

Direzione Centrale Normativa

Settore Imposte indirette

Ufficio IVA

Roma,

ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
CORSO EUROPA 11  
20122 MILANO (MI)

Prot.

**OGGETTO:** *Consulenza giuridica n. 954-28/2017*  
*Associazione/Ordine ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E*  
*DEGLI ESPERTI CONTABILI*  
*Codice Fiscale 06033990968*  
*Istanza presentata il 12/04/2017*

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione del DPR n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

### QUESITO

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano ha presentato una richiesta di consulenza giuridica avente ad oggetto l'aliquota IVA da applicare nel settore dei rifiuti e rappresenta quanto segue.

In base al primo comma dell'articolo 184 del decreto legislativo 3 aprile 2006 n. 152, la qualificazione dei rifiuti avviene in primo luogo secondo la loro origine e, dunque, si distinguono rifiuti urbani e rifiuti speciali.

Il punto 127-sexiesdecies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'aliquota del 10 per cento per lo smaltimento dei rifiuti urbani

(previsti al secondo comma dell'art. 184) e per alcuni di quelli speciali, in particolare quelli indicati alla lettera g) del terzo comma dell'articolo 184 ovvero ai soli rifiuti derivanti dall'attività di recupero e smaltimento dei rifiuti.

Con la risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 12 settembre 2007, n. 250/E è stato evidenziato che i rifiuti identificati dai codice CER - famiglie: 19.08, 19.12 e 20 dell'elenco allegato al decreto legislativo n. 152 del 2006 sono riconducibili ai rifiuti speciali indicati alla lettera g) del terzo comma dell'articolo 184 ed a quelli urbani indicati nel secondo comma del citato articolo 184.

Inoltre, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 12 settembre 2007, n. 249/E introduce il concetto di "non pericolosità" del rifiuto, ove solo i rifiuti "non pericolosi" possono essere oggetto di smaltimento con l'aliquota agevolata del 10 per cento.

Tale assunto, a parere dell'istante, sembra contrastare con la classificazione dei rifiuti come operata dall'Agenzia delle entrate con la citata risoluzione n. 250/E del 2007, secondo la quale tutti i rifiuti identificati con il capitolo 19 (e quindi pericolosi e non) sono rifiuti speciali di cui alla lettera g) del terzo comma dell'articolo 184 il cui smaltimento è soggetto all'aliquota IVA del 10 per cento.

Tutto ciò premesso, nella considerazione che i rifiuti identificati nella famiglia 19.08 sono quelli prodotti da impianti per il trattamento dei rifiuti o di acque reflue e che quelli identificati nella famiglia 19.12 sono rifiuti risultanti dopo una precisa fase di lavorazione meccanica che comporta una riduzione volumetrica, considerato che la qualificazione del rifiuto avviene secondo l'origine degli stessi, si chiede il parere sulla corretta fatturazione dello smaltimento degli stessi da parte di soggetti smaltitori agli operatori (soggetti conferenti) che portano tali rifiuti per lo smaltimento.

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

L'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano ritiene che sia corretto fatturare lo smaltimento dei rifiuti applicando l'aliquota del 10 per cento a

rifiuti che sono stati oggetto di una precedente lavorazione meccanica di sola riduzione volumetrica anche presso altri impianti o da altri soggetti conferenti tenuto presente che, con la prima lavorazione di tipo esclusivamente meccanico per la riduzione volumetrica, si ha l'attribuzione di un codice CER che rientra nella distinta casistica di cui alla lettera g) del terzo comma dell'articolo 184 come indicato nella risoluzione n. 250 del 2007.

Ritiene, altresì, non corretta la soluzione interpretativa secondo la quale si debba mantenere traccia dell'origine del rifiuto secondo quanto specificato nella scheda tecnica di conferimento compilata dall'operatore al momento del conferimento dei rifiuti al soggetto smaltitore, perseguendo il principio "se il rifiuto nasce urbano, muore urbano e quindi lo si fattura al 10 per cento, se il rifiuto nasce industriale muore industriale e quindi lo si fattura al 22 per cento."

Nello specifico allo smaltimento si dovrebbe applicare l'aliquota IVA:

- al 10 per cento, da calcolarsi sulla quota di corrispettivo relativa allo smaltimento del rifiuto conferito di origine urbana, secondo la quantità di sua origine urbana come dichiarata/identificata dal soggetto conferente al soggetto smaltitore nella scheda da tecnica di conferimento;
- al 22 per cento, da calcolarsi sulla quota di corrispettivo relativa allo smaltimento del rifiuto conferito di origine industriale, secondo la quantità di sua origine industriale come dichiarata/identificata dal soggetto conferente al soggetto smaltitore nella scheda tecnica di conferimento.

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

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 ridotta 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 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 (. . .)".

In seguito all'abrogazione del decreto Ronchi, il richiamo agli articoli 6 e 7 del d.lgs. n. 22 del 1997, è da intendersi ora riferito rispettivamente agli articoli 183, comma 1, lettere n), aa) e bb) e 184, comma 2 e comma 3, lettera g), del d. lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (cfr. circolare Agenzia delle entrate 12 maggio 2008, n. 43/E).

Dunque, al fine di delineare l'ambito applicativo dell'aliquota IVA agevolata prevista dal numero 127-sexiesdecies, è necessario fare riferimento alla normativa vigente.

Per "gestione" dei rifiuti, ai sensi del richiamato articolo 183, comma 1, lettera n), del citato d.lgs. n. 152 del 2006, si intende "la raccolta, il trasporto, il recupero e lo smaltimento dei rifiuti, compresi il controllo di tali operazioni e gli interventi successivi alla chiusura dei siti di smaltimento, nonché le operazioni effettuate in qualità di commerciante o intermediario" (cfr. risoluzioni Agenzia delle entrate 17 gennaio 2006, n.14/E e 10 agosto 2007, n. 226/E).

