



Consiglio Nazionale delle Ricerche

DCSPI - Locazioni Immobili e Logistica

a cura di arch. Silvio Ceccucci

L'IVA NELL'EDILIZIA NON RESIDENZIALE

QUADRO RIEPILOGATIVO DELLA NORMATIVA E DELLE ALIQUOTE AGGIORNATO A GENNAIO 2007

GUIDA PER L'APPLICAZIONE DELLE ALIQUOTE IVA AGEVOLATE NELL'EDILIZIA PER IL SETTORE DELLA RICERCA



L' IVA NELL'EDILIZIA

QUADRO RIEPILOGATIVO DELLA NORMATIVA E DELLE ALIQUOTE

AGGIORNAMENTO GENNAIO 2007

PREMESSA

Il Servizio dell'Ufficio Locazioni Immobili e Logistica afferente alla Direzione Centrale e Supporto alla Programmazione e alle Infrastrutture Consiglio Nazionale delle Ricerche, al fine di agevolare l'individuazione delle aliquote applicabili al settore delle costruzioni, ha predisposto il seguente quadro riepilogativo.

L'obiettivo del lavoro è quello di semplificare la lettura della normativa in vigore, relativa alle agevolazioni IVA in materia di edilizia pubblica non residenziale inerente la costruzione, la ristrutturazione e/o risanamento e restauro conservativo, la manutenzione ordinaria e straordinaria degli edifici in uso o di proprietà dell'Ente. Il tutto esaminato attraverso il combinato disposto della prassi e giurisprudenza documentata e storicizzata.

La rappresentazione schematica delle norme e dei casi che viene pubblicata di seguito, per avere una sua validità nel tempo deve essere vista nella sua continua evoluzione.

Il seguente lavoro dovrà quindi essere aggiornato a seguito degli aggiornamenti legislativi e giurisprudenziale che verranno pubblicati dal Ministero delle Finanze (Agenzia delle Entrate).

Torna qui utile anticipare schematicamente quelle che saranno le conclusioni trattate al punto 15. che saranno dettagliatamente relazionate con argomentazioni e approfondimenti.

È evidente dalla lettura degli aggiornamenti legislativi citati al punto 1 (novità e chiarimenti) che le agevolazioni fiscali sono principalmente attribuite alla costruzione e agli interventi realizzati su edifici aventi come principale tipologia d'uso quello abitativo, nondimeno per alcune categorie di edifici o tipologie di interventi diverse da quelle per abitazioni, indicate espressamente dalle norme, è possibile usufruire delle suddette agevolazioni fiscali.

Nel caso specifico del CNR devono considerarsi, ove possibile, soltanto alcune tipologie di agevolazioni essendo per lo più immobili adibiti alla ricerca. Le principali caratteristiche per l'attivazione delle agevolazioni fiscali sono, in sintesi, le seguenti:

- A. Acquisizione o realizzazione di immobili adibiti alla ricerca e didattica o attività culturali, di fatto equivalenti ad opere di urbanizzazione secondaria (scuole di ogni ordine e grado), opere e prestazione di servizi (compresi materiali e manodopera) inerenti immobili con le caratteristiche succitate. A tali prestazioni è associata l'aliquota IVA al 10%.**

- B. Opere e prestazione di servizi e fornitura di beni inerenti convenzioni e/o contratti di ricerca scientifica conclusi con l'Unione Europea. A tali prestazioni è associata l'esenzione IVA.**

- C. Prestazioni di servizi e fornitura di beni collegati ad interventi di recupero edilizio con l'esclusione dei lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria. A tali prestazioni è associata l'aliquota IVA al 10%.**
- D. Prestazioni di servizi e fornitura di beni inerenti interventi per la realizzazione di opere direttamente finalizzate all'abbattimento delle barriere architettoniche. A tali prestazioni è associata l'aliquota IVA al 4%.**

INDICE DEGLI ARGOMENTI

1. NOVITÀ E APPROFONDIMENTI

1.1. NOVITÀ

1.1.1. **Proroga fino al 31 dicembre 2010 dell'Iva al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria** (lettere a) e b), art. 31, Legge n.457/78) e/o art. 3 del Dlgs 380/2001 su edifici a prevalente destinazione abitativa privata.

1.1.2. beni significativi

1.1.3. immobili agevolati

1.1.4. evidenze

1.1.5. subappalti

1.1.6. modalità di fatturazione

1.1.7. lavori di ampliamento della prima casa

1.1.8. immobili pubblici non residenziali

2. Quadro normativo (DPR n. 633 del 26/10/1972)

ALIQUOTA IVA 4%

3. Tabella A, parte II - prestazioni di servizi dipendenti da contratto d'appalto con aliquota 4%

3.1 appalto relativo all'abbattimento delle barriere architettoniche

ALIQUOTA IVA 10%

4. Tabella A, parte III - cessione di beni con aliquota 10%

4.1 cessione di opere di urbanizzazione, di impianti di depurazione e di edifici assimilati alle case non di lusso

4.2 cessione di beni

4.3 cessione di case non di lusso e cessione, da parte dell'impresa costruttrice, di porzioni di fabbricati "Tupini"

4.4 cessione di beni forniti per la realizzazione di interventi di recupero

4.5 cessione di fabbricati da parte delle imprese che hanno effettuato interventi di recupero sugli stessi

5. Tabella A, parte III - prestazioni di servizi con aliquota 10%

5.1 allacciamento a reti di teleriscaldamento

- 5.2 appalti per la realizzazione di opere di urbanizzazione, impianti di depurazione ed edifici assimilati alle case non di lusso
- 5.3 appalti per la costruzione di case non di lusso e per la realizzazione di interventi di recupero

ALIQUOTA IVA 20%

6. Esenzione IVA -

7. Esempi di dichiarazioni per richiedere l'applicazione dell'IVA agevolata

- 7.1. acquisto di beni finiti, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione di fabbricati non di lusso o di fabbricati rurali abitativi;
- 7.2. appalto o subappalto relativo alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31, lettere c), d) ed e) della L.457/78

8. Beni finiti per l'edilizia - definizione

9. Case non di lusso (L.408/49)

10. Edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso (L.659/61)

11. Interventi di recupero del patrimonio edilizio ed urbanistico (L.457/78)

- 11.1. art. 31 L457/78 - definizione degli interventi
 - a. manutenzione ordinaria
 - b. manutenzione straordinaria
 - c. restauro e risanamento conservativo
 - d. ristrutturazione edilizia
 - e. ristrutturazione urbanistica
- 11.2. facsimile attestazione comunale relativa agli interventi di recupero
- 11.3. art. 3 del DPR giugno 2001 n. 380 – definizione degli interventi

12. Opere di urbanizzazione primaria e secondaria

13. Conclusioni

14. NORME DI RIFERIMENTO E PRASSI AMMINISTRATIVA

14.1 Norme:

- 14.1.1 **Decreto Legge 223 del 4 luglio 2006** convertito in legge 248 del 4 agosto 2006 (art. 31 commi 19-20) – Omissis;
- 14.1.2 **DPR 380 del 6 giugno 2001** (Testo unico dell'edilizia) art. 3 (definizione degli interventi edilizi);
- 14.1.3 **Legge n. 488 del 23 dicembre 1999**, art. 7 (IVA al 10% su interventi relativi all'art. 31 L. 457 del 05/08/1978 e introduzione dei beni significativi), tutto prorogato al 31/12/05 con L. 266/05, successivamente prorogato a tutto il 2006 con L. 248/06;
- 14.1.4 **Legge n. 449 del 01/01/1998 – art 1** (inserisce l'art. 127/12 al DPR 633/72);

- [14.1.5 D.L. n. 468 del 26/07/1994](#) Misure urgenti per il rilancio economico ed occupazionale dei lavori pubblici e dell'edilizia privata. (Reiterato con: DL n. 551 del 27/09/94). (*Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 175 del 28/07/1994*);
- [14.1.6 D.L. n. 331 del 30/08/1993](#) art. 36 convertito Legge n. 41 del 23/02/1995 art. 10 (modifica aliquote IVA e aggiornamento del DPR 633/72);
- [14.1.7 Legge 47 del 28/02/1985](#) (sanatoria edilizia) art. 26 (opere interne) abrogato con l'entrata in vigore del DPR 380/01 (art. 136)
- [14.1.8 Legge n. 693 del 31/10/1980](#) art. 8 commi 2 e 4 modificato da D.L. 69/89 art. 34 convertito (variazioni delle aliquote IVA);
- [14.1.9 Legge n. 31 del 29/02/1980 art. 14](#) (interpretazione dell'art. 59 L.457/78 in materia di norme fiscali per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente);
- [14.1.10 Legge 457 del 05/08/1978](#) art. 31 definizione degli interventi;
- [14.1.11 DPR 633 del 26 ottobre 1972 art. 72](#) e Tab.A parte II e III e successivi aggiornamenti e integrazioni (Istituzione della disciplina IVA);
- [14.1.12 Legge n. 865 del 22/10/1971 art 44](#) (modifica e integra l'art. 4 della L. 847 64 – elenco opere di urbanizzazione primaria e secondaria);
- [14.1.13 D.M. del 02/08/1969](#) caratteristiche delle abitazioni di lusso;
- [14.1.14 Legge n. 847 del 29/09/1964 art. 4](#) (opere di urbanizzazione primaria);
- [14.1.15 Legge n. 659 del 19 luglio 1961](#) – agevolazioni fiscali e tributarie in materia di edilizia (art. 1 che rimanda alla Legge n. 35 del 5 gennaio 1939 che a sua volta converte in legge il Regio Decreto-Legge n. 1094 del 21 giugno 1938-XVI); (edifici assimilati ad abitazioni non di lusso e a stabile residenza per la collettività);
- [14.1.16 Legge n. 408 del 2 luglio 1949](#) (legge Tupini);
- [14.1.17 R.D.L. 1094 del 21/01/1938 art. 2 comma 2°](#) convertito in L. 35 del 05/01/1939 (elenco edifici agevolati diversi dalle abitazioni).

14.2 Direttive Comunitarie:

- [14.2.1 Direttiva 2006/18/CEE](#) del Consiglio del 14 febbraio 2006 che modifica la **Direttiva 77/388/CEE** del 17 maggio 1977.

14.3 Circolare Agenzia delle Entrate

- [14.3.1 n. 28 del 21/06/2006 cap. 11](#); (primi chiarimenti al D.L. 223/2006);
- [14.3.2 n. 15 del 05/03/2003](#) (asili nido aziendali);
- [14.3.3 n. 71 del 07/04/2000](#) (chiarimenti in ordine all'applicazione dell'aliquota IVA del 10% ai sensi dell'art.7 comma 1 legge 488/99 – interventi di recupero del patrimonio edilizio.);
- [14.3.4 n. 151 del 09/07/1999](#) (chiarimenti applicazione aliquota IVA sugli edifici di edilizia residenziale pubblica ai sensi della legge 449/97 art.127/14);
- [14.3.5 n. 247 del 29/01/1999](#) (chiarimenti IVA ai sensi della legge 488/99 – disposizioni più favorevoli per il recupero edilizio previste nell'allegato A, parte terza del DPR 633/1972);
- [14.3.6 n. 57 del 24/02/1998 –paragrafo 3°](#) - interventi di recupero del patrimonio edilizio...
- [14.3.7 n. 141 del 09/08/1994](#) (Applicazione IVA ai sensi del DL 468/94 – definizione degli interventi ai sensi della legge 457/78;
- [14.3.8 n. 142 del 09/08/1994](#) (applicazione dell'aliquota IVA interventi lett. c) d) e) art. 31 L.458/78 – a prescindere dalla tipologia dagli edifici o dalle opere oggetto degli interventi stessi;

- [14.3.9 n. 1 del 02/03/1994](#) (D.L. 331/93 convertito in L. 427/93 - Disciplina dell'edilizia ai fini dell'IVA);
- [14.3.10 n. 14 del 17/04/1981](#) parte 1° (chiarimenti aliquote IVA ai sensi del DL. 693/80 art. 8 c.mi 1 e 2 – abitazioni non di lusso e edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso);
- [14.3.11 n. 14 del 17/04/1981](#) parte 2° (chiarimenti aliquote IVA ai sensi del DL. 693/80 art. 8 c.mi 1 e 2 – opere di urbanizzazione primaria e secondaria, beni, materie prime e semilavorate, interventi di recupero).

14.4 Risoluzione Agenzia delle Entrate

- [14.4.1 n. 50 del 04/04/2006;](#) (applicabilità art. 72 II c. n. 3 del DPR 633/72 per acquisto beni o servizi funzionali all'esecuzione di contratti di ricerche e di associazione con la C.E.);
- [14.4.2 n. 34 del 14/03/2005;](#) (applicabilità art. 72 II c. n. 3 del DPR 633/72 per prestazioni connesse all'esecuzione di contratti di ricerche con la C.E.)
- [14.4.3 n. 10 del 22/01/2003;](#) (applicazione del punto 127/14 tab A parte II DPR 633/72 per interventi di recupero e risanamento conservativo – ente di previdenza comunale);
- [14.4.4 n. 157 del 12/10/2001](#) (realizzazione di piscina e ristrutturazione impianto sportivo);
- [14.4.5 n. 110 del 12/07/2000](#) (chiarimenti in ordine alla corretta applicazione dell'art. 72 c. 3 del DPR 633/72 - cessione di beni e prestazione di servizi di imprese o enti con CE. A fronte di contratti o associazioni di ricerca comuni)
- [14.4.6 n. 57 del 17/04/1996;](#) (realizzazione di Istituti CNR su area dell'Università a Firenze –Sesto Fiorentino e convenzione per attività comuni);
- [14.4.7 n. 127 del 24/02/1994;](#) (sede istituto di ricerche ITAE del CNR per attività didattiche universitarie di Messina oltre che per la ricerca);
- [14.4.8 n. 430965 del 15/12/1990;](#) (realizzazione di Istituti CNR su area dell'Università a Roma –Tor Vergata e convenzione per attività comuni);
- [14.4.9 n. 561194 del 03/12/1990;](#) (costruzione di fabbricato a scopi culturali – stazione sperimentale per l'industria delle conserve alimentari di Parma- opera di urbanizzazione 2°);
- [14.4.10 n. 430680 del 30/07/1990](#) (infrastruttura adibita a sala convegni usata dalla collettività-attrezzatura cultural- urbanizzazione 1°/2°).

17. TABELLE

17.1. Tabella 1 - Trasferimenti di proprietà - cessioni

17.2. Tabella 2 - Nuove costruzioni - appalto e acquisto di materiali

17.3. Tabella 3 - Manutenzione, restauro e risanamento, ristrutturazione edilizia ed urbanistica - appalto

17.4. Prontuario dell'IVA sugli immobili –(fonte: Istituto Nazionale Tributaristi)

Bibliografia e Fonti

- a) Documenti tratti dal sito ancebrescia.it “iva nell’edilizia agg.to anno 2003”;
- b) Tabelle tratte dal sito INT – Istituto Nazionale Tributaristi;
- c) Il sito del sole24ore.it, consulente immobiliare “le agevolazioni IVA negli interventi di recupero edilizio”;
- d) Dal sito archiworld.it “aliquota IVA ridotta su interventi di recupero”;
- e) Norme, prassi, leggi, circolari e risoluzioni tratte dal sito dell’Agenzia delle Entrate

1 NOVITÀ E APPROFONDIMENTI

1.1 Proroga fino al 31 dicembre 2010 dell'IVA al 10% per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria (lettere a) e b), art. 31, Legge n.457/78) e/o art. 3 Dlgs n. 380/2001 su edifici a prevalente destinazione abitativa privata

(DL 223 del 4/7/06 ratificato con L. n. 248 del 4/8/06, art. 31 commi 19/20)

- a) Con la recente legge **248 del agosto 2006 all'art. 35 comma 35 ter** viene ripristinata, per le prestazioni fatturate dal 1° ottobre 2006, l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10% in riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui **all'art. 7, comma, 1, let. b), della legge 23/12/1999 n. 488¹**. Il ripristino dell'IVA agevolata è reso possibile dell'emanazione della **Direttiva europea del 14 febbraio 2006 n. 2006/18/CE²** che ha prorogato fino al 2010 il regime dell'IVA agevolata per i servizi ad intensità di manodopera.
- b) A seguito della Legge 248/06 veniva emessa dall'Agenzia delle Entrate la **circolare n. 28/E del 4 agosto 2006** che al paragrafo 11 –agevolazioni in materia di ristrutturazioni edilizie (art.35, commi 19, 20, 35 ter e 35 quater (pagg. 39) riporta le seguenti parole: **“il ripristino dell'IVA al 10 per cento è stato possibile per effetto dell'emanazione della Direttiva Europea approvata il 14 febbraio 2006, che ha prorogato fino al 2010 il regime IVA agevolata sui servizi ad alta densità di manodopera.”³**
- c) Restano sempre in vigore tutte le agevolazioni relative agli interventi:
 - c.1. di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31 della legge 457/78 (cfr: punto 12, e la nota n. 3);
 - c.2. per la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all'art. 4 legge 847/64 e successi aggiornamenti (cfr: 659/61 punto 14);
 - c.3. per la realizzazione di edifici assimilati ad abitazioni non di lusso art. 1 legge 659/ (cfr: punto 11)
- d) Per una corretta lettura delle agevolazioni succitate è utile il rimando alla **Circolare del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate del 7 aprile del 2000 n. 71.**

L'applicazione dell'IVA del 10% riguarda la prestazione di servizi complessivamente intesa, per cui si estende anche alle materie prime, ai semilavorati e agli altri beni necessari per i lavori a condizione che tali "beni" non costituiscano una parte "significativa" del valore delle cessioni effettuate nel quadro dell'intervento.

¹ Le prestazioni edilizie oggetto delle agevolazioni sono essenzialmente quelle volte al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31 della legge 457/78 realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (il privato è in questo caso inteso come utilizzo e non come ente realizzatore o utilizzatore)

² Direttiva che a sua volta aggiorna e modifica la Direttiva 77/388/CE

³ L'agevolazione riguarda **principalmente gli interventi relativi a opere di manutenzione ordinaria e straordinaria realizzati su abitazioni o su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.** Vedi nota 1., fermo restando le agevolazioni per gli interventi su ogni tipologia di immobile previste negli articoli 127-quinquies, sexies e septies del DPR 633/72 relativi alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria e edifici equiparati ad abitazioni non di lusso; articoli 127-terdecies e quaterdecies dello stesso DPR relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

1.2 Beni significativi

Per i beni che invece costituiscono una parte significativa del suddetto valore l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei medesimi beni.

Tali beni, identificati dal **Decreto 29/12/99** del Ministero delle Finanze e dalla **circolare** del Ministero delle Finanze **n. 247 del 29 dicembre 1999⁴**, sono:

- a) ascensori e montacarichi;
- b) infissi esterni ed interni;
- c) caldaie;
- d) videocitofoni;
- e) apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- f) sanitari e rubinetteria da bagno;
- g) impianti di sicurezza.

Pertanto, per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, l'aliquota del 10% si applica:

- A. sull'intero valore della prestazione se i beni "significativi" (come sopra individuati) non superano il 50% del valore complessivo della prestazione (Esempio. Valore complessivo delle prestazioni 100. Valore dei beni significativi 30. L'IVA al 10% si applica sull'intero valore della prestazione: 100);
- B. se l'importo dei beni significativi supera il 50% del valore complessivo della prestazione l'IVA al 10% si applicherà:
 - sia sull'importo della prestazione al netto del valore dei beni significativi (esempio: 100 valore complessivo della prestazione - 60 valore dei beni significativi = 40 valore netto della prestazione);
 - sia su una quota del valore dei beni significativi pari al valore della prestazione netta come sopra determinata (cioè su 40);
 - solo sul residuo (20) verrà applicata l'aliquota ordinaria.

In sintesi:

- a) valore complessivo della prestazione=100
 - b) valore dei beni significativi=60
 - c) valore netto della prestazione (a-b) 100-60=40
 - d) quota parte beni significativi uguale al valore netto della prestazione (c)=40
- IVA aliquota ridotta 10% su 80 (c+d)
IVA aliquota ordinaria (20%) su 20 (a-c-d)

Qualora nell'intervento vengano utilizzati beni significativi, in fattura deve distintamente essere indicato:

⁴ Inoltre detta circolare chiarisce che: "La norma fa espressamente salve le disposizioni più favorevoli già previste, in materia di IVA, per le prestazioni concernenti il recupero edilizio. Nella tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 (n.127-quaterdecies), sono attualmente elencati, tra i servizi cui l'imposta si applica a regime con l'aliquota ridotta del 10 per cento, quelli dipendenti da contratti d'appalto, aventi ad oggetto gli interventi di recupero edilizio di cui alle lettere c) e d) della citata legge n. 457 del 1978 (rispettivamente il restauro e risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia), effettuati su qualsiasi tipologia di immobile. Ne consegue che la portata innovativa della norma riguarda in sostanza gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria effettuati su immobili a prevalente destinazione abitativa, ai quali si applicherà l'aliquota IVA del 10 per cento anziché quella del 20 per cento" (interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su fabbricati a destinazione abitativa).

