolare del Ministero dell'Ambiente e della Tutela del territorio del 15 luglio 2005 n. 5205).

ALFA chiede chiarimenti in merito all'aliquota IVA da applicare all'acquisto da parte della stessa delle MPS in commento e al servizio di stesura e compattazione delle stesse che andrà ad eseguire.

Si tratta in particolare di 2 distinte operazioni, regolate da due contratti, uno dei quali è relativo alla fornitura e al trasporto delle materie prime secondarie acquistate dall'Istante, mentre il secondo contratto è relativo all'attività di riempimento dell'ex cava, eseguita dalla Società. Relativamente a tale ultimo contratto, il Contribuente precisa che il servizio di stesura e compattazione sarà offerto ad un prezzo superiore rispetto a quello di acquisto delle MPS.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

ALFA ritiene che alla fattispecie prospettata siano applicabili i principi di carattere generale contenuti nella risoluzione n. 38/E del 2007 (sebbene riguardanti una fattispecie diversa) e, pertanto, la cessione della materia prima

secondaria è da assoggettare all'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento secondo le ordinarie regole.

Infatti, a parere della Società, trattandosi di una cessione di materia prima secondaria non troverebbe applicazione il regime dell'inversione contabile cd. "*reverse charge*", contenuto nell'articolo 74, settimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 previsto, invece, 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, nonché di bancali in legno (pallet) recuperati ai cicli di utilizzo successivi al primo*".

Parimenti, cioè applicando l'aliquota Iva ordinaria senza inversione contabile, ALFA fatturerà la prestazione del servizio di stesura e compattazione alla conferente BETA.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Per le ragioni che si andranno ad esporre, si ritiene di condividere solo parzialmente la soluzione prospettata dall'istante.

In via preliminare si osserva che esula dalla competenza della scrivente qualsiasi valutazione in merito ai presupposti al ricorrere dei quali un rifiuto diventa materia prima secondaria (MPS), nonché in merito al loro utilizzo.

Il seguente parere pertanto è reso nel presupposto che ALFA possa tutt'ora acquistare e utilizzare la materia prima secondaria individuata nelle bozze di contratto allegate per gli scopi ivi previsti (*i.e.* riempimento ex cava), nel pieno rispetto della relativa normativa di settore - tra cui il decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, cd. Codice dell'ambiente - il cui apprezzamento è lasciato alla competenza esclusiva delle autorità all'uopo preposte.

Per quanto qui di interesse si ritiene utile richiamare acriticamente l'articolo 184-*ter* del Codice dell'ambiente (in breve, "CDA"), rubricato "Cessazione della qualifica di rifiuto" (c.d. *End of Waste*) ai sensi del quale "*Un rifiuto cessa di essere tale, quando è stato sottoposto a un'operazione di*

*recupero, incluso il riciclaggio e la preparazione per il riutilizzo, e soddisfi i criteri specifici, da adottare nel rispetto delle seguenti condizioni:*

- a) la sostanza o l'oggetto sono destinati a essere utilizzati per scopi specifici;*
- b) esiste un mercato o una domanda per tale sostanza od oggetto;*
- c) la sostanza o l'oggetto soddisfa i requisiti tecnici per gli scopi specifici e rispetta la normativa e gli standard esistenti applicabili ai prodotti;*
- d) l'utilizzo della sostanza o dell'oggetto non porterà a impatti complessivi negativi sull'ambiente o sulla salute umana”.*

Pertanto una volta concluso il processo di recupero, che comprende anche attività minimali quali il controllo e la pulizia, il rifiuto cessa di essere tale per diventare prodotto o merce (cfr. combinato disposto articoli 83 e 184-ter, comma 5, del Codice dell'ambiente).

A seguito dell'introduzione della nozione di *End of Waste* è stato abrogato l'articolo 181-bis del CDA che, nel disciplinare le MPS, specificava le condizioni al ricorrere delle quali tali materie non erano più considerate rifiuti. Queste condizioni sono in parte riprodotte nel citato articolo 184-ter.

Si tratta di condizioni generali che necessitano di essere declinate caso per caso per specifiche tipologie di rifiuto, attraverso uno o più decreti del ministro dell'ambiente.

Nelle more di detti decreti, continuano ad applicarsi le disposizioni previgenti, tra cui il decreto del Ministro dell'ambiente 5 febbraio 1998, che per la tipologia dei rifiuti non pericolosi disciplina le attività, i procedimenti e i metodi di recupero che consentono di ottenere prodotti, materie prime o di materie prime secondarie.

Ai fini dell'IVA, l'articolo 74, settimo comma, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito “articolo 74”) dispone che le cessioni dei beni indicati nei commi settimo e ottavo, (rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi, vetri, gomma, plastica ecc.) sono soggette al regime dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*). Il cedente emette fattura senza addebitare l'IVA in quanto

quest'ultima è a carico del cessionario, che dovrà integrare la fattura ricevuta con la relativa imposta.

La circolare 12 maggio 2008, n. 43/E nel ricondurre a sistema le interpretazioni rese sull'argomento dalla scrivente in precedenti documenti di prassi, chiarisce tra l'altro che ai fini dell'applicazione del regime in commento è necessario che:

- il rifiuto sia qualificabile come *“rottame, ovvero un bene non più utilizzabile secondo l'originaria destinazione se non sottoposto a successive lavorazioni”*;
- ai fini fiscali il rifiuto rimane rottame anche quando ha subito le lavorazioni richiamate nel comma 7 dell'articolo 74 (*i.e.* ripulitura, selezione, taglio o compattatura), *“senza modificarne la natura”*.

