

# SUL REGIME FISCALE DEGLI ACCORDI TRA PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI AVENTI AD OGGETTO LA BONIFICA DI SITI INQUINATI

Giuliana Michela Cartanese<sup>1</sup>

*Abstract (it):* La disciplina in materia di bonifiche dei siti inquinati appare particolarmente frammentaria e complessa in quanto contenuta in diversi testi normativi e soprattutto avente ad oggetto profili amministrativi, civilistici e fiscali oltre che tecnico-scientifici. Tra i diversi profili interessati alla bonifica, quello fiscale appare particolarmente complesso anche in considerazione della pluralità dei soggetti coinvolti e delle fasi che la compongono. Nel presente lavoro, è affrontata la questione del regime tributario ai fini IRES e IVA degli accordi tra amministrazioni pubbliche finalizzati alla realizzazione degli interventi di bonifica, invero piuttosto diffusi anche in considerazione del largo impiego di risorse pubbliche che spesso induce a privilegiare il coinvolgimento di istituzioni pubbliche. Ciò premesso, gli accordi in materia di bonifica possono assumere natura onerosa, avendo ad oggetto e configurare un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico, nel quale il le somme erogate costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Risultano, invece, escluse dal campo di applicazione dell'IVA tutte quelle "operazioni" nelle quali il soggetto percettore non ha alcuna prestazione da eseguire, quale un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere qualcosa ovvero quando la somma sia erogata per perseguire finalità istituzionali comuni alle parti sganciate da rapporti di carattere corrispettivo.

*Abstract (en):* The regulations on the remediation of polluted sites appear particularly fragmentary and complex as they are contained in various regulatory texts. It concerns administrative, civil and fiscal as well as technical-scientific profiles. The fiscal profile appears particularly complex also in consideration of the plurality of subjects involved and the phases that compose. The present work addresses the issue of the tax system for IRES and VAT purposes of agreements between public administrations aimed at carrying out remediation interventions. These interventions are quite widespread also considering the wide use of public resources that often leads to favour the involvement of public institutions. All of the above, remediation agreements can be onerous in nature and constitute a significant transaction for VAT purposes when there is a synallagmatic legal relationship between the parties, in which the sums disbursed constitute the compensation for the service provided or the goods supplied. On the other hand, all the "transactions" in which the recipient does not have any service to perform are excluded from the scope of VAT application.

**SOMMARIO:** **1.** Premessa; - **2.** Gli accordi tra pubbliche amministrazioni: tipologie e conseguenze fiscali; - **3.** Accordi tra pubbliche amministrazioni e imposizione sul reddito; - **4.** Accordi in materia di bonifiche e imposta sul valore aggiunto.

---

<sup>1</sup> Dottore di ricerca in diritto tributario. Avvocato e docente legione allievi guardia di finanza Bari.

## 1. Premessa.

La disciplina in materia di bonifiche dei siti inquinati appare particolarmente frammentaria e complessa in quanto contenuta in diversi testi normativi e soprattutto avente ad oggetto profili amministrativi, civilistici e fiscali oltre che tecnico-scientifici. Invero, le norme più rilevanti sono contenute nelle disposizioni del testo unico in materia ambientale d.lgs. 156 del 2006, attuativo della legge delega n. 15 dicembre 2004, n. 308,<sup>2</sup> e nella ricchissima normativa speciale, dispersa in diversi testi di carattere normativo succedutisi nel tempo e soprattutto ispirati alla logica emergenziale e commissariale<sup>3</sup>. A questo riguardo, è definito il concetto di sito inquinati nel caso di superamento di apposite soglie di contaminazione rilevate attraverso caratterizzazioni dei siti e analisi di rischio. Con apposite conferenze di servizi possono essere prescritti programmi di monitoraggio dei siti al fine di verificare la condizione dei luoghi e l'insieme dei fattori inquinanti, anche al fine di risalire agli eventuali responsabili<sup>4</sup>. Individuate le aree da sottoporre a bonifica, sono contemplate varie azioni, come la messa in sicurezza dei siti (comprensivi

<sup>2</sup> Cfr. art. 1 comma 9 lett. a), prevede tra i principi direttivi “l'introduzione di differenti previsioni a seconda che le contaminazioni riguardino siti con attività produttive in esercizio ovvero siti dismessi” e “prevedere che gli obiettivi di qualità ambientale dei suoli, dei sottosuoli e delle acque sotterranee dei siti inquinati, che devono essere conseguiti con la bonifica, vengano definiti attraverso la valutazione dei rischi sanitari e ambientali connessi agli usi previsti dei siti stessi, tenendo conto dell'approccio tabellare”.

<sup>3</sup> Senza andare troppo indietro nel tempo, va richiamato il Decreto Legislativo n.22 del 5 Febbraio 1997 (cd. “Decreto Ronchi”) che all'art. 17, regola la bonifica e il ripristino ambientale dei siti inquinati, prevedendo gli interventi di bonifica e messa in sicurezza, i termini temporali per le procedure e i tempi per l'emanazione dei successivi decreti attuativi che avrebbero disciplinato la gestione dei siti contaminati; esso stabiliva i criteri per la redazione dell'anagrafe nazionale dei siti contaminati e della lista dei siti di interesse prioritario. La stessa disposizione introduceva diverse modifiche nella gestione delle situazioni di contaminazione quale ad esempio l'onere reale delle operazioni di messa in sicurezza e bonifica posto in capo al proprietario del sito anche se egli non si configurava come l'effettivo responsabile del danno ed il privilegio speciale immobiliare per i soggetti terzi che di propria iniziativa ed a proprie spese provvedevano al risanamento del sito. La norma riceveva attuazione con il decreto 25 ottobre 1999 n. 471 che definiva “il sito inquinato come quello che presenta livelli di contaminazione o alterazioni chimiche, fisiche o biologiche del suolo o del sottosuolo o delle acque superficiali o delle acque sotterranee tali da determinare un pericolo per la salute pubblica o per l'ambiente naturale o costruito [...]”; un sito era definito inquinato se anche “[...] uno solo dei valori di concentrazione delle sostanze inquinanti nel suolo o nel sottosuolo o nelle acque sotterranee o nelle acque superficiali risulta superiore ai valori di concentrazione limite accettabili [...]”. Inoltre, si legge all'art. 2 comma 3 la definizione di sito potenzialmente inquinato come “[...] sito nel quale, a causa di specifiche attività antropiche pregresse o in atto, sussiste la possibilità che nel suolo o nel sottosuolo o nelle acque superficiali o nelle acque sotterranee siano presenti sostanze contaminanti in concentrazioni tali da determinare un pericolo per la salute pubblica o per l'ambiente naturale o costruito”.

