

Workshop della Circular Economy organizzato da Unicircular - Roma, 21 giugno 2018- La sfida della transizione, problemi ed opportunità.

(Ermanno Fonderico, dottore commercialista, of counsel Studio legale Ambientalex)

Le problematiche fiscali relative all'economia circolare: profili introduttivi.

1. Breve premessa

Il parziale e tormentato passaggio al principio "chi inquina paga" si può dire ancora in corso. La mancata completa attuazione di detto principio è stata causa di una impropria ripartizione dei costi dello smaltimento dei rifiuti, ha creato confusione e contenzioso specialmente in materia tributaria. Con i più recenti interventi normativi si tenta di estendere la responsabilità del produttore nell'organizzare l'intero ciclo di vita del prodotto, riducendo se non eliminando i costi "esterni" a carico della collettività.

L'impressione che si ricava, nell'esaminare il tumultuoso susseguirsi di fonti normative diverse, è che il cantiere rimarrà a lungo aperto in cerca di un'armonia tra l'obiettivo "rifiuti zero" ed un'equa ripartizione dei costi dell'inquinamento.

Occorre premettere che, forse, per l'ambizioso disegno, la delega ambientale è rimasta inattuata¹. Tuttavia, le norme sul collegato ambientale (Legge 28 dicembre 2015, n. 221, recante Disposizioni in materia ambientale per promuovere misure di green economy e per il contenimento dell'uso eccessivo di risorse naturali) hanno esteso l'**ecotassa** all'invio dei rifiuti all'incenerimento, introducendo misure di premialità-penalità in relazione al miglioramento/peggioramento della raccolta differenziata rispetto al benchmark di legge². Vedremo di seguito che l'ecotassa per il deposito dei rifiuti in discarica non è stata, ovvero non si è voluto che fosse per i troppi interessi che si intersecano, un deterrente efficace.

Per contro, è aumentato il costo dei servizi di igiene urbana ma non è migliorata la loro qualità³.

Anche le tasse e le imposte ambientali avrebbero contribuito ad impoverire gli italiani⁴. L'imposizione ambientale è stata ed è consistente, secondo la deprecabile

¹ Art. 15 della legge 11 marzo 2014, n. 23,

² AA.VV. E-book Collegato ambientale, Gruppo 24 Ore, 19 febbraio 2016, pag. 23, contributo di Mauro Calabrese, *Ecotassa, le nuove misure per incentivare la raccolta differenziata* nonché pag. 83 dell'Annuario dei dati ambientali ISTAT 2017, ove si rileva una riduzione dei rifiuti urbani smaltiti in discarica del 5% rispetto al 2015.

³ Da uno studio della CGA di Mestre viene rilevato che nonostante negli ultimi 20 anni la pressione fiscale sia aumentata dell'80% non è migliorata la qualità dei servizi.

⁴ Tra la mera elencazione delle 100 tasse che avrebbero impoverito gli italiani si annoverano le accise, la tassa spazzatura (TARI), Tributo speciale discariche (Ecotassa), sovrainposta sacchetti di plastica, contributi CONAI, Sistri ecc.. (Cfr. Il Giornale, 3.9.2017, Antonio Signorini).

logica di “tassa e spendi”, senza però che vi sia equilibrio tra chi inquina e chi paga e quindi chi paga non è prevalentemente il beneficiario del prelievo⁵. Addirittura si sussidiano attività dannose⁶.

A dire il vero, non mancano eccellenti fonti informative sul settore dei rifiuti dalle quali si rileva l’attenzione al problema ⁷.

Tuttavia, il passaggio al principio “chi inquina paga”, che si tenta di recepire organicamente nell’ordinamento interno di settore fin dal c.d. decreto Ronchi (d.lgs. 22/1997), non è stato ancora compiutamente attuato.

Per quanto di interesse in questa sede, basti pensare al “pasticciaccio” del passaggio da TARES, TARI, TARSU, TIA I e TIA II, che ha dato luogo ad un notevole contenzioso sulla natura corrispettiva o meno, sulla conseguente questione dell’applicabilità dell’IVA e sulla giurisdizione per la risoluzione delle controversie⁸. La proroga fino al 2018 dei criteri di determinazione della Tassa rifiuti richiama ancora il vetusto DPR 158/1999, sia pure con talune elasticità sull’uso delle tabelle ad esso allegate, ove non venga applicato dal Comune il principio “chi inquina paga” (art. 1 c. 38, L. 205/2017).

