

Risposta n. 186

OGGETTO: IVA - attività di manutenzione discarica

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

QUESITO

La Società ALFA (in seguito, "ALFA", "Istante" o "Società"), a totale partecipazione pubblica, è stata costituita per provvedere alla raccolta, al trasporto e allo smaltimento dei rifiuti domestici e di quelli assimilabili. In particolare, il suo *core business* è incentrato sui servizi di igiene urbana quali la raccolta differenziata dei rifiuti, la gestione delle piattaforme ecologiche, la pulizia stradale e tutti i servizi correlati, di smaltimento e recupero dei materiali.

Tra le proprie attività rientra anche *"il monitoraggio territoriale e ambientale, la messa in sicurezza, la bonifica e il recupero dei siti e aree inquinate, contaminate comunque da recuperare, la gestione e il mantenimento in sicurezza e la sistemazione finale della discarica controllata di ..., la ricerca e l'analisi ambientale e il controllo dell'inquinamento atmosferico, nonché tutte le attività a esse comunque connesse, in qualunque forma realizzate"*.

L'Istante rappresenta di aver assunto la gestione dei servizi di supporto alla messa in sicurezza, in emergenza, della discarica del Comune X.

Nel loro normale corso, le discariche, contengono rifiuti non in altro modo recuperabili che restano attivi per oltre 30 anni, e attraverso i naturali processi di decomposizione anaerobica, producono numerosi liquami (c.d. percolato come da definizione contenuta nell'articolo 2 d.lgs. 36/2003), altamente contaminanti per il terreno e le falde acquifere.

Una volta raggiunta la capienza massima, la discarica cessa, la relativa area è interessata da lavori di ripristino ambientale, come la piantumazione, e inizia una fase c.d. di gestione post operativa, in quanto i rifiuti al suo interno non sono ancora interamente smaltiti.

Ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del d.lgs. 36/2003, *"La procedura di chiusura della discarica può essere attuata solo dopo la verifica della conformità della morfologia della discarica e, in particolare, della capacità di allontanamento delle acque meteoriche, a quella prevista nel progetto di cui all'articolo 9, comma 1, lettera a), tenuto conto di quanto indicato all'articolo 8, comma 1, lettere c) ed e)"*, mentre il comma 3 del medesimo articolo prevede che *"(...) Anche dopo la chiusura definitiva della discarica, il gestore è responsabile della manutenzione, della sorveglianza e del controllo nella fase di gestione post operativa per tutto il tempo durante il quale la discarica può comportare rischi per l'ambiente"*.

All'articolo 13, comma 2, dello stesso d.lgs., rubricato "Gestione operativa e post operativa", è previsto che: *"La manutenzione, la sorveglianza e i controlli della discarica devono essere assicurati anche nella fase della gestione successiva alla chiusura, fino a che l'ente territoriale competente accerti che la discarica non comporta rischi per la salute e l'ambiente. In particolare, devono essere garantiti i controlli e le analisi del biogas, del percolato e delle acque di falda che possano essere interessate"*.

Inoltre, il punto 2.3 dell'allegato I del d.lgs. n. 36 del 2003, recita: *"Il percolato e le acque di discarica devono essere captati, raccolti e smaltiti per tutto il tempo di vita della discarica, secondo quanto stabilito nell'autorizzazione, e comunque per un*

tempo non inferiore a 30 anni dalla data di chiusura definitiva dell'impianto".

Questo percorso ha caratterizzato anche la discarica del Comune X.

Di fatto, dopo alterne vicende, la discarica, a oggi, risulta ancora attiva e da gestire. ALFA in particolare riferisce che presso tale sito sono state riscontrate diverse problematiche, quali:

- la presenza di battenti di percolato estremamente elevati;
- l'invasamento delle vasche e il raggiungimento di livelli in alcuni pozzi ben superiori rispetto alle quote del piano campagna esterno;
- conseguenti fenomeni di "risorgive" di percolato dal *capping* (geo-composito drenante fondamentale nel processo di copertura delle discariche), con tracimazioni e ruscellamenti all'esterno.

Di conseguenza, il Comune X è dovuto correre ai ripari e ha affidato alla Società una prima attività emergenziale, consistente nella pianificazione e nell'affidamento dei servizi di prelievo e di smaltimento - presso impianti autorizzati - di ingenti quantitativi di percolato, monitorandone nel contempo l'evoluzione dei livelli, per verificarne l'efficacia e il rientro in condizioni di sicurezza, nonché la qualità chimica.

Sulla base degli approfondimenti specialistici condotti durante la fase emergenziale, sono state individuate delle soluzioni tecniche per ridurre l'impatto ambientale della discarica e ricondurla a una fase ordinaria di gestione post-operativa.