- il corrispettivo del servizio al netto del valore di detti beni;
- la parte del valore dei beni stessi cui è applicabile l'aliquota ridotta del 10%;
- l'eventuale parte soggetta ad aliquota ordinaria.

1.3 Immobili agevolati

STRALCIO DELLA CIRCOLARE N.71/2000 - IMMOBILI INTERESSATI DALL'AGEVOLAZIONE

Sulla base della legge **488/99** l'aliquota agevolata si applica agli interventi di recupero del patrimonio edilizio a prevalente destinazione abitativa e in linea generale anche ai beni forniti dal prestatore del servizio per la realizzazione dell'intervento di recupero. Infatti l'**art. 7, c. 1, let. B)**, fa esplicitamente riferimento ai fabbricati a prevalente destinazione abitativa. Per cui devono ritenersi tali:

- Unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11 ad eccezione della categoria A10.
- Fabbricati a prevalente destinazione abitativa, aventi più del 50% della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato.
- Edifici di edilizia residenziale pubblica connotati dalla prevalenza della destinazione abitativa (per la cui destinazione si rinvia alla **circolare n. 151 del 9 luglio 1999**). Si chiarisce che il termine "privato" contenuto nella norma, non è riferito alla natura pubblica o privata del possessore dell'immobile, ma alla circostanza che questo venga adibito a dimora di soggetti privati.
- Edifici assimilati alle case di abitazioni non di lusso ai sensi dell'art. 1 della legge 19 luglio 1961 n. 659, a condizione che costituiscano stabile residenza della collettività.⁵
- Pertinenze degli immobili abitativi (**circolare n. 247/99**).

Per una corretta lettura della norma, soprattutto in relazione alle tipologie degli interventi agevolati risulta importante la seguente precisazione: l'aliquota del 10% si applica anche agli interventi di manutenzione ordinaria di cui all'**art. 31 let. a) della L.457/78** realizzati su tali edifici, fermo restando che per le altre tipologie d'interventi contemplate dal citato art. 31 (come si dirà al paragrafo seguente –cfr. **circ. n. 71/2000**) l'aliquota del 10% si applica in virtù delle disposizioni contenute nei **n. 127-duodecies), 127-terdecies) e 127-quaterdecies) della tab. A, parte terza, allegata al DPR 26 ottobre 1972, n. 633.**

La locuzione utilizzata dalla norma "**fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata**" ricomprende:

- A. singole unità immobiliari a destinazione abitativa (categorie catastali da A1 ad A11, escluso A10), a prescindere dall'effettivo utilizzo, e relative pertinenze;
- B. interi fabbricati con più del 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata (non è necessario che ricorra l'altra condizione richiesta dalla legge n. 408 del 1949 - "Tupini" - ossia che la superficie destinata a negozi non ecceda il 25% della superficie dei piani sopra terra).

⁵ I riferimenti a tale norma rimandano alla lettura delle seguenti norme e circolari

- Regio Decreto legge n. 1094 del 21.01.1938, convertito con Legge n. 35 del 05.01.1939
- art. 1 della legge 659 del 19.07.1961;
- art. 8, commi 2 e 4 della legge 693 del 31.10.1980;
- art. 4 della legge 847 del 23.09.1964;
- art. 44 della legge 865 del 22.10.1971,
- artt. 127-quinquies, 127-sexieses, 127-septies, 127-undecies, 127 quaterdecies del DPR 633 del 26.10.1972;

1.3.1 TIPOLOGIA DEGLI INTERVENTI AGEVOLATI

L'art. 7, comma 1, lett. b), prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento agli interventi di recupero di cui **all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c), e d) della legge 5 agosto 1978, n. 457**, consistenti, rispettivamente, in interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di recupero e restauro conservativo e di ristrutturazione edilizia. Non vengono tuttavia abrogate le disposizioni che già prevedono, in materia di aliquote IVA, un trattamento agevolato per gli interventi di recupero edilizio, le quali, in quanto più favorevoli, vengono espressamente fatte salve.

- **Continuano quindi ad applicarsi...(omissis)...le disposizioni recate dai n. 127-quaterdecies) e 127-terdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 le quali prevedono, tra l'altro, in via non transitoria e senza limiti attinenti alla tipologia degli immobili, l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alla realizzazione degli interventi di cui all'art. 31, lettere c) e d), della legge n. 457 del 1978, nonché alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la relativa realizzazione. Resta, inoltre, salva l'applicazione del n. 127-duodecies) della Tab. A, parte terza, che prevede l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento agli interventi di manutenzione ordinaria realizzati su edifici di edilizia residenziale pubblica.**

il paragrafo evidenziato è di particolare rilevanza perché inquadra le tipologie di lavori che possono usufruire delle agevolazioni IVA per tutti gli immobili e non solo quelli a prevalente destinazione abitativa.

1.3.2 OPERAZIONI AGEVOLATE

L'agevolazione riguarda le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione degli interventi suddetti. Non viene fatto esplicito riferimento al contratto di appalto per cui la prestazione può essere oggetto anche di un contratto d'opera o di altri accordi negoziali.

1.3.3 FORNITURA DI BENI FINITI E MATERIE PRIME SEMILAVORATE

Come indicato in premessa, i beni finiti e le materie prime e semilavorate, utilizzati per la realizzazione dell'intervento di recupero, rientrano nella previsione agevolativa, salve le limitazioni previste per i beni di valore significativo (per le quali si rinvia al paragrafo 6) quando vengano forniti dal soggetto che esegue l'intervento. L'art. 7, comma 1, lett. b), infatti, non agevola le cessioni di beni in quanto tali, ma in quanto la realizzazione dell'intervento, che è il vero oggetto dell'agevolazione, comporta anche la fornitura dei beni.

1.3.4 FORNITURA CON POSA IN OPERA ⁶

In considerazione della *ratio* dell'agevolazione deve ritenersi che l'aliquota IVA ridotta competa anche nell'ipotesi in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante cessione con posa in opera di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione. L'oggetto della norma agevolativa è infatti costituito dalla realizzazione dell'intervento di recupero, a prescindere dalle modalità utilizzate per raggiungere tale risultato.

⁶ vedi circolare n. 14 del 17/04/1981, parte 2°, punto 5

1.3.5 BENI DI VALORE SIGNIFICATIVO

L'applicazione dell'aliquota agevolata non è preclusa dalla circostanza che la fornitura del bene assuma un valore prevalente rispetto a quello della prestazione. Ciò si evince dal fatto che lo stesso legislatore, disciplinando l'applicazione dell'agevolazione in relazione ad alcuni beni cosiddetti di valore "significativo", ha contemplato l'ipotesi in cui il valore dei beni forniti nell'ambito dell'intervento sia prevalente rispetto a quello della prestazione. La circostanza, inoltre, che soltanto in relazione ad alcuni di tali beni la legge ponga dei limiti per l'applicazione dell'agevolazione, comporta che l'aliquota del 10 per cento si applica agli altri beni forniti dal prestatore (dovendosi ritenere tale, ai fini dell'agevolazione in esame, anche colui che effettua la semplice posa in opera), a prescindere dal loro valore.

1.3.6 BENI FORNITI PER LA REALIZZAZIONE DEGLI INTERVENTI DI RECUPERO

In proposito si precisa che in base alla previsione recata dalla L. 488/99 all'art. 7, comma 1, let b), che fa salve le norme di maggior favore già vigenti, continua ad applicarsi il n. 127-terdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, che prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento ai beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero e risanamento conservativo e di quelli di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) dell'art. 31, legge n. 457 del 1978. Pertanto, le cessioni di beni finiti, utilizzati per realizzare tali tipologie di lavori edilizi, restano assoggettate all'aliquota ridotta anche se acquistate direttamente dal committente dei lavori. Per la individuazione dei beni finiti si rimanda ai chiarimenti forniti con la circolare n. 1 del 1 marzo 1994.

Il paragrafo evidenziato viene confermato e rafforzato sostanzialmente dalla Risoluzione Ministeriale n. 10 del 22/01/2003 "... le prestazioni di servizi relative ai contratti d'appalto per la realizzazione d'interventi rientranti nelle fattispecie previste alle lett. c), d) ed e) del 1° comma dell'art. 31 della legge 457/1978 sono da assoggettare, a prescindere dalla tipologia dell'immobile, ad aliquota IVA ridotta del 10% ai sensi del punto 127-quaterdecies della tab A, parte III, allegata al DPR 633 del 1972."

1.3.7 BENI SIGNIFICATIVI

Come già chiarito l'agevolazione prevista dalla L. 488/99 all'art. 7, co. 1, lett. b), per le prestazioni relative agli interventi di recupero si estende, in linea generale, anche alle materie prime e semilavorate ed agli altri beni necessari per i lavori, forniti nell'ambito dell'intervento agevolato. Detti beni, infatti, confluiscono nel valore della prestazione e non si rende necessaria una loro distinta indicazione ai fini del trattamento fiscale. A tale regola fanno eccezione i beni cosiddetti di "valore significativo", la individuazione dei quali è stata effettuata, con decreto del Ministro delle Finanze 29 dicembre 1999 (pubblicato sulla G.U. 31.12.1999, n. 306 - Serie generale), emanato in attuazione della previsione contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. b) della legge finanziaria (L. 488/99). Trattasi di:· ascensori e montacarichi;· infissi interni ed esterni;· caldaie;· videocitofoni;· apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;· sanitari e rubinetteria da bagno;· impianti di sicurezza (per l'elenco dei beni si rimanda alla lettura della circolare allegata).

1.4 Evidenze

Con la **circolare del 7 aprile 2000, n.71** del Ministero delle Finanze sono state fornite ulteriori precisazioni sull'applicazione dell'art.1, comma 1 lett.b) della legge 23 dicembre 1999, n.488.

Con riferimento agli immobili che fruiscono dell'agevolazione è stato precisato che la riduzione di aliquota si applica :

1. agli interventi eseguiti su immobili accatastati come abitazioni (da A/1 a A/11, con esclusione degli A/10) anche nell'ipotesi in cui l'edificio sia a prevalente destinazione non abitativa;
2. agli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici a prevalente destinazione abitativa, intendendosi per tali quelli nei quali oltre il 50% della superficie sopra terra sia destinata ad uso abitativo privato. Restano esclusi gli interventi eseguiti su unità immobiliari a destinazione non abitativa ancorché facenti parte di edifici a prevalente destinazione abitativa;
3. agli interventi di manutenzione ordinaria⁷ (e straordinaria) eseguiti su edifici di edilizia residenziale pubblica a prevalente destinazione abitativa. Infatti, il

⁷ da circolare n. 71 del 07/04/2000 - paragrafo 2, tipologia degli interventi agevolati.

2. Tipologia degli interventi agevolati L'art. 7, comma 1, lett. b) **Legge 488/99**, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento agli interventi di recupero di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c), e d) della legge 5 agosto 1978, n. 457, consistenti, rispettivamente, in interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di recupero e restauro conservativo e di ristrutturazione edilizia. Non vengono tuttavia abrogate le disposizioni che già prevedono, in materia di aliquote IVA, un trattamento agevolato per gli interventi di recupero edilizio, le quali, in quanto più favorevoli, vengono espressamente fatte salve.

Continuano quindi ad applicarsi, anche per l'anno 2000, le disposizioni recate dai n. 127-quaterdecies) e 127 terdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 le quali prevedono, tra l'altro, in via non transitoria e senza limiti attinenti alla tipologia degli immobili, l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alla realizzazione degli interventi di cui all'art. 31, lettere c) e d), della legge n. 457 del 1978, nonché alle cessioni di beni, escluse le materie prime e smilavorate, forniti per la relativa realizzazione. Resta, inoltre, salva l'applicazione del n. 127-duodecies) della Tab. A, parte terza, che prevede l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento agli interventi di manutenzione ordinaria realizzati su edifici di edilizia residenziale pubblica.

La portata innovativa della norma resta sostanzialmente circoscritta agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria. In ordine alla individuazione di tali interventi sono stati forniti chiarimenti con la circolare n. 57/E del 24 febbraio 1998, paragrafo 3.4, emanata d'intesa con il Ministero dei Lavori Pubblici. In tale occasione è stato precisato che caratteristica della manutenzione ordinaria è il mantenimento degli elementi di finitura e degli impianti tecnologici, attraverso opere sostanzialmente di riparazione dell'esistente.

Tra gli interventi di manutenzione ordinaria possono essere comprese, a titolo esemplificativo, le piccole riparazioni eseguite sul fabbricato o sui relativi impianti tecnologici.

Il beneficio si rende inoltre applicabile alle prestazioni di manutenzione obbligatoria, previste per gli impianti elevatori e per quelli di riscaldamento, consistenti in verifiche periodiche e nel ripristino della funzionalità, compresa la sostituzione delle parti di ricambio (ad es. porte, pannelli, serrature, funi etc.) in caso di usura, a fronte delle quali vengono corrisposti canoni annui. Resta inteso che, ove in base al contratto di manutenzione vengano rese anche altre prestazioni, che non consistono nella realizzazione degli interventi di recupero, per le quali non sia indicato un distinto corrispettivo (quali ad esempio la copertura assicurativa della responsabilità civile verso terzi), l'agevolazione in questione non si rende applicabile poiché l'oggetto del costituito da una prestazione complessa a fronte di un corrispettivo unitario.

Tra gli interventi di manutenzione straordinaria sono compresi, sempre a titolo esemplificativo, la sostituzione di infissi interni e serramenti con modifica di materiale o tipologia di infisso, gli interventi

- riferimento agli edifici "a prevalente destinazione abitativa privata" non è riferito alla natura pubblica o privata del possessore dell'immobile, ma alla circostanza che questo venga adibito a dimora di soggetti privati;
4. agli interventi di manutenzione ordinaria (e straordinaria) eseguiti su edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso che costituiscono stabili residenze per collettività (orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, conventi)⁸;
 5. agli interventi eseguiti sulle pertinenze delle abitazioni anche se le stesse sono situate in un edificio non a prevalente destinazione abitativa.

Per quel che concerne la tipologia di interventi agevolati viene precisato che tra gli interventi di manutenzione ordinaria rientrano anche le piccole riparazioni eseguite sul fabbricato e sui relativi impianti tecnologici e le prestazioni di manutenzione obbligatoria per gli impianti elevatori e di riscaldamento.

In ordine alle operazioni agevolate, la circolare precisa che l'agevolazione si applica non solo per i contratti di appalto ma anche per i contratti d'opera o altri accordi negoziali. Non rientrano, invece, nell'agevolazione le prestazioni professionali (es. spese di progettazione e per consulenza e perizie tecniche).

1.5 Subappalti

Poiché l'agevolazione considera la prestazione avente a oggetto l'intervento di recupero nella sua unitarietà, **l'aliquota ridotta non può essere estesa alle prestazioni di servizi rese in esecuzione di subappalti.**

L'agevolazione è diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i **consumatori finali della prestazione**. Di conseguenza, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'IVA resta applicabile con l'aliquota per esse prevista.

Tali beni e servizi verranno, naturalmente, assoggettati all'aliquota del 10 per cento nella successiva fase di riaddebito al committente, in quanto confluiranno nel corrispettivo globale dell'intervento di recupero agevolato.

finalizzati al risparmio energetico, la realizzazione e l'adeguamento di centrali termiche e di impianti di ascensori.

⁸ Per effetto della prassi consolidata a seguito della L. 659/61 e successive modifiche e integrazioni, sembrerebbe possibile applicare le agevolazioni in argomento anche agli altri immobili assimilati alle abitazioni non di lusso, salvo diversa indicazione dell'Ufficio delle Entrate. Di seguito si illustrano alcune interpretazioni sfavorevoli nella prassi che potrebbero essere superate da una diversa interpretazione delle norme e prassi attuli aventi carattere di sillogismo con la prassi riportata in allegato:

➤ **Da circolare 151 del 09/07/99, pag. 2, 3° capoverso** – “non rientrano nelle disposizioni agevolative gli edifici, come peraltro affermato con circ. 141 del 09/08/1994, che anche se assimilati alle case di abitazione dalla L. 659/61 non sono connotati dal predetto carattere della stabile residenza (scuole, asili, colonie climatiche, ospedali, caserme ecc...).

➤ **Da circolare 141 del 09/08/1984, pag. 2, penultimo capoverso** – atteso, infine il menzionato richiamo agli immobili residenziali, nella previsione agevolativa rientrano anche quelli destinati a costituire stabile residenza per la collettività (es. orfanotrofi, ospizi, ecc..) ma non gli altri edifici assimilabili dalla L. 659/61, non sono connotati dal predetto carattere della stabile residenza (es. scuole, asili, colonie climatiche ecc..)

In considerazione, poi, della ratio dell'agevolazione, l'Amministrazione finanziaria precisa che l'aliquota IVA ridotta compete anche nell'ipotesi in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante **cessione con posa in opera di un bene**, in quanto l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione.

Per quanto attiene ai beni significativi individuati nel decreto del Ministero delle finanze 29 dicembre 1999, il limite di applicabilità della riduzione dell'IVA al 10% (sino a concorrenza del valore della manodopera e degli altri materiali non significativi) non si riferisce anche alle singole parti o pezzi staccati che li compongono (es. bruciatori di una caldaia), sempreché tali componenti vengano forniti nell'ambito di una prestazione di servizi avente ad oggetto un intervento di recupero agevolato.

Sempre in ordine ai beni significativi, viene precisato che, agli effetti dell'IVA, il corrispondente valore è costituito dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali (art. 13 DPR 633/72).

1.6 Modalità di fatturazione

La circolare ministeriale si sofferma anche sulle modalità di fatturazione degli interventi agevolati, precisando che il prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare in fattura oltre al servizio oggetto della prestazione anche il valore dei beni significativi. I suddetti dati devono essere evidenziati in fattura anche nel caso in cui dal calcolo risulti che l'intero valore del bene significativo deve essere assoggettato all'aliquota ridotta. In caso di pagamento di acconti, se la realizzazione dell'intervento di recupero comporta anche la fornitura di beni significativi, l'importo di tali beni dovrà essere indicato in ciascuna fattura di acconto nella quota percentuale corrispondente alla parte di corrispettivo pagata.

1.7 Immobili pubblici non residenziali⁹

Per tali immobili si fa riferimento al DPR 633/72 all'articolo 41-ter Tab A parte II e agli articoli 127-quinques e 127-undecies, 127-terdecie e 127-quaterdecies Tab A parte III. Nonché come richiamato nella circolare n. 1 del 1994 (edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso di cui all'art. 1 della legge del 19 luglio 1961 n. 659 ha disposto fra l'altro che le agevolazioni di cui all'art. 13 della legge 408/1949 -legge Tupini- si applicano anche agli edifici indicati nell'art. 2, 2° comma del R.D. 1038 del 21 giugno 1938 convertito in legge n. 35 del 5 gennaio 1939).¹⁰

Per la trattazione dell'argomento si vedano le seguenti circolari:

- la n. 142 parte 4 del 1994 (interventi di recupero ai sensi della L. 457/78);
- la n. 14 parte prima¹¹ (per settore edilizio e case di abitazione non di lusso) e parte seconda¹² (per opere di urbanizzazione primaria e secondaria, interventi di recupero legge 457/78).

Per un approfondimento dell'argomento si veda il punto 15 "conclusioni".

⁹ vedi punti 9,10,11,14

¹⁰ vedi punto 11.

¹¹ Vedi nota 14 ("case di abitazioni non di lusso")

¹² Vedi nota 29 "interventi di recupero edilizio"

2 QUADRO NORMATIVO (DPR n. 633 del 26/10/1972)¹³

La legislazione che disciplina l'imposta sul valore aggiunto è il DPR n.633 del 26/10/72. Tale dispositivo è stato modificato, nel suo testo originale, dai molti provvedimenti legislativi emanati successivamente; bisogna quindi fare sempre riferimento al testo del decreto nella sua versione più aggiornata.

Il DPR n.633/72 ha, fra gli allegati, la

- **Tabella A, parte II - che elenca i beni e servizi soggetti ad aliquota nella misura del 4%**
- **Tabella A parte III, che elenca, invece, i beni e servizi soggetti all'aliquota del 10%.**

Si riportano di seguito, raggruppati per aliquota, i principali casi di cessione di beni e di prestazione di servizi unitamente al testo delle principali norme di legge richiamate.

ALIQUOTA IVA 4%

3. TABELLA A, PARTE II - PRESTAZIONI DI SERVIZI DIPENDENTI DA CONTRATTO D'APPALTO CON ALIQUOTA 4%¹⁴

3.1 Appalto relativo all'abbattimento delle barriere architettoniche

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte II, n. 41 ter)

Sono soggette ad aliquota del 4% le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche.

ALIQUOTA IVA 10%

4. TABELLA A, PARTE III - CESSIONE DI BENI CON ALIQUOTA 10%

4.1 Cessione di opere di urbanizzazione, di impianti di depurazione e di edifici assimilati alle case non di lusso

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127 quinquies)

Sono soggette ad aliquota del 10% le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della legge 29-9-1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22-10-1971, n. 865; le linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso; gli impianti di produzione e reti di distribuzione calore - energia e di energia elettrica da fonte solare - fotovoltaica ed eolica; gli impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione; gli edifici di cui all'articolo 1 della legge 19-7-1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2-7-1949, n. 408, e successive modificazioni.

