

**Risposta n. 399/2021**

**OGGETTO:** IVA - Trattamento applicabile alle prestazioni di servizi concernenti gli interventi di bonifica e risanamento ambientale/sanitario.

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

**QUESITO**

La Regione istante ha fatto presente che risulta essere l'amministrazione competente per l'attuazione di un insieme di interventi pubblici finalizzati alla bonifica e al risanamento ambientale/sanitario di alcuni ambiti del territorio regionale interessati da fenomeni di diffusione di inquinamento.

Per l'attuazione di detti interventi pubblici è stato approntato un impianto istituzionale che trae origine dal Patto per lo Sviluppo della Regione X (nel prosieguo Patto), sottoscritto il (...) tra il Presidente del Consiglio dei Ministri e il Presidente della Regione, che ricomprende gli interventi di primaria rilevanza da realizzare per lo sviluppo socio-economico regionale.

Per il settore prioritario "Ambiente" il medesimo Patto prevede che *"l'obiettivo strategico nell'ambito delle tematiche ambientali è l'intervento con misure e decisioni straordinarie che richiedono inderogabilmente un approccio integrato per la promozione dello sviluppo sostenibile e il rafforzamento di sinergie fra interventi per*

*lo sviluppo e la tutela ambientale a livello territoriale".*

L'ambito "*Bonifica del Territorio*" prevede l'Intervento Strategico denominato "*Piano Regionale di Bonifica*" (di seguito Piano), articolato in un insieme di interventi finalizzati al risanamento e alla bonifica di aree di particolare natura e complessità.

Il Presidente della Regione, al fine di velocizzare l'attuazione del predetto Piano, ha richiesto al Ministro per la coesione territoriale l'attivazione dell'Agenzia Alfa S.p.A. (di seguito Alfa S.p.A.) e, successivamente, in data (...), è stato stipulato - tra la stessa Regione e Alfa S.p.A. - un Accordo al fine di dare concreta attuazione al medesimo Piano, con riferimento ad alcuni specifici ambiti territoriali di intervento.

I predetti interventi, ricompresi nel citato Piano, e oggetto dell'Accordo sono stati articolati in due macro-categorie in funzione dell'attività da condurre, ovvero "*Caratterizzazione*" e "*Bonifica/Messa in sicurezza*".

A loro volta gli interventi di Bonifica/Messa in sicurezza sono stati raggruppati in quattro lotti funzionali (Area Vasta (...); Discarica abusiva (...); discariche abusive nel Comune Y e i siti di stoccaggio temporaneo di rifiuti solidi urbani), al fine di ottimizzare le procedure di evidenza pubblica per la loro attuazione.

Più precisamente, nel lotto 1 relativo all'Area Vasta (...) l'intervento oggetto di finanziamento pubblico prevede la messa in sicurezza della falda mediante captazione e trattamento delle acque sotterranee, al fine di impedire la diffusione della contaminazione; nel lotto 2 relativo alla Discarica abusiva (...) l'intervento pubblico prevede la bonifica/messa in sicurezza dell'intera discarica abusiva, al fine di isolare la contaminazione e impedirne la diffusione; nel lotto 3 concernente le discariche abusive nel Comune Y l'intervento pubblico prevede la messa in sicurezza unitaria di entrambe le discariche abusive, al fine di isolare la contaminazione e impedirne la diffusione e, infine, nel lotto 4, relativo ai siti di stoccaggio temporaneo di rifiuti solidi urbani, l'intervento pubblico è finalizzato alla messa in sicurezza di ciascuno dei siti in questione, anche mediante la rimozione dei rifiuti stoccati e la successiva verifica di una eventuale contaminazione residua.

Da quanto evidenziato dalla Regione, ciascuno dei quattro ambiti di intervento appare connotato da caratteristiche peculiari; infatti, la definizione e la realizzazione degli interventi di bonifica/messa in sicurezza devono essere preceduti da accurate attività di indagine e caratterizzazione del sito inquinato e dell'area soggetta agli effetti dell'inquinamento presente nel medesimo sito.