Anche la confusione determinata dalla natura della TIA ha richiesto un provvedimento normativo che, seppure non può dirsi “targato”, ha messo al riparo le imprese dal rischio di indebita detrazione IVA applicata sulla TIA I⁹ lasciando aperto il problema

⁵ Cfr. la sintesi del **Documento Focus, Ufficio Valutazione Impatto, Senato**, Dicembre 2017:

“Accise sui prodotti energetici, imposte sui veicoli, tasse sul rumore o su inquinamento e risorse naturali: le tasse ambientali pagate dai residenti in Italia hanno assicurato, nel 2013, un gettito di 53,1 miliardi di euro. Ma è possibile quantificare anche i costi ambientali sopportati dalla collettività, cioè i danni per l’inquinamento prodotto da famiglie e imprese? Un primo conto - limitato per il momento alle sole emissioni in atmosfera e al rumore dei trasporti - ha visto le famiglie produrre, nel 2013, danni sanitari e ambientali per 16,6 miliardi, seguite dall’industria (13,9 miliardi) e dall’agricoltura (10,9). Esiste però un forte squilibrio tra chi inquina e chi paga: nel 2013 le famiglie hanno pagato il 70% in più rispetto ai danni creati, le imprese il 26% in meno. Il record degli sconti, 93%, va all’agricoltura. Ci sono margini per una riforma della fiscalità ambientale all’insegna di maggiore equità e trasparenza? Il dossier propone un nuovo approccio per applicare meglio il principio Chi inquina paga, tenendo conto non solo delle tasse ambientali ma anche dei sussidi dannosi per l’ambiente”.

⁶ Cfr. *Chi inquina, paga? Tasse ambientali e sussidi dannosi per l’ambiente. Ipotesi di riforma alla luce dei costi esterni delle attività economiche in Italia*, **Documento n. 11, Senato, a cura di Andrea Molocchi**, Ministero dell’Ambiente, della Tutela del Territorio e del Mare, Direzione Generale Sviluppo Sostenibile, UE e Relazioni Internazionali - UAT Sogesid S.p.A.

⁷ Cfr. l’Annuario dei dati ambientali 2017, il rapporto rifiuti urbani 2017, in <http://www.isprambiente.gov.it/it/pubblicazioni/rapporti/rapporto-rifiuti-urbani-edizione-2017>; Autorità garante della concorrenza e del mercato, Indagine conoscitiva, delibera del 21 gennaio 2016.

⁸ Cass. Civile Ord. Sez. U, n. 13703, 2018: “ 2. Secondo la Corte costituzionale, tale tariffa non costituisce una variante della TARSU disciplinata dal d.P.R., 15/11/1993, n. 507, di cui conserva la qualifica di tributo (Corte cost., sent. n. 238/2009; ord. n. 64/2010). Restano devolute, pertanto, alla giurisdizione tributaria le vertenze riguardanti la “debenza” della cd. “prima TIA o TIA-1”, ovvero sia la tariffa di igiene ambientale, laddove sia ancora disciplinata dal ridetto decreto legislativo n. 22/1997 (art. 49), che le consente di conservare la qualifica di tributo (Cass., Sez. U., 21/06/2010, n. 14903; 12/11/2015, n. 23114; 20/12/2016, n. 26268; conf., da ultimo, 11/07/2017, n. 17113, in motivazione).

⁹ D.Lgs 471/97 Art. 6 c. 6: “ Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, e' punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione

delle famiglie e degli enti non commerciali. Per non parlare della Tassa rifiuti “truccata” sulle pertinenze.

Chi vorrà potrà leggersi la problematica risposta dell’On.le Paola De Micheli, all’interrogazione a risposta immediata 5-08980 del 30 giugno 2016, che ripercorre un breve ma esauriente excursus della intricata vicenda del sostanziale ritorno alla Tassa di natura patrimoniale che è rientrata nei bilanci dei Comuni (in VI Commissione Finanza Camera , interroganti On.li Pagano e Causin) nonché la recente Cass. Civile Ord. Sez. U, n. 13703 Anno 2018 in materia di giurisdizione tributaria per la TIA I. Invece, la TIA II può essere gestita al di fuori del bilancio del Comune, avendo natura corrispettiva con assoggettamento ad IVA (Cass. 16332/2018). Vedremo che tali aspetti potranno incidere su un eventuale inasprimento dell’IVA al 22% (ora al 10%) per il deposito in discarica dei rifiuti urbani.

La privativa sui rifiuti basata tradizionalmente sulle superfici dei locali e delle aree utilizzate può essere considerata quasi come un’altra imposta sugli immobili. Infatti, l’esclusione dei locali e aree ove si producono rifiuti speciali (non assimilati né assimilabili) e la riduzione della tassa per i medesimi luoghi ove si producono rifiuti assimilati sono soggette alla rigorosa formalità della denuncia e alla prova del corretto invio al recupero (Cass. 14414/2017 e 11451/2018). Con la riforma Vignaroli e Altri si vuole superare, tra l’altro, la suddetta granitica giurisprudenza disponendo la tassazione in base alla quantità e alla qualità dei rifiuti prodotti (quindi non più basata sugli spazi) nonché l’esclusione dalla tassa « *nel rispetto del principio secondo cui il produttore che dimostra di aver gestito autonomamente i propri rifiuti non è tenuto al pagamento della tassa sui rifiuti* ».

Le iniziative per modernizzare il sistema sembrano accavallarsi.

