

**Risposta n. 234/2024**

***OGGETTO: Aliquota Iva applicabile all'attività di rimozione dei rifiuti.***

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

**QUESITO**

L'Istante ha fatto predisporre un Piano di Caratterizzazione Ambientale (ai sensi dell'articolo 242, comma 3 del decreto legislativo 3 aprile 2006, n. 152 -Testo Unico Ambientale - e in conformità dell'Allegato n. 2 "Criteri generali per la caratterizzazione dei siti contaminati") del suolo sito in (...) come richiesto dalla Regione (...) in occasione dell'incontro tenutosi il (...).

In seguito alla predisposizione del Piano, la Regione, con nota del (...) ha sospeso il procedimento dell'articolo 242 del D.lgs. n. 152 del 2006, chiedendo di ripulire l'area dai rifiuti ivi abbandonati, di verificare la presenza di rifiuti interrati e procedere all'accertamento dello stato della qualità delle matrici ambientali.

A seguito delle indagini eseguite per la caratterizzazione delle diverse tipologie di rifiuti presenti e delle criticità riscontrate, in occasione del Tavolo Tecnico tenutosi in data (...) tra Regione (...) ed altri enti pubblici, è stato concordato di mettere in atto gli interventi di messa in sicurezza di emergenza finalizzati in *primis* alla rimozione e confinamento dei materiali superficiali contenenti amianto e, successivamente, alla caratterizzazione dei rifiuti, ai sensi del Titolo I della parte IV del D.lgs. n. 152 del 2006, prevedendone la rimozione degli stessi.

A valle della rimozione dei rifiuti, l'Istante riferisce che bisognerà provvedere alla verifica dello stato della qualità del suolo, ai sensi dell'articolo 239 del D.lgs. n. 152 del 2006, per esaminare l'eventuale superamento della soglia di attenzione della matrice suolo e della conformità o meno al test di cessione del materiale di riporto.

È stata redatta la progettazione esecutiva dell'intervento da parte del Raggruppamento temporaneo professionisti (RTP), validata ai sensi dell'articolo 26, comma 8 del D.lgs. n. 50 del 2016.

L'attività di rimozione dei rifiuti è stata affidata dall'Istante alla ditta (...), prevedendo l'avvio delle lavorazioni, ai sensi del D.lgs. 152 n. 2006.

Tutto ciò premesso, l'Istante, tenuto conto che nel quadro economico del progetto appaltato è stata prevista l'applicazione di un'aliquota Iva del 10 per cento, anche sulla base dei chiarimenti resi dall'Agenzia con risposta n. 399 del 2021, intende conoscere il trattamento fiscale applicabile ai fini Iva all'attività di rimozione dei rifiuti, chiedendo in particolare se è corretta l'applicazione dell'aliquota Iva nella misura del 10 per cento ovvero occorra procedere all'applicazione dell'aliquota Iva nella misura ordinaria del 22 per cento.

Si fa inoltre presente che l'Istante non ha allegato copia del progetto di bonifica approvato come richiesto in fase di richiesta di documentazione integrativa.

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

L'Istante ritiene applicabile al caso di specie il combinato disposto di cui ai numeri 127-*quinquies* e 127-*septies* della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Il n. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota Iva del 10 per cento, fra 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 (...)*».

Ai sensi del successivo n. 127-*septies* l'aliquota ridotta del 10 per cento è applicabile anche «*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*».

### **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 legge 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 comma 2, 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 del 2006 (recante *"norme in materia ambientale"*), stabilisce che nelle attrezzature sanitarie di cui al citato articolo 4, comma 2, lettera g) della legge n. 847, sono ricomprese, tra l'altro, *«le opere, le costruzioni e gli impianti destinati (...) alla bonifica di aree inquinate».*

L'articolo 239 - titolo V Bonifica di siti contaminati - del d.lgs. n. 152 del 2006, al comma 1 ha previsto che *«Il presente titolo disciplina gli interventi di bonifica e ripristino ambientale dei siti contaminati e definisce le procedure, i criteri e le modalità per lo svolgimento delle operazioni necessarie per l'eliminazione delle sorgenti dell'inquinamento e comunque per la riduzione delle concentrazioni di sostanze inquinanti...».*

Il successivo comma 3 prevede che *«gli interventi di bonifica e ripristino ambientale per le aree caratterizzate da inquinamento diffuso sono disciplinati dalle regioni con appositi piani...».*

L'articolo 242 del d. Lgs. n. 152 del 2006, al comma 2 prevede che *«Il responsabile dell'inquinamento, attuate le necessarie misure di prevenzione, svolge,*