L'aliquota agevolata è prevista per le operazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di:

- rifiuti urbani (articolo 184, comma 2), rappresentati da:

"a) i rifiuti domestici, anche ingombranti, provenienti da locali e luoghi adibiti ad uso di civile abitazione;

b) i rifiuti non pericolosi provenienti da locali e luoghi adibiti ad usi diversi da quelli di cui alla lettera a), assimilati ai rifiuti urbani per qualità e quantità, ai sensi dell'articolo 198, comma 2, lettera g);

c) i rifiuti provenienti dallo spazzamento delle strade;

d) 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;

e) i rifiuti vegetali provenienti da aree verdi, quali giardini, parchi e aree cimiteriali;

f) i rifiuti provenienti da esumazioni ed estumulazioni, nonché gli altri rifiuti provenienti da attività cimiteriale diversi da quelli di cui alle lettere b), c) ed e)";

- rifiuti speciali (lettere g) e n) comma 3, articolo 184), cioè:

quelli "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".

Come chiarito con la risoluzione n. 249/E del 12 settembre 2007, sulla scorta del parere fornito dal Ministero dell'ambiente, della tutela del territorio e del mare, "i rifiuti derivati dall'attività di selezione meccanica dei rifiuti solidi urbani, classificati come rifiuti speciali per effetto della lett. n) dell'art. 184, comma 3, del D. Lgs. n. 152 del 2006, "possono considerarsi una specificazione della più generale categoria di rifiuti, indicata nella lettera g) dell'art. 7, comma 3, del D. Lgs. n. 22 del 1997, ossia dei "rifiuti derivanti dalla attività di recupero e smaltimento di rifiuti".

Dalle precisazioni rese dal Ministero dell'ambiente, della tutela del territorio e del mare, discende che il richiamo operato dal n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 alla lett. g) dell'art. 7, comma 3, del D. Lgs. n. 22 del 1997 deve intendersi riferito sia alla lett. g) dell'art. 184, comma 3, del D. Lgs. n. 152 del 2006 che alla lettera n) del medesimo articolo 184.

Di conseguenza, sono assoggettate all'aliquota ridotta del 10 per cento, ai sensi del n. 127-sexiesdecies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, le prestazioni di gestione dei rifiuti speciali individuati dalla lettera g) dell'articolo 184, comma 3, del D. Lgs. n. 152 del 2006 ("rifiuti derivanti dall'attività di recupero e smaltimento dei rifiuti") e dei rifiuti speciali di cui alla successiva lett. n) del medesimo articolo ("rifiuti derivati dalle attività di selezione meccanica dei rifiuti solidi urbani"). Questi rifiuti risultano classificati nell'ambito del capitolo 19 "Rifiuti prodotti da impianti di trattamento dei rifiuti, impianti di trattamento delle acque reflue fuori sito, nonché dalla potabilizzazione dell'acqua e dalla sua preparazione per uso industriale" dell'elenco-Indice CER smaltimento rifiuti, in vigore dal 1° giugno 2015.

Pertanto, nel caso oggetto dell'istanza di consulenza giuridica, le prestazioni aventi ad oggetto lo smaltimento dei rifiuti identificati dal codice C.E.R. 19.08 "rifiuti prodotti dagli impianti per il trattamento delle acque reflue, non specificati altrimenti" e 19.12. "rifiuti prodotti dal trattamento meccanico dei rifiuti (ad esempio selezione, triturazione, compattazione, riduzione in pellet) non specificati altrimenti" sono riconducibili al n. 127-sexiesdecies) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, come anche chiarito dalla risoluzione 12 settembre 2007, n. 250, che vi ha incluso tutti i rifiuti identificati con i codici relativi ai capitoli 19 e 20 dell'elenco CER, con conseguente applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento.

Inoltre, occorre evidenziare che l'applicabilità della disposizione di cui al citato n. 127-sexiesdecies) ai rifiuti diversi da quelli contrassegnati dai codici 19 e 20 va verificata (a cura e sotto la responsabilità del produttore o del detentore) sulla base di un'indagine di natura tecnica e di fatto che non rientra nelle prerogative dell'istituto dell'interpello, ma deve essere operata di volta in volta e alla luce dei criteri forniti dal Ministero dell'ambiente, della tutela del territorio e del mare, il quale ha evidenziato, al riguardo, la rilevanza dell'origine del rifiuto, a prescindere dalle caratteristiche di pericolosità dello stesso.

Infatti, come indicato nella citata risoluzione n. 250/E del 2007, il citato Dicastero ha precisato che "la pericolosità o meno dei rifiuti è irrilevante ai fini della classificazione degli stessi ai sensi dell'articolo 184, comma 2 e comma 3 lett. g) del decreto legislativo n. 152 del 2006 in quanto tale classificazione ha riguardo unicamente all'origine dei rifiuti così come specificato al citato comma 1 dell'articolo 184 del medesimo decreto".

Appare, pertanto, evidente che il richiamo alla caratteristica di "non pericolosità" del rifiuto operato nella risoluzione n. 249/E del 2007 è operata solo ai fini dell'eventuale assimilazione ai rifiuti urbani, che può avvenire solo per i rifiuti non pericolosi, ma non rappresenta un "criterio" per l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata del 10 per cento ai sensi del n. 127-sexiesdecies) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n.

633 del 1972, che, come detto, deve avvenire secondo i criteri indicati nei citati documenti di prassi e sopra richiamati.

**IL DIRETTORE CENTRALE AGGIUNTO**

**Giovanni Spalletta**

**(firmato digitalmente)**