

**Risposta n. 122/2022**

**OGGETTO:** Aliquota IVA - Servizi di costruzione di impianto di trattamento di rifiuti liquidi extra-fognari, servizi di gestione e manutenzione -n. 127 quinquies, e seguenti, Tab. 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 anche "la Società" o "l'Istante") svolge attività di raccolta, trattamento e smaltimento di rifiuti solidi urbani non pericolosi in gestione per conto di diversi comuni siti all'interno della stessa regione.

Più nel dettaglio, la Società ha per oggetto le seguenti attività:

- a) gestione di impianti e reti di trasporto e di distribuzione del gas, distribuzione gas per usi civili e produttivi, compresi gli interventi per la sicurezza;
- b) impianto e gestione dell'intero ciclo dell'acqua, comprendente: captazione, acquisto, sollevamento, trattamento, trasporto, distribuzione e vendita dell'acqua per usi potabili e per usi diversi; raccolta trattamento e scarico delle acque di rifiuto nonché smaltimento dei fanghi residui; gestione fognature;
- c) gestione dell'intero ciclo di rifiuti urbani e speciali, comprendente: raccolta, trasporto, trattamento, recupero, riciclaggio, smaltimento;
- d) produzione, acquisto, scambio, trasporto, distribuzione e

commercializzazione di energia in tutte le sue forme;

- e) pubblica illuminazione;
- f) produzione e distribuzione di calore, gestione impianti termici;
- g) infrastrutture e servizi di telecomunicazione;
- h) altri servizi di interesse generale a rilevanza economica ed attività imprenditoriali connesse al profilo delle competenze aziendali;
- i) progettazione e produzione di dispositivi per la conversione del volume del gas.

Allo stato attuale l'impianto di depurazione intercomunale svolge in maniera primaria il servizio di depurazione delle acque reflue urbane convogliate attraverso il reticolo fognario, provenienti da alcuni comuni di quelli gestiti, con restituzione delle acque depurate in corpo idrico superficiale. Il medesimo impianto svolge in maniera secondaria un trattamento di affinamento terminale, di tipo terziario avanzato, al fine di assicurare ad una parte dell'acqua depurata una qualità compatibile per un riutilizzo a scopo industriale, la cui distribuzione è demandata ad un'apposita infrastruttura a rete dedicata.

Il sito inoltre svolge, come attività secondaria in considerazione della potenzialità residua disponibile del processo depurativo, le attività di ricezione e trattamento dei rifiuti liquidi conferiti mediante autobotti oppure tramite condotta dedicata al conferimento del EER 190599 "rifiuti non specificati altrimenti (acque di lavaggio dei piazzali...)" proveniente dal vicino impianto di compostaggio di proprietà del Gruppo di cui fa parte ALFA. La gestione dei predetti rifiuti liquidi prevede il ricevimento di due tipologie di rifiuti: una direttamente compatibile con il trattamento biologico (D08) ed una invece soggetta ad un trattamento chimico-fisico (D09) finalizzato a garantire la compatibilità per il successivo inserimento nella linea di depurazione principale degli inquinanti di natura organica al fine di completarne il ciclo di trattamento.

Per le attività di trattamento citate e il relativo deposito preliminare (D15) dei

rifiuti l'Istante è in possesso di un'Autorizzazione Integrata Ambientale.

Le infrastrutture impiantistiche dedicate alla ricezione e al pretrattamento dei rifiuti liquidi presenti nel sito del depuratore sono allocate in via prevalente in una superficie posta a nord-ovest dell'area e sostanzialmente, seppure non fisicamente, separata rispetto alla restante parte dell'impianto.

L'impianto di depurazione è inoltre dotato di un gruppo di cogenerazione destinato al recupero del biogas prodotto dal processo di digestione anaerobica a cui sono sottoposti, in via principale, i fanghi di supero che residuano dal processo di trattamento biologico del depuratore e, in parte, i fanghi di supero provenienti dagli impianti di depurazione minori gestiti dall'Istante conferiti attraverso autobotti (EER 190805). Tale attività si configura come attività di recupero, R01, del biogas, EER 190699. L'energia elettrica prodotta dal gruppo di cogenerazione viene completamente autoconsumata dal depuratore e l'energia termica viene impiegata per garantire il mantenimento delle temperature adeguate (32-35°C) all'interno del digestore anaerobico. Preme precisare che il fango di supero prodotto dal depuratore subisce un naturale processo di stabilizzazione già all'interno della linea acque del processo depurativo, motivo per cui ad oggi la produzione di biogas risulta estremamente contenuta e il funzionamento del cogeneratore molto ridotto.

