



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 17/01/2006 n. 14

Oggetto:

Istanza d'interpello - DPR 26 ottobre 1972, n. 633 Tabella A parte III n. 127-sexiesdecies, quinquies, sexies e septies - Attivita' di gestione rifiuti e realizzazione degli impianti - XY soc. consortile per azioni

Testo:

La Direzione Regionale ...ha trasmesso un'istanza di interpello formulata ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con cui la XY soc. consortile per azioni ha chiesto chiarimenti in merito all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata per l'attivita' di gestione di rifiuti e realizzazione dei relativi impianti.

Quesito

La societa' istante, in data 17 giugno 2003, ha stipulato con il Presidente della Regione ... - Commissario Delegato per l'emergenza rifiuti una "convenzione per il trattamento/gestione dei RU rinvenienti dal comprensorio nord-occidentale della Regione ..., tramite un Sistema di Gestione Integrata dei Rifiuti". Tale sistema interessa parte della provincia di ...e quasi per intero la provincia di

Il Sistema integrato di gestione dei rifiuti si articola in piu' fasi: stoccaggio dei rifiuti nelle stazioni di trasfenza (alle quali arrivano i rifiuti a valle della raccolta differenziata direttamente dai comuni); successivo trasferimento dei rifiuti agli impianti di selezione e biostabilizzazione (impianti di trattamento), dove i rifiuti vengono separati: frazione secca, frazione umida e recupero di materiali metallici. In tale fase, la frazione umida del rifiuto viene "stabilizzata" in FOS (frazione organica stabilizzata); la frazione secca, invece, viene destinata all'impianto di termovalorizzazione con produzione di energia elettrica. In particolare, quest'ultimo e' destinato alla combustione della componente secca della frazione residuale dei rifiuti solidi urbani e al recupero energetico "attraverso la produzione di vapore e quindi di energia elettrica nella turbina a vapore" che "portera' l'impianto a produrre una potenza elettrica lorda di circa 35Mw, che, al netto degli ausiliari dell'impianto di termovalorizzazione e preselezione, verra' ceduta alla rete elettrica nazionale".

Con riferimento al predetto impianto di termovalorizzazione, la societa' istante argomenta, poi, che "il decreto Ronchi prevede che non si possano smaltire i rifiuti attraverso l'incenerimento senza recupero energetico; per tali ragioni, tali impianti non possono considerarsi impianti di produzione di energia elettrica ma impianti di trattamento rifiuti".

Infine, lo smaltimento finale dei rifiuti avverra' presso apposita discarica per rifiuti non pericolosi.

Per l'attuazione del sistema integrato di gestione rifiuti di cui sopra e' prevista la realizzazione dei seguenti impianti: tre Stazioni di trasfenza; due Impianti di selezione e biostabilizzazione; un Impianto di Termovalorizzazione nonche' l'utilizzo di tre Discariche.

Cio' posto, la societa' istante formula i seguenti quesiti.

In primo luogo, con riguardo al trattamento IVA della gestione dei rifiuti, si chiede di conoscere se per tutte le prestazioni di servizi poste in essere per la gestione dei vari sottosistemi deputati all'espletamento di specifiche funzioni nel ciclo di trattamento/smaltimento dei rifiuti sia applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento di cui al n. 127-sexiesdecies della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972.

In secondo luogo, con riguardo agli interventi edilizi necessari per la realizzazione degli impianti e dei vari sottosistemi destinati al

trattamento e smaltimento rifiuti, se sia applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento prevista dai nn. 127-quinquies (opere di urbanizzazione primaria e secondaria), 127-sexies (beni, escluso materie prime, forniti per la costruzione delle opere di cui al n. 127-quinquies) e 127-septies (appalto per la realizzazione delle opere di cui al n. 127-quinquies) della Tabella A, parte III, allegata al medesimo DPR n. 633 del 1972.

Infine, se anche la successiva manutenzione (ordinaria e straordinaria) degli impianti possa godere della stessa aliquota agevolata.

Soluzione prospettata

Con riguardo al primo quesito (aliquota IVA applicabile per la gestione ed il trattamento dei rifiuti), la società esprime l'avviso che sia applicabile l'aliquota agevolata del 10 per cento per tutte le attività di gestione e trattamento dei rifiuti ed in particolare per le seguenti attività: "l'attività svolte nelle stazioni di trasferta a cui arrivano i rifiuti a valle della raccolta differenziata direttamente dai comuni; il trasferimento degli stessi agli impianti di separazione e trattamento; l'invio della parte secca del rifiuto all'impianto di smaltimento mediante termovalorizzazione; la stabilizzazione della parte umida".

