

**Risposta n. 445/2022**

**OGGETTO:** Aliquota IVA - Attività prodromiche al progetto di bonifica - Tabella A, Parte II, allegata al d.p.r. n. 633 del 1972.

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

**QUESITO**

La Società ALFA (di seguito anche "Istante" o la "Società") in data 14 luglio 2021 ha acquistato dalla società BETA un terreno sito nel Comune di Xxx, in Provincia di Xxx, denominato "Area GAMMA".

La suddetta "Area GAMMA" è compresa nel Sito di bonifica di Interesse Nazionale "DELTA" (di seguito anche "SIN") individuato e perimetrato con Decreto del Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare (MATTM).

A seguito del citato decreto è intervenuto l'Accordo di Programma adottato con delibera della Regione Xxxx del x n. x ..., tra il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, la Regione Xxxx e i Comuni compresi nel SIN (in seguito anche "Accordo") al fine di porre in essere la messa in sicurezza, la caratterizzazione, la bonifica ed il recupero dei siti inquinati inclusi nel perimetro del Sito "DELTA".

L' "Area GAMMA" - compresa nel SIN - necessita di essere risanata tramite le opere di bonifica previste dal "Piano di interventi di rimozione rifiuti", contenuto nel documento dal titolo "Progetto Operativo di bonifica e Piano di rimozione rifiuti -

Area GAMMA" (d'ora in poi il "Progetto di Bonifica GAMMA"), approvato dal Ministero della Transizione Ecologica (MITE) con il decreto n. x del x (d'ora in poi il "Decreto Ministeriale n. x.."), successivamente volturato alla società ALFA (odierno esecutore della bonifica, che procede negli interventi autorizzativi quale proprietario dell'area non responsabile della contaminazione, ai sensi dell'art. 245 del d. lgs. del 3 aprile 2006 n. 152).

Posto che, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la Risoluzione n. 247 del 12 settembre 2007, alle opere previste specificamente dal Progetto di Bonifica GAMMA è applicabile l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento di cui al numero 127-*quinquies* e n. 127-*septies* della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, la società istante chiede di conoscere se, oltre alle opere identificate con detto progetto di bonifica, possano godere dell'IVA al 10 per cento anche le attività obbligatorie e/o prodromiche alla fase di bonifica che l'Istante dovrà svolgere, atteso che si tratta di attività funzionalmente collegate alla bonifica stessa e considerato che, ancorché non specificamente descritte nel Progetto di Bonifica GAMMA, dette attività sono elencate nell'Accordo di Programma, adottato con delibera della Regione Xxx del x n. x.

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

L'Istante ritiene che anche le attività di bonifica prodromiche e/o obbligatorie previste dall'Accordo di Programma debbano godere dalla medesima aliquota IVA agevolata del 10 per cento di cui gode il Progetto di Bonifica approvato con Decreto Ministeriale n.x .

Ciò in quanto, a parere dell'Istante, trattasi di attività strettamente necessarie all'esecuzione dell'opera di bonifica e previste all'interno di un accordo di rilevanza regionale. Ad avviso della società istante, tale soluzione sarebbe confermata dai chiarimenti resi dall'Amministrazione finanziaria con la risoluzione n. 247/E del 12

settembre 2007, con la quale è stata riconosciuta l'applicazione dell'IVA agevolata al 10 per cento in relazione a tutti gli interventi funzionali alla bonifica e risultanti dal relativo progetto, debitamente autorizzato dalle autorità pubbliche competenti, in quanto tali interventi sono da ritenersi qualificabili, in senso lato, quali "*opere, costruzioni ed impianti destinati alla bonifica*" ai sensi del richiamato art. 4, secondo comma, lettera g), della legge n. 847 del 29 settembre del 1964.