In data ....., la Società, con PEC inviata all'Agenzia Territoriale per i servizi idrici e rifiuti della regione competente e per conoscenza allo stesso Comune in cui ha sede l'impianto di depurazione, segnalava l'opportunità di provvedere ad una separazione netta e distinta delle funzioni depurative svolte come gestore del servizio idrico integrato, dall'attività di trattamento dei rifiuti liquidi, attività che viene svolta a libero mercato, secondo regole commerciali.

A seguito di tale missiva, completa della documentazione tecnica descrittiva del progetto, l'Agenzia Territoriale per i servizi idrici e rifiuti della regione esprimeva, in data ....., il proprio parere positivo al progetto di scorporo delle due attività.

Per ottenere lo scorporo delle menzionate attività l'Istante è intenzionata a

costruire un impianto di trattamento di rifiuti liquidi extra-fognari da realizzarsi mediante ristrutturazione edilizia e mediante nuova costruzione.

Infine, sarà riqualificata la filiera di recupero di biogas, naturalmente prodotto dal processo di digestione anaerobica, recuperato attraverso il gruppo di cogenerazione. Tale attività, che si configura come recupero di rifiuti non pericolosi, R01, esclusivamente prodotti dalla stessa filiera di trattamento, è accessoria all'attività principale. A tal fine si precisa che l'energia elettrica e l'energia termica prodotte dal gruppo di cogenerazione saranno completamente autoconsumate dall'impianto di trattamento dei rifiuti liquidi.

Ciò posto la Società formula i seguenti quesiti:

1) chiede se sia applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10% prevista dai nn. 127-*quinquies* (opere di urbanizzazione primaria e secondaria), 127-*sexies* (beni, escluso materie prime, forniti per la costruzione delle opere di cui al n. 127-*quinquies*) e 127-*septies* (appalto per la realizzazione delle opere di cui al n. 127-*quinquies*) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 26 ottobre 1972, in merito agli interventi (comprensivi sia di opere edilizie che impiantistiche) necessari alla realizzazione della struttura (costruzione di un impianto di trattamento di rifiuti liquidi extra-fognari da realizzarsi mediante ristrutturazione edilizia e mediante nuova costruzione) e dei vari sottosistemi destinati al trattamento (smaltimento) dei rifiuti liquidi, così come all'ampliamento dell'impianto di recupero del biogas che risulta essere pertinenziale all'impianto sopra descritto.

2) chiede se sia applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10 % di cui al n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 (gestione e stoccaggio rifiuti urbani e speciali) a tutte le prestazioni poste in essere per il trattamento dei rifiuti gestiti nell'impianto di cui al precedente punto, così come alle prestazioni poste in essere nell'impianto di recupero del biogas.

3) chiede se anche la successiva manutenzione (ordinaria e straordinaria) degli impianti sopra citati possa godere della stessa aliquota agevolata ai sensi dell'art. 127-

*sexiesdecies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 (gestione e stoccaggio rifiuti urbani e speciali), in quanto attività non autonome ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. 633 del 1972.

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

Con riguardo al primo quesito, la Società esprime l'avviso che gli interventi comprensivi sia di opere edilizie che impiantistiche necessari per la realizzazione degli impianti in questione possano fruire dell'aliquota IVA agevolata del 10% di cui ai nn. 127-*quinquies*, 127-*sexies* e 127-*septies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Ciò nella considerazione che, ai sensi dell'art. 4 della Legge n. 847 del 29 settembre del 1964, rientrano tra le opere di urbanizzazione secondaria le attrezzature sanitarie e che, ai sensi dell'art. 58, primo comma, del Decreto Legislativo n. 22 del 05 febbraio 1997, fra le attrezzature sanitarie sono da ricomprendersi le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi.

Ad avviso della società istante, l'aliquota del 10% è applicabile anche alla realizzazione dell'impianto di recupero del biogas, in quanto funzionale e pertinenziale all'impianto di trattamento dei rifiuti liquidi, dato che fornirà l'energia elettrica necessaria al suo funzionamento.

Con riguardo al secondo quesito, la Società ritiene che sia applicabile l'aliquota agevolata del 10% ai sensi dal n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 a tutte le attività di gestione e trattamento dei rifiuti, nello specifico per le attività quali controlli analitici, monitoraggi ambientali, fornitura di reagenti chimici, gestione e smaltimento dei rifiuti prodotti, ulteriori attività finalizzate al rispetto degli adempimenti ambientali previsti nell'autorizzazione integrata ambientale.

In merito al terzo quesito, la Società ritiene che le prestazioni relative alla manutenzione sia ordinaria che straordinaria degli impianti, in quanto accessorie ai sensi dell'art. 12 del d.P.R. n. 633 del 1972 alla gestione e stoccaggio di rifiuti urbani e speciali, possano godere dell'aliquota agevolata al 10% prevista per detta attività di gestione e stoccaggio dei rifiuti dal n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al medesimo decreto.