I criteri adottati dal Ministero Ambiente con Decreto 20 aprile 2017 per la determinazione della Tariffa puntuale dovrebbero ora ritenersi superati con la nuova regolamentazione del settore attribuita ad ARERA (*Autorità di regolazione per energia e reti e ambiente*: Cfr. commi 527-529 art. 1 L. 27 dicembre 2017, n. 205) alla quale gli operatori del settore dovranno versare il contributo che verrà fissato annualmente dall’Autorità. Infatti, con delibere del 5 aprile 2018, ARERA ha aperto due procedimenti, il primo per acquisire elemento per la regolazione della Tariffa in

compiuta. ((In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente e' punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta e' esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale)), passo tra parentesi introdotto con c. 935, art. 1, della L. 205/2018.

materia di ciclo dei rifiuti, anche differenziati, urbani e assimilati; il secondo per l'adozione di provvedimenti di regolazione della qualità dei servizi nel ciclo dei rifiuti, anche differenziati, urbani e assimilati. Le considerazioni introduttive a detti provvedimenti mettono in luce la confusione che regna nel settore.

Nella confusione degli obiettivi e di "sistema" si perviene all'assurdo che le risorse destinate ai sussidi ambientalmente dannosi superino quelle destinate ai sussidi favorevoli all'ambiente.

I sussidi si accavallano in modo disordinato. Tanto che l'art. 68 della citata Legge 221/2015, ha demandato al Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, la predisposizione, con cadenza annuale di un *"Catalogo dei sussidi ambientalmente dannosi e dei sussidi ambientalmente favorevoli"*, sussidi intesi nella loro definizione più ampia e comprendono, tra gli altri, gli incentivi, le agevolazioni, i finanziamenti agevolati e le esenzioni da tributi direttamente finalizzati alla tutela dell'ambiente¹⁰.

Nel suddetto Documento si chiedono riforme sistematiche verso una crescita senza inquinamento e l'incremento di valore aggiunto delle attività con la riduzione dei costi esterni: *"La riforma della fiscalità ambientale è un passaggio essenziale di politica industriale verso un'economia verde e circolare. È auspicabile un sistema di imposte ambientali più coerente col contenuto di carbonio dei prodotti energetici e, più in generale, con i costi esterni di tutte le attività del ciclo di vita dei prodotti (produzione, consumo/utilizzo dei prodotti, gestione dei rifiuti e dei materiali a fine vita)"* (pag. 49 doc. n. 11 cit. Senato). Nell'ulteriore documento Senato, Focus, cit., si sintetizza come segue il risultato della ricerca: *"Accise sui prodotti energetici, imposte sui veicoli, tasse sul rumore o su inquinamento e risorse naturali: le tasse ambientali pagate dai residenti in Italia hanno assicurato, nel 2013, un gettito di 53,1 miliardi di euro. Ma è possibile quantificare anche i costi ambientali sopportati dalla collettività, cioè i danni per l'inquinamento prodotto da famiglie e imprese? Un primo conto - limitato per il momento alle sole emissioni in atmosfera e al rumore dei trasporti - ha visto le famiglie produrre, nel 2013, danni sanitari e ambientali per 16,6 miliardi, seguite dall'industria (13,9 miliardi) e dall'agricoltura (10,9). Esiste però un forte squilibrio tra chi inquina e chi paga: nel 2013 le famiglie hanno pagato il 70% in più rispetto ai danni creati, le imprese il 26% in meno. Il record degli sconti, 93%, va all'agricoltura. Ci sono margini per una riforma della fiscalità ambientale all'insegna di maggiore equità e trasparenza? Il dossier propone un nuovo approccio per applicare meglio il principio*

¹⁰ Senato, Documento di valutazione n. 11, *Chi inquina, paga?* Dicembre 2017, cit., in particolare, a pag. 15 si rileva:

Chi inquina paga, tenendo conto non solo delle tasse ambientali ma anche dei sussidi dannosi per l'ambiente" (pag. 1).

Il programma di Governo, al punto 4, è in sintonia con tale obiettivo in quanto riconosce una fiscalità premiale per la *green economy*, l'economia circolare e rifiuti zero.

Spreco alimentare

Qualche freno allo spreco alimentare viene tentato. Tuttavia, si è lasciato al Comune la "facoltà" di applicare, alle imprese che producono o distribuiscono beni o prodotti alimentari per l'alimentazione umana, un coefficiente di riduzione della Tariffa proporzionato alla quantità di detti beni donati, direttamente o indirettamente, agli indigenti o bisognosi ovvero per l'alimentazione animale¹¹.

Nei confronti delle famiglie alla riduzione dello spreco dei prodotti alimentari potrà contribuire la TIA II che attua il principio chi inquina paga.

Credito di imposta per il riciclaggio della plastica

È già stato attuato il credito di imposta per il riciclaggio delle plastiche miste di cui all'art. 1 c. 96 della L. 205/2017 codice E8, 2018-2020, in misura pari al 36% delle spese di acquisto sostenute per l'acquisto dei predetti prodotti.