<sup>4</sup> Cfr. G.P. Beretta, *Lo stato delle attività di bonifica in Italia. Siti Contaminati. Esperienze negli interventi di risanamento*. Atti workshop, Roma, 2013, G.Landi, 2013, *La bonifica dei siti contaminati: valutazioni su casi e sentenze in merito a obblighi ambientali, danno ambientale e inadempimenti dei soggetti obbligati, ibidem*.

quelli interessati a politiche di reindustrializzazione) distinte, a seconda dei casi, in siti dismessi e con attività in esercizio (e quindi anche degli impianti produttivi e tecnologici ancora presenti e attivi), e, quindi, le attività di bonifica realizzate su siti di interesse nazionale e a quelli di rilevanza regionale e locale e quindi le tecniche anche biologiche (bioremediation, bioventing, fitorisanamento, biopile, bioreattori), microbiologiche (landfarming), chimico-fisiche (*soil vapor extraction, air sparging, frantumazione, ecc.*). Sempre nell'ottica regolatoria, particolare rilevanza presenta la disciplina del procedimento di bonifica, caratterizzato dalla definizione di competenze e modalità attuative secondo una complessa sequenza di atti proiettati nel tempo, spesso integrata e completata da accordi tra Pubbliche amministrazioni. Il ricorso a tale strumento consensuale consente di massimizzare gli sforzi degli enti coinvolti, valorizzando l'impegno comune profuso, nel rispetto delle leggi vigenti, sia nazionali che regionali (cfr. art. 117, comma 2, lett. s), Cost. che attribuisce competenza esclusiva in materia allo Stato, affidando alle Regioni funzioni attuative oltre che in materia pure all'ambiente contigue)<sup>5</sup>.

In questo ambito, i profili giuridici si intrecciano con quelli tecnico-scientifici<sup>6</sup>, anche in considerazione di quanto stabilito dalla lettera f-bis del comma 1 dell'art. 24 del D.L. 5/2012 al comma 7 del citato art. 242 del D.Lgs. n. 152/2006, che promuove l'integrazione tra saperi. Ciò richiede apertura normativa, da tempo avviata, e soprattutto semplificazione normativa e procedimentale (art. 242 bis avente ad oggetto la procedura di bonifica "semplificata"), meritevole di essere implementata e sostenuta, anche al fine di perseguire in modo efficace gli obiettivi perseguiti, anche in relazione agli ambiti territoriali interessati (sito specificità). In questa prospettiva, l'art. 242 bis<sup>7</sup> del codice dell'ambiente introdotto con il decreto competitività del 2014

<sup>5</sup> Cfr. Corte cost., n. 151/1986; Corte cost., n. 210/1987. S. CIVITARESE, *Ambiente e paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in [www.aedon.mulino.it](http://www.aedon.mulino.it), n. 1/2002; Id, *Il Paesaggio nel nuovo Titolo V della Costituzione*, in B. Pozzo – M. Renna (a cura di), *L'ambiente nel nuovo Titolo V della Costituzione*, Milano, 2004, pag. 135 e ss.; D. COSI, *Diritto dei beni e delle attività culturali*, Roma, 2008, pag. 29 e ss.. B. Caravita, A. Marrone, *Ambiente e Costituzione*, in B. Caravita, L. Casseti, A. Marrone (a cura di), *Diritto dell'Ambiente*, Bologna, 2016, pag. 20.

<sup>6</sup> Per ulteriori approfondimenti, cfr. *Tecnologie di bonifica dei siti contaminati*, a cura di E. Brugnoli, G. Zurlini, V. Uricchio, C. Massarelli, Bari 2014, e degli stessi Autori, *Panoramica sui più recenti sviluppi della ricerca italiana*, Bari, 2014.

<sup>7</sup> Secondo tale disposizione, "L'operatore interessato a effettuare, a proprie spese, interventi di bonifica del suolo con riduzione della contaminazione ad un livello uguale o inferiore ai valori di concentrazione soglia di contaminazione, può presentare all'amministrazione di cui agli articoli 242 o 252 uno specifico progetto completo degli interventi programmati sulla base dei dati dello stato di contaminazione del sito, nonché del cronoprogramma di svolgimento dei lavori. La caratterizzazione e il relativo progetto di bonifica non sono sottoposti alle procedure di approvazione di cui agli articoli 242 e 252, bensì a controllo ai sensi dei commi 3 e 4 del presente articolo per la verifica del conseguimento dei valori di concentrazione soglia di contaminazione nei suoli per la specifica destinazione d'uso. L'operatore è responsabile della veridicità dei

consente la bonifica a proprie spese da parte dell'interessato, coerentemente con il principio di responsabilità (chi inquina paga)<sup>8</sup> attraverso una procedura semplificata che consenta la riduzione e la limitazione degli effetti della contaminazione, assicurando comunque il controllo *ex post*. Tale disciplina va poi collegata a quella delle riparazioni di tipo risarcitorio dei danni ambientali, anche attraverso modelli di transazione globale, che evidentemente non sono precluse dall'adozione di procedura semplificate di bonifica.

Tra i diversi profili interessati alla bonifica, quello fiscale appare particolarmente complesso anche in considerazione della pluralità dei soggetti coinvolti e delle fasi che la compongono. Nel presente lavoro, è affrontata la questione del regime tributario ai fini IRES e IVA degli accordi tra amministrazioni pubbliche finalizzati alla realizzazione degli interventi di bonifica, invero piuttosto diffusi anche in considerazione del largo impiego di risorse pubbliche che spesso induce a privilegiare il coinvolgimento di istituzioni pubbliche.