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

Giova preliminarmente evidenziare che il presente parere è reso sulla base dei fatti, delle informazioni, dei dati rappresentati dall'istante nell'interpello in oggetto, anche ai fini della qualificazione sul piano tecnico delle attività descritte, assunti 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 premesso, per quanto riguarda il quesito di cui al punto 1), si fa presente quanto segue.

Ai sensi del n. 127-*septies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, sono soggette all'aliquota IVA del 10% 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* della medesima Tabella tra le quali rientrano le opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della L. n. 847 del 1964, integrato dall'art. 44 della Legge del 22 ottobre 1971, n. 865.

Possono, altresì, fruire dell'aliquota IVA del 10%, in base al n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, gli interventi di cui all'art. 31 della Legge 5 agosto 1978, n. 457 [sostituito dall'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001 n. 380 (*i.e.* Testo Unico dell'edilizia)], esclusi quelli di cui alle lettere a) (manutenzione ordinaria) e b) (manutenzione ordinaria), effettuati su

qualsiasi tipologia di immobile, ivi compresi, dunque, gli interventi "pesanti" di recupero edilizio (*i.e.* restauro e risanamento conservativo; ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica) relativi alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

In base all'articolo 4 della legge n. 847 del 1964, si considerano opere di urbanizzazione primaria le strade residenziali; gli spazi di sosta o di parcheggio; le fognature; la rete idrica; la rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas; la pubblica illuminazione; gli spazi di verde attrezzato.

In riferimento all'articolo 44 della legge n. 865 del 1971, sono opere di urbanizzazione secondaria gli asili nido e le scuole materne; le scuole dell'obbligo nonché le strutture e i complessi per l'istruzione superiore all'obbligo; i mercati di quartiere; le delegazioni comunali; le chiese e gli altri edifici religiosi; gli impianti sportivi di quartiere; i centri sociali e le attrezzature culturali e sanitarie; le aree verdi di quartiere.

In linea generale, all'elenco delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all'art. 4 della L. n. 847 del 1964, integrato dall'art. 44 della Legge del 22 ottobre 1971, n. 865, è riconosciuta la funzione di individuare con carattere di tassatività le infrastrutture indispensabili per assicurare alla collettività di un determinato insediamento residenziale le necessarie condizioni di vita sotto il profilo dell'igiene, della viabilità e della sicurezza (Cassazione civile, sezione V, 27 gennaio 2010, n. 1652).

Per quanto riguarda l'individuazione delle opere di urbanizzazione, assumono rilevanza dirimente, ai fini che qui interessano, i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 34/E del 15 marzo 2011, in base ai quali nell'ambito delle opere di urbanizzazione secondaria vanno annoverate le "attrezzature sanitarie" [cfr. art. 4, secondo comma, lett. g), della legge n. 847 del 1964] che ricomprendono, secondo quanto stabilito dal primo comma dell'art. 266 del Decreto Legislativo n. 152 del 3 aprile 2006 (Codice dell'ambiente), "*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".*

Gli impianti di trattamento di rifiuti liquidi extra-fognari oggetto dell'istanza in trattazione potrebbero, dunque, essere ricompresi tra le opere di urbanizzazione secondaria e, in particolare, tra le "attrezzature sanitarie" di cui all'art. 4, secondo comma, lett. g), della legge n. 847 del 1964, se gli stessi presentino le caratteristiche proprie degli impianti di smaltimento, riciclaggio e distruzione di rifiuti di cui al Codice dell'ambiente.

Al riguardo, peraltro, si fa presente che, in linea generale, la qualificazione di una determinata opera come "opera di urbanizzazione" spetta alle Autorità amministrative competenti in tema di classificazioni urbanistiche (cfr. Risoluzione n. 561194 del 3 novembre 1990; risposta n. 229 del 6 aprile 2021).

Ciò premesso, nel presupposto qui assunto acriticamente che l'impianto di cui trattasi sia riconducibile tra le opere di urbanizzazione secondaria, tenendo conto del richiamato quadro normativo, a parere della scrivente, gli interventi descritti dalla società istante relativi alla "nuova costruzione" e alla ristrutturazione di detto impianto e dei vari sottosistemi destinati al trattamento dei rifiuti liquidi, possono fruire dell'aliquota IVA del 10% ai sensi, rispettivamente, dei richiamati numeri 127-*septies* e 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Si ritiene che possano, altresì, fruire dell'aliquota agevolata, ai sensi dell'art. 127-*sexies* della Tabella A, Parte III, allegata al citato decreto, le cessioni di beni forniti per la costruzione dell'impianto in questione, ad eccezione delle materie prime e semilavorate.