Nel caso specifico la Regione ha rappresentato di aver condotto le relative istruttorie per ciascuno dei siti sopra indicati e, a fronte delle criticità rilevate nelle matrici ambientali (suolo, sottosuolo e acque sotterranee) e dei rischi sanitari derivanti dalla contaminazione in atto, ha individuato le linee di intervento per eliminare i rischi per la salute umana e impedire l'ulteriore diffusione della contaminazione nell'ambiente.

Per la realizzazione di detti interventi la Regione ha rappresentato che - come disposto con le determinazioni progressivamente assunte e ai sensi del citato Accordo tra la stessa Regione e Alfa S.p.A. - per la realizzazione di detti interventi opera quale stazione appaltante, anche su delega dei Comuni competenti che in alcuni hanno manifestato l'impossibilità di sostenere l'attuazione di interventi complessi.

Alfa S.p.A. oltre ad assicurare il supporto tecnico-giuridico-amministrativo alla stessa Regione, nell'espletamento dei compiti assegnatigli svolge anche il ruolo di centrale di committenza per le procedure ad evidenza pubblica propedeutiche alla realizzazione delle opere di competenza della Regione quali gli affidamenti dei servizi funzionali alla completa attuazione degli interventi. Ciò premesso, la Regione, nel proprio ruolo di titolare dei predetti interventi e avvalendosi di Alfa S.p.A. per la sua realizzazione, ha chiesto di conoscere il trattamento IVA, in termini di aliquota, applicabile ai predetti interventi di bonifica e risanamento ambientale/sanitario.

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

L'istante ritiene che ai sopra menzionati interventi di bonifica, a cui la stessa è

preposta, possano essere annoverati tra quelli per i quali deve ritenersi applicabile l'aliquota IVA nella misura del 10 per cento, ai sensi del numero 127-quinquies), della Tabella A, parte terza, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

La Regione ritiene che gli interventi in questione devono ritenersi interventi aventi natura di messa in sicurezza e bonifica di aree inquinate e rappresentano, quindi, *"attrezzature sanitarie"* e, conseguentemente, *"opere di urbanizzazione secondaria"* soggette ad IVA del 10 per cento, detta conclusione sarebbe confermata dal dato normativo di riferimento e dalla successiva documentazione di prassi.

Al riguardo, fa presente l'istante, che è l'articolo 242 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152, applicato al caso di specie, a prevedere che tutte le fasi del complesso iter di caratterizzazione, di analisi del rischio e di eventuale bonifica e/o messa in sicurezza siano da ricondursi ad obiettivi di tutela ambientale e sanitaria.

A parere dell'istante, inoltre, pur apparendo pacifica la finalizzazione degli interventi in questione alla bonifica di aree inquinate, ciò trova un decisivo supporto nell'orientamento formulato dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 247/E del 12 settembre 2007, ove è stato precisato che le attività possono considerarsi opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di aree inquinate (per questo motivo soggette ad aliquota IVA del 10 per cento) a condizione che le stesse risultino inserite all'interno di un progetto di bonifica approvato dalla competente autorità.

Infine, la Regione ritiene che, una volta ricondotti gli interventi nel novero di quelli previsti dal numero 127-quinquies), assuma anche, conseguentemente, rilievo il numero 127-septies) della stessa Tabella A, il quale prevede che sono allo stesso modo soggette all'aliquota IVA del 10 per cento le prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti di cui al numero 127-quinquies), e, in tal modo, anche la fase di progettazione delle opere innanzi individuate e gli ulteriori necessari adempimenti preliminari, quali indagini, monitoraggi, ecc. risulterebbero assoggettati alla medesima aliquota agevolata. Appare

evidente, rappresenta l'istante, che l'esecuzione di opere finalizzate alla messa in sicurezza, alla bonifica e al risanamento ambientale, cui è preposta la stessa Regione, vanno precedute da idonea ed esaustiva attività di indagine tecnica dell'area, di successiva progettazione specialistica e, infine, di verifica progettuale, come previsto dal codice degli appalti pubblici e come trova, peraltro, riscontro nella documentazione di programmazione degli interventi operata dagli uffici della Regione.