## 2. Gli accordi tra pubbliche amministrazioni: tipologie e conseguenze fiscali.

Lo strumento degli accordi tra pubbliche amministrazioni ha ricevuto dapprima una propria regolamentazione nella legge generale sul procedimento amministrativo e, quindi, una notevole espansione nell'esperienza applicativa sia nel nostro Paese ma anche in altri Stati europei<sup>9</sup>, sostituendo via via manifestazioni unilaterali e autoritative delle

---

dati e delle informazioni forniti, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 21 della legge 7 agosto 1990, n. 241. 1-bis. Qualora il progetto di bonifica di cui al comma 1 riguardi un sito di estensione superiore a 15.000 metri quadrati, esso può essere attuato in non più di tre fasi, ciascuna delle quali è soggetta al termine di esecuzione di cui al comma 2. Nel caso di bonifica di un sito avente estensione superiore a 400.000 metri quadrati, il numero delle fasi o dei lotti funzionali in cui si articola il progetto è stabilito dallo specifico crono-programma ivi annesso, la cui definizione deve formare oggetto di intesa con l'autorità competente. Il crono-programma deve precisare, in particolare, gli interventi per la bonifica e le misure di prevenzione e messa in sicurezza relativi all'intera area, con specifico riferimento anche alle acque di falda.

<sup>8</sup> Il principio chi inquina paga, pensato ai fini risarcitori, ha trovato collocazione per la prima volta in ambito europeo nel Programma d'azione per la protezione dell'ambiente del 17 aprile 1973 ove è stato stabilito che *“qualsiasi spesa connessa alla prevenzione e all'eliminazione delle alterazioni ambientali è a carico del responsabile”*. Non potendo richiamare l'ampia produzione scientifica sul tema, si richiama M. Meli, *Le origini del principio “chi inquina paghi” ed il suo accoglimento da parte della comunità europea*, in *Riv. Giur. Amb.*, 1989, pag. 217 ss.; Id., *Il principio comunitario <chi inquina paga>*, Milano, 1996, pag. 89.; ai fini tributari cfr. P. Selicato, *Imposizione fiscale e principio “chi inquina paga”*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 1161.

<sup>9</sup> Con riferimento all'esperienza francese, F. Satta – F. Cardarelli, *Il contratto amministrativo*, in *Dir. Amm.*, 2007, pag. 205 ss.

potestà amministrative<sup>10</sup>. Il ricorso a modelli convenzionali di esercizio della potestà amministrativa trova la propria collocazione normativa nell'art. 15, legge 241 del 1990 in base al quale *“anche al di fuori delle ipotesi delle conferenze di servizi, le amministrazioni pubbliche possono sempre concludere tra loro accordi per disciplinare lo svolgimento in collaborazione di attività comune”* (comma 1). La disciplina, volutamente scarna e generica, delinea un modello che si presta essere via via riempito di contenuti attraverso anche la regolamentazione attuativa delle parti. L'innesto nello schema aperto offerto dalla norma di contenuti pattizi specifici consente di tenere conto di assetti d'interessi rappresentati dalle diverse parti pubbliche e della peculiare condizione dei luoghi interessati (nel caso di specie alla bonifica)<sup>11</sup>. Non mancano poi fattispecie tipiche di accordi tra enti pubblici fra le quali quella di cui all'art. 34, D. Lgs. n. 267/2000<sup>12</sup>, che detta anche tempi e contenuti molto più rigidi, contrapponendosi alla atipicità contenutistica dell'art. 15, L. n. 241/1990, che come tale esprime la disciplina generale di riferimento<sup>13</sup>.

Tra i diversi tipi di accordo, possono essere distinti quelli di natura organizzativa e ordinamentale, che ripartiscono compiti tra amministrazioni,

10 C. AMIRANTE, *La contrattualizzazione dell'azione amministrativa*, Torino, 1993; B. CAVALLO, *Gli accordi integrativi e sostitutivi di provvedimenti amministrativi*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1993, pp. 137 ss.; S. CIVITARESE S. MATTEUCCI, *Contributo allo studio del principio contrattuale nell'attività amministrativa*, Torino, 1997; G.M. ESPOSITO, *Amministrazione per accordi e programmazione negoziata*, Napoli, 1999; S. GIACCHETTI, *Gli accordi dell'art.11 della legge n.241 del 1990 tra realtà virtuale e realtà reale*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1997, pag. 513 ss.; L. MANZI, *Contrattualità dell'azione della pubblica amministrazione*, in *Riv. Amm.* 1998, pp. 43 ss.; F. MERUSI, *Il coordinamento degli interessi pubblici e privati dopo le recenti riforme*, in *Dir. Amm.*, 1993, pag. 21 ss.; A. PAJNO, *L'amministrazione per accordi, relazione al Convegno internazionale sul tema: I rapporti contrattuali con la pubblica amministrazione nell'esperienza storico-giuridica*, Napoli, 1997, pag. 418 ss.; V. PEDACI, *Aspetti e forme dell'amministrazione consensuale: il punto della situazione sugli accordi amministrativi*, in *I T.A.R.*, 1999, II, pag. 107 ss.; ID., *Brevi note sugli accordi amministrativi come modello di amministrazione consensuale* in *L'Amm. It.*, 1999, pp. 1169 ss.; ID., *Metodologie di coordinamento amministrativo: accordi fra amministrazione e accordi di programma*, in *L'Amm. It.*, 1999, pp. 1638 ss.; PEDACI V., *Modelli di amministrazione consensuale: alcune considerazioni sugli accordi amministrativi*, in *Nuova Rass.*, 1999, pp. 852 ss.; PEDACI V., *Pluralismo organizzativo e mezzi di coordinamento: note sugli accordi tra amministrazioni e su quelli di programma*, in *Riv. Amm.*, 1999, pp. 263 ss.;

11 B. Sordi, *Pubblica amministrazione, negozio, contratto: universi e categorie ottocentesche a confronto*, in *Dir. Amm.*, n. 4/1995, 483 ss.

12 Cfr. Cass., sez. un., 13 luglio 2006, n. 15893, ha chiarito che *“tra gli accordi organizzativi di cui alla L. n. 241 del 1990 e le previsioni legislative di accordi in particolari settori intercorre un rapporto di genus a species”*.

