

**Risposta n. 490/2022**

**OGGETTO:** Aliquota IVA - Interventi di messa in sicurezza preliminari all'attività di bonifica - nn. 127 quinquies e seguenti, Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972

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

**QUESITO**

La società ALFA, (di seguito, "la società" o "l'istante") è una società immobiliare che, in modo volontario, in qualità di soggetto non responsabile dell'inquinamento, ha presentato alle Autorità competenti un progetto di messa in sicurezza operativa delle acque sotterranee (di seguito, Progetto di "Messa in Sicurezza delle acque sotterranee - X", d'ora in avanti "Progetto X" o "X") in relazione alla contaminazione ambientale riscontrata in un sito industriale dismesso di sua proprietà.

Il "Progetto di X", approvato con atto del Comune di ....., include una serie composita di attività, tutte appaltate, che ricomprendono tra l'altro:

- interventi di mitigazione ("source control"), ovvero pompaggi effettuati mirati ad agire in termini di massa al fine di rimuovere significative quantità di composti disciolti anche in periodi caratterizzati da modesti livelli di falda;
- interventi di contenimento ("plume control"), ovvero pompaggi esercitati

dalla barriera realizzata al confine sud, finalizzati a conterminare la portata influente sul confine idrogeologico del sito;

- realizzazione di un confinamento laterale del sito;
- esecuzione di test di trattabilità per gli interventi di mitigazione "*in situ*",

ovvero il trattamento chimico ISCO ed il trattamento termico - ISTH.

Inoltre, l'istante riferisce che vengono svolte quotidianamente le seguenti attività:

- gestione dei sistemi: il sistema barriera e TAF è gestito da personale in sito ("site manager") che, quotidianamente, effettua un controllo di:

- stato di funzionamento dei singoli pozzi da PLC;
- portate e livelli registrati;
- pressioni di linea ed a monte dei filtri;
- eventuali soglie di funzionamento/allerta raggiunte;
- eventuali stati di allarme o anomalie di funzionamento rilevate;
- attività di manutenzione delle pompe e dei sistemi.

L'efficacia del sistema viene verificata con l'ausilio di un piano di monitoraggio che comprende:

- il monitoraggio idrochimico;
- il monitoraggio dell'efficacia barriera idraulica;
- la verifica idraulica;
- l'elaborazione dei dati rilevati (periodicamente e in continuo).

Tutte le predette attività concorrono all'unico fine di attuare il "Progetto di X" approvato al fine mettere in sicurezza in maniera permanente, risanandole e bonificandole, le acque sotterranee del sito.

La società precisa che nel sito non esercita attività ulteriori rispetto a quella di bonifica o altre attività ad essa collegata.

Ad oggi tutte le predette attività sono state fatturate con aliquota IVA ordinaria, ove prevista.

La società chiede conferma:

1) della possibilità di applicare l'aliquota IVA ridotta del 10 per cento di cui al numero 127-*quinquies*), della Tabella A, Parte Terza, allegata al decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633, alle forniture di beni e servizi acquistati direttamente dalla Società e, allo stesso modo, di applicare la medesima aliquota IVA ridotta del 10 per cento di cui al numero 127- *septies*), della Tabella A, Parte Terza, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 alle prestazioni di servizi e fornitura di beni dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti di cui al numero 127-*quinquies*), facenti parte del "Progetto di X", debitamente approvati dal Comune di.....;

2) dell'applicabilità della medesima aliquota IVA ridotta del 10 per cento anche alle forniture di servizi e agli acquisti di beni strettamente correlati alle attività di bonifica autorizzate dagli Enti, quali, a titolo esemplificativo, le utenze (energia elettrica, gas metano, acqua), i servizi di vigilanza del Sito (richiesto dagli Enti per ragioni di sicurezza), i materiali di consumo necessari a garantire il funzionamento del depuratore e della barriera idraulica ecc., essendo tali beni e servizi strettamente correlati allo svolgimento delle attività di bonifica contenute nel progetto in oggetto;

3) della possibilità, in relazione agli acquisti di beni e servizi relativi al "Progetto di X" già effettuati con applicazione dell'aliquota nella misura ordinaria, di chiedere ai fornitori l'emissione di note di credito ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972 al fine di recuperare l'IVA addebitata in eccesso.

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

Considerato che il Comune di ..... ha formalmente approvato il "*Progetto di X*", l'istante ritiene che tutte le attività da essa poste in essere nell'ambito del Progetto, nonché le attività appaltate a terzi, siano da assoggettare IVA con applicazione dell'aliquota del 10 per cento, ai sensi dei numeri da 127-*quinquies*) a 127-*septies*), Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

La Società ritiene, altresì, corretta l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento a tutte le prestazioni di servizi e acquisti di beni accessori e funzionali alle attività del Progetto quali, a titolo esemplificativo, le utenze, il servizio di vigilanza del sito, il materiale di consumo a servizio dei depuratori e della barriera idraulica, le manutenzioni ecc., in quanto necessari per poter eseguire le attività contemplate dal progetto approvato.

