IVA e rifiuti

Cass. Sez. V Civ. 5 ottobre 2016, n. 19886 - Tirelli, pres.; Tricomi, est.; Mastroberardino, P.M. (diff.) - Andreoni Marcello s.a.s. (avv. Monti ed altro) c. Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato). *(Cassa con rinvio Comm. trib. reg. Lombardia 31 agosto 2009)*

Imposte e tasse - Tributi erariali indiretti (riforma tributaria del 1972) - Rifiuti - IVA - Aliquote - Gestione di rifiuti - Commercio di rottami - Differenze.
Imposte e tasse - Tributi erariali indiretti (riforma tributaria del 1972) - IVA - Aliquote - Rifiuti - Individuazione del regime e dell'aliquota - Criteri.

In materia di IVA, la gestione di rifiuti - intesa come prelievo, cernita e raggruppamento di rottami non destinati ad ulteriore utilizzazione in ciclo produttivo - è disciplinata ai sensi del d.p.r. n. 633 del 1972 tabella A, parte III, punto 127 sexiesdecies, *con applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento, mentre nel caso di commercio di rottami, rientrando il bene nel ciclo produttivo, deve essere applicato l'art. 74 del d.p.r. n. 633 del 1972 con assolvimento dell'IVA mediante* «reverse charge» *ad aliquota ordinaria.*
In materia d'IVA, ai fini della qualificazione delle attività inerenti i rifiuti/rottami, costituisce criterio dirimente per l'individuazione del regime e dell'aliquota applicabile ai sensi del d.p.r. n. 633 del 1972 non la natura o l'origine del bene oggetto di commercio, ma il ciclo di smaltimento o produttivo nel quale tale bene viene inserito, alla luce della definizione di rifiuto ex *art. 14 del d.l. n. 138 del 2002, conv. nella legge n. 178 del 2002,* ratione temporis *vigente, in ragione del quale i materiali destinati ad essere riutilizzati nello stesso o in altro ciclo produttivo non sono classificabili come rifiuti.*

(Omissis)

FATTO

1. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con la sentenza n. 148/10/09, depositata il 31.08.2009 e non notificata, confermava la decisione di primo grado che aveva respinto il ricorso proposto dalla società A.M. SAS di A.M. e C, avverso l'avviso di accertamento n. (OMISSIS) per IVA ed IRPEG relative all'anno di imposta 2003.
2. A seguito di una verifica fiscale culminata nel pvc del 22.09.2005, l'Ufficio aveva accertato maggiori operazioni attive e maggiori redditi, ritenendo che l'attività della società di cessione di rottami inerisse alla gestione dei rifiuti, disciplinata al punto 127 - sexiesdecies della Tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 e che, pertanto, fosse applicabile VIVA nell'aliquota ridotta del 10%, e non già l'assolvimento mediante reverse charge previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74, secondo la procedura seguita dalla società.
3. Il giudice di appello, dopo avere rilevato che costituiva questione preliminare la classificazione del materiale (rifiuti/ rottami) in uscita dagli impianti della società come rifiuti urbani (rientranti sotto la disciplina della tabella cit.) o meno (rientranti sotto la disciplina dell'art. 74 cit.) concludeva che l'attività della A. consisteva in operazioni di "prelievo, cernita, raggruppamento dei rifiuti per il trasporto" ed integrava una gestione di rifiuti - rientrante nell'ambito di applicazione della tabella cit.- e non già una "prestazione di servizi resi ad un'impresa" e come tale sussumibile nella previsione di cui al D.Lgs. n. 22 del 1997, art. 6 e con imposta assolvibile mediante reverse charge (decreto Ronchi). Respingeva, inoltre, la richiesta di annullamento delle sanzioni.
3. La società ricorre per cassazione su due motivi, corroborati da memoria ex art. 378 c.p.c.; l'Agenzia replica con controricorso.

DIRITTO

1.1. Con il primo motivo (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5) si censura la omessa motivazione su un punto decisivo per la soluzione della controversia, individuato nella qualificazione o meno dell'attività del ricorrente come "gestione di rifiuti" e nell'appartenenza o meno del materiale trattato dalla contribuente alla categoria dei cd, "rifiuti urbani".
1.2. Con il secondo motivo (art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3) si denuncia la violazione e falsa applicazione del punto 127 sexiesdecies della Tabella A, parte 3, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, sostenendo che la Commissione aveva errato nel ritenere l'attività svolta dalla contribuente assoggettabile all'IVA nella misura del 10%.
1.3. Il primo motivo è fondato e va accolto.
1.4. Osserva la Corte che, nel caso in esame, la contestazione mossa dall'Amministrazione finanziaria ha riguardato la fatturazione da parte della ricorrente cedente senza;applicazione dell'IVA, in luogo dell'assoggettamento ad IVA della cessione, con un utilizzo del reverse charge interno su operazioni nazionali, non consentito.