¹³ Vedi circolare n. 14 parte 1° del 17/04/1981

¹⁴ Vedi circolare n. 57 del 24/02/1998 paragrafo 3.4

4.2 Cessione di beni

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127 sexies)

Sono soggette ad aliquota del 10% le cessioni di beni, escluse materie prime e semilavorati, forniti per la costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies).

4.3 Cessione di case non di lusso e cessione, da parte dell'impresa costruttrice, di porzioni di fabbricati "Tupini"¹⁵

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127 undecies)

Sono soggette ad aliquota del 10% le cessioni di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al D.M. dei lavori pubblici 2-8-1969, pubblicato nella G.U. n. 218 del 27-8-1969, anche se assegnate in proprietà o in godimento a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nel numero 21) della parte seconda della presente tabella (diversi dalla prima casa).

Sono altresì soggette all'aliquota del 10% le cessioni, effettuate dall'impresa costruttrice, di fabbricati o porzioni di fabbricato (diversi dalle predette case di abitazione) di cui all'articolo 13 della legge 2-7-1949, n. 408, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione.

4.4 Cessione di beni forniti per la realizzazione di interventi di recupero

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127 terdecies)

Sono soggette ad aliquota del 10% le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5-8-1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) (interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria) del primo comma dello stesso articolo.

4.5 Cessione di fabbricati da parte delle imprese che hanno effettuato interventi di recupero sugli stessi

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127 quinquiesdecies)

Sono soggette ad aliquota del 10% le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5-8-1978, n. 457, (9) esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) (manutenzione ordinaria e straordinaria) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi.

(9) Si veda l'apposita sezione.

5. TABELLA A, PARTE III - PRESTAZIONI DI SERVIZI CON ALIQUOTA 10%

5.1 Allacciamento a reti di Teleriscaldamento¹⁶

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127 quater)

¹⁵ Vedi circolare n. 57 del 24/02/1998 paragrafo 3.4

¹⁶ Vedi circolare n. 57 del 24/02/1998 paragrafo 3.4

Sono soggette ad aliquota del 10% le prestazioni di allacciamento alle reti di teleriscaldamento realizzate in conformità alla vigente normativa in materia di risparmio energetico.

5.2 Appalti per la realizzazione di opere di urbanizzazione, impianti di depurazione ed edifici assimilati alle case non di lusso¹⁷

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127 septies)

Sono soggette ad aliquota del 10% le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies).

5.3 Appalti per la costruzione di case non di lusso diverse dalla "prima casa" e per la realizzazione di interventi di recupero¹⁸

(D.P.R. 633/72, Tabella A, parte III, n. 127 quaterdecies)

Sono soggette ad aliquota del 10% le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al numero 127-undecies) (case non di lusso diverse dalla "prima casa") e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5-8-1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) (esclusa la manutenzione ordinaria e straordinaria) del primo comma dello stesso articolo.

ALIQUOTA 20%

Sono soggette ad aliquota del 20% le cessioni di materie prime e semilavorate per l'edilizia.

Sono materie prime e semilavorate:

- i materiali inerti, quali polistirolo liquido o in granuli;
- i leganti e loro composti, quali cementi normali e clinker;
- i laterizi quali tegole, mattoni, anche refrattari pure per stufe;
- i manufatti e prefabbricati in gesso, cemento e laterocemento, ferrocemento, fibrocemento, eventualmente anche con altri composti, quali pali in calcestruzzo compresi quelli per recinzione;
- i materiali per pavimentazione interna o esterna, quali moquette, pavimenti in gomma, pavimenti in P.V.C., prodotto ceramico cotto denominato biscotto, e per rivestimenti quali carta da parati e carta-stoffa da parati, quarzo plastico, piastrelle da rivestimento murale in sughero;
- i materiali di coibentazione, impermeabilizzanti, quali isolanti flessibili in gomma per tubi;
- i bituminosi e bitumati, quali conglomerati bituminosi;

Sono, inoltre, soggette all'aliquota del 20%:

- i materiali e prodotti dell'industria lapidea ad esclusione di oggetti d'arredo o d'ornamento;
- le cessione d'immobili di interesse artistico, vincolati ai sensi della legge 1/6/1939, n. 1089;
- gli acciai per l'edilizia.

¹⁷ Vedi circolare n. 57 del 24/02/1998 paragrafo 3.4

¹⁸ Vedi circolare n. 57 del 24/02/1998 paragrafo 3.4

6. ESENZIONE I.V.A. -

(Non imponibilità ai fini dell'IVA ai sensi dell'art. 72, comma 3, punto n. 3) , del DPR 633/1972)

Sono esenti da I.V.A. le **acquisizione/cessioni di beni e servizi e di infrastrutture**¹⁹ atte a soddisfare le esigenze derivanti da **contratti e accordi internazionali con la l'Unione Europea**²⁰ per l'esecuzione dei programmi, contratti, associazioni di ricerca. "Ai fini del beneficio della non imponibilità (ai fini dell'IVA), in particolare, i costi sostenuti dovranno essere comprovati da idonei documenti giustificativi, dai quali risulti espressamente che gli acquisti di beni e di servizi non imponibili sono stati effettuati specificatamente ai fini del progetto di ricerca". (risol. N. 50 del 04/04/2006; risol. n. 34 del 14/03/2005²¹) (risol. N. 110 del 12/07/2000).

¹⁹ **Non imponibilità ai fini dell'IVA** ai sensi dell'art. 72, comma 3, punto n. 3) , del DPR 633/1972 che prevede la non imponibilità ai fini dell'IVA, per le **cessioni di beni e prestazioni di servizi** effettuate ad imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione Europea (risol. N. 50 del 04/04/2006)

²⁰ Si ritiene che le agevolazioni relative ai rapporti con l'Unione Europea inerenti i contratti e accordi di ricerca possono essere estesi anche d altri enti internazionali/sopranazionali per similitudine sia delle caratteristiche che delle finalità dei progetti di ricerca. Questa interpretazione è opportuno che sia verificata presso il Ministero delle Finanze.

²¹ **Stralci tratti dalla risoluzione 34/2005:**

- In particolare, la Comunità affida al contraente principale l'esecuzione di prestazioni relative all'organizzazione ed attuazione dell'attività di ricerca, con la necessaria libertà nella scelta dei *partners* e dei mezzi più opportuni per il raggiungimento dell'obiettivo del progetto.
- E' dunque ammissibile l'estensione del beneficio della non imponibilità, anche agli acquisti di beni e servizi effettuati direttamente dai soggetti che stipulano con la CEE i summenzionati contratti di ricerca.
- L'agevolazione in questione potrà trovare applicazione rilasciando, al fornitore dei beni e servizi stessi, un'apposita dichiarazione in cui risultino gli estremi del contratto, la destinazione degli acquisti, la quota in percentuale della partecipazione CEE e il corrispondente importo della fornitura che non deve essere assoggettato al tributo a norma del richiamato art. 72.

7. ESEMPI DI DICHIARAZIONI PER RICHIEDERE L'APPLICAZIONE DELL'IVA AGEVOLATA

7.1 Acquisto di beni finiti, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione di fabbricati non di lusso o di fabbricati rurali abitativi

Spett.le impresa
Via ...
(fornitore)

Il sottoscritto (cognome - nome), (committente o titolare/legale rappresentante dell'impresa (ragione sociale) con sede in (città), via (indirizzo)),

chiede

l'applicazione dell'IVA ridotta del 10% ai sensi del punto 24, Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72 in quanto trattasi:

- beni finiti forniti per la realizzazione di un fabbricato non di lusso ai sensi della L.408/49, art.13
- oppure

Distinti saluti.

.....

Nota: i beni finiti possono essere acquistati richiedendo l'aliquota del 10% sia da parte di soggetti committenti di "prima casa" che da parte di soggetti committenti di fabbricati non di lusso diversi dalla "prima casa". La stessa agevolazione può essere chiesta anche da parte di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita (fabbricati "Tupini" L. 408/49)

7.2 Appalto o subappalto relativo alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31, lettere c), d) ed e) della L.457/78

Spett.le impresa
Via ...

Il sottoscritto (cognome - nome), (committente o titolare/legale rappresentante dell'impresa (ragione sociale) con sede in (città), via (indirizzo)),

chiede

l'applicazione dell'IVA ridotta del 10% ai sensi del punto 127 quaterdecies, Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72 in quanto trattasi:

- restauro e risanamento conservativo di cui all'art. 31, lett c), L.457/78
- oppure
- ristrutturazione edilizia di cui all'art. 31, lett d), L.457/78
- oppure
- ristrutturazione urbanistica di cui all'art. 31, lett e), L.457/78

Si allega copia della concessione edilizia, o di altro documento idoneo.

Distinti saluti.

.....

Nota: Nel caso in cui nel provvedimento che autorizza l'esecuzione dei lavori il comune o il progettista non abbiano classificato la tipologia dei lavori di recupero è necessario produrre una specifica dichiarazione che attesti in modo preciso, ai sensi della L.457/78, art.31, la natura dell'intervento oggetto dell'appalto.

8. BENI FINITI PER L'EDILIZIA - DEFINIZIONE

(Circolare 25/364695 del 3-8-1979 - Min. Fin., Dir. Gen. Tasse - stralcio)

Settore edilizio

La modifica di maggior rilievo apportata dal D.P.R. 29-1-1979, n. 24 riguarda l'applicazione dell'IVA nel settore edilizio che, nella previgente normativa, trovava la sua regolamentazione all'art. 79 del D.P.R. 26-10-1972, n. 633 e successive modifiche.

Il citato articolo prevedeva per un periodo transitorio l'applicazione dell'IVA con l'aliquota ridotta del 6 per cento per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto e di mutuo, relativi alla costruzione di case di civile abitazione non di lusso e degli edifici ad esse assimilati, nonché per le relative cessioni effettuate dalle imprese costruttrici.

Per il settore dell'edilizia residenziale pubblica era prevista l'applicazione dell'IVA con l'aliquota del 3 per cento.

Ora, l'art. 1, ultimo comma, del D.P.R. 29-1-1979, n. 24, come modificato dal D.P.R. n. 94, ha soppresso il citato art. 79, senza tuttavia abrogare le agevolazioni in esso previste, anzi ampliandone la sfera di applicazione.

Infatti l'art. 2 del D.P.R. n. 24 ha sostituito la voce n. 77 della tabella A - parte II - allegata al D.P.R. 26-10-1972, n. 633, precisando che l'aliquota ridotta si applica, non più in via transitoria, alle cessioni di fabbricati e porzioni di fabbricati di cui all'art. 13 della legge 2-7-1949, n. 408 e successive modificazioni, ceduti dalle imprese costruttrici nonché alle cessioni di beni, ad esclusione delle materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati stessi.

Inoltre, ha aggiunto alla parte III della stessa tabella A la voce n. 7, che prevede l'applicazione della medesima aliquota agevolata alle "prestazioni di servizi effettuate in dipendenza di contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui al n. 77 della parte II".

Dalla comparazione delle norme recate dall'abrogato art. 79 con le nuove risultano le seguenti modifiche.

Le forniture di beni destinati alle costruzioni degli edifici di cui trattasi sono assoggettate all'IVA con l'aliquota ridotta del 10 per cento.

A tal riguardo si precisa che **beni agevolati devono considerarsi quelli che concorrono a formare la costruzione dei predetti immobili senza perdere la loro individualità** (infissi interni ed esterni, impianti di riscaldamento, impianti sanitari, ascensori ecc.).

Devono invece ritenersi esclusi dall'agevolazione dell'aliquota ridotta quei beni che, pur considerati prodotti finiti per chi li cede, rappresentano tuttavia materie prime e semilavorate per chi li impiega nella costruzione degli immobili (mattoni, chiodi, tavolati, tubi metallici ecc.).

I mutui concessi per la costruzione dei menzionati edifici, già assoggettati ad IVA con l'aliquota del agevolata rientrano ora nell'esenzione prevista dal punto 1 dell'art. 10.

L'applicazione dell'IVA con l'aliquota ridotta del 6 per cento, è consentita in via definitiva, dal 1-4-1979, relativamente però al settore dell'edilizia privata.

9. CASE NON DI LUSO

(Legge 2-7-1949, n. 408 - art. 13 "Tupini")

Le case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso, la cui costruzione sia iniziata entro il 31-12-1953 ed

ultimata entro il biennio successivo all'inizio, saranno esenti per venticinque anni dall'imposta sui fabbricati e relative sovraimposte dalla data della dichiarazione di abitabilità.

Nel termine di sei mesi dalla pubblicazione della presente legge, con decreto del Ministro per i lavori pubblici, sentito il Ministro per le finanze, saranno fissate le caratteristiche per la classifica delle abitazioni di lusso (D.M. 2/8/69).

Nota: Le case di abitazione non di lusso che comprendono uffici e negozi sono agevolate purché sussistano congiuntamente le seguenti condizioni:

- 1) che almeno il 50% più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato ad abitazione;
- 2) che non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi.

La mancanza di una delle condizioni fa venire meno il beneficio fiscale all'intero fabbricato.

10. EDIFICI ASSIMILATI ALLE CASE DI ABITAZIONE NON DI LUSO (Legge 19/7/1961, n. 659 - art.1)²²

²²**Circolare n. 14 parte 1° del 17/04/1981 punto 1. stralcio finale**“Le aliquote applicabili nel tempo alle cessioni delle case di abitazione non di lusso ed ai contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione delle stesse sono riportate nei seguenti prospetti:

Edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso L'art. 1 della L. 19 luglio 1961, n. 659, ha disposto, tra l'altro, che le agevolazioni di cui all'art. 13 della citata L. n. 408 si applicano anche agli edifici indicati nell'art.2, secondo c., del R.D. 21 giugno 1938, n. 1094, convertito nella L. 5 gennaio 1939, n. 35.

Pertanto, in virtù della cennata assimilazione, sono soggette all'aliquota del 2% anche le cessioni (e relativi contratti di appalto per la costruzione) di edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili, e cioè gli immobili aventi finalità analoghe a quelli avanti indicati (istruzione, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili, e cioè gli immobili aventi finalità analoghe a quelli avanti indicati (istruzione, assistenza, cura e beneficenza) e destinati ad ospitare collettività o categorie di persone, quali carceri, case di riposo, sanatori, pensionati, gerontocomi, brefotrofi, monasteri e conventi, seminari e centri di recupero per bambini handicappati.

Rientrano tra gli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, attesa l'equiparazione agli effetti tributari (art. 29 del concordato) del fine di culto a quello di beneficenza e istruzione, anche gli edifici di culto cattolico, quali chiese, santuari, oratori pubblici e semipubblici, e quelli di culto non cattolico ammessi nello Stato, a norma dell'art. 12 del R.D. 28 febbraio 1930, n. 289, con conseguente applicabilità anche in ordine ai detti edifici della disposizione di cui all'art. 8, primo c., n. 1), del decreto 693.”

Da circolare n. 1 del 02/03/1994 punto 4: Per quanto attiene alla precisa identificazione degli edifici assimilati alle case di abitazione, e' opportuno rammentare che, con la circolare n. 14 del 17 aprile 1981, erano stati ricompresi nella categoria anche gli immobili diversi da quelli espressamente indicati nell'articolo 2 della citata legge n. 35 del 1939, ma aventi analoghe finalità, e comunque destinati a ospitare collettività. Peraltro, sulla base di un riesame approfondito delle fattispecie via prospettate e della richiamata normativa, si e' ritenuto di riconsiderare l'originario orientamento, riconoscendo che il beneficio fiscale si rende applicabile anche a edifici che, pure se non sono precipuamente destinati a ospitare collettività, sono utilizzati per il perseguimento delle finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza.

Ciò anche sulla base dei principi enunciati dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 3503 del 5 dicembre 1972, nella quale si sottolinea la necessità di far riferimento, per l'applicazione dei benefici fiscali alle finalità di interesse collettivo perseguite attraverso l'attività svolta negli immobili.

Beninteso, l'esercizio di attività volte al perseguimento di finalità di interesse collettivo deve trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell'immobile quali risultano al momento di effettuazione dell'operazione.

Le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione dagli artt. 13, 14, 16 e 18 della legge n.408/49 (“Tupini”) sono estese agli edifici contemplati dall'art.2, comma secondo, del RDL n.1094/38, convertito nella legge n.35/39.

Le agevolazioni si applicano anche all'ampliamento ed al completamento degli edifici già costruiti o in corso di costruzione.

Il RDL n. 1094/38 “Agevolazioni tributarie per i fabbricati di nuova costruzione e per quelli migliorati” prevede che agli effetti del beneficio fiscale siano equiparati alle case di civile abitazione:

- gli edifici scolastici;
- le caserme;
- gli ospedali e le case di cura;
- i ricoveri;
- le colonie climatiche;
- i collegi e gli educandi;
- gli asili infantili;
- gli orfanotrofi e simili e cioè

gli immobili aventi finalità di istruzione, cura e beneficenza destinati ad ospitare collettività o categorie di persone.

All'aliquota IVA del 10% sono pertanto soggette le cessioni, e i relativi contratti di appalto per la costruzione, di:

- carceri;
- case di riposo;
- sanatori;
- pensionati;
- gerontocomi;
- brefotrofi;
- monasteri e conventi;
- seminari;
- centri di recupero per bambini handicappati.

Rientrano tra gli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso - vista l'equiparazione agli effetti tributari (art.29 del Concordato) del fine di culto a quello di beneficenza e istruzione - anche gli edifici di culto cattolico, quali:

- chiese,
- santuari,
- oratori pubblici.

Sono inoltre agevolati gli edifici di culto non cattolico ammessi nello Stato.

11. INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO ED URBANISTICO²³

11.1. **Art. 31 - Definizione degli interventi**²⁴ (Legge 5-8-1978, n. 457, art. 31)
Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente sono così definiti:

- a) interventi di **manutenzione ordinaria**, quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
- b) interventi di **manutenzione straordinaria**, le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico - sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;
- c) interventi di **restauro e di risanamento conservativo**, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi

²³ Vedi: circolare n. 1 del 02/03/1994, punto 5,6 - circolare n. 57 del 24/02/1998 punto 3.4 – **circolare n. 14 del 17/04/1981 punto 6 di cui segue stralcio**: Al riguardo, premesso che gli interventi di recupero possono essere effettuati sia sul patrimonio edilizio degli enti pubblici, sia sul patrimonio edilizio dei privati, deve essere presente che, giusta l'interpretazione autentica della norma di cui al citato art. 59, recata dall'art. 14 della L. 19 febbraio 1980, n. 31, gli interventi di recupero fruiscono del beneficio fiscale anche in assenza o all'esterno delle zone di recupero.

Va precisato che la cennata interpretazione autentica non comporta il trattamento di aliquota agevolata a qualsiasi opera di manutenzione straordinaria, di restauro o di ristrutturazione edilizia, in quanto affinché si abbia intervento di recupero ai sensi dell'art. 31 della L. n. 457 occorre fare sempre riferimento alle norme generali per il recupero del patrimonio edilizio esistente contenute nel titolo quarto della stessa legge, prescindendo, ovviamente, da quelle disposizioni relative alla individuazione delle zone.

In sostanza, perché un intervento di recupero possa essere agevolato, è necessario che i Comuni individuino gli immobili in stato di degrado mediante appositi piani, predisposti dai medesimi enti o anche da privati, adottati con deliberazione del consiglio comunale. Per gli immobili non compresi in detti piani sono parimenti consentiti interventi edilizi di recupero agevolati, purché siano rispettati i limiti e le condizioni stabiliti dall'art. 27 della menzionata L. n. 457 e sia stata rilasciata apposita autorizzazione all'esecuzione degli interventi da parte dei Comuni.

Va precisato, infine, che gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e di risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia, previsti alle lett. b), c) e d) del più volte citato art. 31, devono essere effettuati, ai fini del particolare trattamento tributario, su edifici o complessi edilizi (case di abitazione, uffici, scuole, ecc.), con esclusione, quindi, degli immobili tipologicamente diversi, quali dighe, strade aeroportuali, ecc. Per quanto concerne, invece, gli interventi di ristrutturazione urbanistica di cui alla lett. e) dello stesso art. 31, i medesimi possono essere effettuati anche sulla rete stradale, ovvero riguardare opere di urbanizzazione primaria.

²⁴ **Da circolare n. 57 del 24/02/ 1998 punto 3.4.** È il caso di rilevare che gli interventi previsti in ciascuna delle categorie sopra richiamate sono, di norma, integrati o correlati ad interventi di categorie diverse; ad esempio, negli interventi di manutenzione straordinaria sono necessarie, per completare l'intervento edilizio nel suo insieme, opere di pittura e finitura ricomprese in quelle di manutenzione ordinaria. Pertanto, occorre tener conto del carattere assorbente della categoria "superiore" rispetto a quella "inferiore", al fine dell'esatta individuazione degli interventi da realizzare e della puntuale applicazione delle disposizioni in commento.

accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;

- d) interventi di **ristrutturazione edilizia**, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti;
- e) interventi di **ristrutturazione urbanistica**, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico - edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.