A sostegno delle proprie argomentazioni la società rinvia ai chiarimenti forniti dalla prassi amministrativa (cfr. Risoluzione n. 247/E del 12 settembre 2007; Risposta n. 186 del 12 giugno 2020; Risposta a Interpello n. 399 del 10 giugno 2021).

L'istante ritiene, quindi, di poter richiedere ai propri fornitori l'emissione di note di credito ai sensi e nei termini previsti dall'art. 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, come confermato - da ultimo - dalla Risposta a Interpello n. 646 1° ottobre 2021, per recuperare l'IVA addebitata in eccesso in relazione alle prestazioni già fatturate. *Pro futuro*, la società ha intenzione di chiedere ai propri fornitori l'applicazione dell'aliquota IVA nella misura ridotta del 10 per cento mediante la consegna agli stessi di un'autodichiarazione che attesti l'agevolabilità dei beni o servizi richiesti.

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

La questione prospettata dalla società istante con la presente istanza di interpello concerne il trattamento fiscale applicabile, ai fini IVA, ad una serie di attività, descritte nell'istanza e nella documentazione prodotta a corredo della stessa, riconducibili al "Progetto di X", approvato dal Comune di ..... finalizzato a mettere in sicurezza in maniera permanente, risanandole e bonificandole, le acque sotterranee del sito industriale dismesso di proprietà della società (quesito sub 1).

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. 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% "*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, ricomprende tra le opere di urbanizzazione secondaria, secondo comma, lett. g), "*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 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, nella risoluzione n. 247/E del 12 settembre 2007 è stato chiarito - riportando le valutazioni espresse dal Ministero dell'Ambiente, della Tutela del territorio e del mare (di seguito, "Ministero dell'Ambiente"), interpellato in qualità di Amministrazione competente nella materia di cui trattasi - 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.

Le attività di bonifica poste in essere "*possono considerarsi opere, costruzioni ed impianti destinati alla bonifica di aree inquinate*" a condizione, quindi, che "*le stesse risultino inserite all'interno di un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla competente autorità*". Inoltre, sempre nel menzionato documento di prassi si legge che "*a tal fine è stato chiarito che 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*" (cfr. risoluzione n. 274/E del 2007 e, in senso conforme, da ultimo cfr. risposta n. 399 del 10 giugno 2021).

Il suddetto Ministero 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, in base ai chiarimenti tecnici forniti dal competente Ministero, richiamati nel citato documento di prassi, tutte le attività necessarie e funzionali alla bonifica, purché inserite in un progetto di bonifica regolarmente approvato dalle autorità competenti, 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.

Avendo riguardo al caso in esame, al fine di stabilire se 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, secondo quanto chiarito dalla citata prassi amministrativa, è necessario valutare la tipologia di intervento che dette attività realizzano nel loro complesso, desumibile dalla documentazione prodotta a corredo dell'istanza.

Al riguardo, il progetto di "Messa in Sicurezza delle acque sotterranee - X" specifica che "*Gli interventi di messa in sicurezza operativa si applicano ai siti contaminati in cui siano presenti attività produttive in esercizio o strutture e impianti anche in fermo di lungo periodo tali però da escludere una azione di bonifica in senso stretto. Tali interventi sono finalizzati a minimizzare o ridurre il rischio per la salute pubblica e per l'ambiente a livelli di accettabilità attraverso il contenimento degli inquinanti all'interno dei confini del sito, alla protezione delle matrici ambientali sensibili, e alla graduale eliminazione delle sorgenti inquinanti secondarie mediante tecniche che siano compatibili col proseguimento delle attività produttive e al mantenimento del valore degli asset aziendali: strutture e impianti del sito*".

In merito agli interventi di "messa in sicurezza operativa", l'art. 240, primo comma, lett. n) del d.lgs n. 152 del 2006 (c.d. "Codice dell'Ambiente") individua tale tipologia di attività come "*l'insieme degli interventi eseguiti in un sito con attività in esercizio atti a garantire un adeguato livello di sicurezza per le persone e per l'ambiente, in attesa di ulteriori interventi di messa in sicurezza permanente o bonifica*

*da realizzarsi alla cessazione dell'attività. Essi comprendono altresì gli interventi di contenimento della contaminazione da mettere in atto in via transitoria fino all'esecuzione della bonifica o della messa in sicurezza permanente, al fine di evitare la diffusione della contaminazione all'interno della stessa matrice o tra matrici differenti. In tali casi devono essere predisposti idonei piani di monitoraggio e controllo che consentano di verificare l'efficacia delle soluzioni adottate".*

Dalla disamina della documentazione prodotta a corredo dell'istanza, sembra, quindi, che il progetto di X riguardi nello specifico un insieme di attività da mettere in atto in una fase preliminare rispetto alla successiva attività di bonifica, vale a dire una misura transitoria in attesa di una messa in sicurezza permanente oppure (ma non necessariamente) della bonifica propriamente detta.