In altre parole, ai fini dell'applicazione dell'aliquota di cui ai numeri da 127-quinquies a 127-septies della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. del 26 ottobre 1972 n. 633, a parere dell'Istante, risulta possibile equiparare l'Accordo di Programma, adottato con la delibera della Regione Xxxx del x n.x, al progetto di bonifica regolarmente approvato, "*in quanto anche l'accordo di programma è un documento avente origine pubblica, con potestà impositiva nell'attività del fare, comprendente attività prodromiche e/o necessarie all'attività di bonifica ed è regolarmente approvato dalla competente autorità*".

In proposito la società istante richiama, altresì, la risposta all'interpello n. 399 del 10 giugno 2021, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha precisato come tutte le fasi del complesso iter di caratterizzazione e le attività in ogni caso prodromiche (es. servizi integrati di progettazione, esecuzione di indagini integrative, direzione dei lavori, ecc.), di analisi del rischio e/o messa in sicurezza siano da ricondursi alle attività di bonifica.

La Società evidenzia che dalla Risposta n. 399 del 10 giugno 2021 risulta che le predette attività non erano specificamente inserite nel progetto di bonifica, ma in un Documento Preliminare dell'Avvio della Progettazione.

Secondo la Società, dunque, con la risposta all'interpello n. 399 del 10 giugno 2021 l'Agenzia delle Entrate ha quindi ampliato le attività di bonifica soggette ad aliquota agevolata del 10 per cento comprendendo non solo quelle rientranti all'interno del progetto di bonifica in senso stretto (quelle del progetto approvato dal MITE nel caso in esame), ma anche quelle attività prodromiche e/o obbligatorie previste in altri

provvedimenti di programma o indirizzo provenienti dalle pubbliche amministrazioni.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il dubbio interpretativo sollevato dalla Società con la presente istanza di interpello concerne il trattamento fiscale applicabile (*rectius*, l'individuazione della corretta aliquota applicabile), ai fini IVA, ad una serie di attività che la stessa dovrà svolgere su un terreno di sua proprietà, denominato "Area GAMMA", ricompreso all'interno del Sito di bonifica di Interesse Nazionale (*i.e.* SIN) di "DELTA" in provincia di Xxx.

Il dubbio interpretativo origina in quanto le predette attività, pur non essendo descritte nel Progetto di bonifica approvato con Decreto Ministeriale n. x, sono funzionalmente collegate alla bonifica del SIN.

Si tratta, nello specifico, di attività ricomprese all'interno dell'"*Accordo di Programma per la definizione degli interventi di messa in sicurezza, caratterizzazione e bonifica delle aree comprese nel sito di interesse nazionale - SIN - DELTA*" tra il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Mare, la Regione Xxxx ed i comuni compresi nel SIN, adottato con delibera della Regione Xxxx del x n. x.

Con tale Accordo di programma, secondo quanto rappresentato dall'interpellante, i soggetti aderenti si sono impegnati a realizzare determinati interventi elencati in dettaglio e finanziati mediante risorse messe a disposizione dal Ministero dell'Ambiente e dalla Regione Xxx .

Al riguardo, giova preliminarmente evidenziare che il presente parere è reso sulla base dei fatti, delle informazioni e dei dati rappresentati dall'istante nell'interpello in oggetto, anche in relazione alla descrizione, sul piano tecnico, degli interventi realizzati, assunti in questa sede acriticamente nel presupposto della loro veridicità e correttezza, fermo restando il potere dell'amministrazione finanziaria, nelle opportune sedi di verifica, di effettuare ogni riscontro al riguardo.

Ciò posto, per quanto riguarda la disciplina IVA applicabile alla fattispecie in esame, ai fini che qui interessano, si fa presente che il n. 127-*quinquies*) della Tabella A, Parte Terza, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1973, n. 633 del 1972 (di seguito anche "decreto IVA") stabilisce l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento, fra l'altro, alle *"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 numero 127-*sexies*) prevede l'aliquota ridotta al 10 per cento per *"i beni escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies"*.

Il successivo n. 127-*septies*) prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento *"alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies"* (i.e. opere di urbanizzazione primaria e secondaria).