11.2. **Art. 31 - Facsimile attestazione comunale relativa agli interventi di recupero - (L. 5 agosto 1978, N. 457)**

COMUNE DI
.....li,

IL RESPONSABILE DI SETTORE

A richiesta di
con sede in
Codice Fiscale

ATTESTA

che l'intervento effettuato dal richiedente in
via è stato classificato come "intervento di
recupero del patrimonio edilizio esistente" e più precisamente come
.....

.....
(manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento
conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica)
art. 31, lettera della legge 5/8/78, n. 457 (indicare lettera a), b), c), d) o
e)).

Per l'intervento di cui sopra è stata rilasciata autorizzazione/concessione in data
..... n. P.G.

IL RESPONSABILE DI SETTORE

(.....)

11.3. TESTO UNICO PER L'EDILIZIA DPR 6 GIUGNO 2001 N 380

A seguito dell'entrata in vigore del DPR²⁵ 380/2001 (dal gennaio 2003), viene modificata la definizione degli interventi edilizi di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978 n. 457. Infatti all'art. 3 del DPR 380 (*definizione degli interventi edilizi*) le lettere da a), b,) c) e f) mantengono pressoché la stessa definizione; la lettera d) pur mantenendo la stessa definizione viene parzialmente modificata e aggiornata; viene invece introdotta la lettera e) che definisce gli "interventi di nuova costruzione"

Si rammenta che per l'esecuzione delle opere di cui alla let. a) l'attività edilizia è libera e si fa riferimento all'art. 6, mentre per tutte le altre lett. è necessario il Permesso a Costruire (art. 10) o in alternativa può essere sufficiente la Denuncia di Inizio Attività (art. 22).

Art. 3 (L) - Definizioni degli interventi edilizi

1. Ai fini del presente testo unico si intendono per:

a) "interventi di manutenzione ordinaria", gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

b) "interventi di manutenzione straordinaria", le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;

c) "interventi di restauro e di risanamento conservativo", gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;

d) "interventi di ristrutturazione edilizia", gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica; (*lettera così modificata dal d.lgs. n. 301 del 2002*)

e) "interventi di nuova costruzione", quelli di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio non rientranti nelle categorie definite alle lettere precedenti. Sono comunque da considerarsi tali:

e.1) la costruzione di manufatti edilizi fuori terra o interrati, ovvero l'ampliamento di quelli esistenti all'esterno della sagoma esistente, fermo restando, per gli interventi pertinenziali, quanto previsto alla lettera e.6);

e.2) gli interventi di urbanizzazione primaria e secondaria realizzati da soggetti diversi dal Comune;

²⁵ Art. 3 definizione degli interventi edilizi - art. 6 attività edilizia libera – art.10 Interventi subordinati al Permesso di Costruire – art. 22 interventi subordinati alla Denuncia di Inizio Attività (DIA)

e.3) la realizzazione di infrastrutture e di impianti, anche per pubblici servizi, che comporti la trasformazione in via permanente di suolo inedificato;
e.4) l'installazione di torri e tralicci per impianti radio-ricetrasmittenti e di ripetitori per i servizi di telecomunicazione;

e.5) l'installazione di manufatti leggeri, anche prefabbricati, e di strutture di qualsiasi genere, quali roulotte, campers, case mobili, imbarcazioni, che siano utilizzati come abitazioni, ambienti di lavoro, oppure come depositi, magazzini e simili, e che non siano diretti a soddisfare esigenze meramente temporanee;

e.6) gli interventi pertinenziali che le norme tecniche degli strumenti urbanistici, in relazione alla zonizzazione e al pregio ambientale e paesaggistico delle aree, qualificano come interventi di nuova costruzione, ovvero che comportino la realizzazione di un volume superiore al 20% del volume dell'edificio principale;
e.7) la realizzazione di depositi di merci o di materiali, la realizzazione di impianti per attività produttive all'aperto ove comportino l'esecuzione di lavori cui consegua la trasformazione permanente del suolo inedificato;

f) gli "interventi di ristrutturazione urbanistica", quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.

2. Le definizioni di cui al comma 1 prevalgono sulle disposizioni degli strumenti urbanistici generali e dei regolamenti edilizi. Resta ferma la definizione di restauro prevista dall'articolo 34 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 (*ora articolo 29, comma 4, decreto legislativo n. 42 del 2004*).

12. OPERE DI URBANIZZAZIONE PRIMARIA E SECONDARIA²⁶

(Legge 29-9-1964, n. 847 come modificata dalla L. 22/10/71, n. 865 e successiva modifica L. 67/88 art.17 e successive integrazioni e aggiornamenti con)

12.1. Art. 4 Opere di urbanizzazione primaria

Le opere di cui all'art. 1, lettera b) sono quelle di urbanizzazione primaria e cioè:

- a) strade residenziali;
- b) spazi di sosta o di parcheggio;
- c) fognature;
- d) rete idrica;
- e) rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas;
- f) pubblica illuminazione;
- g) spazi di verde attrezzato.

12.2. Art. 4 Opere di urbanizzazione secondaria

Le opere di cui all'art. 1, lettera c), sono le seguenti:

- a) asili nido e scuole materne;
- b) scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo (lettera così - - sostituita dall'art. 17, quarantaquattresimo comma, legge 11-3-1988, n.67);
- c) mercati di quartiere;
- d) delegazioni comunali;

²⁶ Vedi circolare n. 1 del 02/03/1994 punto 3 - circolare n. 14 parte 2° del 17/04/1981 punto 3

- e) chiese ed altri edifici religiosi;
- f) impianti sportivi di quartiere;
- g) centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie (1);
- h) aree verdi di quartiere (comma aggiunto dall'art. 44, legge 22-10-1971, n. 865).

(1) Ai sensi dell'art. 17-bis, D.L. 31-8-1987, n. 361, fra le attrezzature sanitarie previste da questa lettera, sono da ricomprendersi le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, tossici e nocivi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate.

Sono, inoltre, considerate opere di urbanizzazione primaria e secondaria:

- a) linee di trasporto metropolitane, tranvie e altre linee di trasporto a impianti fisso. L'aliquota iva agevolata si applica anche agli impianti a fune, comunque realizzati, per il trasporto di persone,
- b) impianti di produzione e reti di distribuzione di calore - energia (teleriscaldamento),
- c) impianti di produzione e reti di distribuzione di energia elettrica da fonte solare - fotovoltaica ed eolica,
- d) impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie, anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione,
- e) parcheggi,
- f) impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione di rifiuti urbani speciali, tossici e nocivi, solidi e liquidi, e alla bonifica delle aree inquinate di cui all'art. 5 della legge n. 441/1987,
- g) opere di impiantistica sportiva realizzate ai sensi del D.L. 3 gennaio 1987, n. 2, convertito nella legge n.65/1987,
- h) impianti cimiteriali di cui all'art. 54 del regolamento di polizia mortuaria approvato con DPR n. 803/1975 (compresi i manufatti per la sepoltura, le aree destinate alla costruzione o all'ampliamento dei cimiteri, le vie di accesso, le zone di parcheggio, gli spazi e i viali destinati al traffico interno, le costruzioni accessorie come, camera mortuaria, sala di autopsia, forno crematorio, servizi destinati al pubblico ed agli operatori cimiteriali, abitazione del custode),
- i) le strade comunali, che uniscono una frazione, una borgata o delle cascine al centro cittadino o che attraversano un centro industriale,
- j) le condutture, realizzate fuori dal centro urbano che garantiscano l'approvvigionamento idrico,
- k) gli acquedotti, i serbatoi, impianti piezometrici (sono esclusi i bacini artificiali e le relative dighe di contenimento, gli impianti di captazione cioè opere che non rientrano nel concetto di rete idrica),
- l) interventi di recupero (lettere c), d) ed e) art. 31 L. 457/78) effettuate su opere di urbanizzazione primaria e secondaria
- m) gli impianti sportivi, i mercati, le aree verdi, devono essere qualificate di quartiere nel caso vengano realizzate per essere utilizzate dalla popolazione di una determinata zona urbana o nel caso vengano messe a disposizione di tutta la popolazione di un piccolo centro abitato,
- n) la costruzione, ampliamento, riattamento, ristrutturazione, completamento, miglioramento degli impianti sportivi; la sistemazione delle aree di parcheggio e di servizio, l'adeguamento alle norme di sicurezza degli impianti sportivi (art. 3-bis, D.L. n.2/87, convertito nella legge n.65/87).

13. CONCLUSIONI

Con richiamo alla normativa²⁷ e alla prassi di riferimento riportata in stralcio e/o citata è evidente che le agevolazioni IVA²⁸ per le prestazioni di servizi nel settore edile nel campo della ricerca scientifica e ad essa assimilabili sono ammissibili solo per gli interventi successivamente indicati.

Pertanto, nell'esecuzione degli interventi edilizi comprensivi di fornitura e prestazioni predisposti dall'Ente sui propri immobili, si consiglia, onde poter accedere alle agevolazioni succitate, di precedere attenendosi alle indicazioni esposte e di seguito brevemente elencate:

13.1. nuova edificazione (o acquisizione/cessione) quando l'infrastruttura realizzata o da realizzare si configura come un opera di urbanizzazione secondaria²⁹, come tale equiparabile alle attrezzature culturali a disposizione del pubblico³⁰. L'opera in oggetto deve naturalmente avere le caratteristiche tipologiche e funzionali di una attrezzatura culturale per costituire opera di urbanizzazione secondaria. Deve risultare infatti, dalla documentazione prodotta, che la funzione prevalente (ad esempio sala convegni, luogo di incontro e conferenze, attività di ricerca e studio) sia rivolta a tutti i cittadini che lo desiderino e non ai soli membri dell'associazione istante (risol. n. 430680 del 30/07/1990)³¹.

13.2. nuova edificazione (o acquisizione/cessione) quando l'infrastruttura realizzata o da realizzare si configura come un opera assimilabile ad "edificio scolastico"³² e come tale assimilabile alle abitazioni non di lusso³³ anche ai sensi della legge

²⁷ In modo particolare agli articoli 127-terdecies e 127-quaterdecies del DPR 633/72

²⁸ IVA al 10%

²⁹ Circolare n. 1 del 2/3/1994 specifica che per opere di urbanizzazione secondaria debbono intendersi anche tutte quelle opere assimilabili, tra questi si rammentano i parcheggi ai sensi della L. 122 del 24/04/1989, ecc...e altri indicati nella Tab A parte III punto 127-quinquies.

³⁰ Il requisito fondamentale per tale assimilazione è che le infrastrutture siano a disposizione del pubblico (risol. N. 127 del 24/02/1994) e a servizio dei centri abitati (risol. N. 561194 del 13/03/1090). Tale requisito può essere rafforzato dalla apposita dichiarazione del sindaco (può essere indispensabile pertanto se ne consiglia l'acquisizione), del comune ove dovrà essere realizzata l'infrastruttura, che dichiara che definisce l'opera come "attrezzatura culturale prevista dall'art. 44, let. g), legge n. 865/1971 (risol.) N. 561194 del 13/03/1090).

³¹ Ai sensi dell'art. 8, n. 4), del D.L. 693/80 convertito in L. 891/80, sono assoggettati ad aliquota IVA ridotta le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto, tra l'altro, la costruzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all'art.4 della L. 847/64 integrato dall'art. 44 della L. 865/71 (risol.) n. 430680 del 30/07/1990)

³² Per tale assimilazione devono essere verificati i seguenti 2 presupposti (risol. 127 del 20/02/1994):

- 1) l'attività didattica deve utilizzare i locali di cui si chiede l'agevolazione IVA in forza di una convenzione o accordi istituzionali tra il CNR e l'università o altro istituto assimilabile. Oppure che l'Ente certifichi di poter svolgere in proprio corsi di formazione di ogni genere purché rivolti ed aperti al pubblico;
- 2) che l'attività didattica (scolastica) correlata agli accordi di cui al punto 1) non sia marginale alle altre attività di ricerca svolte all'interno degli edifici del CNR di cui si chiede l'agevolazione, ma tale attività didattica deve costituire l'attività primaria svolta negli edifici di cui sopra.

³³ Circolare n. 1 del 2/3/1994: "Per quanto attiene alla precisa identificazione degli edifici assimilati alle case di abitazione, e' opportuno rammentare che, con la circolare n. **14 del 17 aprile 1981**, erano stati ricompresi nella categoria anche gli immobili diversi da quelli espressamente indicati nell'articolo 2 della citata legge n. 35 del 1939, ma aventi analoghe finalità, e comunque destinati a ospitare collettività. Peraltro, sulla base di un riesame approfondito delle fattispecie via via prospettate e della richiamata normativa, si e' ritenuto di riconsiderare l'originario orientamento, riconoscendo che il beneficio fiscale si rende applicabile anche a edifici che, pure se non sono precipuamente destinati a ospitare collettività, sono utilizzati per il perseguimento delle finalità di istruzione, cura, assistenza e di interesse collettivo

n. 659/1961³⁴. L'assimilazione degli edifici universitari a quelli scolastici³⁵ fu ravvisata con Circolare n. 14 del 17/4/1981, mentre con la risoluz. n. 430965 del 15/12/1990 e n. 57 del 17/4/1996 sono state riconosciute applicabili le agevolazioni anche alle strutture e infrastrutture realizzate con finalità didattiche e di ricerca. *-Sono stati riconosciuti agevolabili come edifici universitari anche quelli destinati, al momento dell'acquisto, ad uso diverso dell'insegnamento, purché non bisognevoli di interventi strutturali per la traslazione di detto uso (Consiglio di Stato, parere 1324 del 15/01/1997) o purché tali interventi strutturali siano necessari (Tribunale S.M. Capua a Vetere, sez. fall..decr. 30/10/2001)-*³⁶.

- 13.3. **nuova edificazione (o acquisizione/cessione)** quando l'infrastruttura realizzata o da realizzare in un area di proprietà dell'Università è relativamente conseguente da apposito accordo o convenzione per lo svolgimento in comune di attività di ricerca e di formazione didattico scientifico³⁷ (risol.n. 430695 del 15/12/1990 e risol. n. 57 del 17/04/1996). Per effetto del combinato disposto della normativa citata in nota e della convenzione (accordi) in essere tra CNR e Università comprovante lo svolgimento di attività comuni, gli edifici realizzati su tali aree sono assimilati in tutto e per tutto ad edifici universitari (adibiti all'istruzione) e pertanto assimilabile ad abitazioni non di lusso (art.1 L.659/61);
- 13.4. **acquisizione/cessioni di beni e servizi e di infrastrutture**³⁸ atte a soddisfare le esigenze derivanti da **contratti e accordi internazionali con la l'Unione Europea**³⁹ per l'esecuzione dei programmi, contratti, associazioni di ricerca. "Ai fini del beneficio della non imponibilità (ai fini dell'IVA), in particolare, i costi sostenuti dovranno essere comprovati da idonei documenti giustificativi, dai quali risulti espressamente che gli acquisti di beni e di servizi non imponibili sono stati effettuati specificatamente ai fini del progetto di ricerca". (risol. N. 50 del 04/04/2006; risol. n. 34 del 14/03/2005⁴⁰) (risol. N. 110 del 12/07/2000);

perseguite attraverso l'attività svolta negli immobili. Beninteso, l'esercizio di attività volte al perseguimento di finalità di interesse collettivo deve trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell'immobile quali risultano al momento di effettuazione dell'operazione."

³⁴ Che all'art. 1 stabilisce che le agevolazioni fiscali previste per la costruzione degli edifici di cui all'art. 13 della L. 408/1949 si applicano anche agli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, indicati all'art. 2 2° comma, del R.D.L. n.1094/1938 convertito con L. n. 35/1939

³⁵ È da notare come le infrastrutture adibite all'istruzione (edificio scolastico) siano anche elencate tra le opere di urbanizzazione secondaria (art.4 L. 847/64), vedi punto 14.

³⁶ Tratto da IVA nell'edilizia e nella proprietà immobiliare.

³⁷ In base alla disposizione dell'art. 36, c.3, del D.L. 331/1993 il quale ha inserito nella tab. A, parte II, allegata al DPR 633/72 i n. 127-quinquies) e 127-septies) assoggettando all'aliquota agevolata del 10%, rispettivamente, le cessioni degli edifici di cui all'art. 1 della L. 659/61 assimilati ai fabbricati di cui all'art.13 della L. 408/49 tra i quali vanno ricompresi gli edifici universitari e le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la costruzione degli edifici stessi.

³⁸ Non imponibilità ai fini dell'IVA ai sensi dell'art. 72, comma 3, punto n. 3), del DPR 633/1972 che prevede la non imponibilità ai fini dell'IVA, per le **cessioni di beni e prestazioni di servizi** effettuate ad imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione Europea (risol. N. 50 del 04/04/2006)

³⁹ Si ritiene che le agevolazioni relative ai rapporti con l'Unione Europea inerenti i contratti e accordi di ricerca possono essere estesi anche ad altri enti internazionali/sopranazionale per similitudine sia delle caratteristiche che delle finalità dei progetti di ricerca. Questa è un'interpretazione da verificare presso il Ministero delle Finanze.

⁴⁰ Stralci tratti dalla risoluzione 34/2005:

- In particolare, la Comunità affida al contraente principale l'esecuzione di prestazioni relative all'organizzazione ed attuazione dell'attività di ricerca, con la necessaria libertà nella scelta dei *partners* e dei mezzi più opportuni per il raggiungimento dell'obiettivo del progetto.

13.5. **“Prestazione di servizi** dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al **superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche**”⁴¹. (D.L. 331/1993 art.3 convertito in legge 41/95 art.10 – introduce l’art. 41 ter nella tab A parte I allegata al DPR 633/72)

13.6. **prestazione di servizi e fornitura beni per la realizzazione degli interventi di recupero**⁴² di cui all’art 31 della L. 457/78, **restauro e risanamento conservativo** let. c) art. 31 L 457/78 ora let. c) art. 3 DPR 380/2001, di **ristrutturazione edilizia**⁴³ let. d) art. 31 L 457/78 ora let. d) art. 3 DPR

-
- E’ dunque ammissibile l’estensione del beneficio della non imponibilità, anche agli acquisti di beni e servizi effettuati direttamente dai soggetti che stipulano con la CEE i summenzionati contratti di ricerca.
 - L’agevolazione in questione potrà trovare applicazione rilasciando, al fornitore dei beni e servizi stessi, un’apposita dichiarazione in cui risultino gli estremi del contratto, la destinazione degli acquisti, la quota in percentuale della partecipazione CEE e il corrispondente importo della fornitura che non deve essere assoggettato al tributo a norma del richiamato art. 72.

⁴¹ Vedi circolare n. 57 del 24/02/1998

⁴² **Circolare n. 14 parte 2 del 17/04/1981, punto 6- interventi di recupero:** Al riguardo, premesso che gli interventi di recupero possono essere effettuati sia sul patrimonio edilizio degli enti pubblici, sia sul patrimonio edilizio dei privati, deve essere presente che, giusta l’interpretazione autentica della norma di cui al citato art. 59, recata dall’art. 14 della L. 19 febbraio 1980, n. 31, gli interventi di recupero fruiscono del beneficio fiscale anche in assenza o all’esterno delle zone di recupero. Va precisato che la cennata interpretazione autentica non comporta il trattamento di aliquota agevolata a qualsiasi opera di manutenzione straordinaria, di restauro o di ristrutturazione edilizia, in quanto affinché si abbia intervento di recupero ai sensi dell’art. 31 della L. n. 457 occorre fare sempre riferimento alle norme generali per il recupero del patrimonio edilizio contenute nel titolo quarto della stessa legge, prescindendo, ovviamente, da quelle disposizioni relative alla individuazione delle zone.

In sostanza, perchè un intervento di recupero possa essere agevolato, e’ necessario che i Comuni individuino gli immobili in stato di degrado mediante appositi piani, predisposti dai medesimi enti o anche da privati, adottati con deliberazione del consiglio comunale. Per gli immobili non compresi in detti piani sono parimenti consentiti interventi edilizi di recupero agevolati, purché siano rispettati i limiti e le condizioni stabiliti dall’art. 27 della menzionata L. n. 457 e sia stata rilasciata apposita autorizzazione all’esecuzione degli interventi da parte dei Comuni. Va precisato, infine, che gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e di risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia, previsti alle lett. b), c) e d) del più volte citato art.31, devono essere effettuati, ai fini del particolare trattamento tributario, su edifici o complessi edilizi (case di abitazione, uffici, scuole, ecc.), conclusione, quindi, degli immobili tipologicamente diversi, quali dighe, strade aeroportuali, ecc. Per quanto concerne, invece, gli interventi di ristrutturazione urbanistica di cui alla lett. e) dello stesso art. 31, i medesimi possono essere effettuati anche sulla rete stradale, ovvero riguardare opere di urbanizzazione primaria.