Per quanto riguarda il trattamento IVA dell'intervento di ampliamento dell'impianto di recupero del biogas, pertinenziale all'impianto di trattamento dei rifiuti, si fa presente che l'Amministrazione finanziaria ha già fornito opportuni chiarimenti con la già citata Risoluzione n. 34 /E del 2011. In particolare, nella risoluzione citata è evidenziato che "[...] *gli impianti di captazione del biogas*



*rientrano tra gli impianti di smaltimento dei rifiuti, dei quali costituiscono parte integrante e conclusiva del processo. Pertanto, agli impianti in discorso risulta applicabile l'aliquota IVA agevolata del 10% prevista dal n. 127-quinquies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972".*

Per quanto riguarda il quesito di cui al punto 2), concernente l'applicabilità dell'aliquota IVA del 10% di cui al 127-*sexiesdecies*, Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 alle prestazioni poste in essere per il trattamento dei rifiuti gestiti nell'impianto della società istante, si richiamano di seguito alcuni chiarimenti forniti con la Risoluzione n. 249 del 12 settembre 2007.

Il decreto legislativo del 05 febbraio 1997 n.22, richiamato dal n. 127-*sexiesdecies*, Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 è stato abrogato dall'articolo 264, primo comma, lett. i), del d. Lgs n. 152 del 2006, a decorrere dalla data di entrata in vigore di detto decreto (29 aprile 2006). In seguito all'anzidetta abrogazione, il richiamo al d. Lgs. n. 22 del 1997 operato dal n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 deve intendersi riferito al d. Lgs. n. 152 del 2006.

In particolare:

- Il richiamo all'art. 6, primo comma, lettere d), l) e m) del D. Lgs. n. 22 del 1997, relativo alle definizioni di "prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo", deve intendersi, nella formulazione aggiornata, riferito all'art. 183, primo comma, lettere: n) "*gestione*", aa) "*stoccaggio*", bb) "*deposito temporaneo*" del d. Lgs. n. 152 del 2006.

- Il richiamo all'art. 7, secondo comma, del d. Lgs. n. 22 del 1997, relativo alla definizione di "rifiuti urbani", deve intendersi riferito all'art. 184, secondo comma, del d. Lgs. n. 152 del 2006 (rifiuti urbani).

- Il riferimento alla lettera g) dell'art. 7, terzo comma, del d. Lgs n. 22 del 1997, recante la nozione di rifiuti speciali, deve intendersi riferito alla lettera g) dell'art. 184, terzo comma, del d. Lgs. n. 152 del 2006 (rifiuti speciali).

Pertanto, si ritiene che le prestazioni relative al trattamento dei rifiuti presso l'impianto gestito dalla società istante possano fruire dell'aliquota agevolata del 10% prevista dal n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, qualora siano riconducibili alle prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo di "rifiuti urbani" e di "rifiuti speciali", come definite dagli artt. 183 e 184 del d Lgs. n. 152 del 2006.

In merito all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata alle prestazioni poste in essere nell'impianto di recupero del biogas, in considerazione dei chiarimenti forniti con la richiamata Risoluzione n. 34/E del 2011, si ritiene che tale attività - costituendo, nei termini anzidetti, parte integrante e conclusiva del processo di smaltimento dei rifiuti - possa fruire della medesima aliquota applicata alle prestazioni poste in essere per il trattamento dei rifiuti gestiti nell'impianto ai sensi del n. 127- *sexiesdecies* della Tabella A, Parte III del d.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda il quesito di cui al punto 3), concernente l'aliquota IVA applicabile ai servizi di manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti di trattamento dei rifiuti, si fa presente che, in linea di principio, il n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, riconosce l'aliquota IVA agevolata del 10% per gli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge n. 457 del 1978 con espressa esclusione della manutenzione ordinaria [lettera a)] e della manutenzione straordinaria [lettera b)] del primo comma del predetto art. 31. Il seguente n. 127-*sexiesdecies* della Tabella A, parte III, allegata al citato decreto riconosce l'aliquota agevolata unicamente alle "prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo" dei rifiuti urbani e speciali espressamente individuati.

Occorre, dunque, valutare se le prestazioni di manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti trattamento dei rifiuti e di recupero del biogas (pertinenziale al primo), possano qualificarsi come accessorie all'operazione principale di gestione dei rifiuti.

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 risultare 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.

Peraltro, al fine di qualificare una prestazione come accessoria a una prestazione principale non è sufficiente una generica utilità della prestazione accessoria all'attività principale, unitariamente considerata: 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, gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria degli impianti in oggetto dell'istanza in trattazione potranno fruire dell'aliquota agevolata del 10% prevista per la gestione degli stessi (dal n. 127-*sexiesdecies* Tabella A, parte III, allegata al citato decreto), qualora sia riscontrabile, nei termini anzidetti, sotto il profilo funzionale, il nesso di accessorietà di tali interventi rispetto alla gestione dell'impianto medesimo e sempre che detti interventi di manutenzione siano eseguiti dal medesimo soggetto che gestisce gli impianti.

**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)**