13 GULLO F., *Provvedimento e contratto nelle concessioni amministrative*, Padova, 1965; LEDDA F., *Il problema del contratto nel diritto amministrativo*, Torino, 1962; MANFREDI G., *Accordi e azione amministrativa*, Torino, 2001; MASUCCI A., *Trasformazione dell'amministrazione e moduli convenzionali. Il contratto di diritto pubblico*, Napoli, 1988; PORTALURI P. L., *Potere amministrativo e procedimenti consensuali. Studi sui rapporti a collaborazione necessaria*, Milano, 1998; ZITO A., *Le pretese partecipative dei privati nel procedimento amministrativo*, Milano, 1996.

analogamente alle conferenze di servizi, quelli che compongono conflitti potenziali e attuali tra enti pubblici e, infine, quelli che regolano attività comuni ai diversi enti da svolgere in piena sinergia tra di essi, valorizzando rispettive funzioni e competenze di ciascuno di essi, offrendo ai soggetti sottoscrittori o anche alle comunità di cui sono espressione i risultati raggiunti. Se i primi rilevano solo su un piano interno alla P.A, i secondi restano dominati dalla logica mediaconciliativa, potendo anche contemplare reciproche concessioni secondo il modello scambistico-paracommutativo, i terzi sono, invece, ispirati ai principi di coordinamento e di governo di convergenti interessi pubblici, sia pure secondo le finalità istituzionali di ciascuno degli enti coinvolti.

### **3. Accordi tra pubbliche amministrazioni e imposizione sul reddito.**

E' evidente come il regime fiscale applicabile risulti condizionato sia dalla natura che dal contenuto degli accordi, sia ai fini delle imposte sul reddito che soprattutto ai fini Iva. Al riguardo, occorre preliminarmente ricordare che, dopo oscillanti orientamenti di dottrina e giurisprudenza, la questione della soggettività passiva dello Stato nel rapporto tributario, ha trovato uno sbocco positivo, pur se con varianti legate alle diverse tipologie e caratteristiche dei tributi dovuti. Se contrariamente a quanto pur autorevolmente osservato<sup>14</sup>, lo Stato può anche tassare se stesso (o meglio le proprie articolazioni entificate), fermi restando specifici casi di esclusione espressamente e tassativamente stabiliti<sup>15</sup>, il legislatore riconosce la soggettività degli pubblici sia fini ai IRES che Iva, differenziando il regime fiscale a seconda che si tratta di enti pubblici commerciali o non commerciali<sup>16</sup>. Nel primo caso tutto il reddito si considera d'impresa, nel secondo il reddito è formato dai redditi fondiari, di capitale, di

<sup>14</sup> Cfr. L. Einaudi, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1921.

<sup>15</sup> In questo senso, l'art. 74, T.u.i.r stabilisce che gli organi e le amministrazioni dello Stato, compresi quelli ad ordinamento autonomo, anche se dotati di personalità giuridica, i comuni, i consorzi tra enti locali, le associazioni e gli enti gestori di demani collettivi, le comunità montane, le province e le regioni non sono soggetti all'imposta (art. 74, comma 1, T.U.I.R.). La norma risponde all'esigenza di escludere da tassazione organi e amministrazioni pubbliche che svolgono funzioni pubbliche finanziate direttamente dallo Stato attraverso trasferimenti, evitando così che lo Stato da una mano eroghi e dall'altra prenda.

<sup>16</sup> L'art. 74, secondo comma, dispone che non costituiscono esercizio di attività commerciali: a) l'esercizio di funzioni statali da parte di enti pubblici; b) l'esercizio di attività previdenziali, assistenziali e sanitarie da parte di enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie locali, nonché, come disposto dall'articolo 38, comma 11, del d.l. 31 maggio 2010, n. 78 convertito con modificazioni dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, l'esercizio di attività previdenziali e assistenziali da parte di enti privati di previdenza obbligatoria. La norma stabilisce, inoltre, la decommercializzazione di funzioni proprie dello Stato ovvero di quelle che, in considerazione della loro natura, possono essere ritenute espressione di fini meritevoli, sebbene esercitate da enti pubblici.

impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti da imposta, soggetti a ritenuta a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (art. 143, comma 1, T.U.I.R.). L'art. 143 Tuir stabilisce, inoltre, che non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione. In merito al primo requisito, anche per le somme ricevute (a titolo finanche di corrispettivo o altrimenti denominate), occorre verificare che le prestazioni di servizi, comprese quelle oggetto degli accordi in esame, siano rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente previste dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto e che (secondo requisito) riflettano una tendenziale copertura dei costi.

Anche con riguardo agli accordi tra P.A. ex art. 15, citato, la corretta qualificazione giuridica delle erogazioni di danaro tra soggetti pubblici o privati contemplate da accordi tra Pubbliche amministrazioni in materia di bonifiche presuppone necessariamente la verifica del contenuto delle pattuizioni adottate alla luce della cornice normativa di riferimento. A tal fine, particolare rilevanza assume la volontà delle parti come manifestata negli atti consensuali adottati ma ancora di più l'insieme degli effetti giuridici ad essi riconducibili, oltre che le finalità perseguite attraverso gli accordi. Ne consegue che attribuzioni di natura patrimoniale oggetto delle obbligazioni assunte dalle parti e ovviamente prestazioni di denaro erogate da una delle parti in favore dell'altra, a fronte di attività rese possono essere diversamente qualificate, atteggiandosi ora come corrispettivo ora come contributo, ora come erogazione di altra natura, anche liberale. Non meno rilevante è poi la natura di ente pubblico e ancor di più quella di ente commerciale o non commerciale.

Come è noto, profonde sono le differenze tra corrispettivi e contributi sia dal punto di vista fiscale che per gli altri settori dell'ordinamento. Più precisamente le erogazioni qualificabili come contributi, in quanto mere movimentazioni di denaro, sono escluse dall'imposta, mentre quelle configurabili come corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni sono rilevanti ai fini dell'imposta in esame, dovendo essere assoggettate a tale tributo e regolarmente esposte in fattura. Il tutto poi va visto alla luce della natura commerciale o non commerciale dell'ente, essendo tassabili i contributi come sopravvenienze attive o come ricavi per gli enti che rivestono natura di enti commerciali. In materia, numerosi sono stati gli interventi dell'amministrazione finanziaria (si vedano le risoluzioni n. 21/E/2007 e n.16/E/2006 risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate 16 febbraio 2005, n. 21/E; risposte a interpello risol. 27 gennaio 2006, n. 16/E 2 cfr. risoluzione 6 agosto