⁴³ Stralcio della circolare 10/2003 “Parere dell’Agenzia delle Entrate Il punto 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, assoggetta ad aliquota IVA ridotta del 10 per cento le "prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al n. 127-undecies) e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all’articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo". In materia, nella circolare ministeriale n. 142 del 9 agosto 1994 e’ stato precisato che l’aliquota IVA ridotta prevista per le prestazioni relative a contratti di appalto per la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) del primo comma dell’articolo 31 della legge n. 457 del 1978 si applica a prescindere dalla tipologia degli edifici o delle opere oggetto degli interventi stessi. Successivamente, con la risoluzione n. 157 del 12 ottobre 2001 e’ stata affrontata la questione del realizzazione di lavori di ristrutturazione di un impianto sportivo e rientranti nella fattispecie prevista alla lettera d), primo comma, dell’articolo 31 sopra citato. Anche in tale occasione e’ stato affermato che tali prestazioni di servizi sono da assoggettare ad aliquota IVA del 10 per cento "a prescindere dalla tipologia dell’immobile". **Pertanto, sulla base di quanto sopra esposto, si ritiene che le prestazioni di servizi relative ai contratti di appalto per la realizzazione di interventi rientranti nelle fattispecie previste alle lettere c), d) ed e) del primo comma dell’articolo 31 della legge n. 457 del 1978 sono da assoggettare, a prescindere dalla tipologia dell’immobile, ad aliquota IVA ridotta**

380/2001; **ristrutturazione urbanistica** let. e) art. 31 L 457/78 ora let. d) art. 3 DPR; ai sensi del DPR 633/72 tab A parte III punti 127-terdecies e 127-quaterdecies.

13.7. Opere finalizzate:

13.7.1. alla cablatura degli edifici (L. 31/07/1997 n. 249);

13.7.2. al contenimento dell'inquinamento acustico (L. 26/10/1997 n. 447 e DPCM 14/11/1997);

13.7.3. al risparmio energetico (L. 09/01/1991 e DPR 26/08/1993 n. 412; Dlgs 19/08/2005 n. 192);

13.7.4. alla sicurezza statica ed antisismica (L. 02/02/1974; OPCM 20/03/2003 n. 3274);

13.7.5. alla messa a norma degli edifici (L. 05/03/1990 n. 46 e L. 06/12/1971 n. 1083; DPR 06/06/2001 n. 380).

➤ **Pertanto, si può riepilogare che le agevolazioni in materia di IVA sulle cessioni, nuove realizzazioni/costruzioni, interventi su immobili esistenti e sulla prestazione di servizi e fornitura di beni sono possibili quando sono verificate le condizioni di cui ai punti da 15.1.- 15.6. Le condizioni indispensabili affinché siano verificate le condizioni di cui sopra sono:**

A) Dimostrare⁴⁴ che negli edifici di cui si richiedono le agevolazioni sono o saranno svolte attività didattiche (corsi di perfezionamento, formazione, master o quant'altro) derivanti da attività proprie o da accordi, convenzioni con università, enti nazionali e/o sopranazionali ecc.... Edifici assimilabili alle case di abitazione non di lusso⁴⁵.

B) L'attività didattica e di formazione svolta all'interno dell'infrastruttura sia prevalente sull'attività di ricerca.

C) Dimostrare che gli edifici siano adibiti ad attività culturali o divulgative (infrastrutture in genere aperte all'uso pubblico e a servizio della comunità e pertanto liberamente accessibili al pubblico, quali: sale convegni e conferenze, biblioteche, attrezzature culturali, impianti sportivi ecc...) e quindi assimilabili a opere di urbanizzazione secondaria⁴⁶ (anche le scuole sono opere di urbanizzazione secondaria).

del 10 per cento ai sensi del punto 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.”

⁴⁴ Resta inteso che il possesso dei requisiti previsti per la fruizione dell'agevolazione debbono essere posseduti sia nei momenti delle singole prestazioni rese dall'impresa, sia all'atto della consegna del bene realizzato. Pertanto il committente dovrà, a tal fine rendere noto all'appaltatore, al momento dell'effettuazione di ciascuna prestazione, se possieda o meno i requisiti per usufruire delle agevolazioni IVA (circ. n.1/94).

⁴⁵ Si veda a tale proposito la circolare n. 14 parte 1 del 17/04/1981 e circolare n. 1 del 02/04/1994;

⁴⁶ Si veda a tale proposito la circolare n. 14 parte 2 del 17/04/1981 e circolare n. 1 del 02/04/1994, L.847/64 art. 4 e L. 865/71 art.44.

- Per quanto attiene alla precisa identificazione degli edifici assimilati alle case di abitazione, e' opportuno rammentare che, con la circolare n. 14 del 17 aprile 1981, erano stati ricompresi nella categoria anche gli immobili diversi da quelli espressamente indicati nell'articolo 2 della citata legge n. 35 del 1939, ma aventi analoghe finalita', e comunque destinati a ospitare collettivita'. Peraltro, sulla base di un riesame approfondito delle fattispecie via via prospettate e della richiamata normativa, si e' ritenuto di riconsiderare l'originario orientamento, riconoscendo che il beneficio fiscale si rende applicabile anche a edifici che, pure se non sono precipuamente destinati a ospitare collettivita', sono utilizzati per il perseguimento delle finalita' di istruzione, cura, assistenza e beneficenza. Cio' anche sulla base dei principi enunciati dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 3503 del 5 dicembre 1972, nella quale si sottolinea la necessita' di far riferimento, per l'applicazione dei benefici fiscali alle finalita' di interesse

- D)** Prestazioni, acquisizioni/cessioni di beni e servizi derivanti da accordi internazionali per associazioni di ricerca⁴⁷ (contratti, convenzioni con l'Unione Europea⁴⁸ nell'ambito del 7° programma quadro⁴⁹).
- E)** È naturale che la tipologia dell'immobile da realizzare o realizzato per il quale si richiedono le agevolazioni in materia di IVA deve essere compatibile con le attività svolte all'interno dello stesso (almeno in maniera prevalente) e per le quali si richiede l'agevolazione.
- F)** Prestazione di servizi finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche⁵⁰.
- G)** Prestazione di servizi⁵¹ e fornitura beni⁵² per la realizzazione degli interventi di recupero⁵³ di cui all'art. 31 lett. c), d), e) della legge 457/78, a prescindere dalla tipologia degli edifici o dalle opere oggetto dell'intervento stesso⁵⁴.
- H)** Interventi di cui all'elenco del punto 15.7.

collettivo perseguite attraverso l'attività svolta negli immobili. Beninteso, l'esercizio di attività volte al perseguimento di finalità di interesse collettivo deve trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell'immobile quali risultano al momento di effettuazione dell'operazione (stralcio circ.1/94 pag.12-13).

⁴⁷ In questo caso specifico le prestazioni e/o l'acquisizione di beni è esente da IVA. (risol. 50 del 04/04/2006; risol. 34 del 14/03/2005; risol. 110 del 12/07/2000)

⁴⁸ Art. 72 DPR 633/72

⁴⁹ Non risulta chiaro se anche con gli accordi/convenzioni con altri enti sopranazionali sia possibile acquisire le agevolazioni in oggetto. Ma considerata l'affinità degli accordi di ricerca internazionali tra Enti, appare possibile traslare l'interpretazione più favorevole anche alle convenzioni, accordi e contratti al di fuori dell'Unione Europea (previa verifica presso il Ministero delle Finanze)

⁵⁰ Punto 41-ter della tab A parte II del DPR 633/72.

⁵¹ (circolare n. 14/1981 parte 2° e circolare n. 1/1994, riferiti al punto 127-quinquies e 127-quadecies della tab. A parte III del DPR 633/72

⁵² al punto 127- terdecies della tab. A parte III del DPR 633/72

⁵³ **Da circolare n. 71 del 07/04/2000** 2. Tipologia degli interventi agevolati.

L'art. 7, comma 1, lett. b), prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento agli interventi di recupero di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c), e d) della legge 5 agosto 1978, n. 457, consistenti, rispettivamente, in interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di recupero e restauro conservativo e di ristrutturazione edilizia. Non vengono tuttavia abrogate le disposizioni che già prevedono, in materia di aliquote IVA, un trattamento agevolato per gli interventi di recupero edilizio, le quali, in quanto più favorevoli, vengono espressamente fatte salve.

Continuano quindi ad applicarsi, anche per l'anno 2000, le disposizioni recate dai n. 127-quadecies) e 127 terdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 le quali prevedono, tra l'altro, in via non transitoria e senza limiti attinenti alla tipologia degli immobili, l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alla realizzazione degli interventi di cui all'art. 31, lettere c) e d), della legge n. 457 del 1978, nonché alle cessioni di beni, escluse le materie prime e smilavorate, forniti per la relativa realizzazione. Resta, inoltre, salva l'applicazione del n. 127-duodecies) della Tab. A, parte terza, che prevede l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento agli interventi di manutenzione ordinaria realizzati su edifici di edilizia residenziale pubblica.

⁵⁴ Circolare n. 142 parte 4° del 09/08/1994.

NORME E PRASSI

14. NORME E PRASSI AMMINISTRATIVA

14.1. NORME

14.1.1. Decreto Legge 223 del 4 luglio 2006 convertito in legge 248 del 4 agosto 2006 (art. 31 commi 19-20) – Omissis

14.1.2. DPR 380 del 6 giugno 2001 (Testo unico dell'edilizia) art. 3 (definizione degli interventi edilizi); inserito nel testo- [punto 11.3](#)

14.1.3. Legge n. 488 del 23 dicembre 1999, art. 7 (IVA al 10% su interventi relativi all'art. 31 L. 457 del 05/08/1978 e introduzione dei beni significativi), tutto prorogato al 31/12/05 con L. 266/05, successivamente prorogato a tutto il 2006 con L. 248/06;

Art. 7 (Disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, di altre imposte indirette e per l'emersione di base imponibile).

1. Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 31 dicembre 2000 sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:

a) le prestazioni di assistenza domiciliare in favore di anziani ed inabili adulti, di soggetti affetti da disturbi psichici mentali, di tossicodipendenti e di malati di AIDS, degli handicappati psicofisici, dei minori anche coinvolti in situazioni di disadattamento e di devianza;

b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni.

2. L'aliquota di cui al comma 1 si applica alle operazioni fatturate a decorrere dal 1o gennaio 2000.

Omissis

14.1.4. Legge n. 449 del 01/01/1998 – art 1 (inserisce l'art. 127/12 al DPR 633/72) - Omissis

14.1.5. D.L. n. 468 del 26/07/1994 Misure urgenti per il rilancio economico ed occupazionale dei lavori pubblici e dell'edilizia privata. (Reiterato con: DL n. 551 del 27/09/94). (Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 175 del 28/07/1994) - Omissis

14.1.6. D.L. n. 331 del 30/08/1993 art. 36 convertito Legge n. 41 del 23/02/1995 art. 10 (modifica aliquote IVA e aggiornamento del DPR 633/72) - Omissis

14.1.7. Legge 47 del 28/02/1985 (sanatoria edilizia) **art. 26** (opere interne), abrogato con l'entrata in vigore del DPR 380/01 (art. 136)

14.1.8. Legge n. 693 del 31/10/1980 art. 8 commi 2 e 4 modificato da D.L. 69/89 art. 34 convertito (variazioni delle aliquote IVA) - Omissis

14.1.9. Legge n. 31 del 29/02/1980 art. 14 (interpretazione dell'art. 59 L.457/78 in materia di norme fiscali per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente) - Omissis

14.1.10. Legge 457 del 05/08/1978 art. 31 definizione degli interventi; nel testo al [punto 11.1](#)

14.1.11. DPR 26 ottobre 1972 n 633 – stralcio.

Articolo 72 - Trattati e accordi internazionali.

1. Le agevolazioni previste da trattati e accordi internazionali relativamente alle imposte sulla cifra di affari valgono agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.

2. Per tutti gli effetti del presente decreto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non soggette all'imposta ai sensi del primo comma sono equiparate alle operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9.

3. Le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate:

1) alle sedi ed ai rappresentanti diplomatici e consolari, compreso il personale tecnico-amministrativo, appartenenti a Stati che in via di reciprocità riconoscono analoghi benefici alle sedi ed ai rappresentanti diplomatici e consolari italiani;

2) ai comandi militari degli Stati membri, ai quartieri generali militari internazionali ed agli organismi sussidiari, installati in esecuzione del trattato del Nord-Atlantico, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, nonché all'amministrazione della difesa qualora agisca per conto dell'organizzazione istituita con il suddetto trattato;

3) alle Comunità europee nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, anche se effettuate ad imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con le dette Comunità, nei limiti per questi ultimi della partecipazione della Comunità stessa;

4) all'Organizzazione delle Nazioni Unite ed alle sue istituzioni specializzate nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;

5) all'Istituto universitario europeo e alla Scuola europea di Varese nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali.

4. Le disposizioni di cui al precedente comma trovano applicazione per gli enti indicati ai numeri 1), 3), 4) e 5) allorché le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano di importo superiore a lire cinquecentomila; per gli enti indicati nel numero 1), tuttavia, le disposizioni non si applicano alle operazioni per le quali risulta beneficiario un soggetto diverso, ancorché il relativo onere sia a carico degli enti e dei soggetti ivi indicati. Il predetto limite di lire cinquecentomila non si applica alle cessioni di prodotti soggetti ad accisa, per le quali la non imponibilità all'imposta sul valore aggiunto opera alle stesse condizioni e negli stessi limiti in cui viene concessa l'esenzione dai diritti di accisa.

TABELLA A [*] Parte II

BENI E SERVIZI SOGGETTI ALL'ALIQUOTA DEL 4%

omissis

41-ter) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche.

omissis.

TABELLA A [*] Parte III BENI E SERVIZI SOGGETTI ALL'ALIQUOTA DEL 10%

omissis

103) energia elettrica per uso domestico; energia elettrica e gas per uso di imprese estrattive e manifatturiere comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili; gas, gas metano e gas petroliferi liquefatti, destinati ad essere immessi direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati;

104) oli minerali greggi, oli combustibili ed estratti aromatici impiegati per generare, direttamente o indirettamente, energia elettrica, purché la potenza installata non sia inferiore ad 1 KW; oli minerali greggi, oli combustibili (ad eccezione degli oli combustibili fluidi per riscaldamento) e terre da filtro residue dalla lavorazione degli oli lubrificanti, contenenti non più del 45 per cento in peso di prodotti petroliferi, da usare direttamente come combustibili nelle caldaie e nei forni; oli combustibili impiegati per produrre direttamente forza motrice con motori fissi in stabilimenti industriali, agricolo-industriali, laboratori, cantieri di costruzione; oli combustibili diversi da quelli speciali destinati alla trasformazione in gas da immettere nelle reti cittadine di distribuzione; oli minerali non raffinati provenienti dalla distillazione primaria del petrolio naturale greggio o dalle lavorazioni degli stabilimenti che trasformano gli oli minerali in prodotti chimici di natura diversa, aventi punto di infiammabilità (in vaso chiuso) inferiore a 55 °C, nei quali il distillato a 225 °C sia inferiore al 95 per cento in volume ed a 300 °C sia almeno il 90 per cento in volume, destinati alla trasformazione in gas da immettere nelle reti cittadine di distribuzione;

105) abrogato

106) prodotti petroliferi per uso agricolo e per la pesca in acque interne;

107) abrogato

108) abrogato

109) abrogato

110) prodotti fitosanitari;

111) seme per la fecondazione artificiale del bestiame;

112) principi attivi per la preparazione ed integratori per mangimi;

113) prodotti di origine minerale e chimico-industriale ed additivi per la nutrizione degli animali;

114) medicinali pronti per l'uso umano o veterinario, compresi i prodotti omeopatici; sostanze farmaceutiche ed articoli di medicazione di cui le farmacie devono obbligatoriamente essere dotate secondo la farmacopea ufficiale;

115) abrogato

116) abrogato

117) abrogato

118) abrogato

119) contratti di scrittura connessi con gli spettacoli teatrali;

120) prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle strutture ricettive di cui all'articolo 6 della legge 17 maggio 1983, n. 217, e successive modificazioni, nonché prestazioni di maggiore comfort alberghiero rese a persone ricoverate in istituti sanitari;

121) somministrazioni di alimenti e bevande; prestazioni di servizi dipendenti da

contratti di appalto aventi ad oggetto forniture o somministrazioni di alimenti e bevande;

122) prestazioni di servizi relativi alla fornitura e distribuzione di calore-energia per uso domestico derivante da fonti energetiche rinnovabili;

123) spettacoli teatrali di qualsiasi tipo, compresi opere liriche, balletto, prosa, operetta, commedia musicale, rivista; concerti vocali e strumentali; attività circensi e dello spettacolo viaggiante, spettacoli di burattini e marionette ovunque tenuti;

123-bis) servizi telefonici resi attraverso posti telefonici pubblici e telefoni a disposizione del pubblico;

123-ter) abrogato;

124) abrogato

125) prestazioni di servizi mediante macchine agricole o aeromobili rese a imprese agricole singole o associate;

126) abrogato

127) prestazioni di trasporto eseguite con i mezzi di cui alla legge 23 giugno 1927, n. 1110, e al regio decreto-legge 7 settembre 1938, n. 1696, convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 8;

127-bis) somministrazione di gas metano usato come combustibile per usi domestici di cottura cibi e per produzione di acqua calda di cui alla tariffa T1, prevista dal provvedimento del Comitato interministeriale dei prezzi (CIP) n. 37 del 26 giugno 1986; somministrazione, tramite reti di distribuzione, di gas di petrolio liquefatti per usi domestici di cottura cibi e per produzione di acqua calda; gas di petroli liquefatti contenuti o destinati ad essere immessi in bombole da 10 a 20 kg in qualsiasi fase della commercializzazione;

127-ter) locazioni di immobili di civile abitazione effettuate dalle imprese che li hanno costruiti per la vendita;

127-quater) prestazioni di allacciamento alle reti di teleriscaldamento realizzate in conformità alla vigente normativa in materia di risparmio energetico;

127-quinquies) opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865; linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso; impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica; impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione; edifici di cui all'articolo 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni;

127-sexies) beni, escluse materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies);

127-septies) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies);

127-octies) prestazioni dei servizi di assistenza per la stipula di accordi in deroga previsti dall'articolo 11, comma 2, del D.L. 11 luglio 1992, n. 333, convertito, con modificazioni, dalla L. 8 agosto 1992, n. 359, resi dalle organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori per il tramite delle loro organizzazioni provinciali;

127-novies) prestazioni di trasporto di persone e dei rispettivi bagagli al seguito, escluse quelle esenti a norma dell'articolo 10, numero 14), del presente decreto; 127-decies) abrogato;

127-undecies) case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al D.M. 2 agosto 1969 del Ministro dei lavori pubblici pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, anche se assegnate in proprietà o in godimento a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nel numero 21) della parte seconda della presente tabella; fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle predette case di abitazione, di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni ed integrazioni, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici;

127-duodecies) prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 31, primo comma, lettera b), della legge 5 agosto 1978, n. 457, agli edifici di edilizia residenziale pubblica;

127-terdecies) beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo;

127-quaterdecies) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al numero 127-undecies) e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo;

127-quinquiesdecies) fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi;

127-sexiesdecies) prestazioni di gestione, stoccaggio e deposito temporaneo, previste dall'articolo 6, comma 1, lettere d), l) e m), del decreto legislativo 5 febbraio 1997, n. 22, di rifiuti urbani di cui all'articolo 7, comma 2, e di rifiuti speciali di cui all'articolo 7, comma 3, lettera g), del medesimo decreto, nonché prestazioni di gestione di impianti di fognatura e depurazione;

127-septiesdecies) oggetti d'arte, di antiquariato, da collezione, importati; oggetti d'arte di cui alla lettera a) della tabella allegata al decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, ceduti dagli autori, dai loro eredi o legatari.

14.1.12. Legge n. 865 del 22/10/1971 art 44 (modifica e integra l'art. 4 della L.

847 64 – elenco opere di urbanizzazione primaria e secondaria) - Omissis

14.1.13. D.M. del 02/08/1969 caratteristiche delle abitazioni di lusso.

Il Ministro per i lavori pubblici:

Visto l'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni ed integrazioni;

Visto il decreto-legge 11 dicembre 1967, n. 1150, convertito nella legge 7 febbraio 1968, n. 26, che reca provvedimenti per la proroga dei termini per l'applicazione tributaria in materia di edilizia;

Ritenuto che ai sensi dell'art. 6, comma secondo, del citato decreto-legge 11 dicembre 1967, n. 1150, nel testo modificato in sede di conversione nella legge 7 febbraio 1968, n. 26, occorre fissare nuove caratteristiche per la classifica delle abitazioni di lusso tenendo conto, in particolare, del costo della costruzione e del rapporto tra tale costo ed il costo dell'area;

Visto il voto del Consiglio superiore dei lavori pubblici reso nell'adunanza del 18 ottobre 1968;

Sentito il Ministero delle finanze che ha fatto conoscere il proprio parere con le lettere n. 1093 e n. 1807 rispettivamente del 16 giugno e del 4 luglio 1969;

A termine delle vigenti disposizioni;

Decreta:

Ai sensi e per gli effetti della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni ed integrazioni, della legge 2 febbraio 1960, n. 35, e successive modificazioni ed integrazioni, del decreto-legge 11 dicembre 1967, n. 1150, convertito nella legge 7 febbraio 1968, n. 26, **sono considerate abitazioni di lusso:**

Art. 1. Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a "ville", "parco privato" ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come "di lusso".

Art. 2. Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali.

Art. 3. Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati.

Art. 4. Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.

Art. 5. Le case composte di uno o più piani (1) costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.