Cio' in quanto le prestazioni di servizi poste in essere per la gestione dei vari sottosistemi deputati all'espletamento di specifiche funzioni nel ciclo trattamento/smaltimento dei rifiuti, prese nella loro interezza, rappresentano l'attività di smaltimento rifiuti, mentre prese singolarmente sono specifiche fasi dell'attività di smaltimento rifiuti stessa.

Con riguardo agli altri quesiti (aliquote IVA applicabili per gli interventi edilizi necessari per la realizzazione degli impianti di gestione e manutenzione degli stessi), la società esprime l'avviso che sia applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento di cui ai summenzionati nn. 127-quinquies, 127-sexies, 127-septies.

Cio' nella considerazione che, ai sensi dell'art. 4 della legge n. 847 del 1964, rientrano tra le opere di urbanizzazione secondaria le attrezzature sanitarie e che, ai sensi dell'art. 58, comma 1, del D.Lgs. n. 22 del 1997, fra le attrezzature sanitarie sono da ricomprendersi le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi.

Per quanto concerne gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, la società istante ritiene applicabile la risoluzione 24 dicembre 1999, n. 168/E, che, considerata la genericità del termine "gestione", usato dal legislatore, ha ritenuto che l'individuazione concreta delle componenti della prestazione complessiva cui applicare l'aliquota IVA del 10 per cento sia riconducibile alle pattuizioni intercorse tra le parti. Alla luce delle clausole adottate, pertanto, possono concorrere alla gestione contrattualmente dedotta sia le prestazioni di manutenzione ordinaria sia quelle di manutenzione straordinaria, per le quali si applicherebbe l'aliquota agevolata.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il primo quesito riguarda l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento per tutte le fasi di gestione dei rifiuti.

Il n. 127-sexiesdecies della Tabella A parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA al 10 per cento per le "prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dall'articolo 6, comma 1 lettere d), l) e m) del d. lgs. 5 febbraio 1997 n. 22 (c.d. "decreto Ronchi"), 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, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione".

L'articolo 6, comma 1, del D.Lgs. 22/97, alle lettere d), l) e m) dà le definizioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo.

In particolare, si intende per:

gestione: la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compreso il controllo di queste operazioni nonché il controllo delle discariche e degli impianti di smaltimento dopo la chiusura;

stoccaggio: le attività di smaltimento consistenti nelle operazioni

di deposito preliminare di rifiuti prima di una delle operazioni di smaltimento, nonché le attività di recupero consistenti nelle operazioni di messa in riserva di materiali per sottoporli a un'operazione di recupero; deposito temporaneo: il raggruppamento dei rifiuti effettuato, prima della raccolta, nel luogo in cui sono prodotti.

Condizione per la fruizione dell'aliquota ridotta sull'attività di gestione dei rifiuti è che questi ultimi possano essere qualificati, dunque, come:

- a) rifiuti urbani, secondo la definizione data dal comma 2 dell'art. 7 del d. lgs. 22/97 (i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione; i rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi...assimilati ai rifiuti urbani...; i rifiuti provenienti dallo spazzamento delle strade; i rifiuti di qualunque natura o provenienza, giacenti sulle strade ed aree pubbliche o sulle strade ed aree private comunque soggette ad uso pubblico o sulle spiagge marittime e lacuali e sulle rive dei corsi d'acqua; i rifiuti vegetali provenienti da aree verdi, quali giardini, parchi e aree cimiteriali; i rifiuti provenienti da esumazioni ed estumulazioni, nonché gli altri rifiuti provenienti da attività cimiteriale diversi da quelli di cui sopra); ovvero
- b) rifiuti speciali, ai sensi del comma 3 lettera g) del medesimo art. 7 (rifiuti derivanti dall'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).

Ora, l'attività descritta nell'istanza appare interamente riconducibile tra le operazioni soggette all'aliquota IVA agevolata in esame, purché i "rifiuti" trattati rientrino nel novero dei "rifiuti urbani" o tra i "rifiuti speciali agevolati" sopra richiamati.

In particolare, l'utilizzo della componente secca della frazione residuale dei rifiuti solidi urbani come combustibile nell'impianto di termovalorizzazione appare coerente con la nozione di "gestione" dei rifiuti di cui alla lett. d) dell'art. 7 citato mediante "recupero" dei medesimi, tramite utilizzazione degli stessi come "combustibile", come espressamente previsto dalla lettera R1 (Utilizzazione principale come combustibile o come altro mezzo per produrre energia) dell'Allegato C del decreto Ronchi, che contiene un elenco delle operazioni di recupero.