L'Istante fa presente l'urgenza di adottare tali soluzioni in quanto ogni ritardo di esecuzione degli interventi, causerebbe inutili incrementi dei già elevati costi di smaltimento, senza avere alcun beneficio, anzi, incrementando la produzione di percolato per il prevedibile ulteriore decadimento prestazionale del *capping* di per sé, in origine, già non particolarmente idoneo.

Per questo motivo, la Società ha proposto un progetto definitivo di intervento, approvato dal Comune, suo socio, e finanziato dalla Regione.

A sua volta l'intervento è oggetto di un apposito affidamento *in house* in favore dell'Istante, riferito allo svolgimento dei lavori di manutenzione straordinaria del

capping a completamento della fase emergenziale per la messa in sicurezza permanente della discarica, comprendenti gli interventi di manutenzione straordinaria del *capping* in calotta, dell'impianto di biogas e delle opere idrauliche perimetrali, nonché le ulteriori attività necessarie per ultimare i lavori per il completamento della fase emergenziale e dare inizio alla gestione post-operativa, con particolare riferimento alla gestione/smaltimento del percolato durante le opere di *capping*.

In estrema sintesi, si prevede di scolturare l'area di intervento, effettuare i riporti necessari per dotare la superficie sommitale delle necessarie pendenze e posare un pacchetto artificiale di impermeabilizzazione-drenaggio, da ricoprire infine con il terreno preventivamente scolturato. Il sistema esterno di allontanamento delle acque meteoriche, che intercetta il sistema drenante di gronda, sarà ristrutturato in quanto sottodimensionato. In corrispondenza dei pozzi del biogas sono previsti interventi di sovrizzo e raccordo con il nuovo pacchetto e con il sistema di ricircolo del percolato.

A fronte dell'intervento sopra descritto, come da allegata documentazione di trasmissione alla Regione, l'Istante chiede quindi quale sia la corretta aliquota IVA da applicare alle prestazioni sopra richiamate per i lavori di manutenzione straordinaria di messa in sicurezza della discarica considerando anche che questi, a seguito di gara, verranno subappaltati a ditte esterne.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene di poter inquadrare la specifica situazione nel seguente contesto normativo:

- il n. 127-*septies* della Tabella A, parte III, del DPR 633/72, prevede l'applicazione della aliquota agevolata del 10% per le *"prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies)"*;
- il n. 127-*quinquies* della medesima Tabella A assoggetta ad aliquota IVA

agevolata del 10%, le *"opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 L. 29 settembre 1964 n. 847, integrato dall'articolo 44 L. 22 ottobre 1971 n. 865; [...]"*;

- l'articolo 4, comma 2, lettera g), legge n. 847 del 1964 include fra le opere di urbanizzazione primaria di cui al comma 1 lettera c) *"[...] le attrezzature [...] sanitarie"* ;

- fra le attrezzature sanitarie di cui al citato articolo 4, ai sensi dell'articolo 58, comma 1, D.Lgs 22/1997 (abrogato dal d.lgs. 152/2006) sono ricomprese *"le opere, le costruzioni e gli impianti destinati [...] alla bonifica di aree inquinate"*;

- l'articolo 266 del d.lgs. 152/2006 contiene una norma avente lo stesso tenore di quella dell'articolo 58 d.lgs. 22/1997 abrogato, ai sensi del quale tra le attrezzature sanitarie sono ricomprese *"le opere, le costruzioni e gli impianti destinati [...] alla bonifica di aree inquinate"*;

- il Ministero dell'ambiente, della tutela del territorio e del mare in una Nota del 2007 (richiamata anche dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 247/E del 12/09/2007) ha precisato che le attività possono essere considerate opere destinate alla bonifica di aree inquinate se *"le stesse risultano inserite all'interno di un progetto di bonifica regolarmente approvato dalle competenti autorità"*;

- lo stesso Ministero identifica la *ratio* dell'applicazione dell'aliquota IVA agevolata agli interventi di bonifica dei siti inquinati nell'incentivo alla realizzazione della bonifica stessa.

Considerato che il contratto ha per oggetto interventi finalizzati a mettere in sicurezza permanente la discarica, risolvendo le problematiche riscontrate e quindi la fuoriuscita di percolato e il conseguente inquinamento ambientale, di fatto bonificandola, ALFA ritiene di poter includere detti interventi tra le opere di urbanizzazione primaria di cui al comma 1, lettera c), della legge n.847 del 1964, tenuto conto dell'accezione prevista dall'articolo 266 del D. Lgs. 152/2006 e quindi di poter applicare l'aliquota IVA del 10 per cento agli interventi stessi, che vengono così

rieepilogati:

- 1) rimodellamento morfologico e miglioramento prestazionale del *capping* per ridurre a una condizione sostenibile la gestione del percolato;
- 2) adeguamento del sistema di captazione del biogas;
- 3) adeguamento del sistema di allontanamento delle acque meteoriche; e
- 4) a tutte le *"altre opere di urbanizzazione primaria e straordinaria necessarie alla messa in sicurezza del sito a condizione che risultino inserite all'interno del progetto di bonifica regolarmente approvato"*.