(1) [Così rettificato in Gazz. Uff., 26 settembre 1969, n. 245]

Art. 6. Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine).

Art. 7. Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.

Art. 8. Le case e le singole unità immobiliari che abbiano oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al presente decreto.

Art. 9. Le norme di cui al presente decreto entrano in vigore il primo giorno del mese successivo a quello della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

Art. 10. Alle abitazioni costruite in base a licenza di costruzione rilasciata in data anteriore a quella della entrata in vigore del presente decreto si applicano le disposizioni di cui al decreto ministeriale 4 dicembre 1961.

Art. 11. I comuni debbono precisare nella licenza di costruzione e sugli elaborati di progetto la destinazione urbanistica della zona dove sorgono le abitazioni oggetto della licenza stessa e la relativa normativa edilizia, nonché i principali dati inerenti al progetto approvato.

TABELLA DELLE CARATTERISTICHE PER LE ABITAZIONI DI LUSO

(D.M. 2/8/69)

- a) Superficie dell'appartamento Superficie utile complessiva superiore a mq. 160, esclusi dal computo terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchine.
- b) Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi. Quando la loro superficie utile complessiva supera mq. 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana.
- c) Ascensori Quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di 7 piani sopraelevati.
- d) Scala di servizio Quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta da necessità di prevenzione di infortuni od incendi.
- e) Montacarichi o ascensore di servizio Quando sono a servizio di meno di 4 piani.
- f) Scala principale
 - a) con pareti rivestite di materiali pregiati per un'altezza superiore a cm.170 di media;
 - b) con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato.
- g) Altezza libera netta del piano Superiore a m. 3,30 salvo che regolamenti edilizi prevedano altezze minime superiori.
- h) Porte di ingresso agli appartamenti da scala interna
 - a) in legno pregiato o massello e lastronato;
 - b) di legno intagliato, scolpito o intarsiato;
 - c) con decorazioni pregiate sovrapposte od impresse.
- i) Infissi interni Come alle lettere a), b), c) della caratteristica h) anche se tamburati qualora la loro superficie complessiva superi il 50% (cinquanta per cento) della superficie totale.
- l) Pavimenti Eseguiti per una superficie complessiva superiore al 50% (cinquanta per cento) della superficie utile totale dell'appartamento:
 - a) in materiale pregiato;
 - b) con materiali lavorati in modo pregiato.
- m) Pareti Quando per oltre il 30% (trenta per cento) della loro superficie complessiva siano:
 - a) eseguite con materiali e lavori pregiati;
 - b) rivestite di stoffe od altri materiali pregiati.
- n) Soffitti Se a cassettoni decorati oppure decorati con stucchi tirati sul posto o dipinti a mano, escluse le piccole sagome di distacco fra pareti e soffitti.
- o) Piscina Coperta o scoperta, in muratura, quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.
- p) Campo da tennis Quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

N.B. Il computo delle caratteristiche agli effetti delle agevolazioni fiscali va riferito ad ogni singola unità immobiliare (appartamento)

14.1.14. Legge del 29/09/1964 n. 847 - art. 4, come modifica da art. 44 Legge 865 del 22/10/1971

Titolo del provvedimento:

Autorizzazione ai comuni e loro consorzi a contrarre mutui per l'acquisizione delle aree ai sensi della legge 18 aprile 1962, n. 167.

Titolo del documento:

Opere di urbanizzazione primaria.

Testo: in vigore dal 14/03/1988 modificato da: L del 11/03/1988 n. 67 art. 17

Nota: Vedi l'art. 58, comma 1, del DLG 5/2/97, n. 22.

Le opere di cui all'art. 1, lettera b) sono quelle di urbanizzazione primaria e cioè:

a) strade residenziali;

b) spazi di sosta o di parcheggio;

c) fognature;

d) rete idrica;

e) rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas;

f) pubblica illuminazione;

g) spazi di verde attrezzato.

Le opere di cui all'art. 1, lettera c), sono le seguenti:

a) asili nido e scuole materne;

b) scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo;

c) mercati di quartiere;

d) delegazioni comunali;

e) chiese ed altri edifici per servizi religiosi;

f) impianti sportivi di quartiere;

g) centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie;

h) aree verdi di quartiere.

14.1.15. Legge n. 659 del 19 luglio 1961 – agevolazioni fiscali e tributarie in materia di edilizia (G.U. n. 189 del 1 agosto 1961) (art. 1 che rimanda alla Legge n. 35 del 5 gennaio 1939 che a sua volta converte in legge il Regio Decreto-Legge n. 1094 del 21 giugno 1938-XVI); (edifici assimilati ad abitazioni non di lusso e a stabile residenza per la collettività);

Art. 1.

Le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione dagli articoli 13, 14, 16 e 18 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive proroghe e modificazioni, sono estese agli edifici contemplati dall'articolo 2, comma secondo, del regio decreto 21 giugno 1938, n. 1094, convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 35.

Le agevolazioni si applicano anche all'ampliamento ed al completamento degli edifici già costruiti o in corso di costruzione.

Art. 2.

Per la costruzione, l'ampliamento ed il completamento degli edifici di cui al precedente articolo si prescinde dalle caratteristiche degli edifici medesimi e dal termine di ultimazione della costruzione stessa.

Art. 3.

Per la ricostruzione degli edifici di cui al precedente articolo 1, distrutti da eventi bellici, è concessa la esenzione dall'imposta di consumo, purchè la ricostruzione sia ultimata entro il 31 dicembre 1965.

Art. 4.

Alle cooperative edilizie non si applicano le norme di cui alla legge 6 agosto 1954, n. 603, sostituite con quelle di cui al titolo vii del testo unico delle leggi sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n.645, qualora entro tre anni dal collaudo della costruzione siano stipulati i patti di vendita degli alloggi ai singoli assegnatari.

Art. 5.

Restano salvi i rapporti tributari già definiti anche se relativi a pagamenti in tutto o in parte non ancora effettuati.

Non si fa luogo, comunque, a restituzione di somme già pagate.

La presente legge, munita del sigillo dello stato, sarà inserita nella raccolta ufficiale delle leggi e dei decreti della repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e di farla osservare come legge dello stato.

14.1.16. **Legge del 2 luglio 1949 n. 408 - art. 13**

Titolo del provvedimento:

Disposizioni per l'incremento delle costruzioni edilizie.

Titolo del documento:

Esenzione venticinquennale dall'imposta sui fabbricati. (N.D.R.: "Il termine previsto nel primo comma è stato prorogato al 31 dicembre 1954, dalla L. 16 aprile 1954, n. 112; al 31 dicembre 1955, dalla L. 27 gennaio 1955, n. 22; al 31 dicembre 1956, dalla L. 15 marzo 1956, n. 166; al 31 dicembre 1957, dalla L. 27 dicembre 1956, n. 1416, ed al 31 dicembre 1959, con L. 10 dicembre 1957, n. 1218. Vedi, anche, L. 2 febbraio 1960, n. 35, L. 19 luglio 1961, n. 659, L. 24 novembre 1961, n. 1283, L. 6 ottobre 1962, n. 1493, gli artt. 43 e seguenti del D.L. 15 marzo 1965, n. 124, gli artt. 1 e seguenti del D.L. 11 dicembre 1967, n. 1150 e l'art. 64 DL 26 ottobre 1970, n. 745. Per l'attuale disciplina, vedi l'art. 32, DPR 29 settembre 1973, n. 601. In relazione al secondo comma vedi, ora, DM 2 agosto 1969").

Testo: in vigore dal 02/08/1949

Le case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso, la cui costruzione sia iniziata entro il 31 dicembre 1953 ed ultimata entro il biennio successivo all'inizio, saranno esenti per venticinque anni dall'imposta sui fabbricati e relative sovraimposte dalla data della dichiarazione di abitabilità.

Nel termine di sei mesi dalla pubblicazione della presente legge, con decreto del Ministro per i lavoro pubblici, sentito il Ministro per le finanze, saranno fissate le caratteristiche per la classifica delle abitazioni di lusso.

14.1.17. **R.D.L. 1094 del 21/01/1938 art. 2 comma 2° convertito in L. 35 del 05/01/1939 (elenco edifici agevolati diversi dalle abitazioni)**

Omissis...

art. 2 c.2° - Agli effetti del beneficio previsto dal comma precedente sono equiparati alle case di civile abitazione gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandati, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili.

Omissis...

14.2. DIRETTIVE COMUNITARIE

14.2.1. Direttiva 2006/18/CE del Consiglio del 14 febbraio 2006

che modifica la direttiva 77/388/CEE in relazione alle aliquote ridotte dell'imposta sul valore aggiunto

IL CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA,

visto il trattato che istituisce la Comunità europea, in particolare l'articolo 93,

vista la proposta della Commissione,

visto il parere del Parlamento europeo [1],

visto il parere del Comitato economico e sociale europeo [2],

considerando quanto segue:

(1) La possibilità di applicare un'aliquota ridotta dell'imposta sul valore aggiunto dovrebbe essere accordata alle forniture di teleriscaldamento alla stessa stregua delle forniture di gas naturale e di energia elettrica per le quali la possibilità di applicare un'aliquota ridotta è già prevista dalla sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme [3].

(2) Per meglio valutare l'impatto delle aliquote ridotte è necessario che la Commissione rediga una relazione di valutazione dell'impatto delle aliquote ridotte applicate ai servizi prestati localmente, in particolare in termini di creazione di occupazione, di crescita economica e di buon funzionamento del mercato interno.

(3) Occorre pertanto prorogare fino al 31 dicembre 2010 l'esperimento delle aliquote ridotte per i servizi ad alta intensità di lavoro e dare a tutti gli Stati membri la possibilità di parteciparvi alle stesse condizioni.

(4) È opportuno quindi che gli Stati membri che desiderino beneficiare per la prima volta della facoltà prevista all'articolo 28, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE e quelli che desiderino modificare l'elenco dei servizi per i quali hanno introdotto questa misura in passato ne facciano domanda alla Commissione, comunicandole ogni utile elemento di valutazione. Una tale valutazione preliminare da parte della Commissione non appare necessaria quando gli Stati membri in passato hanno beneficiato di un'autorizzazione e hanno presentato alla Commissione una relazione al riguardo.

(5) Per garantire la continuità giuridica, la presente direttiva dovrebbe applicarsi dal 1o gennaio 2006.

(6) L'esecuzione della presente direttiva non comporta alcuna modifica delle disposizioni legislative degli Stati membri,

HA ADOTTATO LA PRESENTE DIRETTIVA:

Articolo 1

La direttiva 77/388/CEE è modificata come segue.

1) L'articolo 12 è modificato come segue:

a) al paragrafo 3, la lettera b) è sostituita dalla seguente:

"b) Gli Stati membri possono applicare un'aliquota ridotta alle forniture di gas naturale, di elettricità e di teleriscaldamento, purché non sussistano rischi di distorsioni di concorrenza. Lo Stato membro che intende applicare siffatta aliquota ne informa preventivamente la Commissione. La Commissione si pronuncia sull'esistenza di un rischio di distorsione di concorrenza. Se la Commissione non si pronuncia nei tre mesi successivi al ricevimento dell'informazione, si considera che non esiste alcun rischio di distorsione della concorrenza.";

b) al paragrafo 4 è inserito il seguente comma:

"Al più tardi il 30 giugno 2007 e sulla base di uno studio realizzato da un gruppo di riflessione indipendente in materia economica, la Commissione presenta al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione di valutazione generale dell'impatto delle aliquote ridotte applicate ai servizi prestati localmente, compresi i servizi di ristorazione, in particolare in termini di creazione di occupazione, di crescita economica e di buon funzionamento del mercato interno."

2) All'articolo 28, il paragrafo 6 è modificato come segue:

a) il primo comma è sostituito dal seguente:

"Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare uno Stato membro ad applicare, fino al 31 dicembre 2010 al più tardi, le aliquote ridotte previste dall'articolo 12, paragrafo 3, lettera a), terzo comma, ai servizi elencati al massimo in due delle categorie di cui all'allegato K. In casi eccezionali, uno Stato membro può essere autorizzato ad applicare l'aliquota ridotta ai servizi previsti in tre delle suddette categorie.";

b) il quarto comma è sostituito dal seguente:

"Lo Stato membro che in conformità di questa disposizione desidera applicare, per la prima volta dopo il 31 dicembre 2005, un'aliquota ridotta a uno o più dei servizi di cui al primo comma, ne informa la Commissione fino al 31 marzo 2006. Le comunica, prima di tale data, tutti gli elementi utili di valutazione delle nuove misure che desidera introdurre, in particolare i dati seguenti:

a) ambito d'applicazione della misura e descrizione precisa dei servizi di cui trattasi;

b) elementi che dimostrino la sussistenza dei requisiti di cui al secondo e terzo comma;

c) elementi indicanti i relativi costi di bilancio."

Articolo 2

La presente direttiva entra in vigore il giorno della pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'Unione europea.

Essa è applicabile a decorrere dal 1o gennaio 2006.

Articolo 3

Gli Stati membri sono destinatari della presente direttiva.

Fatto a Bruxelles, addì 14 febbraio 2006.

14.3. CIRCOLARI AGENZIA DELLE ENTRATE

14.3.1. **n. 28 del 21/06/2006 cap. 11;** (primi chiarimenti al D.L. 223/2006) - Omissis

14.3.2. **n. 15 del 05/03/2003 (asili nido aziendali)-** stralcio

10) Art. 91, comma 6: asili nido nei luoghi di lavoro L'articolo 91, comma 6, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, introduce nuove disposizioni in materia di "asili nido nei luoghi di lavoro".

In particolare il predetto comma 6 reca una interpretazione autentica della disposizione contenuta nel comma 6 dell'articolo 70 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, al fine di estendere la spettanza della deduzione relativa alle spese di partecipazione alla gestione dei nidi e dei micro-nidi nei luoghi di lavoro, prevista per i genitori e per i datori di lavoro, anche all'ipotesi in cui tali strutture siano gestite direttamente dal datore di lavoro.

Trattandosi, come detto, di interpretazione autentica la norma esplica efficacia retroattiva, decorrente dal 1 gennaio 2002; pertanto, devono ritenersi superate le disposizioni dettate con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 17 maggio 2002, adottato ai sensi dell'articolo 70, comma 6, della legge 448 citata, il quale prevedeva che la deduzione in argomento spettasse solo con riferimento agli asili nido gestiti dal Comune.

14.3.3. Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 07-04-2000, n. 71/E/2000/58650

Art. 7, comma 1, lett. b) della legge 23 dicembre 1999 n. 488 - Applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio a prevalente destinazione abitativa privata.

Sintesi:

La circolare fornisce chiarimenti in ordine all'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento, ai sensi dell'art.7, comma 1 della legge 488/99 (legge finanziaria).

INDICE

Premessa

1. Immobili interessati all'agevolazione
2. Tipologia degli interventi agevolati
3. Operazioni agevolate
 - 3.1 Prestazioni professionali
 - 3.2 Subappalti
 - 3.3 Forniture di beni
4. Beni significativi ed altri beni forniti nell'ambito degli interventi di recupero
 - 4.1. Parti e pezzi staccati di beni significativi
 - 4.2 Valore dei beni significativi
5. Fatturazione delle operazioni agevolate
 - 5.1 Modalità di fatturazione
 - 5.2 Modalità di fatturazione in caso di pagamento di acconti

Premessa

Dal 1° gennaio al 31 dicembre 2000, alle prestazioni aventi ad oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa, si rende applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento, ai sensi dell'art. 7, co.1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488 (d'ora in poi indicato brevemente come art.

7, comma 1, lett. b)). Sulla base della citata disposizione la medesima aliquota si applica, in linea generale, anche ai beni forniti dal prestatore del servizio per la realizzazione dell'intervento di recupero.

In relazione a tale disposizione sono stati forniti i primi chiarimenti con la circolare n. 247/E/219191 del 29 dicembre 1999 . Si ritiene, tuttavia, utile affrontare le ulteriori problematiche interpretative emerse in questo primo periodo di vigenza dell'agevolazione, introdotta, come noto, per recepire la direttiva comunitaria 1999/85/CE del Consiglio del 22 ottobre 1999, con la quale è stata concessa agli Stati membri la facoltà di applicare, per un periodo di tempo determinato, una aliquota IVA ridotta sui servizi ad alta intensità di lavoro.

1. Immobili interessati all'agevolazione

L'art. 7, co. 1, lett.b) fa espresso riferimento ai fabbricati a prevalente destinazione abitativa.

Devono ritenersi tali:

a) Unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11, ad eccezione di quelle appartenenti alla categoria catastale A10, a prescindere dal loro effettivo utilizzo. L'agevolazione si applica ai lavori eseguiti sulle singole unità abitative indipendentemente dalla tipologia dell'edificio del quale esse sono parte, e quindi anche nel caso in cui risulti prevalente la destinazione non abitativa.

b) Interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa i quali assumono rilievo, ai fini dell'agevolazione in esame, per quanto concerne gli interventi di recupero eseguiti sulle parti comuni. A tali interventi l'aliquota del 10 per cento si applica anche in relazione alle quote millesimali corrispondenti alle unità non abitative situate nell'edificio.

Devono considerarsi "a prevalente destinazione abitativa" i fabbricati aventi più del cinquanta per cento della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato; in assenza di un espresso richiamo alla legge n. 408 del 1949 (Legge Tupini) e successive modificazioni, per classificare gli immobili come edifici a prevalente destinazione abitativa non è richiesta anche l'ulteriore condizione che non possa essere adibito ai negozi più del venticinque per cento della superficie non abitativa.

Se l'intervento di recupero viene realizzato, anziché sulle parti comuni, su una singola unità immobiliare del fabbricato, l'agevolazione si applica solo se tale unità ha le caratteristiche abitative descritte alla precedente lettera a) o ne costituisce una pertinenza. Restano, pertanto, esclusi dall'agevolazione gli interventi che sono eseguiti sulle unità immobiliari aventi diversa destinazione, pur se facenti parte di un fabbricato che unitariamente considerato ha prevalente destinazione abitativa.

c) Edifici di edilizia residenziale pubblica connotati dalla prevalenza della destinazione abitativa, individuata secondo i criteri di cui alle lettere precedenti. Tali edifici, per la cui definizione si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 151/E/46615 del 9 luglio 1999 , rientrano nella previsione agevolativa in esame, di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), in quanto il termine "privato", contenuto nella norma, non è riferito alla natura pubblica o privata del possessore dell'immobile, ma alla circostanza che questo venga adibito a dimora di soggetti privati.

Per l'anno 2000, pertanto, l'aliquota del 10 per cento si applica anche agli interventi di manutenzione ordinaria di cui all'art. 31, lett. a), della l. n. 457/1978 realizzati su tali edifici, **fermo restando che per le altre tipologie di interventi contemplate dal citato art. 31, come si dirà al paragrafo seguente, l'aliquota del 10 per cento si applica in**

virtù delle disposizioni contenute nei n. 127-duodecies), 127-terdecies) e 127-quaterdecies) della tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

d) Edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso ai sensi dell'art.1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività.

Possono considerarsi tali, ad esempio, gli orfanotrofi, gli ospizi, i brefotrofi, i conventi. Per questi edifici non rileva la classificazione catastale ma la circostanza oggettiva di essere destinati a costituire residenza stabile delle collettività che vi alloggiano. Naturalmente se l'edificio è destinato solo in parte a finalità abitative l'aliquota ridotta è applicabile agli interventi che interessano le parti comuni dell' edificio sempreché la parte abitativa rappresenti più del cinquanta per cento della superficie e a quelli che vengono realizzati sulla sola parte abitativa, secondo quanto precisato nelle precedenti lettere a) e b).

Restano esclusi dall'ambito oggettivo della norma in esame, in quanto, come già chiarito con la richiamata circolare n. 151/E, privi del carattere di stabile residenza, gli altri edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso ai sensi della citata legge n. 659 del 1961, quali scuole, caserme, ospedali.

e) Pertinenze di immobili abitativi. Gli immobili funzionalmente connessi all'unità abitativa, tali da costituirne pertinenza ai sensi dell'art. 817 del codice civile, come già precisato con la circolare n. 247/E, devono ritenersi compresi nell'ambito applicativo dell'agevolazione. Il beneficio compete anche se gli interventi di recupero hanno ad oggetto la sola pertinenza di unità ad uso abitativo ed anche nell'ipotesi in cui la stessa è situata in un edificio che non ha prevalente destinazione abitativa. Ciò in quanto l'agevolazione si estende alle pertinenze non in ragione della loro classificazione catastale ma in quanto costituiscono parte complementare dell'unità abitativa.

2. Tipologia degli interventi agevolati

L'art. 7, comma 1, lett. b), prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento agli interventi di recupero di cui all'art. 31, primo comma, lettere a), b), c), e d) della legge 5 agosto 1978, n. 457, consistenti, rispettivamente, in interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di recupero e restauro conservativo e di ristrutturazione edilizia. **Non vengono tuttavia abrogate le disposizioni che già prevedono, in materia di aliquote IVA, un trattamento agevolato per gli interventi di recupero edilizio, le quali, in quanto più favorevoli, vengono espressamente fatte salve.**

Continuano quindi ad applicarsi, anche per l'anno 2000, le disposizioni recate dai n. 127-quaterdecies) e 127 terdecies) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 le quali prevedono, tra l'altro, in via non transitoria e senza limiti attinenti alla tipologia degli immobili, l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alla realizzazione degli interventi di cui all'art. 31, lettere c) e d), della legge n. 457 del 1978, nonché alle cessioni di beni, escluse le materie prime e smilavorate, forniti per la relativa realizzazione. Resta, inoltre, salva l'applicazione del n. 127-duodecies) della Tab. A, parte terza, che prevede l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento agli interventi di manutenzione ordinaria realizzati su edifici di edilizia residenziale pubblica.