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

Il numero 127-quinquies), della tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, prevede l'applicazione dell'IVA nella misura ridotta del 10 per cento, tra l'altro, per le *«opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865»*.

Il successivo numero 127-septies della medesima Tabella A, parte terza, prevede la stessa aliquota del 10 per cento per le *«prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies»*.

L'articolo 4 della menzionata legge n. 847 del 1964, contiene l'elenco delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria e, in particolare, il secondo comma lettera g) ricomprende tra le opere di urbanizzazione secondaria, *«le attrezzature (...) sanitarie»*.

Con una disposizione dal contenuto identico a quella recata dall'articolo 58, comma 1, del previgente decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22 [abrogato dall'articolo 264, comma 1, lettera i), del d.lgs. n. 152 del 2006], l'articolo 266, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 152 (recante "*norme in materia ambientale*"), stabilisce che nelle attrezzature sanitarie di cui al citato articolo 4, secondo comma, lettera g) della legge n. 847, sono ricomprese, tra l'altro, *«le opere, le costruzioni e gli impianti destinati (...) alla bonifica di aree inquinate»*.

Come precisato dalla scrivente con la risoluzione n. 247/E del 2007, per quanto riguarda la nozione di *"opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di aree inquinate"* di cui al citato articolo 266 del d.lgs. n. 152 del 2006 *"la varietà delle situazioni nelle quali si rende necessario intervenire per effettuare una bonifica non consente di fornire una risposta di carattere generale"*.

Nel medesimo documento di prassi è stato, altresì, chiarito che *"l'ambito e le tipologie di intervento che occorre mettere in atto sono fissate nel singolo progetto di bonifica, che deve essere approvato dalle autorità competenti, individuate ai sensi del combinato disposto degli articoli 10 e 14 del DM 471/99 per i progetti approvati anteriormente all'entrata in vigore del Testo Unico Ambientale e del combinato disposto degli articoli 242 e 252 del D.Lgs. n. 152/06 per i progetti presentati successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa ambientale"*.

Pertanto, nella richiamata risoluzione n. 247/E è stato enunciato che le attività di bonifica poste in essere *"possono considerarsi opere, costruzioni ed impianti destinati alla bonifica di aree inquinate"* a condizione che *"le stesse risultino inserite all'interno di un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla competente autorità"*.

In tali casi, l'articolo 242 del citato d.lgs. n. 152 del 2006 prevede la redazione e l'approvazione di un progetto di bonifica o di messa in sicurezza oppure di ripristino, da parte di più soggetti pubblici riuniti in Conferenza dei servizi, come disposto dal comma 7 di tale articolo, ai sensi del quale *«La regione, acquisito il parere del comune e della provincia interessati mediante apposita conferenza di servizi e sentito il soggetto responsabile, approva il progetto, con eventuali prescrizioni e integrazioni entro sessanta giorni dal suo ricevimento»*.

Infine, nella medesima risoluzione n. 247/E del 2007 si è chiarito che *"l'assoggettamento ad aliquota agevolata degli interventi necessari per effettuare la bonifica di un sito inquinato ha la finalità di costituire un incentivo all'effettiva realizzazione della bonifica stessa e appare coerente che tale incentivo riguardi tutte le attività contemplate nel progetto approvato"*

In tal modo, tutti gli interventi, funzionali a tale fine e risultanti dal progetto di bonifica, debitamente autorizzato dalle autorità pubbliche competenti, sono da ritenersi qualificabili, in senso lato, quali *"opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica"*, ai sensi del richiamato articolo 4, secondo comma, lettera g), della legge n. 847 del 1964.

Relativamente alla fattispecie in esame, la Regione chiede di conoscere il trattamento fiscale, ai fini dell'aliquota IVA, da applicare alla realizzazione di una serie di interventi finalizzati al risanamento e alla bonifica di aree di particolare natura e complessità.