*nelle zone interessate dalla contaminazione, un'indagine preliminare sui parametri oggetto dell'inquinamento e, ove accerti che il livello delle concentrazioni soglia di contaminazione (CSC) non sia stato superato, provvede al ripristino della zona contaminata, dandone notizia, con apposita autocertificazione, al comune ed alla provincia competenti per territorio entro quarantotto ore dalla comunicazione».*

*Il successivo comma 3 prevede che «Qualora l'indagine preliminare di cui al comma 2 accerti l'avvenuto superamento delle CSC anche per un solo parametro, il responsabile dell'inquinamento ne dà immediata notizia al comune ed alle province competenti per territorio con la descrizione delle misure di prevenzione e di messa in sicurezza di emergenza adottate. Nei successivi trenta giorni, presenta alle predette amministrazioni, nonché alla regione territorialmente competente il piano di caratterizzazione con i requisiti di cui all'Allegato 2 alla parte quarta del presente decreto. Entro i trenta giorni successivi la regione, convocata la conferenza di servizi, autorizza il piano di caratterizzazione con eventuali prescrizioni integrative».*

*Il comma 7 dell'articolo 242 prevede che «Qualora gli esiti della procedura dell'analisi di rischio dimostrino che la concentrazione dei contaminanti presenti nel sito è superiore ai valori di concentrazione soglia di rischio (CSR), il soggetto responsabile sottopone alla regione, nei successivi sei mesi dall'approvazione del documento di analisi di rischio, il progetto operativo degli interventi di bonifica o di messa in sicurezza, operativa o permanente, e, ove necessario, le ulteriori misure di riparazione e di ripristino ambientale, al fine di minimizzare e ricondurre ad accettabilità il rischio derivante dallo stato di contaminazione presente nel sito (...) 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 ed integrazioni entro sessanta giorni dal suo ricevimento».*

Ciò premesso in relazione al quadro normativo vigente in materia, 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, come precisato dalla scrivente con la risoluzione n. 247/E del 2007, «*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*».

Tali autorità competenti sono state individuate «*ai sensi del combinato disposto degli articoli 10 e 14 del DM n. 471 del 1999 per i progetti approvati anteriormente all'entrata in vigore del Testo Unico Ambientale e ai sensi del combinato disposto degli artt. 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 chiarito 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*».

Come precisato con risposta n. 399 resa il 10 giugno del 2021 «*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».*

Nella medesima risoluzione n. 247/E del 2007 è stato riportato il contenuto di una nota del Ministero dell'Ambiente che ha precisato 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 nel progetto approvato».*

Pertanto, 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, comma 2, lettera g), della legge n. 847 del 1964.

La medesima risposta n. 399 del 2021 ha precisato che *«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».*

Nella medesima risposta è stato precisato che può *«trovare 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».*

Analogamente, con risposta n. 186 resa il 12 giugno 2020, è stato precisato che l'aliquota ridotta del 10 per cento di cui ai numeri 127-quinquies e 127-septies della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, prevista per le *"opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica"* ai sensi dell'articolo 4, secondo comma, lett. g), della legge n. 847 del 1964, potrà essere applicata dall'Istante solo se gli interventi (...) rientrano in un più ampio *"progetto di bonifica debitamente approvato"*, finalizzato alla realizzazione di opere qualificabili di per sé quali opere di urbanizzazione primaria o secondaria. Diversamente, ossia in mancanza del progetto di bonifica, questi interventi saranno soggetti all'aliquota Iva ordinaria.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata, esaminato il contenuto della documentazione allegata dall'Istante in fase di integrazione documentale, si osserva quanto segue.

Nel Verbale del tavolo tecnico del (...) che ha coinvolto la Regione (...) ed altri enti pubblici, si prende atto della presenza, nell'area demaniale di (...), di rifiuti fuori terra in materiali contenenti amianto e di cumuli di terreno a spessori variabili e di rifiuti frammenti a frammenti di materiali contenenti amianto non ancora caratterizzati.

In ragione di ciò, i partecipanti al predetto incontro hanno chiesto di mettere in atto interventi di messa in sicurezza di emergenza finalizzati *in primis* alla rimozione e al confinamento dei materiali contenenti amianto, visibili in superficie e successivamente procedere con la rimozione dei rifiuti ai sensi del Titolo I Parte IV del d lgs n. 152 del 2006 e la rimozione dei rifiuti presenti nell'intera area.



Nel medesimo documento si afferma che *"A valle della rimozione dei rifiuti si dovrà procedere alla verifica della qualità del suolo giusto l'art. 239 del codice dell'ambiente al fine dell'accertamento del superamento o non superamento dei valori di attenzione sulla matrice suolo, nonché della conformità o meno al test di cessione delle matrici materiale di riporto al fine di verificare il rispetto delle indicazioni di legge"*.