In proposito, risultano conferenti al caso in esame i chiarimenti forniti con la Risposta n. 399 del 2021, invocata, altresì, dalla società istante, avente ad oggetto una tipologia di interventi analoghi a quelli di "messa in sicurezza" oggetto dell'istanza in trattazione. Al riguardo, è il caso di evidenziare che, in base a tale risposta, è stata riconosciuta l'applicazione l'aliquota IVA del 10 per cento *"sia agli interventi di bonifica/messa in sicurezza dei siti individuati (...) sia agli interventi di caratterizzazione e alle attività in ogni caso prodromiche, se ricompresi in un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla Regione".*

Alla luce del quadro normativo richiamato e del relativo ambito applicativo, si è dell'avviso, pertanto, che gli interventi oggetto del progetto X (eseguiti dalla società istante ovvero affidati a terzi fornitori della società medesima) possano fruire dell'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, qualora gli stessi si inseriscano nell'ambito di un vero e proprio intervento di bonifica approvato dalla competenti autorità amministrative.

Qualora gli interventi oggetto dell'istanza in esame possano fruire, nei termini anzidetti, dell'aliquota ridotta prevista per gli interventi di bonifica di aree inquinate,

anche i beni relativi alla realizzazione di detti interventi potranno scontare l'IVA con applicazione dell'aliquota del 10 per cento ai sensi del n. 127 *sexies*), della Tabella A), Parte Terza del d.P.R. n. 633 del 1972, sempre che si tratti di "*beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies*".

Per quanto concerne la possibilità di applicare l'aliquota IVA agevolata del 10 per cento ai beni e servizi strettamente correlati a detti interventi (quali, a titolo esemplificativo, i servizi di vigilanza del sito), occorre valutare se tali beni e prestazioni di servizi possano qualificarsi come accessori rispetto all'operazione principale (*i.e.* interventi del progetto X).

Al riguardo, si fa presente che, in base ai principi sanciti dall'art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, una cessione di beni o una prestazione di servizi possono considerarsi accessorie ad un'operazione principale quando:

- integrano, completano e rendono possibile quest'ultima;
- sono rese direttamente dal medesimo soggetto dell'operazione principale (anche a mezzo di terzi, ma a suo conto e spese);
- sono rese nei confronti del medesimo soggetto nei cui confronti viene resa l'operazione principale.

Pertanto, al fine di qualificare un'operazione come accessoria a un'operazione principale non è sufficiente una generica utilità dell'operazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata, bensì è necessario che la prestazione accessoria formi un tutt'uno con l'operazione principale (cfr. Risoluzione n. 337/E del 1° agosto 2008; Risoluzione n. 230/E del 15 luglio 2002).

Pertanto, i beni e i servizi strettamente correlati agli interventi relativi al progetto X acquistati dalla società istante dai propri fornitori potranno fruire dell'aliquota agevolata del 10 per cento qualora sia riscontrabile, sotto il profilo funzionale, il nesso di accessorietà di tali forniture di beni e servizi rispetto agli interventi dimessa in sicurezza operativa delle acque sotterranee e sempre che detti

beni e servizi "accessori" siano forniti dal medesimo soggetto che esegue l'operazione principale (*i.e.* gli interventi di messa in sicurezza del sito).

Per quanto riguarda il quesito sub 3), concernente la possibilità di chiedere ai fornitori di beni e servizi relativi agli interventi del "Progetto di X", ovvero "accessori" a tali interventi ex art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972, l'emissione di note di credito ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 633/1972, al fine di recuperare l'IVA addebitata in eccesso, si fa presente che, qualora, nei termini anzidetti, sussistano i presupposti per l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10 per cento, la società istante potrà richiedere ai propri fornitori di emettere le note di variazione in diminuzione al più tardi entro un anno dall'effettuazione di ciascuna cessione di beni/prestazione di servizi, configurandosi un'ipotesi di inesattezza della fatturazione di cui al terzo comma dell'articolo 26, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (cfr. risposta ad interpello n. 646 del 2021).

**Firma su delega del  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e  
DIRETTORE CENTRALE ad interim  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**