L'art. 4 della legge n. 847 del 1964, richiamato espressamente dal citato n. 127-*quinquies*), reca l'elencazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria e, in particolare, per quanto di interesse ai fini della presente risposta, ricomprende tra le opere di urbanizzazione secondaria [cfr. in particolare secondo comma, lett. g) del citato articolo 4] *"le attrezzature (...) sanitarie"*.

L'art. 266, primo comma, del d.lgs. n. 152 del 2006 (c.d. "Codice dell'Ambiente") sancisce che *"nelle attrezzature sanitarie di cui all'articolo 4, comma 2, lettera g), della legge 29 settembre 1964, n. 847, sono ricomprese 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"*.

Dal combinato disposto delle suddette disposizioni deriva, dunque, che le opere, le costruzioni e gli impianti destinati alla bonifica delle aree inquinate rientrano tra le opere di urbanizzazione secondaria richiamate dalle previsioni agevolative di cui ai numeri da 127-*quinquies*) a 127-*septies*) della Tabella A, parte III allegata al decreto

IVA.

Per quanto riguarda più nello specifico l'individuazione di *"opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di aree inquinate"* di cui al citato articolo 266 del d.lgs. n. 152 del 2006, con la risoluzione n. 247/E del 12 settembre 2007 sono stati forniti importanti chiarimenti tenuto conto delle valutazioni espresse dal Ministero dell'Ambiente, della Tutela del territorio e del Mare Ministero dell'Ambiente [oggi Ministero della Transizione ecologica (*i.e.* MITE), di seguito, "Ministero dell'Ambiente"], interpellato in qualità di Amministrazione competente nella materia di cui trattasi.

In particolare, sulla scorta del suddetto parere, l'Agenzia ha evidenziato che *"la varietà delle situazioni nelle quali si rende necessario intervenire per effettuare una bonifica non consente di fornire una risposta di carattere generale"* in merito alla nozione di *"opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di aree inquinate"* di cui all'art. 266, primo comma, del d.lgs. n. 152 del 2006.

Citando sempre il menzionato parere tecnico, la Risoluzione n. 247/E del 2007 ha chiarito altresì che *"L'ambito e le tipologie di interventi che occorre mettere in atto sono fissati nel singolo progetto di bonifica, che deve essere approvato dalle autorità competenti" e che a tal fine ... la competente autorità è individuata 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 (ai sensi) del combinato disposto degli articoli 242 e 252 del d.lgs. n. 152 del 2006 per i progetti presentati successivamente all'entrata in vigore della nuova normativa ambientale"*.

Il suddetto Ministero dell'Ambiente rileva, infine, 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 che *"appare coerente che tale incentivo riguardi tutte le attività contemplate dal progetto approvato"*.

Pertanto, tutte le attività necessarie e funzionali alla bonifica possono qualificarsi

come "*opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica*" ai sensi dell'articolo 4, secondo comma, lettera g), della legge n. 847 del 1964 (*i.e.* opere di urbanizzazione) e, dunque, fruire dell'aliquota nella misura del 10 per cento, sempre che si tratti di attività inserite in un progetto di bonifica regolarmente approvato dalle autorità competenti.

I chiarimenti resi con la risoluzione n. 247/E del 2007 sono stati, più di recente, ribaditi nella Risposta n. 399 del 10 giugno 2021, invocata, altresì, dalla società istante, la quale aveva ad oggetto ben specifici interventi di Bonifica/Messa in sicurezza ai quali è stata riconosciuta l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento "*se ricompresi in un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla Regione*". Avendo riguardo al caso in esame, al fine di stabilire se, alla luce dei chiarimenti forniti con i citati documenti di prassi, le attività oggetto dell'istanza in trattazione possano rientrare nell'ambito applicativo dell'aliquota del 10 per cento di cui ai nn. da 127-*quinquies*) a 127-*septies*) della Tabella A, parte III allegata al decreto IVA, è necessario valutare la tipologia di intervento che dette attività realizzano nel loro complesso, desumibile dalla documentazione prodotta a corredo dell'istanza, nonché la riconducibilità/previsione di tali attività nell'ambito di un progetto di bonifica "*approvato dalle autorità competenti*".