2. Dall'economia lineare all'economia circolare

La nuova concezione della responsabilità "estesa" del produttore tende ad internalizzare i costi esterni di attività e prodotti ora a carico della collettività, verso la società del "riciclo" e del "rifiuti zero". Per raggiungere tale obiettivo sono state approvate modifiche alle direttive in materia e sono in corso proposte di modifiche della normativa interna anche per taluni aspetti tributari di cui si dirà più oltre¹². In

¹¹ Cfr. le modifiche apportate al c. 652 della L. 147/2013 con il co. 38, art. 1, L.205/2017.

¹² E' stato pubblicato in GUCE, L.150, 14 giugno 2018 il **pacchetto di direttive relative all'economia circolare**:
Regolamento (UE) 2018/848 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 maggio 2018, relativo alla produzione biologica e all'etichettatura dei prodotti biologici e che abroga il regolamento (CE) n. 834/2007 del Consiglio;
Direttiva (UE) 2018/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 maggio 2018, che modifica le direttive 2000/53/CE relativa ai veicoli fuori uso, 2006/66/CE relativa a pile e accumulatori e ai rifiuti di pile e accumulatori e 2012/19/UE sui rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche ;
Direttiva (UE) 2018/850 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 maggio 2018, che modifica la direttiva 1999/31/CE relativa alle discariche di rifiuti ;
Direttiva (UE) 2018/851 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 maggio 2018, che modifica la direttiva 2008/98/CE relativa ai rifiuti;
Direttiva (UE) 2018/852 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 maggio 2018, che modifica la direttiva 94/62/CE sugli imballaggi e i rifiuti di imballaggio;
Decisione (UE) 2018/853 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 30 maggio 2018, recante modifica del regolamento (UE) n. 1257/2013 e delle direttive 94/63/CE e 2009/31/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e delle direttive

questa sede accenneremo, preliminarmente, a talune problematiche tributarie relative alla gestione dei rifiuti e alle materie prime secondarie (in seguito denominate MPS).

Per quanto di nostro interesse va anzitutto rilevato che l'art. 4 della direttiva 2008/1998 è stato emendato munendo di base normativa eurounitaria gli incentivi all'economia circolare, come segue:

«3. Gli Stati membri ricorrono a strumenti economici e ad altre misure per incentivare l'applicazione della gerarchia dei rifiuti, come quelli di cui all'allegato IV bis o altri strumenti e misure appropriati».

La disciplina tributaria di settore è concettualmente dipendente dalla normativa ambientale. Il concetto di “fine vita” e di “fine rifiuto” non sono i soli “estremi” più problematici: nel mezzo vi è il tratto della “gestione” che (semplificando) comprende il trasporto, il deposito, il trattamento, la cessione, l'incenerimento e il deposito in discarica.

2.1. IVA

Per stare al nostro argomento e fare solo un brevissimo cenno ad un'intricata questione, nella normativa IVA sui rifiuti si intrecciano norme ambientali (tipicamente definitorie¹³), norme antievasione in materia di “rottami”¹⁴(ai quali è applicabile il regime del “reverse charge” ex art. 74¹⁵ DPR 633/1972), disposizioni relative alla

86/278/CEE e 87/217/CEE del Consiglio per quanto riguarda le norme procedurali in materia di elaborazione delle relazioni in materia ambientale e che abroga la direttiva 91/692/CEE del Consiglio.

Vd. l'efficace sintesi di **V. Dragani**, *Economia circolare, si parte, più impegno per il recupero. Verso l'addio alla discarica*, in *Italia Oggi*, 4.06.2018; Vd., in particolare, sulla problematica nozione di rifiuto, **P. Ficco**, *Economia circolare e criticità della legislazione*, in *Riv. Rifiuti*, n. 247, febbraio 2017

Nella medesima logica di un'economia circolare sono state presentate proposte di legge dall'On.le **Vignaroli e Altri** su prodotti e relativi rifiuti (AC54), Promozione beni usati (AC 56), Plasmix (AC 59), Vuoti a rendere (AC 60) e Obsolescenza programmata (AC 73) nonché dalla Senatrice **Paola Nuges** (M5S) sul ciclo dei rifiuti presentato al Senato il 27 marzo 2018(AS.166).

¹³ Ad. es. con riguardo al noto caso del riciclo dei “pannolini” il Consiglio di Stato, con sentenza 1229/2018, ha ritenuto che il prodotto finale resta un rifiuto e che la regolamentazione dell'“end of waste” è riservata alla normativa comunitaria. Cfr. però il 17° e il 18° considerando della Direttiva 2018/851 sul riparto delle funzioni tra la Commissione e gli Stati membri.

¹⁴ Cfr. **Assonime**, *Circ. n. 40 del 12 giugno 2008, Regime IVA delle prestazioni connesse alla gestione dei rifiuti e delle operazioni relative ai rottami*.

¹⁵ Art. 74 c. 7 del D.P.R. 633/72. Per la disciplina dei “rottami” Vd. la *Circ. Assonime n. 40 del 12 giugno 2008*.