Tesi avvalorata anche dal presupposto che l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata sarebbe un incentivo allo svolgimento delle prestazioni stesse a beneficio della salute pubblica.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il n. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA"), prevede 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 (...)"*.

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"*.

L'articolo 4 della legge n. 847 del 1964, richiamato dal n. 127-*quinquies*, elenca le opere di urbanizzazione primaria e secondaria e, in particolare, il secondo comma di detto articolo ricomprende tra le opere di urbanizzazione secondaria, alla lettera g), *"le attrezzature (...) sanitarie"*.

Secondo quanto previsto dall'articolo 266, comma 1, del d.lgs. 3 aprile 2006, n. 152 (c.d. "Codice dell'Ambiente") *"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 (...) alla bonifica di aree inquinate".

Con la risoluzione 12 settembre 2007, n. 247/E, la scrivente ha avuto modo di chiarire che secondo il Ministero dell'ambiente, della tutela del territorio e del mare:

1. non è possibile fornire una definizione generale di *"opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica di aree inquinate"* di cui all'articolo 266, comma 1, del d.lgs. n. 152 del 2006, stante *"la varietà delle situazioni nelle quali si rende necessario intervenire per effettuare una bonifica"*;

2. *"l'ambito e le tipologie di interventi che occorre mettere in atto sono - n.d.r. dunque - fissati nel singolo progetto di bonifica, che deve essere approvato dalle autorità competenti"*, come individuate dal combinato disposto degli artt. 242 e 252 del D. Lgs. 152/06.

In altri termini, secondo il Ministero dell'ambiente, della tutela del territorio e del mare, le attività sopra richiamate *"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 questi casi, l'articolo 242 del Codice dell'Ambiente 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 ..."*.

Queste previsioni, riconoscendo l'interesse collettivo all'attività di bonifica, integrano i presupposti affinché sia verificata la *ratio* incentivante del beneficio fiscale consistente nell'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento.

Tale aliquota è finalizzata a incentivare l'intera attività di bonifica dei siti

inquinati, così che tutti i lavori di recupero funzionali a questo fine e risultanti dal progetto di bonifica debitamente autorizzato dalle autorità pubbliche competenti sono da ritenersi qualificabili, in senso lato, come *"opere, costruzioni e impianti destinati alla bonifica"* ai sensi dell'articolo 4, secondo comma, lettera g), della legge n. 847 del 1964.

Nel caso in esame, l'Istante ha esibito il decreto, con il quale la Regione stanZIA i fondi per la messa in sicurezza del sito in commento, con allegato il progetto della Società per la manutenzione straordinaria di tale sito, preventivamente approvato dai Comuni interessati, peraltro suoi soci.

Secondo quanto dichiarato da ALFA si tratta di interventi di rimodellamento morfologico e miglioramento prestazionale del *capping*, adeguamento del sistema di captazione del biogas e del sistema di allontanamento delle acque meteoriche, volti alla messa in sicurezza del sito, nonché delle ulteriori attività necessarie per ultimare i lavori della fase emergenziale e dare inizio alla gestione post-operativa.

Al riguardo si osserva che l'aliquota IVA del 10 per cento è applicabile alla costruzione e alla cessione di opere di urbanizzazione e non, di regola, anche ai relativi interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria (cfr. risoluzione 26 maggio 1998, n. 46/E; 26 luglio 1985, n. 397666; 1° giugno 1983, n. 354743).

Per quanto prima chiarito, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in commento, occorre anche che i diversi interventi (*i.e. opere, costruzioni e impianti*) siano inseriti *"all'interno di un progetto di bonifica regolarmente approvato dalla competente autorità"*, da individuarsi ai sensi degli artt. 242 e 252 del D. Lgs. 152/06 (cfr. risoluzione n. 247 del 2007 citata).

Tali condizioni non sembrano trovare riscontro nella fattispecie in esame.

Ne consegue che l'aliquota ridotta del 10 per cento di cui ai numeri 127-*quinquies* e 127-*septies* della Tabella A, Parte III, allegata al Decreto IVA, 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 di manutenzione straordinaria in commento 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.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)