Detti interventi si collocano nel predetto Patto del (...) che prevede, nell'ambito *"Bonifica del Territorio"*, l'intervento strategico denominato *"Piano Regionale di Bonifica"*, articolato in una serie di interventi finalizzati al risanamento e alla bonifica di aree di particolare natura e complessità.

Al fine di dare attuazione al Piano, come innanzi precisato, la Regione e Alfa S.p.A. hanno stipulato l'Accordo del (...) che fa riferimento ad alcuni specifici ambiti territoriali di intervento, i quali a loro volta sono stati articolati in due macro-categorie in funzione dell'attività da realizzare, ovvero *"caratterizzazione"* e *"bonifica/messa in sicurezza"* e, infine, quest'ultimi sono stati raggruppati in 4 lotti funzionali.

Come emerge dalle premesse dell'Accordo, il predetto Patto, a seguito della riprogrammazione concordata tra le parti e assentita dalla Regione con delibera della Giunta Regionale n. (...), ha assegnato all'intervento strategico Piano Regionale di Bonifica, compreso nel settore prioritario Ambiente, l'importo complessivo di (...) euro a far valere sulle risorse FSC 2014/2020, di cui alla delibera CIPE (...).

Ciò premesso, la scrivente, in merito agli interventi di bonifica/messa in sicurezza di alcuni siti specificamente individuati nell'ambito della Regione X e finalizzati al risanamento ambientale/sanitario degli stessi, ritiene di confermare quanto già chiarito con la richiamata risoluzione n. 247/E del 2007.

In particolare, per quanto sopra accennato, le stesse attività di bonifica possono considerarsi opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di determinate aree sempre che le stesse risultino essere inserite all'interno di un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla competente autorità, ai sensi del combinato disposto degli articoli 242 e 252 del citato d.lgs. n. 152 del 2006.

In merito alle attività prodromiche, dalla documentazione allegata (in particolare dal Documento Preliminare dell'Avvio della Progettazione) si evince che la stazione appaltante intende provvedere all'affidamento dei servizi integrati di progettazione e di esecuzione delle indagini integrative (quali il rilievo plano-altimetrico area progetto; valutazione del rischio relativo alla presenza di ordigni bellici inesplosi ovvero alla bonifica bellica preventiva; indagini geofisiche di tipo sismico; indagini idrogeologiche e monitoraggio chimico-fisico della falda) di progettazione delle opere nonché di direzione dei lavori e coordinamento della sicurezza in fase di esecuzione.

Al riguardo, in considerazione della precisazione contenuta nella citata risoluzione n. 247/E del 2007, appare coerente che tale incentivo riguardi anche le descritte attività contemplate dal predetto Documento Preliminare dell'Avvio della Progettazione.

Per le suesposte motivazioni, nel condividere quanto affermato dall'istante, si ritiene che possa trovare applicazione l'aliquota IVA del 10 per cento sia agli interventi di bonifica/messa in sicurezza dei siti individuati - più precisamente dei lotti funzionali individuati dal Piano e oggetto dello stesso Accordo tra la Regione e Alfa S.p.A. - sia agli interventi di caratterizzazione e alle attività in ogni caso prodromiche, se ricompresi in un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla Regione.

In sostanza, considerando la sussistenza di un Piano regionale di bonifica regolarmente approvato e di un Documento Preliminare dell'Avvio della Progettazione, si è del parere che - in merito all'aliquota IVA da applicare alla prestazioni concernenti la realizzazione delle opere che saranno necessarie e destinate alla bonifica, in virtù del citato articolo 266 del d.lgs. n. 152 del 2006 che ha

ricompreso dette opere, costruzioni e impianti tra le predette "attrezzature sanitarie" che sono riconducibili alle opere di urbanizzazione secondaria ai sensi del citato articolo 4 della legge n. 847 del 1964 - alle stesse possa rendersi applicabile l'IVA nella misura del 10 per cento. Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto nonché nel presupposto del rispetto della normativa civilistica e di settore.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**