“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, 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 [...]”

gestione dei rifiuti con IVA al 10%¹⁶ applicabile ai rifiuti urbani e assimilati nonché ai rifiuti speciali (anche non urbani¹⁷) derivanti da impianti di trattamento di cui all'attuale art. 184, comma 3, lett. g) del TUA di cui alle "famiglie" di codici CER 19 e 20¹⁸. Tuttavia, è soggetta al 10% IVA "in fattura" la gestione dei rifiuti urbani e assimilati e dei rifiuti speciali CER 19 e 20 residuati da impianti di trattamento. Mentre, al di fuori di tali previsioni, alla "gestione" si applica l'IVA 22%, anche alle lavorazione, ma in *reverse charge* ove trattasi di "rottami".

Non è sempre agevole districarsi in tale labirinto di definizioni e di discipline. Errori e controversie sono frequenti.

Pragmaticamente, la Cassazione (nr. 19886 del 5 ottobre 2016) ha delineato il passaggio da rifiuto a MPS in base alle seguente premessa:

"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)".

Le condizioni sono: *"per beni o sostanze e materiali residuali di produzione o di 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*

¹⁶ Il D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III prevede, al punto 127-sexiesdecies che l'aliquota agevolata del 10% si applichi, in luogo di quella ordinaria del 22%, alle *"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, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione"*.

¹⁷ Cfr. Risol. 6 febbraio 2006, n. 25/E in merito ai residui da demolizione e rottamazione di veicoli classificate con il codice CER 19.10.03*

¹⁸ Cfr da ultimo la risposta alla Consulenza giuridica sollecitata dall'Ordine dei dottori commercialisti di Milano con istanza del 12.04.2017

renda necessaria alcuna operazione di recupero tra quelle individuate nell'allegato C del D.Lgs. n. 22.”.

Le diverse aliquote IVA applicabili alla gestione dei rifiuti e per i beni e servizi soggetti al regime del *reverse charge* applicabile ai “rottami” costituivano (e costituiscono) per il settore fonte di notevole incertezze con il rischio di sanzioni rilevanti. Recenti riforme hanno uniformato e attenuato la sanzione (da € 250 a € 10.000 in luogo di quella per indebita detrazione) applicabile al cessionario o committente, per IVA applicata in modo errato (ad es. 22% invece che 10%) e per errata applicazione del *reverse charge* in luogo del regime ordinario e viceversa (se non sussiste frode) ma si lascia ferma la detrazione IVA effettuata¹⁹.

Il settore richiederebbe un tavolo di lavoro permanente in modo da dare assetto normativo e interpretativo non episodico ma di sistema.

2.2. Tassa per il deposito in discarica

Alcune riflessioni a margine sembrano opportune: la tassa per il deposito in discarica e per il recupero energetico, di cui al c. 24 dell’art. 3 della L. 449/97, come applicata da alcune Regioni, non sembra dissuasiva al deposito in discarica dei rifiuti e all’invio al recupero (ora riciclo). Si dovrebbe ripensare all’impianto della tassa in esame aumentando semplicemente l’importo della tassa “fissa” secondo una progressione data in rapporto agli obiettivi di riciclaggio e recupero, lasciando alla Regione la sola riscossione. Inoltre, andrebbe ripensata la riduzione dell’aliquota IVA al 10% per il deposito in discarica dei rifiuti e in genere per la loro gestione per passare all’aliquota IVA al 22%. Con il duplice effetto di spingere il sistema verso la TIA II e contribuire a semplificare il sistema. Come sopra accennato la TIA II ha natura di corrispettivo soggetto ad IVA (Cass. 16332/2018). Nel circuito di impresa e della TIA II, l’aumento dell’IVA al 22% per il ciclo precedente alla fatturazione all’utente finale potrebbe essere irrilevante. Pertanto, il n. 127-sexiesdecies della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/72 che stabilisce l’aliquota agevolata del 10% 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, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione”*, dovrebbe essere limitato alla sola fatturazione delle prestazioni

¹⁹ La legge di bilancio 2018 (art. 1, c.935, L. 205/2017) ha attenuato il problema dell’indebita detrazione derivante da errore di fatturazione con aliquota superiore, confermando la detrazione al cessionario o committente delle maggiore IVA addebitata e comminando al medesimo cessionario o committente solo una pena pecuniaria da € 250 a € 10.000. La medesima disciplina sanzionatoria è stata poi introdotta con decorrenza 1.1.2016 in materia di erronea applicazione del RC ferma restando la detrazione IVA (c. 9-bis e 9-bis2 art. 6 d.lgs. 471/97).

relative alla TIA II rese nei confronti degli utenti. Con la fatturazione elettronica generalizzata si potrebbe anche ripensare al regime del reverse charge per i rottami, con un'ulteriore semplificazione. Per la formazione di eventuali crediti IVA si possono trovare soluzioni specifiche.