La portata innovativa della norma resta sostanzialmente circoscritta agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria. In ordine alla individuazione di tali interventi

sono stati forniti chiarimenti con la circolare n.57/E del 24 febbraio 1998, paragrafo 3.4, emanata d'intesa con il Ministero dei Lavori Pubblici. In tale occasione è stato precisato che caratteristica della manutenzione ordinaria è il mantenimento degli elementi di finitura e degli impianti tecnologici, attraverso opere sostanzialmente di riparazione dell'esistente.

Tra gli interventi di manutenzione ordinaria possono essere comprese, a titolo esemplificativo, le piccole riparazioni eseguite sul fabbricato o sui relativi impianti tecnologici.

Il beneficio si rende inoltre applicabile alle prestazioni di manutenzione obbligatoria, previste per gli impianti elevatori e per quelli di riscaldamento, consistenti in verifiche periodiche e nel ripristino della funzionalità, compresa la sostituzione delle parti di ricambio (ad es. porte, pannelli, serrature, funi etc.) in caso di usura, a fronte delle quali vengono corrisposti canoni annui. Resta inteso che, ove in base al contratto di manutenzione vengano rese anche altre prestazioni, che non consistono nella realizzazione degli interventi di recupero, per le quali non sia indicato un distinto corrispettivo (quali ad esempio la copertura assicurativa della responsabilità civile verso terzi), l'agevolazione in questione non si rende applicabile poichè l'oggetto del contratto è costituito da una prestazione complessa a fronte di un corrispettivo unitario.

Tra gli interventi di manutenzione straordinaria sono compresi, sempre a titolo esemplificativo, la sostituzione di infissi interni e serramenti con modifica di materiale o tipologia di infisso, gli interventi finalizzati al risparmio energetico, la realizzazione e l'adeguamento di centrali termiche e di impianti di ascensori.

3. Operazioni agevolate

L'agevolazione riguarda le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione degli interventi suddetti. Non viene fatto esplicito riferimento al contratto di appalto per cui la prestazione può essere oggetto anche di un contratto d'opera o di altri accordi negoziali.

3.1 Prestazioni professionali

Non rientrano nell'agevolazione le prestazioni rese da professionisti in quanto esse non hanno ad oggetto la materiale realizzazione dell'intervento ma risultano a questo collegate solo in maniera indiretta. Va tenuto presente del resto che tali prestazioni esulano dalla ratio agevolativa della direttiva comunitaria, tesa ad incentivare l'impiego di manodopera in determinati settori ad alta intensità di lavoro, e che il legislatore nazionale, quando ha voluto estendere il beneficio di aliquota previsto per il settore edilizio anche alle prestazioni professionali, le ha espressamente richiamate.

Pertanto, le prestazioni rese da professionisti (ingegneri, architetti, geometri, ecc.), anche se inerenti agli interventi di recupero edilizio, restano assoggettate alla aliquota ordinaria del 20 per cento.

3.2 Subappalti

Particolari problemi interpretativi si sono posti in relazione all'applicabilità dell'aliquota ridotta alle prestazioni di servizi rese in esecuzione di subappalti. In passato l'Amministrazione Finanziaria ha affermato (Circ. 21 febbraio 1973, n. 20/526577, emanata dalla soppressa Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari) che ai subappalti si applica lo stesso trattamento tributario previsto per gli appalti, considerato che essi concorrono alla realizzazione dell'opera finale. Nel caso in esame tuttavia si ritiene che tale orientamento non possa essere seguito in quanto la

norma agevolativa introdotta dalla legge "finanziaria 2000" considera la prestazione avente ad oggetto l'intervento di recupero nella sua unitarietà. Ciò si evince in particolare dall'espresso riferimento, contenuto nell'ultima parte della disposizione, al "valore complessivo della prestazione", valore con il quale deve essere raffrontato quello dei beni significativi forniti per l'esecuzione dell'intervento, al fine di determinare il limite entro cui a tali beni può essere applicata l'aliquota del 10 per cento. Nel rapporto tra l'impresa appaltatrice ed il subappaltatore, non è evidentemente possibile realizzare il raffronto tra il valore dei beni forniti nell'ambito del complessivo intervento di recupero ed il valore di quest'ultimo.

In considerazione dei meccanismi applicativi previsti dalla norma di cui all'art. 7, comma 1, lett. b) e tenuto conto delle disposizioni comunitarie in attuazione delle quali essa è stata emanata, si deve ritenere che l'agevolazione sia diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. Conseguentemente, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'IVA resta applicabile con l'aliquota per esse prevista. Tali beni e servizi verranno, naturalmente, assoggettati all'aliquota del 10 per cento nella successiva fase di riaddebito al committente, in quanto confluiranno nel corrispettivo globale dell'intervento di recupero agevolato.

3.3 Fornitura di beni

Come detto in premessa, i beni finiti e le materie prime e semilavorate, utilizzati per la realizzazione dell'intervento di recupero, rientrano nella previsione agevolativa, salve le limitazioni previste per i beni di valore significativo (per le quali si rinvia al paragrafo 4) quando vengano forniti dal soggetto che esegue l'intervento. L'art. 7, comma 1, lett. b), infatti, non agevola le cessioni di beni in quanto tali, ma in quanto la realizzazione dell'intervento, che è il vero oggetto dell'agevolazione, comporta anche la fornitura dei beni.

In considerazione della ratio dell'agevolazione deve ritenersi che l'aliquota IVA ridotta competa anche nell'ipotesi in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante cessione con posa in opera di un bene, poichè l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione. L'oggetto della norma agevolativa è infatti costituito dalla realizzazione dell'intervento di recupero, a prescindere dalle modalità utilizzate per raggiungere tale risultato.

L'applicazione dell'aliquota agevolata non è preclusa dalla circostanza che la fornitura del bene assuma un valore prevalente rispetto a quello della prestazione. Ciò si evince dal fatto che lo stesso legislatore, disciplinando l'applicazione dell'agevolazione in relazione ad alcuni beni cosiddetti di valore "significativo", ha contemplato l'ipotesi in cui il valore dei beni forniti nell'ambito dell'intervento sia prevalente rispetto a quello della prestazione. La circostanza, inoltre, che soltanto in relazione ad alcuni di tali beni la legge ponga dei limiti per l'applicazione dell'agevolazione, comporta che l'aliquota del 10 per cento si applica agli altri beni forniti dal prestatore (dovendosi ritenere tale, ai fini dell'agevolazione in esame, anche colui che effettua la semplice posa in opera), a prescindere dal loro valore.

Ad esempio, la sostituzione degli infissi interni ed esterni consiste in un lavoro edile che, a seconda che venga o meno mutato il materiale rispetto a quello degli infissi preesistenti, configura una prestazione di manutenzione straordinaria o ordinaria e

quindi un intervento di recupero agevolato. Conseguentemente, gli infissi che vengano forniti dal soggetto che esegue la relativa prestazione di sostituzione rientrano nell'ambito della previsione agevolativa entro i limiti previsti per i beni di valore cosiddetto "significativo" di cui si dirà al paragrafo successivo. L'aliquota del 10 per cento, invece, non si rende applicabile se i beni, anche se finalizzati ad essere impiegati in un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria, vengono forniti da un soggetto diverso da quello che esegue la prestazione, o vengano acquistati direttamente dal committente dei lavori. In tali ipotesi alle cessioni dei beni dovrà essere applicata l'aliquota del 20 per cento.

In proposito si precisa che in base alla previsione recata dall'art. 7, comma 1, che fa salve le norme di maggior favore già vigenti, continua ad applicarsi il n. 127 terdecies) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento ai beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero e risanamento conservativo e di quelli di ristrutturazione edilizia di cui alle lettere c) e d) dell'art. 31, legge n. 457 del 1978. Pertanto, le cessioni di beni finiti, utilizzati per realizzare tali tipologie di lavori edilizi, restano assoggettate all'aliquota ridotta anche se acquistate direttamente dal committente dei lavori. Per la individuazione dei beni finiti si rimanda ai chiarimenti forniti con la circolare n. 1/E del 1 marzo 1994.

4 Beni significativi ed altri beni forniti nell'ambito degli interventi di recupero

Come già chiarito l'agevolazione prevista dall'art. 7, co.1, lett. b), per le prestazioni relative agli interventi di recupero si estende, in linea generale, anche alle materie prime e semilavorate ed agli altri beni necessari per i lavori, forniti nell'ambito dell'intervento agevolato. Detti beni, infatti, confluiscono nel valore della prestazione e non si rende necessaria una loro distinta indicazione ai fini del trattamento fiscale. A tale regola fanno eccezione i beni cosiddetti di "valore significativo", la individuazione dei quali è stata effettuata, con decreto del Ministro delle Finanze 29 dicembre 1999 (pubblicato sulla G.U. 31.12.1999, n. 306-Serie generale), emanato in attuazione della previsione contenuta nell'art. 7, comma 1, lett. b) della legge finanziaria. Trattasi di

ascensori e montacarichi;

infissi interni ed esterni;

caldaie;

videocitofoni;

apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;

sanitari e rubinetteria da bagno;

impianti di sicurezza;

L'elenco deve ritenersi tassativo, nel senso che la limitazione del beneficio può venire in causa soltanto in relazione ai beni ivi indicati. I termini utilizzati per l'individuazione dei beni suddetti vanno intesi nel loro significato generico e non in senso tecnico, riferendosi anche ai beni che hanno la stessa funzionalità di quelli espressamente menzionati ma che per specifiche caratteristiche o esigenze commerciali assumono una diversa denominazione (ad esempio tra le apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria devono comprendersi anche gli apparecchi per la climatizzazione).

Per tutti i beni diversi da quelli sopra elencati vale il principio generale che li considera parte indistinta della prestazione di servizi.

Ai beni elencati nel predetto decreto ministeriale (per i quali in via normativa è stata posta la presunzione che il loro valore assuma una certa rilevanza rispetto a quello delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni agevolate), invece, l'aliquota ridotta si applica solo fino a concorrenza del valore della prestazione, considerato al netto del valore dei predetti beni.

Tale limite di valore deve essere individuato sottraendo dall'importo complessivo della prestazione, rappresentato dall'intero corrispettivo dovuto dal committente, soltanto il valore dei beni significativi. Il valore delle materie prime e semilavorate, nonché degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori, forniti nell'ambito della prestazione agevolata, non deve essere individuato autonomamente in quanto confluisce in quello della manodopera.

In sostanza, occorre considerare il valore complessivo della prestazione, individuare il valore del bene o dei beni significativi forniti nell'ambito della prestazione medesima e sottrarlo dal corrispettivo. La differenza che ne risulta costituisce il limite di valore entro cui anche alla fornitura del bene significativo è applicabile l'aliquota del 10 per cento. Il valore residuo del bene deve essere assoggettato alla aliquota ordinaria del 20 per cento.

Può affermarsi, per semplicità, che il "bene significativo" fornito nell'ambito della prestazione resta soggetto interamente alla aliquota del 10 per cento se il suo valore non supera la metà di quello dell'intera prestazione. Per i beni aventi un valore superiore l'agevolazione si applica entro il limite sopra precisato.

4.1 Parti e pezzi staccati di beni significativi

Il limite di applicabilità dell'agevolazione previsto per i beni significativi concerne i beni, indicati nel decreto Ministeriale, considerati nella loro interezza e non è riferibile alle singole parti o pezzi staccati che li compongono.

Le componenti staccate (ad esempio il bruciatore di una caldaia) quando vengono fornite nell'ambito di una prestazione di servizi avente ad oggetto un intervento di recupero agevolato, non assumono rilevanza autonoma ma, al pari degli altri beni diversi da quelli indicati nel decreto ministeriale come beni significativi, confluiscono nel trattamento fiscale previsto per la prestazione.

Ciò sia che trattisi di parti aventi notevole rilevanza rispetto alla struttura ed alla funzionalità del bene sia che trattisi di parti di scarso valore.

4.2 Valore dei beni significativi

La norma agevolativa non contiene alcuna previsione in ordine alla quantificazione dell'imponibile, relativo alla fornitura dei beni di valore significativo, da assoggettare all'aliquota IVA del 10 per cento. Il valore dei suddetti beni deve quindi essere individuato in base ai principi di carattere generale che disciplinano l'imposta sul valore aggiunto. In particolare assume rilievo l'art. 13 del D.P.R. n. 633 del 1972 in base al quale la base imponibile all'IVA è costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali. Come valore dei beni elencati nel decreto ministeriale 29 dicembre 1999 deve quindi essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti nell'esercizio della loro autonomia privata.

5 Fatturazione delle operazioni agevolate

L'agevolazione in esame si applica a tutte le operazioni effettuate nell'anno 2000. Ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 le prestazioni di servizi si considerano effettuate al

momento del pagamento del corrispettivo e, se antecedente, al momento di emissione della fattura. Per le prestazioni effettuate nei confronti degli enti indicati nell'art. 6, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 l'effettuazione è comunque da considerarsi avvenuta al momento di emissione della fattura anche se l'esigibilità dell'imposta è differita al momento successivo in cui verrà pagato il corrispettivo (vedi cir. n. 328/E/III-7-1411/VI-12-3811/VI-13-1196 del 24 dicembre 1997).

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento, prevista dall'art. 7, comma 1, lett. b) rileva, quindi, la data di emissione della fattura, che deve essere compresa tra il primo gennaio 2000 ed il 31 dicembre di tale anno, a prescindere dalla data di inizio dei lavori o della loro conclusione. Per i lavori che sono iniziati anteriormente al 2000 o che termineranno successivamente a tale anno, il beneficio si rende applicabile alle rate o agli acconti fatturati nell'anno.

Per le prestazioni per le quali ai sensi dell'art. 22, n. 4, del D.P.R. n. 633, l'emissione della fattura non è obbligatoria se non è richiesta dal cliente al momento di effettuazione dell'operazione, occorre fare riferimento, ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, al pagamento del corrispettivo ed all'assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale stabilito dall'art. 12 della legge 30 dicembre 1991 n. 413, secondo le modalità stabilite dal D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696 concernente il regolamento per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi.

5.1 Modalità di fatturazione

La fattura emessa ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare, oltre al servizio formante l'oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo (individuati con il decreto del Ministro delle Finanze del 29 dicembre 1999), che vengono forniti nell'ambito dell'intervento stesso. Tale distinta indicazione si rende necessaria in quanto i suddetti beni sono suscettibili di essere assoggettati a due distinte aliquote, quella del 10 per cento entro il limite di valore pari alla differenza tra il prezzo della prestazione complessiva ed il valore dei beni medesimi e quella del 20 per cento per la parte di valore residua.

Al fine di evidenziare la corretta applicazione del beneficio occorre che in fattura sia indicato sia il corrispettivo complessivo dell'operazione, comprensivo del valore dei suddetti beni, che il valore di questi ultimi. La base imponibile da assoggettare all'aliquota del dieci per cento risulta costituita dalla differenza tra i due importi e dalla parte di valore del bene significativo corrispondente a tale differenza. L'ammontare che residua deve, invece, essere assoggettato all'aliquota del venti per cento.

I suddetti dati devono essere evidenziati in fattura anche nel caso in cui dal calcolo risulti che l'intero valore del bene significativo deve essere assoggettata all'aliquota ridotta.

Nella ipotesi in cui l'emissione della fattura non risulti obbligatoria, il documento di certificazione fiscale emesso in luogo della stessa deve recare comunque le indicazioni sopra menzionate, idonee a costituire strumento di supporto per la verifica della corretta applicazione dell'aliquota del 10 per cento.

5.2. Modalità di fatturazione in caso di pagamento di acconti

Le modalità di fatturazione sopra descritte, comportano la necessità di particolari aggiustamenti nel caso in cui il pagamento del corrispettivo avvenga in più soluzioni.

Rispetto a tale ipotesi si precisa che se la realizzazione dell'intervento di recupero comporta anche la fornitura di beni significativi, il limite di valore entro cui applicare l'aliquota del 10 per cento ai suddetti beni, dovrà essere calcolato in relazione all'intero corrispettivo dovuto dal committente e non ad un singolo acconto o al solo saldo. Il valore del bene significativo dovrà poi essere riportato, nella quota percentuale corrispondente alla parte di corrispettivo pagata, in ogni fattura relativa al singolo pagamento, indicando sia la parte di valore del bene significativo da assoggettare all'aliquota del 10 per cento sia quella da assoggettare all'aliquota ordinaria

In proposito si precisa che, ove per gli interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria, agevolati nell'anno 2000 ai sensi dell' 7, comma 1, lett. b), siano già stati pagati degli acconti nell'anno 1999, a tali somme non si applica l'aliquota IVA del 10 per cento (salva come sopra detto l'applicazione del n. 127-duodecies della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, relativa agli interventi di manutenzione straordinaria realizzati su immobili di edilizia residenziale pubblica per i quali si rinvia al paragrafo 1) in quanto la norma agevolativa entra in vigore a partire dal primo gennaio 2000.

Riprendendo l'ipotesi in cui l'intervento di recupero comporti anche la fornitura di beni significativi, si fa presente che assume rilevanza, ai fini dell'applicazione della norma agevolativa, soltanto la parte di valore del bene corrispondente alla percentuale di pagamenti che verranno effettuati nell'anno di vigenza dell'agevolazione. Il limite entro cui applicare l'aliquota del dieci per cento alla parte di valore del bene significativo così individuata, deve essere poi calcolata in relazione alla sola parte di corrispettivo che verrà fatturata in tale periodo.

14.3.4. Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 09-07-1999, n. 151/E/46615

IVA - Aliquota IVA applicabile agli interventi di manutenzione straordinaria sugli edifici di edilizia residenziale - pubblica.

Interventi di manutenzione straordinaria

Il comma 11, dell'art. 1, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, in vigore dal 1 gennaio 1998, ha inserito, nella tabella A, parte III, il numero 127-duodecies) che stabilisce l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria di cui all'art. 31, primo comma, lett. b), della legge 5 agosto 1978, n. 457, su edifici di edilizia residenziale pubblica.

In ordine alla nuova disposizione sono giunti alla scrivente numerosi quesiti diretti a conoscere che cosa ricomprendere nel concetto di edifici di edilizia residenziale pubblica. Si rende pertanto necessario, per definire meglio l'ambito applicativo della disposizione di favore, chiarire tale concetto fermo restando che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, l'edificio sul quale sono effettuati gli interventi di manutenzione straordinaria deve avere il carattere di edificio pubblico e residenziale.

Premesso che per edilizia residenziale, in senso generale, si devono intendere i fabbricati da destinare ad abitazione, tale concetto si articola nei concetti più specifici di edilizia residenziale privata ed edilizia residenziale pubblica. Mentre il primo è di più facile accezione in quanto le norme che lo definiscono sono più semplici ed univoche nel tempo, il secondo è più complesso e può essere chiarito soltanto attraverso l'esame della copiosa normativa che lo riguarda.

La prima disposizione legislativa che utilizza il termine "edilizia residenziale pubblica" è l'art. 1, 2° comma, del D.P.R. 30 dicembre 1972, n. 1035, il quale recita: "Sono considerati alloggi di edilizia residenziale pubblica gli alloggi costruiti o da costruirsi da parte di enti pubblici a totale carico o con il concorso o con il contributo dello Stato con esclusione degli alloggi costruiti o da costruirsi in attuazione di programmi di edilizia convenzionata o agevolata".

Successivamente la legge del 24 dicembre 1993 n. 560, relativa a norme in materia di alienazione degli alloggi di edilizia residenziale pubblica, ha allargato la definizione ricomprendendo tra i soggetti concedenti i fondi per il finanziamento dell'intervento non più solo lo Stato bensì tutti gli Enti pubblici territoriali, gli IACP e loro consorzi. Stabilisce infatti l'art. 1 della citata legge n. 560 del 1993 che: "sono alloggi di edilizia residenziale pubblica, soggetti alle norme della presente legge, quelli acquisiti, realizzati e recuperati, ivi compresi quelli di cui alla legge 6 marzo 1976, n. 52, a totale carico o con concorso o con un contributo dello Stato, della Regione, o di enti pubblici territoriali, nonché con i fondi derivanti da contributi dei lavoratori ai sensi della legge 14 febbraio 1963, n. 60, e successive modificazioni, dallo Stato, da enti pubblici territoriali, nonché da Istituti Autonomi per le case popolari (IACP) e dai loro consorzi comunque denominati e disciplinati con legge regionale". Sulla base delle predette disposizioni si può concludere che è definibile come "edilizia residenziale pubblica" quella realizzata dai predetti enti e fruente del pubblico intervento sotto forma di contributo statale ovvero di finanziamento con fondi pubblici.