2002, n. 268/E)<sup>17</sup> secondo i quali un contributo assume rilevanza ai fini fiscali, indipendentemente dal *nomen* adoperato, se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. Alla luce di quanto osservato, se gli accordi in materia di bonifiche prevedono erogazioni di tipo corrispettivo, rispondendo ad una logica di scambio paraprivatistico, il contributo dovrebbe costituire un ricavo imponibile ai fini del reddito. In caso di enti pubblici non commerciali, le somme previste anche a titolo di corrispettivo, possono non rientrare nel reddito imponibile le somme percepite per prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., rese in conformità alle finalità istituzionali dell'ente senza specifica organizzazione a condizione che le somme pattuite non eccedano i costi di diretta imputazione. Ciò si verifica nel caso, invero, tutt'altro che raro, in cui le parti dell'accordo prevedano la rendicontazione da parte dell'ente percipiente delle somme erogate, a ristoro dei costi sopportati (c.d. rimborso a piè di lista). L'eventuale previsione di clausole di equilibrio tra quanto le prestazioni delle parti appare idonea, sempre ove esse aderiscano alle finalità istituzionali degli enti, a impedire la tassazione ai sensi dell'art. 143, citato. Sempre in materia, assume rilievo anche l'apprezzamento degli interessi delle parti, se comuni o se riconducibili ad una sola di esse. Nel caso in cui siano previsto che il committente possa giovare dei risultati dell'attività svolta (cd. vantaggio diretto), senza mettere a disposizione i risultati raggiunti di entrambe le parti dell'accordo ovvero dell'intera comunità nazionale o locale, le somme oggetto dell'accordo sembrano rispondere alla logica corrispettivo sinallagmatico come anche nel caso di previsione di clausole risolutive espresse o di eventuale risarcimento del danno da inadempimento o di clausole penali (strumenti tipici del sinallagma contrattuale)<sup>18</sup>. I contributi che assumono la

<sup>17</sup> Come ha ricordato opportunamente l'Agenzia delle Entrate 34/E, cit.: *“in relazione al trattamento tributario ai fini Ires dei contributi pubblici ricevuti dagli enti non commerciali si osserva che gli stessi concorrono alla formazione del reddito d'impresa se percepiti nello svolgimento di attività commerciale. Qualora, invece, i contributi vengano erogati a sostegno delle attività non commerciali che realizzano gli scopi istituzionali degli enti non commerciali, gli stessi non assumono rilevanza reddituale e non sono, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi”*.

<sup>18</sup> Sempre secondo l'agenzia delle entrate, circ. 124/e, cit *L'assenza di un vantaggio diretto per l'amministrazione erogante, tuttavia, non porta necessariamente ad escludere che le somme abbiano natura di controprestazione, poiché in base ad altri elementi che regolano il rapporto tra erogante e destinatario delle somme può comunque riscontrarsi la sussistenza di un rapporto contrattuale. In tale evenienza, la natura delle somme erogate deve essere indagata valutando, in sequenza, i criteri indicati alle lettere successive. b) Previsione di clausola risolutiva espressa o di risarcimento del danno da inadempimento Il vincolo di effettiva corrispettività tra le somme erogate e l'attività finanziata, che riconduce l'erogazione nell'ambito dei rapporti contrattuali, è sicuramente denunciato dalla presenza in convenzione - anche tramite norme di rinvio - di clausole risolutive o di penalità dovute per inadempimento, strumenti tipici che regolano, in via concordata, le ipotesi in cui il sinallagma contrattuale non si realizza a causa di uno dei contraenti. c) Criterio residuale. Anche l'assenza di tali clausole, tuttavia, non necessariamente comporta*

natura di provento commerciale a fini IRES (e che devono essere valutati in tal modo dall'ente in base alla precisa esamina della propria attività svolta e della relativa destinazione del contributo stesso) devono essere regolarmente trattati in base alle regole di tassazione del TUIR e ricompresi tra i ricavi commerciali di cui all'art. 85 Tuir e rilevando ai fini degli artt. 149 anche in ordine alla riqualificazione dell'ente come commerciale secondo il giudizio di prevalenza ivi previsto<sup>19</sup>. Al contrario i contributi in senso proprio detassati ai fini del reddito in quanto non riconducibili ad un'attività commerciale derivanti dagli accordi in esame non vanno considerati, sempre per le imposte dirette, ai fini dell'applicazione dei parametri per la valutazione della qualifica di un ente come commerciale o non commerciale. La circolare 124/E dell'agenzia delle entrate chiarisce che i parametri previsti dal comma 2 dell'art 149 Tuir non configurano presunzioni legali, ma semplici indizi valutabili in concorso con le caratteristiche complessive dell'ente. Gli elementi da prendere in considerazione sono: a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività; b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o delle prestazioni riguardanti l'attività istituzionale; c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, quali contributi, sovvenzioni, liberalità e quote associative; d) prevalenza dei componenti negativi inerenti all'attività commerciale rispetto alle altre spese. Per quanto concerne la lettera c) che prende testualmente in esame la "prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative", la circolare dell'Agenzia delle entrate n.124/E citata ha precisato che il "raffronto va effettuato fra i componenti positivi del reddito d'impresa e le entrate derivanti dall'attività istituzionale". Da entrambi i termini del raffronto vanno esclusi i contributi percepiti per lo svolgimento di attività aventi finalità sociale in regime di convenzione o accreditamento in quanto non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali ai sensi dell'art.143, comma 3, lett.b), del nuovo TUIR. La qualificazione dell'ente non commerciale effettuata in base alle disposizioni dell'art.149 TUIR opera anche ai fini IVA, giusta il disposto dell'ultimo comma dell'art.4 del DPR n.633 del 1972.

---

*che si sia in presenza di una erogazione non corrispettiva, atteso che l'attività finanziata può comunque concretizzare un'obbligazione il cui inadempimento darebbe luogo ad una responsabilità contrattuale".*

19 In caso di perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 149, T.U.I.R.), dovuta all'esercizio prevalente di attività commerciale per un intero periodo d'imposta e indipendentemente dalle previsioni statutarie, si rende interamente operante la disciplina IRES contenuta negli articoli 81 e seguenti in materia di enti commerciali, con la conseguenza che tutto il reddito prodotto è considerato reddito d'impresa.

#### 4. Accordi in materia di bonifiche e imposta sul valore aggiunto.

Le considerazioni sviluppate ai fini delle imposte sui redditi, in larga parte possono essere estere ai fini IVA. Le somme eventualmente versate in base agli accordi possono atteggiarsi come corrispettivo, quale che sia la denominazione assunta, come contributo ovvero come rimborso spese. In base all'art. 1, d.p.r. n. 633<sup>20</sup>, sono soggette al tributo le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, operate nel territorio dello Stato, effettuate nell'esercizio di imprese o nell'esercizio di arti e professioni, nonché le importazioni da chiunque effettuate<sup>21</sup>. In assenza dei requisiti oggettivo, soggettivo e territoriale, l'operazione diviene come "esclusa dal tributo"<sup>22</sup>.