2.2.1. La Regione Lazio passa alla TARIP

Gli organi di stampa (si v. *La Repubblica*, cronaca di Roma, del 19.6.2018) hanno dato notizia che la Giunta della Regione Lazio ha adottato un testo per l'istituzione della TARIP basata su conferimenti puntuali in ossequio al principio "chi inquina paga": quindi, non più sulle superfici ma in base al conferito con una tariffa basata su quota fissa e una quota variabile in relazione al conferito, volendo anticipare la riforma Vignaroli. Non possediamo il testo adottato dalla Giunta ma quello che occorre rilevare in questo settore è in assoluto evitare un ulteriore incremento del già elevatissimo grado di entropia normativa. Le direttive sono recepite con leggi nazionali. La disciplina di settore è stata sempre rivolta a consentire scelte consapevoli a livello comunale o di unioni o consorzi di comuni (cfr. L. 147/2013, art.1 c. 639-665). È il Comune, titolare della privativa, che può scegliere se applicare la Tassa o la tariffa puntuale. Le Regioni possono gestire la Tassa sulle discariche nei limiti stabiliti dalla legge istitutiva dello Stato. Si aggiunge ora a tali attori l'ARERA. Ci riserviamo di ritornare sull'argomento.

2.3. L'organizzazione della raccolta dei rifiuti diversi dagli urbani e assimilati.

Conformemente alle Direttive in materia di rifiuti, la responsabilità del produttore ha spinto i soggetti obbligati ad organizzare la raccolta dei loro prodotti "fine vita" su base consortile.

Ad es. l'art. 223 del TUA 152/2006, in attuazione della direttiva 94/62/CE (testo attuale), dispone: *"I produttori che non provvedono ai sensi dell'articolo 221, comma 3, lettere a) e c), costituiscono un Consorzio per ciascun materiale di imballaggio di cui all'allegato E della parte quarta del presente decreto, operante su tutto il territorio nazionale. Ai Consorzi possono partecipare i recuperatori, ed i riciclatori che non corrispondono alla categoria dei produttori, previo accordo con gli altri consorziati ed unitamente agli stessi"*.

Con appositi Decreti del Ministero dell'Ambiente sono stati approvati gli statuti del consorzio Oli usati, per imballaggi in alluminio e per RAEE, conformi allo statuto-tipo.

Da una prima lettura di tali fonti sembrerebbe sventata la possibilità di costituire società consortili, che pure hanno causa consortile ma si prestano ad architetture che

tradiscono la finalità della norma e possono comportare abuso del diritto eurounitario e nazionale²⁰.

Opportunamente sono state introdotte alcune disposizioni che dovrebbero mettere a riparo il settore da “incursioni” di operatori non propriamente di settore che operano in una logica di network europeo ma con finalità talora distoniche da quelle consortili. Per es., le quote minime di partecipazioni al consorzio e dei diritti di voto, la preventiva autorizzazione del Ministero dell’Ambiente al possesso di società strumentali in modo da verificare l’interesse generale a non snaturare la funzione consortile a mero guscio vuoto.

Il richiamo in detti Statuti alle disposizioni del bilancio delle società per azioni consente di adottare i principi contabili OIC e il principio della derivazione rafforzata per la determinazione del reddito. Ciò consentirà di rilevare, tra l’altro, i contributi consortili secondo i principi contabili OIC, superando talune non condivisibili interpretazioni dell’Agenzia delle Entrate.

2.4. Proprietà dei rifiuti

Tale aspetto è stato lasciato alla contrattazione di settore (es. la proprietà è dei comuni nel caso di immissione nei cassonetti, passa poi al consorzio che la passa al soggetto che tratta i materiali ma come mandato ovvero resta al consorzio). Tale incertezza crea problemi sul fronte fiscale. Riflessi si hanno anche sul “prezzo” del trattamento.

2.5. Contributo ambientale

Non si è affrontato il problema della natura del contributo ambientale, pagato in ultima istanza dal consumatore: è un’imposta, fa parte del prezzo ovvero è una prestazione accessoria? Al riguardo occorrerebbe quantomeno un omogeneo trattamento anche fiscale.

2.6. Avanzi di gestione

Sorprende che gli statuti tipo riportino il generale principio che gli avanzi consortili non concorrono alla formazione del reddito quando nelle istruzioni alla dichiarazione dei redditi vengono menzionati solo gli avanzi di alcuni consorzi che non concorrono

²⁰ Gli statuti tipo contengono specifiche disposizioni in merito agli utili da partecipazioni: “eventuali proventi e utili derivanti da tali partecipazioni devono essere utilizzati esclusivamente per le finalità previste dal presente statuto”.

al reddito²¹. Una rivisitazione della materia e sul concetto di avanzo sarebbe opportuna per evitare l'insorgere del contenzioso.

2.7. Variazioni di prezzo delle MPS a valle della filiera e ruolo dei consorzi.

Alcuni consorzi sostengono anche le oscillazioni dei valori delle MPS collocate sul mercato a valle del processo di lavorazione.