Nel verbale di validazione del progetto esecutivo è stato precisato che, al fine di ottemperare a quanto concordato nel menzionato tavolo tecnico, la Direzione Regionale (...) *"ha avviato una procedura negoziata di cui all'art. 63 del D.lgs. 50/2016, ai sensi dell'art. 1 comma 2 lettera b) del dl 76/2020, convertito in legge n. 120/2020, per l'affidamento del servizio di progettazione, direzione esecuzione del contratto, coordinamento della sicurezza in fase di progettazione ed esecuzione e contabilità delle opere per la bonifica e rimozione dei rifiuti presenti presso il compendio demaniale (...); l'incarico è stato affidato al raggruppamento costituito, composto da (...)"*.

Ciò premesso, il progetto esecutivo predisposto dal predetto raggruppamento è stato validato dal verbale del (...).

Successivamente, l'Istante ha provveduto alla Determina di approvazione del progetto e quindi, con contratto di appalto pubblico, l'intervento di rimozione dei rifiuti è stato affidato alla ditta (...).

Ai sensi dell'articolo (...) del predetto contratto di appalto, al soggetto appaltatore è stato infatti affidato il servizio di rimozione dei rifiuti presenti presso il complesso demaniale (...) consistente in:

a) *rimozione e conferimento a discarica del materiale che in sede di caratterizzazione preliminare ha evidenziato la non conformità ai limiti indicati*

*nel D.lgs. 152/06 - Parte IV All.5 -Tab. 1/A (Siti ad uso verde pubblico, privato e residenziale) e Tab. 1/B (Siti ad uso Commerciale e Industriale), nonché di quelli che sottoposti a test di cessione di cui all'Allegato 6 del D.lgs. 13/01/2003 n. 36 così come introdotto dal D.lgs. 03/09/2020 n.121, presentano un eluato non conforme alle concentrazioni fissate in tabella 2 dell'Allegato 4 del citato Decreto;*

*b) scavo selettivo, anche mediante l'utilizzo di mezzi di ridotte o medie dimensioni, quali escavatori dotati di benna vagliatrice, e separazione, a seguito di identificazione visiva, delle varie tipologie di materiali con appositi operatori a terra;*

*c) smaltimento presso impianti di discarica autorizzati dei materiali classificabili come rifiuti misti da attività di costruzione/demolizione non riutilizzabili".*

*Ai sensi del successivo articolo (...) del contratto di appalto "L'importo contrattuale è pari a complessivi euro (...) oltre Iva, di cui euro (...) quali oneri per la sicurezza ed euro (...) quale costo per la manodopera".*

Tutto ciò premesso, nella fattispecie in esame l'Istante non ha allegato un progetto di bonifica approvato ai sensi della richiamata disciplina contenuta nel D. lgs. n. 152 del 2006.

Del resto, come si ricava dalla documentazione allegata, l'attività oggetto del contratto di appalto consta del servizio di rimozione dei rifiuti, in quanto come chiarito dall'Istante, soltanto «a valle della rimozione dei rifiuti si dovrà procedere alla verifica della qualità del suolo giusto l'art. 239 del codice dell'ambiente al fine dell'accertamento del superamento o non superamento dei valori di attenzione sulla matrice suolo, nonché della conformità o meno al test di cessione delle matrici materiale di riporto al fine di verificare il rispetto delle indicazioni di legge».

In altri termini, soltanto qualora, come previsto dal riportato comma 7 dell'articolo 242 del D. lgs n. 152 del 2006, gli esiti della procedura dell'analisi del rischio diano atto che la concentrazione dei contaminanti presenti sia superiore ai valori di concentrazione soglia rischio (CSR), la Regione potrà provvedere ad approvare, previa convocazione di apposita conferenza di servizi, il progetto di bonifica avente ad oggetto gli interventi di bonifica o di messa in sicurezza operativa o permanente e, ove necessario, le ulteriori misure di riparazione e di ripristino ambientale, al fine di minimizzare e ricondurre ad accettabilità il rischio derivante dallo stato di contaminazione presente nel sito.

Nel caso in esame, considerato che allo stato non risulta alcun progetto approvato dalla Regione che regolamenti l'attività di bonifica, peraltro soltanto eventuale in quanto condizionata dalla previa verifica dello stato della qualità del suolo in esito alla realizzazione della attività di rimozione dei rifiuti, si ritiene che non possa trovare applicazione, in relazione all'attività di rimozione dei rifiuti, l'aliquota Iva nella misura del 10 per cento, prevista ai sensi dal combinato disposto di cui ai numeri 127-*quinquies* e 127-*septies* della Tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972.

Ciò anche alla luce della richiamata risposta n. 399 del 2021 in cui è stato chiarito che può *«trovare 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»*.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM  
(firmato digitalmente)**