Ciò premesso, gli accordi in materia di bonifica possono assumere natura onerosa, avendo ad oggetto e configurare un'operazione rilevante agli effetti dell'IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico, nel quale il le somme erogate costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto. Risultano, invece, escluse dal campo di applicazione dell'IVA tutte quelle "operazioni" nelle quali il soggetto percettore non ha alcuna prestazione da eseguire, quale un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere qualcosa ovvero quando la somma sia erogata per perseguire finalità istituzionali comuni alle parti sganciate da rapporti di carattere corrispettivo. Sul punto, merita di essere richiamata la circolare n. 34/E del 21.11.2013 con la quale l'Agenzia delle Entrate, di intesa con la Ragioneria Generale dello Stato, che, con riferimento specifico ad attività di ricerca contemplato da accordi tra soggetti pubblici (nel caso di specie Università) propone criteri per la corretta individuazione della natura giuridica delle somme erogate, sia ai fini delle norme sulla contabilità pubblica sia ai fini dell'assoggettamento ad IVA. Nel confermare i propri orientamenti, l'agenzia ha ritenuto *"sussistente un rapporto sinallagmatico ogni qualvolta la proprietà dei risultati della ricerca ovvero la proprietà dell'opera finanziata sia trasferita in tutto o in parte all'ente finanziatore; rilevano, inoltre, in tal senso la previsione nella convenzione della clausola risolutiva, essendo la risoluzione applicabile soltanto ai contratti a prestazioni corrispettive, nei quali il sacrificio di ciascuna delle parti trova la sua giustificazione nella controprestazione che deve essere eseguita dall'altra (vincolo sinallagmatico), e l'obbligo di risarcimento del danno derivante da inadempimento, che*

20 Sulla natura e origine del tributo sul valore aggiunto, cfr. F. Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974; R. Perrone Capano, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pag. 78; F. Bosello, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1978, I, pag. 427; P. Filippi, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. dir.*, vol. XLVI, Milano, 1993.

21 Cfr. M. Ingrosso, *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I pag. 448.

22 A. Fedele, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, pag. 446.

*evidenzia un interesse patrimoniale da parte del soggetto erogatore, senza, peraltro, che l'aspetto meramente formale prevalga sul sostanziale assetto voluto dalle parti"* . Del tutto ovvia è poi l'esclusione dal campo d'applicazione dell'IVA riconosciuta dalla stessa agenzia *"ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione"*.

Al riguardo, si rende necessario valutare se le somme erogate per le attività di bonifica costituiscano nella sostanza corrispettivi per prestazioni di servizi, ovvero si configurino come mere elargizioni per il perseguimento di obiettivi di carattere generale o comune ovvero ancora rimborsi dei costi sostenuti. Fondamentale anche in questo caso appare la verifica degli interessi delle parti secondo le disposizioni normative o amministrative che ne regolano funzioni e attività prestata (anche in funzione dei controlli di natura contabile eventualmente disposti). In questa prospettiva, la corretta qualificazione delle somme oggetto degli accordi ex art. 15 presuppone un'attenta analisi dell'accordo/provvedimento che ne prevede l'erogazione, al fine di verificare se l'attività finanziata si atteggi come prestazione di un servizio reso nell'interesse del committente o sia un'attività istituzionale sostenuta finanziariamente per il tramite delle somme trasferite all'ente attuatore. In ogni caso, si collocano fuori dal rapporto contrattuale le erogazioni effettuate in esecuzione di norme che prevedono l'erogazione di somme al verificarsi di presupposti specifici (si pensi a quelli con enti aventi specifiche funzioni ambientali o sanitarie). Sul punto la circolare n. 34 aggiunge che *"qualora non sia riscontrabile un riferimento normativo che individui la esatta qualificazione delle erogazioni, carenza che potrebbe rilevare sotto il profilo della legittimità dell'azione amministrativa, ma che non potrebbe comportare una diversa qualificazione sostanziale del rapporto, la natura giuridica, anche agli effetti tributari, delle somme erogate dall'amministrazione deve essere individuata caso per caso, alla luce dei criteri generali di seguito indicati, la cui applicazione... consentirà di riscontrare la sussistenza dei presupposti idonei alla qualificazione della fattispecie. Acquisizione da parte dell'ente erogante dei risultati dell'attività finanziata (o corrispettività tra elargizione di denaro ed attività finanziata) L'erogazione ..... comporta l'analisi del rapporto instaurato con l'amministrazione. Qualora sia rinvenibile un rapporto di scambio per cui alla pubblica amministrazione deriva un vantaggio diretto ed esclusivo dal comportamento richiesto al privato, ci si trova innanzi ad una prestazione e controprestazione che non può che essere inquadrata nello schema contrattuale"*. Nel caso di accordi tra pubbliche amministrazioni stipulati ai sensi dell'art. 15 della l. n. 241/1990 diverse questioni si pongono

ai fini IVA<sup>23</sup>. Invero, tale disposizione è stata oggetto di chiarimenti anche da parte dell'ANAC suscettibili di assumere rilievo nell'ambito dello studio del regime fiscale ai fini IVA. Infatti, secondo la delibera ANAC n. 918 del 31 agosto 2016, contenente il parere reso al Consiglio Superiore della Magistratura sulla convenzione da questo sottoscritta con l'Istituto Poligrafico e Zecca dello Stato Spa: *“una convenzione tra amministrazioni aggiudicatrici rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 15, l. 241/1990 ove regoli la realizzazione di interessi pubblici effettivamente comuni alle parti, con una reale divisione di compiti e responsabilità, **in assenza di remunerazione ad eccezione di movimenti finanziari configurabili solo come ristoro delle spese sostenute** e senza interferire con gli interessi salvaguardati dalla normativa sugli appalti pubblici”* (tanto in applicazione delle statuizioni della CGCE - sent. 9 giugno 2009, causa C-480/06 - e a quelle del Consiglio di Stato - Sez. V - sent. n. 4832/2013). Al verificarsi di tali condizioni, è esclusa l'applicazione delle norme del Codice dei contratti pubblici, dal che si ritiene possibile stabilire un'intesa diretta tra le due amministrazioni pubbliche.