Nella sostanza, si usa una procedura di un mandato a vendere i materiali trattati senza rappresentanza. In particolare, nello statuto del Consorzio Oli usati pubblicato in GU si prevede espressamente che all'impianto di trattamento venga riconosciuto un compenso per differenza tra costi e ricavo della vendita dei rigenerati. È come se il consorzio partecipasse nella vendita del prodotto. Tale aspetto andrebbe esteso a tutti i consorzi di filiera che si fanno carico delle differenze di prezzo del materiale recuperato, facendo variare il prezzo della lavorazione in relazione al prezzo di realizzo della MPS collocata, specialmente per prevenire contestazioni a seguito delle nuove restrittive disposizioni sulla detrazione IVA.

3. Strumenti aggiuntivi

Altri strumenti di adeguamento ai criteri eco-compatibili dei prodotti possono contribuire a ridurre i rifiuti e i costi ambientali ed evitare la concessione di

²¹ L'agevolazione deve essere disposta dalla legge che ne deve prevedere anche la copertura. Infatti: "I decreti legislativi dai quali derivano nuovi e maggiori oneri sono emanati solo successivamente all'entrata in vigore dei provvedimenti legislativi che stanziavano le occorrenti risorse finanziarie" (c. 2, art. 17-Copertura finanziaria delle leggi- L. 196/2009). La conferma di quanto rilevato sembra evincersi dalle istruzioni al punto n.18 del rigo RF 55 di UNICO/2018, relativo alla variazione in diminuzione degli avanzi prevista solo per taluni consorzi consimili: *"codice 18, l'importo degli avanzi di gestione del CONAI e dei consorzi di imballaggio, del Consorzio obbligatorio batterie al piombo esauste e rifiuti piombosi (COBAT) e del Consorzio nazionale di raccolta degli oli e dei grassi vegetali ed animali esausti, se accantonati nelle riserve costituenti il loro patrimonio netto, a condizione che sia rispettato il divieto di distribuzione, sotto qualsiasi forma, ai consorziati di tali avanzi e riserve"*.

Tuttavia, il sottosegretario per l'economia e le finanze Enrico Zanetti con risposta del 16 luglio 2014 in Commissione Finanze della Camera, all'interrogazione a risposta immediata 5-02958 presentata da Maurizio Bernardo (NCD) sul regime tributario degli avanzi di gestione dei consorzi per la gestione dei rifiuti di apparecchiature elettriche ed elettroniche, precisò: *"Al riguardo, sentiti gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria, si osserva che, sotto il profilo dell'efficacia temporale, la disposizione contenuta nel comma 10, dell'articolo 10, del citato decreto legislativo n. 49 del 2014 trova applicazione agli eventuali avanzi di gestione emergenti nel bilancio relativo al periodo d'imposta in corso alla data della sua entrata in vigore (12 aprile 2014) e nei bilanci successivi. Inoltre, sulla base del tenore letterale della disposizione che fa riferimento all'esclusione dal reddito degli avanzi di gestione, è opportuno precisare che la previsione trova applicazione solo ai fini IRES e che non possa essere estesa anche all'IRAP"*.

Quid iuris per gli avanzi accantonati in precedenza e utilizzati all'entrata in vigore della norma? Un'apertura all'uso degli avanzi si è avuta nel Decreto 3 maggio 2017 relativo al Consorzio Nazionale Imballaggi ove si consente: *"Gli eventuali avanzi di gestione sono gestiti in conformità ai criteri definiti nello statuto del CONAI e alle procedure da esso approvate"*.

Gli statuti tipo, in relazione all'avanzo di gestione, dispongono: *"In ogni caso è vietata la distribuzione, sotto qualsiasi forma, anche in caso di scioglimento del consorzio. L'eventuale avanzo di gestione proveniente dal contributo dei soggetti partecipanti determina la riduzione dell'importo del contributo stesso dell'anno seguente"* (nel senso che, a nostro avviso, la contribuzione dell'anno seguente può essere adeguata alla minore spesa prevista senza quindi che si possa ipotizzare una distribuzione indiretta dell'avanzo).

agevolazioni dannose a carico della finanza pubblica, costituendo barriere all'ingresso di prodotti non conformi.

Per vero, i “medici” al capezzale del “malato ambiente” sono molti e solo recentemente sembrano aver iniziato a muoversi in modo coordinato.

Sarà rilevante la sistematica applicazione del GPP²² che potrebbe estendersi a livello generale (nell'ambito della responsabilità del produttore). Già veri e propri divieti di immissione in consumo stanno per essere introdotti a livello europeo (piatti e posate di plastica, bastoncini, cannucce ecc.) che si depositano nei fondali marini, anche se l'industria della plastica protesta sulla stampa specializzata (Plus, 18.5.2018, *L'industria della plastica cresce ma c'è l'incognita ambientale*, di R.E.I.).

Occorre favorire l'uso dei beni in luogo della proprietà anche per superare il problema dell'obsolescenza programmata. In tal caso potrebbero prevedersi incentivi all'uso (es. una maggiore detrazione/deduzione fiscale).