Per quanto riguarda la tipologia di interventi che la società istante si è impegnata a realizzare, in base a quanto riportato dalla società, tali interventi sono descritti dal Quadro Generale degli Interventi dell'Accordo di Programma adottato con delibera della Regione Xxxx del x n. x, tra il Ministero dell'Ambiente e della Tutela del Territorio e del Mare, la Regione Xxxx ed i Comuni compresi nel SIN, e costituiscono attività obbligatorie e/o prodromiche al progetto di bonifica, quali, ad esempio:

- l'elaborazione del Piano di caratterizzazione, l'attuazione dello stesso con la caratterizzazione dei terreni, delle falde (superficiale e profonda), dei corpi idrici superficiali nonché dei sedimenti fluviali e lacuali con la definizione del modello concettuale del/i sito/i e l'elaborazione dell'analisi di rischio sanitario e ambientale;
- il completamento degli interventi di prevenzione e messa in sicurezza

complessiva per il SIN per le matrici suolo e sottosuolo, acque di falda e sedimenti fluviali;

- la progettazione e la realizzazione degli interventi di messa in sicurezza e di bonifica di siti di discarica, con particolare riferimento alla discarica "GAMMA" del comune di Xxxx, con l'individuazione delle migliori tecnologie di bonifica disponibili a costi sostenibili, preferibilmente tra quelle basate su trattamenti in situ, minimizzando la rimozione e lo smaltimento di suoli contaminati (interventi di competenza del Commissario delegato);

- la realizzazione di un sistema di monitoraggio e di controllo dell'attuazione e dell'efficacia degli interventi (assetto piezometrico, cedimenti/innalzamenti, qualità acque di falda, qualità acque e sedimenti corpi idrici superficiali);

- la realizzazione di un intervento sostitutivo, qualora necessario, in caso di mancato intervento dei soggetti obbligati per assicurare la messa in sicurezza e bonifica delle falde delle singole aree comprese nel SIN;

- le attività di monitoraggio sanitario/ambientale e di indagine epidemiologica;

- le attività istruttorie e di verifica interventi.

Si tratta - come affermato dal medesimo interpellante - di un insieme di attività da mettere in atto in una fase transitoria e preliminare rispetto alla fase di bonifica *stricto sensu*, ritenute ad ogni modo obbligatorie e/o propedeutiche alla realizzazione del progetto di bonifica.

Secondo quanto riportato dallo stesso interpellante le suddette attività non risultano specificamente indicate dal progetto di bonifica del MITE riguardante l'Area GAMMA (*i.e.* Progetto di Bonifica GAMMA che non è stato prodotto a corredo dell'istanza in trattazione, approvato con Decreto Ministeriale n. x), ma sono previste nel citato Accordo di Programma, avente ad oggetto la definizione degli interventi di messa in sicurezza, caratterizzazione e bonifica delle aree comprese nel Sito di

Interesse Nazionale - SIN - "DELTA", tra cui l' "Area GAMMA".

Alla luce delle considerazioni sopra esposte, si è dell'avviso che la possibilità di applicare l'aliquota IVA del 10 per cento di cui ai numeri da 127-*quinquies*) a 127-*septies*) della Tabella A, parte III allegata al decreto IVA in relazione agli interventi oggetto della presente istanza, coerentemente col quadro di riferimento, è condizionata dalla circostanza (non appurabile in sede di interpello in quanto implicante l'espletamento di verifiche di carattere tecnico non di competenza della scrivente) che, tenuto conto delle specificità della normativa di settore, gli stessi, previsti dal citato Accordo di programma, possano considerarsi "*previsti nell'ambito di un progetto di bonifica approvato dalle competenti autorità amministrative*", secondo le indicazioni fornite dal Ministero dell'Ambiente (*i.e.* MITE), recepite dai citati documenti di prassi amministrativa.

**firma su delega del Direttore Centrale  
Grandi contribuenti e internazionale  
con funzioni di Capo Divisione aggiunto  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 316831 del 4 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**