Anche per quanto concerne il recupero dei materiali metallici, si ritiene che lo stesso rientri nella norma agevolativa, in quanto "rifiuti derivanti dall'attività di recupero e smaltimento di rifiuti" di cui al comma 3 lettera g) del medesimo art. 7.

Il secondo quesito riguarda l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata alle operazioni di realizzazione degli impianti, in quanto opere di urbanizzazione.

Al riguardo si osserva che ai sensi dell'art. 58, comma 1 del D.Lgs. n. 22 del 1997, "le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate" sono ricomprese nel novero delle "attrezzature sanitarie" (opere di urbanizzazione secondaria) di cui all'art. 4, comma 2, lettera g della legge n. 847 del 1964 (al riguardo si segnala la risoluzione Ministeriale 23 aprile 1997, n. 78/E, di interpretazione dell'articolo (allora vigente) 9-undecies, comma 2 del D.L. n. 397 del 1998 convertito nella legge n. 475 del 1988 - poi espressamente abrogata dall'art. 56, comma 1, lettera c del Decreto Ronchi - il cui contenuto è oggi riprodotto nell'art. 58, comma 1 del decreto stesso).

Ne consegue che la cessione degli impianti o le prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alla realizzazione degli impianti destinati allo smaltimento dei rifiuti sono soggette all'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi dei nn. 127-quinquies e 127-septies della Tabella A, parte III allegata al DPR n. 633 del 1972 così come, ai sensi del n. 127-sexies della medesima Tabella, sono soggetti alla medesima aliquota IVA agevolata del 10 per cento le cessioni di beni, escluse le materie prime, forniti per la costruzione delle predette opere.

Tale aliquota appare applicabile anche per la realizzazione dell'impianto di termovalorizzazione, in quanto la duplice funzione di "combustione dei rifiuti" (smaltimento rifiuti) e di "produzione di energia elettrica" appare coerente con i principi e la disciplina dettati dal decreto Ronchi al fine di riconoscere alla predetta opera la natura di impianto di smaltimento rifiuti e non quella di mero stabilimento industriale (la cui costruzione sarebbe soggetta ad IVA ordinaria del 20 per cento) atteso che nella nozione normativa di "gestione" dei rifiuti, ai sensi della lettera h del comma 1 dell'art. 6 del citato Decreto Ronchi, rientrano le operazioni di recupero dei rifiuti - tra l'altro - "come combustibile" e che "gli impianti di incenerimento sono contemplati solo in quanto capaci di consentire, almeno in parte, un recupero energetico".

In ordine all'ultimo quesito relativo all'aliquota IVA applicabile per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria sugli impianti sopra descritti, si osserva quanto segue.

Come sopra già chiarito, l'art. 127-sexiesdecies Tabella A, parte III, allegata al DPR 633 del 1972, riconosce l'aliquota agevolata unicamente alle "prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo" dei rifiuti urbani e speciali espressamente individuati.

La risoluzione 24 dicembre 1999, n. 168/E, invocata nell'istanza si riferiva, invece, alla fattispecie disciplinata dall'ultima parte dello stesso art. 127 sexiesdecies, che agevola espressamente le prestazioni di "gestione degli impianti di fognatura e depurazione" e, pertanto, non risulta applicabile al caso in esame.

Tuttavia - come si legge nella Convenzione - rientra tra gli obblighi della società istante quello di "eseguire a propria cura e spese gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti", lavori che, come ulteriormente precisato in sede di integrazione della documentazione, saranno svolti esclusivamente dai consorziati.

Inoltre, ai sensi del n. 127-quaterdecies della Tabella A, parte III, l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento è applicabile per gli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge n. 457 del 1978, ma con espressa esclusione della lettera a) (manutenzione ordinaria) e della lettera b) (manutenzione straordinaria) del primo comma del predetto art. 31, che, pertanto, saranno assoggettate all'IVA con l'aliquota ordinaria.

Al riguardo, limitatamente all'attività di manutenzione ordinaria, si ritiene che questa potrà essere assoggettata all'aliquota ridotta solo se ed in quanto possa essere applicato il principio di cui all'art. 12 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in quanto prestazione accessoria e funzionale all'attività di gestione dei rifiuti.

Infatti, come chiarito in numerosi documenti di prassi, si ricorda che affinché si abbia accessorietà ai sensi dell'art. 12 e la prestazione subordinata segua lo stesso trattamento IVA dell'operazione principale, è necessario che la prestazione accessoria avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale e che sia effettuata direttamente dal cedente o prestatore dell'operazione principale.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione regionale ..., viene resa dalla scrivente, ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo del DM 26 aprile 2001, n. 209.