La domanda da porsi è se tale passaggio debba avvenire per scelta consapevole del consumatore anche “indotto” dal decisore pubblico ovvero in quanto favorito dagli incentivi? Ad es. il divieto di ingresso dei mezzi non elettrici in determinate zone spingerà all'uso dei mezzi pubblici “ecologici” ovvero all'uso di mezzi privati “ecologici” a pagamento (bici, auto elettriche, moto elettriche ecc.). È da prevedere che non saranno presenti entrambi. Forse non saranno necessarie più auto in famiglia, si utilizzeranno all'occorrenza contro pagamento dell'uso. Potrebbero cambiare radicalmente le scelte dei decisori, consumatori e produttori. Nuove attività nascerebbero.

Azioni più coordinate.

Andrebbero coordinati i disegni riformatori del Pdl Vignaroli e altri con le innovazioni di sistema previste dal ddl Nuges nonché con i nuovi poteri regolatori dell'ARERA e con quelli dell'Autorità garante per il mercato.

Occorrerebbe concentrare i fondi comunitari Horizon 2000 su azioni specifiche per la riduzione dell'emissione del carbonio.

Ancora, sarebbe opportuno assicurare rilevanza reputazionale al sistema finanziario nazionale o internazionale che si orienta a non finanziare attività inquinanti e a premiare la riduzione di inquinamento (es. il Gruppo Hera ha ricevuto un prestito da

²² Si veda, da ultimo, il Decreto 17 maggio 2018 del Min. dell'Ambiente, in materia di fornitura di calzature e dei criteri ambientali da considerare per la qualità del prodotto, il processo di produzione e il recupero dei materiali residui e del fine vita nonché il Decreto 28 marzo 2018 ove sono adottati i criteri ambientali minimi per l'affidamento dell'illuminazione pubblica

quattro gruppi bancari a sconto su miglioramenti aziendali in CO2). Le assicurazioni dovranno adattare la loro operatività per comprendere i danni all'ambiente e perfino i consulenti finanziari e assicurativi europei (come sarà previsto in Mifid e Idd-polizze) dovranno informare i clienti sulla preferenza per i prodotti finanziari sostenibili (cfr. Plus, 16 giugno 2018, pag. 19, **Vitaliano D'Angerio**, *Il consulente dovrà essere green*).

Conclusioni

Occorre un riesame coordinato del trattamento fiscale delle filiere da “fine vita” a “fine rifiuto”, eliminando tutte le incertezze sopra accennate.

Per uscire poi dall'ipocrisia, occorre ammettere che le imposte ambientali funzionano (quindi più che esentare occorre tassare i consumi nocivi all'ambiente). Laddove sono state applicate seriamente hanno ridotto le emissioni inquinanti ma anche il gettito dell'Erario. Questo è il problema di fondo²³. Per cui l'orientamento per una fiscalità verde ha una conseguenza enorme in quanto lo Stato deve dimagrire e trovare nuove fonti virtuose di imposizione (ad es. le pesanti accise sui prodotti petroliferi come saranno sostituite? Dall'accisa sull'energia elettrica per autotrazione?).

Condizione imprescindibile per una radicale ed efficace riforma del settore è quella di migliorare ad ogni livello di regolazione di amministrazione la trasparenza e la comprensibilità dei costi dell'intero ciclo di gestione. Manca il controllo sociale sui costi del ciclo di gestione il che implica un deficit democratico in quanto gli organi rappresentativi degli enti locali in tale situazione non sono chiamati a rispondere ai cittadini dei costi del sistema, completamente opaco.

L'ARERA dovrebbe emanare benchmark per tutte le fasi del ciclo di gestione e gli enti locali dovrebbero essere tenuti a riportare le proprie prestazioni a questi benchmark da esporre nelle bollette della Tassa o nelle fatture della tariffa puntuale.

In particolare, data l'attuale palese inadeguatezza delle informazioni ambientali pubblicate nell'apposita sezione prescritta dall'art. 40 del D.Lgs. 33/2013, tutte le informazioni sul ciclo dei rifiuti dovrebbero essere pubblicati in detta apposita sezione. La percentuale del tasso finale effettivo dell'invio in discarica o all'incenerimento, al netto di tutte le fasi di trattamento ecc., deve risultare chiaramente al cittadino in formato prescritto dall'ARERA in maniera uniforme su tutto il territorio nazionale, in modo da far emergere le divergenze dal benchmark e consentirne il confronto su base nazionale (secondo il modello anglosassone del “*name, fame, shame*”).

²³ I fumatori inquinano il mare, l'aria, il suolo, le acque, i vicini di strada, di casa, di spiaggia e persino i loro figli. Ciò nonostante, almeno fino ad oggi, il ministro della salute non ha ancora emanato un divieto generalizzato.

Ermanno Fonderico

21.06.2018

Contact details:

of counsel Studio legale Ambientalex

Corrispondenza su Roma: Studio Fonderico

Piazzale Asia, 21

00144 Roma

Tel.: +39 06 591 70 21 r.a.

Fax: +39 06 591 06 56

mail: fonderico@mclink.it