Con riferimento alla fattispecie in esame, risulta dirimente valutare se le MPS individuate dalle bozze di contratto possano rientrare tra i beni richiamati al settimo comma del menzionato articolo, al cui commercio va applicata l'aliquota IVA ordinaria mediante il *reverse charge* (cfr. Corte di Cassazione, sentenza 5 ottobre 2016, n. 19886, punto 1.6).

Ciò premesso, ALFA fornisce in bozza i contratti che disciplinano la fattispecie oggetto del presente interpello: una è relativa al *“servizio di fornitura e trasporto di materie prime secondarie - MPS ai fini del Recupero Ambientale della ex cava ...”*, mentre l'altra bozza ha ad oggetto la stesura e la compattazione di tali MPS al fine del recupero dell'ex cava ...

Da questi documenti e dalle informazioni contenute nell'istanza è possibile desumere che:

1. il fornitore GAMMA cede alla Società *“terra vagliata come materia prima secondaria – MPS prodotta ai sensi del D.M. 05/02/1998 e s.m.i. secondo le specifiche tecniche degli aggregati riciclati riportate nell'allegato C della circolare del ministro dell'ambiente e della tutela del territorio del 15/07/2005 n. 5205...”*;

2. il sito dell'ex cava da ripristinare si configura *“come recupero ambientale assimilabile alla destinazione d'uso C4 dell'allegato C della Circolare del Ministro dell'Ambiente e della tutela del territorio del 15/07/2005 n. 5205”*;
3. il materiale in questione deriva da rifiuti da costruzione e demolizione.

L'allegato C4 della circolare del Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio 15 luglio 2005, n. 5205 riporta gli aggregati riciclati utilizzabili per i recuperi ambientali, riempimenti e colmate.

In base a quanto dichiarato dal Contribuente, l'aggregato riciclato qui di interesse è il materiale realizzato utilizzando i rifiuti derivanti dalla demolizione e dalla manutenzione, anche parziale, di opere edili e infrastrutturali.

Nell'allegato 1 del decreto ministeriale 5 febbraio 1998 sono definite le attività, i procedimenti e i metodi di riciclaggio e di recupero dei rifiuti-materia che devono garantire l'ottenimento di prodotti, di materie prime o di materie prime secondarie con caratteristiche merceologiche conformi alla normativa tecnica di settore o, comunque, nelle forme usualmente commercializzate.

Il materiale descritto dall'Istante sembra rientrare tra i Rifiuti ceramici inerti di cui al punto 7 del citato allegato 1 e in particolare tra quelli delle tipologie 7.1 e 7.3 in quanto se sottoposti al processo di recupero ivi descritto, diventano MPS idonee ad essere impiegate per gli scopi descritti nell'allegato C della circolare del Ministro dell'Ambiente e della tutela del territorio n. 5205 del 2005. Il processo di recupero consiste sostanzialmente nella “messa in riserva” di rifiuti inerti, intendendosi per “messa in riserva” una tipologia di stoccaggio [cfr. articolo 183, lettera *aa*), del CDA].

Quanto appena precisato trova conferma nelle informazioni rese dal Contribuente in sede di documentazione integrativa dove afferma che *“Le MPS che si intende ricevere sono quelle riconducibili alla c.d. “terra vagliata” per aspetto e contenuto. Materiale terrigeno o frazioni analoghe provenienti dal ciclo del cosiddetto “End of Waste” ex art.184ter D.Lgs. 152/06 applicato sui rifiuti inerti, le cui procedure di ecocompatibilità sono definite dal D.M. 05/02/1998 e s.m.i. e le cui caratteristiche tecniche e prestazionali sono definite*

*dalla Direttiva 89/106, dalle norme UNI-EN di riferimento secondo le quali il materiale deve avere il marchio CE e dalla Circolare del Ministro dell'Ambiente e della Tutela del Territorio del 15/7/2005 n. 5205 (con particolare riferimento alla destinazione d'uso C4 dell'allegato C)".*

Tra le lavorazioni richiamate dal comma 7 dell'articolo 74 è compreso lo stoccaggio (nel nostro caso: messa in riserva), che è ivi contemplato unitamente ad altre operazioni ben più invasive.

Ciò dunque porta a ritenere che le MPS oggetto della fattispecie in esame possono essere considerate ai soli fini fiscali al pari dei rottami, la cui cessione sarà fatturata in "reverse charge" ex articolo 74, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto concerne l'aliquota IVA applicabile, si ricorda che il n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. 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 (...)".

Come più volte precisato dalla scrivente, (cfr. circolare n. 43/E del 12 maggio 2008 e risoluzione n. 454/E del 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.

In particolare, 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;

- rifiuti speciali di cui alla lettera g) del comma 3, dell'articolo 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".

Nel caso di specie, la materia prima secondaria è un prodotto qualificato come "rifiuto speciale", derivante dalle attività di demolizione, costruzione, ai sensi dell'articolo 184, comma 3, lettera b) del D.Lgs n. 152 del 3 aprile 2006.

Atteso che lo stesso non rientra tra i rifiuti speciali di cui alla lettera g) del comma 3 dell'articolo 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 -, si ritiene che la cessione delle M.P.S. in esame è da assoggettare all'aliquota IVA ordinaria del 22 per cento.

Infine relativamente alla prestazione del servizio di stesura e compattazione delle M.P.S. effettuata dall'Istante a favore di BETA, si ritiene che alla stessa si applichi l'aliquota Iva ordinaria del 22 per cento senza il regime dell'inversione contabile di cui all'articolo 74, settimo comma del d.P.R. n. 633 del 1972, che è riferito alle cessioni dei rottami ivi indicate.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**