In considerazione della natura doverosa e imposta di alcune delle attività di bonifica (si pensi al caso di rimozione e allontanamento rifiuti altamente pericolosi come quelli nucleari o agli interventi resi necessari per evitare disastri ambientali in aree prossime a centri urbani) insorgono seri dubbi interpretativi in ordine al presupposto impositivo ai fini Iva, all'applicazione del regime di esenzione ovvero dell'applicazione di aliquota ridotte. L'incertezza appena richiamata discende anche dalla circostanza che si possa ritenere escluso il carattere 'oneroso' delle operazioni di bonifica, soprattutto se disposte in base a provvedimenti autoritativi governativi, di commissari

---

23 Cfr. L. Carpentieri, *Il principio di territorialità nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. tributario*, 2002, I, pag. 4; R. Baggio, *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in *Aa.Vv., L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Tesoro (a cura di), Torino, 2001; A. Comelli, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo allo studio della teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; Fazzini, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 10; Idem, *Il principio di territorialità del tributo*, Padova, Cedam, 1995; A. Cecamore, *Valore aggiunto (Imposta sul)*, in *Digesto comm.*, XVI, Torino, 1999, secondo cui l'IVA ha elementi dell'imposta d'atto ed elementi dell'imposta periodica; Casertano, Spera, *Iva. Imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1998; A. Manganelli, *Territorialità dell'imposta*, in *Digesto comm.*, XV, Torino, 1998; Filippi, voce *Valore aggiunto (imposta sul)*, in *Enc. Dir.*, XLVI, Varese, 1993; Lupi, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enc. Giur.*, XVI, Roma, 1989, p. 3; Micheli, *L'Iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in *Opere minori di diritto tributario*, Milano, 1982; F. Bosello, *L'imposta sul valore aggiunto. Aspetti giuridici*, Bologna, Clueb, 1979; Gallo, *L'Iva: verso un'ulteriore revisione*, in *Riv. dir. finanziario*, 1978, I, p. 595 ss.; Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 53 ss.; Manzoni, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1973, pag. 13; E. Potito, *La funzione della liquidazione definitiva nell'Iva*, in *Riv. dir. finanziario*, 1973, I, p. 680; Fantozzi, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, p. 725-729; Ingrosso, *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, pag. 460.

speciali o di organi prefettizi ovvero nel caso di previsione del mero ristoro delle spese sostenute di diretta imputazione). In altri termini, quando il committente si presenta come organo chiamato ad effettuare una movimentazione finanziaria, rispondente ad un precipuo interesse pubblico, a integrale copertura dei costi sopportati dall'ente destinatario impegnato nell'attività, socialmente rilevante, di bonifica, le somme di cui all'accordo ex art. 15 non sembrano pertanto assumere la natura di corrispettivi di carattere oneroso. Allo stesso tempo, non sembra nemmeno costituire un servizio riconducibile tra le operazioni imponibili, l'attività di cui all'accordo ex art. 15 citato, se rientrante tra quelle istituzionali, doverose e priva di commercialità, a fronte della quale vengono trasferite risorse che coprono i costi sostenuti e di diretta imputazione. Depone in tal senso anche l'orientamento manifestato dalla stessa agenzia delle entrate con alcuni interpelli riguardanti il complesso meccanismo di finanziamento dell'attività istituzionale di smantellamento delle centrali elettronucleari dismesse; in particolare, i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria hanno riguardato le erogazioni effettuate dalla Cassa Conguaglio per il settore elettrico (il cui finanziamento è a carico dell'utenza elettrica nazionale) a favore della società interamente pubblica (*in house* al Ministero dell'economia e finanza)<sup>24</sup>. Rispetto a tale (mero) 'ribaltamento' delle somme inizialmente trattenute dalla Cassa Conguaglio (e inizialmente versate dagli utenti del servizio elettrico), l'Agenzia delle entrate ha escluso l'imponibilità ai fini Iva trattandosi di mere 'movimentazioni finanziarie' e, dunque, di operazioni riconducibili alle cessioni di denaro che l'art. 2, co. 3, lett. a), del DPR n. 633/72<sup>25</sup> espressamente esclude dal campo di applicazione del tributo. In altri termini, la Cassa Conguaglio assolve le funzioni di mero 'tramite' della provvista finanziaria, restando del tutto neutrale rispetto alle modalità d'impiego delle somme stesse. Rispetto alla

24 Risoluzione Agenzia delle Entrate, DRE Lazio, n. 68652 del 20.10.2008.

25 cfr. F. Gallo in *F. Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rass. trib.*, 2009, V, p. 1259; Berliri, *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *Giurisprudenza delle Imposte*, 1968, p. 357, il quale afferma che "...la spesa sopportata dal consumatore – cioè il fatto indice della sua capacità contributiva...", con ciò manifestando l'opzione che vede la forza economica manifestata dal soggetto inciso dal tributo e non dal soggetto passivo. L'economia del presente scritto non consente una compiuta disamina degli approcci contrapposti nell'analisi dell'IVA (e prima ancora dell'IGE), alla capacità contributiva manifestata dal suo presupposto, ma solo un breve cenno. Un'opzione ermeneutica, prendendo a fondamento la posizione del contribuente di fatto, effettivamente inciso sul lato economico dal prelievo, come colui che realmente manifesta la capacità contributiva nell'acquisto, ha inquadrato l'Imposta come un tributo in grado di colpire il consumo; cfr. Cordeiro Guerra, *L'Iva quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di Giustizia*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 322 ss.; Lupi, Giorgi, *Imposta sul valore aggiunto (IVA)*, in *Enc. Giur.*, Roma, 2006, p. 2. L'altra teoria, dando rilievo al soggetto passivo che si trova ad essere giuridicamente gravato dall'onere tributario, lo ha ritenuto come colui che manifesta la capacità suddetta, qualificando il tributo come un'imposta sull'effettuazione di operazioni economiche ovvero sul provento dell'attività economica