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it

1.5. La peculiarità del reverse charge è che il debitore d'imposta è soltanto il cessionario/committente, anzichè il prestatore/cedente (ai sensi dell'art. 193 della Direttiva Comunitaria 2006/112/CE del 28/11/2006 e D.P.R. n. 633 del 1972, art. 17, comma 1). Di conseguenza, viene a coincidere, in capo al cessionario/committente, il soggetto tenuto all'applicazione dell'imposta con il soggetto in capo al quale sorge il diritto alla detrazione dell'IVA.
Orbene, nel caso in esame la contestazione circa la ritenuta erronea applicazione del sistema del reverse charge, è stata fondata sulla qualificazione dell'attività svolta dalla cedente, ricondotta ad una piuttosto che all'altra disciplina normativa in tema di rottami/rifiuti, discipline, peraltro, caratterizzate non solo dalla differente individuazione del soggetto in capo al quale l'imposta va applicata, ma anche da una imposta commisurata con aliquote diverse.
1.6. In particolare, alla gestione dei rifiuti, disciplinata al punto 127 - sexiesdecies della Tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, va applicata VIVA in fattura nell'aliquota ridotta del 10%; per il commercio di rottami il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 74 prevede invece l'assolvimento dell'IVA mediante reverse charge ad aliquota ordinaria.
1.7. Orbene, a fronte di queste disposizioni, esattamente la CTR ha ritenuto necessario procedere preliminarmente alla qualificazione dell'attività della contribuente, tuttavia tale intenzione non è stata portata a compimento, atteso che la conclusione raggiunta sul punto (che si tratta di gestione di rifiuti) non è stata illustrata e accompagnata da alcun elemento concreto circa la destinazione dei beni a smaltimento ovvero ad altro ciclo produttivo, nè da pertinenti riferimenti normativi, che consentano di comprendere l'iter decisionale seguito.
1.8. Invero, nemmeno può condividersi la assertiva prospettazione della ricorrente, secondo la quale costituirebbe dato indiscusso che l'attività svolta fosse "la cessione dei rottami" (fol. 10 del ricorso).
1.9. Va infatti affermato il principio di diritto secondo il quale "ai fini della qualificazione delle attività inerenti i rifiuti/rottami in esame, per la individuazione del regime e dell'aliquota IVA applicabile ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, risulta dirimente non già la natura o la origine del bene commerciato, ma il ciclo di smaltimento o produttivo nel quale viene ad essere inserito, alla luce della definizione di rifiuto ricavabile dal D.L. n. 138 del 2002, art. 14, come conv. in L. n. 178 del 2002 (Interpretazione autentica della definizione di "rifiuto" di cui al D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 6, comma 1, lett. a)), in ragione del quale i materiali destinati ad essere riutilizzati nello stesso o in altro ciclo produttivo non sono classificabili come "rifiuti" (comma 2)".
Recita infatti l'art. 14 cit. "1. Le parole: "si disfi", "abbia deciso" o "abbia l'obbligo di disfarsi" di cui al D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, art. 6, comma 1, lett. a), e successive modificazioni, di seguito denominato: "D.Lgs. n. 22", si interpretano come segue: a) "si disfi: qualsiasi comportamento attraverso il quale in modo diretto o indiretto una sostanza, un materiale o un bene sono avviati o sottoposti ad atti vità di smaltimento odi recupero, secondo gli allegati B e C del D.Lgs. n. 22; b) "abbia deciso": la volontà di destinare ad operazioni di smaltimento e di recupero, secondo gli allegati e C del D.Lgs. n. 22, sostanze, materiali o beni; c) "abbia l'obbligo di disfarsi": l'obbligo di avviare un materiale, una sostanza o un bene ad operazioni di recupero o di smaltimento, stabilito da una disposizione di legge o da un provvedimento delle pubbliche autodtà o imposto dalla natura stessa del materiale, della sostanza e del bene o dal fatto che i medesimi siano compresi nell'elenco dei rifiuti pericolosi di cui all'allegato D del D.Lgs. n. 22.
2. Non ricorrono le fattispecie di cui alle lettere b) e c) del comma 1, per beni o sostanze e materiali residuali di produzione odi consumo ove sussista una delle seguenti condizioni: a) se gli stessi possono essere e sono effettivamente e oggettivamente riutilizzati nel medesimo o in analogo o diverso ciclo produttivo o di consumo, senza subire alcun intervento preventivo di trattamento e senza recare pregiudizio all'ambiente; b) se gli stessi possono essere e sono effettivamente e oggettivamente riutilizzati nel medesimo o in analogo o diverso ciclo produttivo o di consumo, dopo aver subito un trattamento preventivo senza che si renda necessaria alcuna operazione di recupero tra quelle individuate nell'allegato C del D.Lgs. n. 22.".
1.10. Ne consegue che la CTR avrebbe dovuto esaminare la fattispecie alla luce di quanto previsto dall'art. 14 cit. ed esplicitare gli elementi di fatto e l'iter logico seguito per pervenire alla sua conclusione in merito al regime ed all'aliquota IVA applicabile: ciò non ha fatto e la sentenza appare viziata.
La CTR, pertanto, dovrà provvedere al riesame degli elementi di fatto alla luce del principio espresso e della normativa ricordata.
Inoltre la CTR, qualora dovesse ravvisare, all'esito della valutazione di sua competenza, l'erronea applicazione della disciplina del reverse charge D.P.R. n. 633 del 1972, ex art. 74, dovrà considerare se non ricorra in concreto una fattispecie di doppia imposizione ai sensi del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 67 (cfr. Cass n 25498/2015) per applicazione della stessa imposta, in relazione allo stesso presupposto, nei confronti di soggetti diversi, e valutarne la eventuale rilevanza qualora sia stato provato l'effettivo assolvimento dell'imposta da parte del cessionario.
1.11. All'accoglimento del primo motivo consegue l'assorbimento del secondo.
1.12. In conclusione il ricorso va accolto sul primo motivo, assorbito il secondo; la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla CTR della Lombardia in altra composizione per il riesame alla luce del principio espresso e per la statuizione anche in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

(Omissis)

Copyright © - www.osservatorioagromafie.it