cassa conguaglio (ora Cassa per i servizi energetici e ambientali) che, come è noto, è un ente pubblico economico che opera nei settori dell'elettricità, del gas e dell'acqua con funzioni di riscossione di alcune componenti tariffarie dagli operatori raccolte nei conti di gestione dedicati e successivamente erogati a favore delle imprese secondo regole emanate dall'Autorità per l'energia elettrica, il gas e il sistema idrico (AEEGSI), non appare molto diversa la posizione degli organi pubblici (Commissari di governo) incaricati delle attività di bonifica che utilizzano risorse pubbliche interamente a carico del bilancio dello Stato che poi trasferiscono per il perseguimento dei fini istituzionali definiti, in forza di direttive ricevute e programmi di intervento definiti a livello governativo. Al riguardo, l'art. 2, terzo comma, lett. a) del DPR n. 633/1972, detta regole specifiche, nella disciplina dell'Iva, per ciò che attiene le mere movimentazioni finanziarie, ovvero *“le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro”*, le quali non sono considerate cessioni di beni. Si tratta di ipotesi di esclusione dal campo di applicazione dell'Iva di cui si sono già occupate la Risoluzione n. 40/E del 11.02.2002 (prima). A nulla rileva la circostanza che le movimentazioni finanziarie siano acasuali e scollegate da specifici interventi, collocandosi all'intero di un'intesa istituzionale, ovvero che ne sia previsto un utilizzo in funzione di esigenze precipue di interesse generale e pubblico. Tale circostanza non appare tuttavia rilevante ai fini di una diversa soluzione interpretativa. Anche ove non fosse riconoscibile una movimentazione finanziaria, le somme stesse potrebbero essere considerate mere 'cessioni di denaro', over a rimborso dei costi dell'attività di bonifica affidata secondo la disciplina dell'art. 15 della l. 241/90, con la conseguenza che sarebbero egualmente escluse ai fini IVA, per carenza del presupposto oggettivo.

Per completezza di indagine, va evidenziata che l'applicazione dell'esenzione ex art. 10, d.p.r. 633 del 1972 sembra, invece, non percorribile atteso che, per effetto dell'art. 56, co. 1, lett. c), del d.lgs. n. 22/1997, è stata anche abrogata la fattispecie ex art. 10, n. 27-bis), del DPR n. 633/72, che si rivolgeva a “i canoni dovuti da imprese pubbliche, ivi comprese le aziende municipalizzate, o private per l'affidamento in concessione di costruzione e di esercizio di impianti, comprese le discariche, destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, tossici o nocivi, solidi e liquidi”. Fermo restando quanto innanzi precisato con riguardo all'esclusione ai fini IVA per completezza di indagine resta da verificare quando configuri il presupposto impositivo (accordi diversi da quelli di cui sopra o aventi ad oggetto corrispettivi di carattere sinallagmatico, altre attività di bonifica), se possa ritenersi applicabile l'aliquota ridotta ai fini IVA. Al riguardo, è utile ricordare la circolare 34/E/2013 dell'Agenzia delle entrate secondo cui “si

*configura un'operazione imponibile in presenza di un rapporto giuridico nell'ambito del quale il compenso ricevuto dal prestatore costituisce il controvalore effettivo del servizio prestato all'utente (cfr. Corte di Giustizia CE, sentenza 23 marzo 2006, Causa C-210/04 e sentenza 3 marzo 1994, Causa C-16/93). Al contrario, il presupposto oggettivo di applicazione dell'IVA può essere escluso, ai sensi della normativa comunitaria, qualora non si ravvisi alcuna correlazione tra l'attività finanziata e le elargizioni di denaro”<sup>26</sup>.*

In ordine all'aliquota applicabile, potrebbe ritenersi che i servizi di bonifica contemplati anche in atti negoziali tra privati o diversi da quelli di cui all'art. 15, legge 241, cit., vengano assimilati opere e gli impianti di bonifica, anche riconducibili a opere di urbanizzazione primaria o secondaria, così accedendo all'aliquota ridotta del 10% in luogo di quella ordinaria del 22%. Ciò a condizione che il progetto di bonifica sia 'approvato dalle autorità competenti', così come in tutti i casi in cui rientri tra le attività pianificate dalle autorità preposte sia nazionali che regionali. Tale impostazione potrebbe essere aderente al convincimento della Direzione centrale normativa e contenzioso dell'Agenzia delle entrate espresso con la risoluzione n. 247 del 12/09/2007, ove è precisato che

- a) il n. 127-septies della Tabella A, parte III, allegata al Dpr 633/1972, assoggetta all'aliquota 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*";
- b) il n. 127-quinquies assoggetta all'aliquota ridotta, fra l'altro, 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 (...)*";
- c) l'articolo 4 della legge 847/1964 elenca le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, includendo fra le seconde "*le attrezzature (...) sanitarie*";
- d) fra le attrezzature sanitarie di cui all'articolo 4 della legge 847/1964 sono comprese "*le opere, le costruzioni e gli impianti destinati (...) alla bonifica di aree inquinate*" (articolo 58, comma 1, Dlgs 22/1997);

<sup>26</sup> Secondo la circ. 34/E/2013, "b) Si opera all'interno del medesimo schema (e quindi si è in presenza di una erogazione-corrispettivo a fronte di una prestazione di servizi) anche se i contratti sono stipulati al di fuori o in deroga alle norme del codice dei contratti pubblici: ciò avviene quando il contratto a prestazioni corrispettive regola rapporti per settori esclusi a norma dello stesso codice (per esempio: contratti riguardanti la sicurezza nazionale), ovvero quando i rapporti sono costituiti con soggetti dai particolari requisiti per i quali gli affidamenti sono effettuati al di fuori delle regole del medesimo codice (per es: le società operanti secondo il modello organizzativo dell'in house providing), con la conseguenza che si rendono applicabili tutte le norme tributarie che regolano tali fattispecie".

- e) il Dlgs 22/1997 è stato abrogato dal Dlgs 152/2006 (nuove "norme in materia ambientale"), il cui art. 266 reca una disposizione avente lo stesso contenuto dell'abrogato articolo 58, in base alla quale fra le attrezzature sanitarie sono ricomprese *"le opere, le costruzioni, e gli impianti destinati (...) alla bonifica di aree inquinate"*;
- f) sulla base del parere fornito dal Ministero dell'Ambiente, *"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"*;
- g) ciò consente di estendere alle attività di bonifica (anziché circoscrivere alle sole opere, impianti e costruzioni) che siano previste dal progetto di bonifica approvato dalle autorità competenti *"l'aliquota ridotta del 10 per cento di cui al numero 127-septies della Tabella A, Parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972"*.