Ciò premesso occorre ora analizzare che cosa comprendere nel concetto di residenzialità. Si ritiene che in tale concetto debbano rientrare le unità immobiliari caratterizzate dalla stabile residenzialità costituite da abitazioni e da edifici destinati a stabili residenze per collettività (orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, etc.), fatti costruire direttamente dallo Stato o da enti pubblici ai quali, in virtù di leggi in forza di propri atti costitutivi, sia stata demandata la costruzione degli stessi. Non rientrano nella disposizione agevolativa gli altri edifici, come per altro già affermato con circolare n. 141/E del 9 agosto 1994, che, anche se assimilati alle case di abitazione dalla legge 19 luglio 1961, n. 659, non sono connotati dal predetto carattere della stabile residenza (scuole, asili, colonie climatiche, ospedali, caserme ecc.).

Pertanto, in relazione a quanto sopra esposto, è indubbio che la norma di favore non torna applicabile agli interventi di manutenzione straordinaria effettuati su immobili che, pur rientrando tra quelli assimilati alle case di abitazione, siano costruiti da privati.

Si ritiene inoltre che non possa rientrare nel concetto di edilizia residenziale pubblica quella realizzata dall'attività dei privati con il concorso dell'intervento pubblico (edilizia convenzionata o agevolata), inteso a rendere il prodotto finito (case di abitazione) meno dispendioso di quello rinvenibile nel libero mercato. Inoltre, in considerazione degli elementi forniti dal Ministero dei Lavori Pubblici, la scrivente ritiene che non siano altresì ricompresi nella definizione di edilizia residenziale pubblica gli alloggi realizzati con i programmi finanziati, ai sensi dell'art. 9 del D.L. 5 ottobre 1993 n. 398 convertito, con modificazioni, nella legge 4 dicembre 1993 n. 493.

Tali alloggi, infatti, usufruendo dei contributi con le procedure erogative previste per l'edilizia agevolata "vengono considerati alloggi di edilizia agevolata convenzionata e, quindi, esclusi dalla applicazione della normativa vigente per l'edilizia residenziale pubblica ai fini dell'assegnazione, della gestione e della loro natura patrimoniale".

Sulla base dei suesposti criteri devono essere assoggettate all'IVA in base all'aliquota del 10 per cento le prestazioni di servizio aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria di cui all'art. 31, primo comma, lett. b), della legge 5 agosto 1978, n. 457, su edifici di edilizia residenziale pubblica.

Si precisa infine che il beneficio fiscale di che trattasi si intende riferito solo ai contratti di appalto aventi ad oggetto le opere di manutenzione sopra citate restando escluse, invece, le prestazioni professionali ad esse inerenti.

14.3.5. Circolare ministeriale Min. Fin. Dip. Ent. Dir. Centr. Affari giuridici e contenzioso tributario 29-12-1999, n. 247/E/219191 -stralcio

Legge finanziaria 2000 e altri recenti provvedimenti normativi di natura tributaria.
Primi chiarimenti

(omissis)

2. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

2.1 Interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su fabbricati a destinazione abitativa

L' art.7, comma 1, lettera b), l.f., riduce al 10%, per l'anno 2000, l'aliquota IVA applicabile alle prestazioni relative alla realizzazione, su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, degli interventi di recupero elencati nelle lettere a), b), c) e d) della legge n. 457 del 5 agosto 1978. Si tratta degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia.

La norma fa espressamente salve le disposizioni più favorevoli già previste, in materia di IVA, per le prestazioni concernenti il recupero edilizio. Nella tabella A, parte terza, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972 (n. 127-quaterdecies), sono attualmente elencati, tra i servizi cui l'imposta si applica a regime con l'aliquota ridotta del 10 per cento, quelli, dipendenti da contratti d'appalto, aventi ad oggetto gli interventi di recupero edilizio di cui alle lettere c) e d) della citata legge n. 457 del 1978 (rispettivamente il restauro e risanamento conservativo e la ristrutturazione edilizia), effettuati su qualsiasi tipologia di immobile. Ne consegue che la portata innovativa della norma riguarda in sostanza gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria effettuati su immobili a prevalente destinazione abitativa, ai quali si applicherà, per l'anno 2000, l'aliquota IVA del 10 per cento anzichè quella del 20 per cento.

L'agevolazione riguarda la prestazione di servizi complessivamente intesa, per cui si estende anche alle forniture delle materie prime e semilavorate e degli altri beni necessari per i lavori, a condizione che tali beni non costituiscano una parte significativa del valore delle cessioni effettuate nel quadro dell'intervento. Per i beni che invece costituiscono una parte significativa del detto valore l'aliquota ridotta si applica solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di recupero e quello dei medesimi beni. Per facilitare la gestione dell'agevolazione, è previsto che i beni per i quali ricorre la condizione del "valore significativo" siano identificati con decreto del Ministro delle Finanze.

Tale decreto, in corso di emanazione, individua i seguenti beni di valore significativo:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni ed interni;

- caldaie;
- videocitofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- sanitari e rubinetterie da bagno;
- impianti di sicurezza.

L'agevolazione si applica alle prestazioni di servizi fatturate a decorrere dal 1° gennaio 2000.

É necessario chiarire il significato della locuzione "fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata", utilizzato dalla norma per circoscrivere oggettivamente l'ambito di applicazione del beneficio.

Si ritiene che la detta espressione sia atta a ricomprendere:

1. singole unità immobiliari a destinazione abitativa (categorie catastali da A1 ad A11, escluso A10)- a prescindere dall'effettivo utilizzo - e relative pertinenze;
2. interi fabbricati con più del 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata (non è necessario che ricorra l'altra condizione richiesta dalla legge n. 408 del 1949 -c.d. Tupini- e successive modificazioni, ossia che la superficie destinata a negozi non ecceda il 25% della superficie dei piani sopra terra).

Dal momento che la disposizione fa riferimento ad edifici a destinazione abitativa privata restano esclusi dall'agevolazione i fabbricati destinati ad utilizzazioni pubbliche. Nell'ipotesi in cui siano utilizzati, nel quadro dell'intervento, beni di "valore significativo" ricompresi nell'elenco recato dal citato decreto ministeriale il contribuente deve indicare in fattura il corrispettivo del servizio al netto del valore dei detti beni, ed inoltre, distintamente, la parte del valore dei beni stessi cui è applicabile l'aliquota ridotta e l'eventuale parte soggetta all'aliquota del 20 per cento.

(omissis)

14.3.6. Circolare del 24/02/1998 n. 57; paragrafo 3°

Oggetto:

Articoli 1 (commi 1, 2, 3, 6 e 7) e 13 (comma 3) della legge 27 dicembre 1997, n. 449. Interventi di recupero del patrimonio edilizio e di ripristino delle unità immobiliari dichiarate o considerate inagibili in seguito agli eventi sismici verificatisi nelle Regioni Emilia-Romagna e Calabria.

Sintesi:

La legge n. 449/97 ha introdotto una detrazione dall'imposta lorda calcolata sul reddito delle persone fisiche, relativamente alle spese sostenute negli anni 1998 e 1999 per la realizzazione di interventi di recupero del patrimonio edilizio sulle parti comuni degli edifici residenziali e sulle singole unità immobiliari residenziali appartenenti a qualsiasi categoria, compresa quella rurale. Tale beneficio è stato riconosciuto anche relativamente alle spese sostenute negli anni 1996 e 1997 per gli interventi di ripristino delle unità immobiliari dichiarate o considerate inagibili in seguito agli eventi sismici verificatisi nelle regioni Emilia Romagna e Calabria nell'anno 1996.

Testo:

3. Interventi che danno diritto alla detrazione .

Ai sensi della disposizione in commento danno diritto alla detrazione le spese sostenute per:

a) interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia realizzati sulle "parti comuni di edificio", così come definite all'art. 1117 C.C., "residenziale";

b) gli interventi di cui alla precedente lettera a) - con l'esclusione della sola manutenzione ordinaria - realizzati sulle "singole unità immobiliari residenziali".

Si tratta, evidentemente, degli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, con l'esclusione, pertanto, degli interventi di nuova costruzione, salvo il caso di parcheggi pertinenziali.

Nell'ambito delle categorie del recupero del patrimonio edilizio esistente e della destinazione residenziale, la legge prevede un ampio ventaglio di interventi che possono beneficiare delle disposizioni tributarie in questione, che vanno dalla messa a norma degli edifici, alla realizzazione di posti auto, alla eliminazione delle barriere architettoniche, alle misure antisismiche e di messa in sicurezza statica degli edifici, ecc., e che vengono meglio descritti più avanti.

Va precisato che gli interventi in questione devono riguardare edifici destinati alla residenza o singole unità immobiliari residenziali. Sono, quindi, esclusi gli edifici a destinazione produttiva, commerciale e direzionale. Per espressa previsione normativa, è necessario, inoltre, che gli edifici sui quali vengono realizzati gli interventi siano "censiti dall'ufficio del catasto", oppure sia stato chiesto l'accatastamento; e che sia stata pagata l'Ici per l'anno 1997, ove dovuta.

Gli immobili sui quali possono essere effettuati gli interventi agevolabili devono essere situati nel territorio nazionale, in quanto il legislatore, riferendosi espressamente agli interventi di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, ha inteso prevedere l'agevolazione solo per detti immobili. I lavori, invece, possono essere eseguiti anche da imprese non residenti nel territorio dello Stato.

3.1. Unità immobiliari residenziali.

La formulazione della norma in commento, che prevede la possibilità di calcolare una detrazione a fronte delle spese per gli interventi realizzati nelle "singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali", porta a comprendere nell'ambito applicativo della disposizione gli interventi realizzati sulle unità immobiliari destinate ad abitazione di qualunque categoria catastale. Al riguardo, si precisa che va utilizzato un criterio d'uso dell'unità immobiliare "di fatto", ferma restando l'applicabilità di eventuali sanzioni per mancata variazione catastale o per infrazioni di natura edilizia ed urbanistica. Ai fini della disposizione in commento, per l'individuazione degli edifici ammessi all'agevolazione, non può essere utilizzato un principio di prevalenza delle unità immobiliari destinate ad abitazione rispetto a quelle destinate ad altri usi ed è, quindi, ammessa al beneficio fiscale anche la singola abitazione, realmente utilizzata come tale, ancorché unica all'interno di un edificio. In tale fattispecie può essere ricompresa anche l'unità immobiliare adibita ad alloggio del portiere per le cui spese di ristrutturazione i singoli condomini possono calcolare la detrazione in ragione delle quote millesimali di proprietà.

3.2. Parti comuni degli immobili.

Quanto esposto al punto precedente comporta che in caso di interventi realizzati sulle parti comuni di un edificio, le relative spese possono essere considerate ai fini del calcolo della detrazione soltanto se riguardano un edificio residenziale considerato nella sua interezza. Utilizzando, quindi, un principio di "prevalenza" della funzione residenziale rispetto all'intero edificio, è possibile ammettere alla detrazione fiscale, nel caso delle spese sostenute per le parti comuni di un edificio anche il proprietario e il detentore di unità immobiliari non residenziali (purché soggetto passivo dell'Irpef)

qualora la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell'edificio sia superiore al 50 per cento.

Qualora tale percentuale sia inferiore, è comunque ammessa la detrazione per le spese realizzate sulle parti comuni da parte dei possessori o detentori di unità immobiliari destinate ad abitazione comprese nel medesimo edificio.

3.3. Pertinenze.

La possibilità di calcolare una detrazione relativamente alle spese sostenute per gli interventi in questione è estesa, nella disposizione in commento, anche alle pertinenze delle unità immobiliari residenziali possedute o detenute. La detrazione compete anche se gli interventi sono realizzati soltanto sulle pertinenze in questione.

La nozione di pertinenza, nel caso in esame, deve essere intesa in senso ampio, purché esistano le condizioni oggettive e soggettive, previste all'art. 817 C.C., che danno vita al rapporto di pertinenza. L'elemento oggettivo è costituito dalla destinazione durevole e funzionale di servizio od ornamento tra l'elemento di pertinenza e l'elemento principale, per il miglior uso od ornamento di quest'ultima. L'elemento soggettivo è dato dalla volontà del proprietario dell'elemento principale o di chi ne abbia sulla medesima un diritto reale o la detenzione, di porre la pertinenza in rapporto di complementarietà o strumentalità funzionale dell'elemento principale. Ne consegue che sono compresi nell'ambito applicativo della disposizione tutti gli interventi, anche innovativi, realizzati su pertinenze o su aree pertinenziali (senza alcun limite numerico) già dotate del vincolo di pertinenzialità con l'unità immobiliare principale. È esclusa, quindi, in via generale, la possibilità di realizzare volumi autonomi rispetto ad una unità immobiliare principale.

3.4. Categorie di intervento edilizio.

Gli interventi edilizi rubricati nella legge di incentivazione sono, innanzitutto, quelli definiti dall'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, ma anche altri, che traggono la loro definizione da specifici provvedimenti legislativi. Risulta necessario, pertanto, esaminare le varie definizioni introdotte nel 1978 al fine di specificare la diversa portata di ciascuna categoria di intervento. È necessario, comunque, integrare la disciplina generale di ogni singola categoria definita nella legge n. 457/1978 con le eventuali maggiori specificazioni o limitazioni contenute negli strumenti urbanistici generali o nei regolamenti edilizi. Di seguito si riporta la nozione di ogni categoria di intervento con una elencazione esemplificativa dei lavori ammissibili.

➤ Manutenzione ordinaria (lett. a), art. 31, legge n. 457/1978).

Gli interventi di manutenzione ordinaria sono quelli che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti.

Dalla definizione di legge sopra riportata si deduce che gli interventi di manutenzione ordinaria riguardano le operazioni di rinnovo o di sostituzione degli elementi esistenti di finitura degli edifici, nonché tutti gli interventi necessari per mantenere in efficienza gli impianti tecnologici, con materiali e finiture analoghi a quelli esistenti. Caratteristica della manutenzione ordinaria è il mantenimento degli elementi di finitura e degli impianti tecnologici, attraverso opere sostanzialmente di riparazione dell'esistente.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nella manutenzione ordinaria i seguenti interventi:

- la sostituzione integrale o parziale di pavimenti e le relative opere di finitura e conservazione;
- la riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere);
- rivestimenti e tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori;

- rifacimento intonaci interni e tinteggiatura;
- rifacimento pavimentazioni esterne e manti di copertura senza modifiche ai materiali;
- sostituzione tegole e altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, rinnovo delle impermeabilizzazioni;
- riparazioni balconi e terrazze e relative pavimentazioni;
- riparazione recinzioni;
- sostituzione di elementi di impianti tecnologici;
- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso;

➤ **Manutenzione straordinaria (lett. b), art. 31, legge n. 457/1978).**

Gli interventi di manutenzione straordinaria riguardano le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche alle destinazioni d'uso.

La manutenzione straordinaria si riferisce ad interventi, anche di carattere innovativo, di natura edilizia ed impiantistica finalizzati a mantenere in efficienza ed adeguare all'uso corrente l'edificio e le singole unità immobiliari, senza alterazione della situazione planimetrica e tipologica preesistente, e con il rispetto della superficie, della volumetria e della destinazione d'uso. La categoria di intervento corrisponde quindi al criterio della innovazione nel rispetto dell'immobile esistente.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nella manutenzione straordinaria i seguenti interventi:

- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, con modifica di materiale o tipologia di infisso;
- realizzazione ed adeguamento di opere accessorie e pertinenziali che non comportino aumento di volumi o di superfici utili, realizzazione di volumi tecnici, quali centrali termiche, impianti di ascensori, scale di sicurezza, canne fumarie;
- realizzazione ed integrazione di servizi igienico-sanitari senza alterazione dei volumi e delle superfici;
- realizzazione di chiusure o aperture interne che non modifichino lo schema distributivo delle unità immobiliari e dell'edificio;
- consolidamento delle strutture di fondazione e in elevazione;
- rifacimento vespai e scannafossi;
- sostituzione di solai interpiano senza modifica delle quote d'imposta;
- rifacimento di scale e rampe;
- realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate;
- sostituzione solai di copertura con materiali diversi dai preesistenti;
- sostituzione tramezzi interni, senza alterazione della tipologia dell'unità immobiliare;
- realizzazione di elementi di sostegno di singole parti strutturali;
- interventi finalizzati al risparmio energetico;

➤ **Restauro e risanamento conservativo (lett. c), art. 31, legge n.457/1978).**

Gli interventi di restauro e risanamento conservativo sono quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano le destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino ed il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione di elementi estranei all'organismo edilizio.

La norma descrive due gruppi di interventi analoghi nei contenuti, ma differenti per quanto attiene le finalità e, soprattutto, riguardo alle caratteristiche degli edifici su cui tali interventi sono eseguiti.

Gli interventi di restauro consistono nella restituzione di un immobile di particolare valore architettonico, storico - artistico, ad una configurazione conforme ai valori che si intendono tutelare. Gli stessi interventi, attraverso la preliminare analisi storica e artistica delle trasformazioni subite dall'edificio nel corso del tempo, sono effettuati principalmente attraverso la conservazione degli originari elementi di fabbrica ovvero con la sostituzione di elementi ricorrendo a tecnologie e materiali coerenti con quelli originari di impianto dell'edificio stesso.

Il risanamento conservativo si riferisce al complesso degli interventi finalizzati ad adeguare ad una migliore esigenza d'uso attuale un edificio esistente, sotto gli aspetti tipologici, formali, strutturali, funzionali.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nel restauro e risanamento conservativo i seguenti interventi:

- modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione;
- innovazione delle strutture verticali e orizzontali;
- ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche tramite la demolizione di superfetazioni;
- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;
- apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali;

➤ **Ristrutturazione edilizia (lettera d), art. 31, legge n. 457/1978).**

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino e la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono caratterizzati da due elementi fondamentali: il primo determinato dalla "sistematicità" delle opere edilizie e il secondo, più rilevante, riguarda la finalità della trasformazione dell'organismo edilizio che può portare ad un edificio parzialmente o completamente diverso dal preesistente. Pertanto, gli effetti di tale trasformazione sono tali da incidere sui parametri urbanistici al punto che l'intervento stesso è considerato di "trasformazione urbanistica", soggetto a concessione edilizia e sottoposto al pagamento di oneri concessori.

Attraverso gli interventi di ristrutturazione edilizia è possibile aumentare la superficie utile, ma non il volume preesistente.

A titolo esemplificativo, sono ricompresi nella ristrutturazione edilizia i seguenti interventi:

- riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;
- costruzione dei servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti;
- mutamento di destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;
- trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;
- modifiche agli elementi strutturali, con variazione delle quote d'imposta dei solai;
- interventi di ampliamento delle superfici.

È il caso di rilevare che gli interventi previsti in ciascuna delle categorie sopra richiamate sono, di norma, integrati o correlati ad interventi di categorie diverse; ad esempio, negli interventi di manutenzione straordinaria sono necessarie, per completare

l'intervento edilizio nel suo insieme, opere di pittura e finitura ricomprese in quelle di manutenzione ordinaria. Pertanto, occorre tener conto del carattere assorbente della categoria "superiore" rispetto a quella "inferiore", al fine dell'esatta individuazione degli interventi da realizzare e della puntuale applicazione delle disposizioni in commento.

➤ **Eliminazione delle barriere architettoniche (legge 9 gennaio 1989, n. 13 e D.M. 14 giugno 1989, n. 236).**

Trattasi di opere che possono essere realizzate sia sulle parti comuni che sulle unità immobiliari e si riferiscono a diverse categorie di lavori: la sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti), il rifacimento o l'adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori), gli interventi di natura edilizia più rilevante, quali il rifacimento di scale ed ascensori, l'inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o piattaforme elevatrici. In linea generale le opere finalizzate all'eliminazione delle barriere architettoniche sono inseribili nella manutenzione straordinaria.

➤ **Opere finalizzate alla cablatura degli edifici (legge 31 luglio 1997, n. 249).**

Le opere finalizzate alla cablatura degli edifici sono quelle previste dalla legge 31 luglio 1997, n. 249, che ha concesso agevolazioni per realizzare, nelle nuove costruzioni o in edifici soggetti ad integrale ristrutturazione, antenne collettive o reti via cavo per distribuire la ricezione nelle singole unità abitative. Ai fini delle agevolazioni fiscali la tipologia di intervento ammissibile è limitata al caso di lavori, in edifici esistenti, che interconnettano tutte le unità immobiliari residenziali. Inoltre, possono essere oggetto di agevolazione fiscale gli interventi di cablatura degli edifici per l'accesso a servizi telematici e di trasmissione dati, informativi e di assistenza, quali, ad esempio, la contabilizzazione dell'energia da centrali di teleriscaldamento o di co-generazione, la teleassistenza sanitaria e di emergenza.

➤ **Opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico (legge 26 ottobre 1995, n. 447 e D.P.C.M. 14 novembre 1997).**

La normativa di riferimento è quella prevista dalla legge quadro sull'inquinamento acustico, e dal recente D.P.C.M. 14 novembre 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 1 dicembre 1997, n. 280. Le opere finalizzate al contenimento dell'inquinamento acustico possono essere realizzate anche in assenza di opere edilizie propriamente dette: (ad es. sostituzione di vetri degli infissi). In tal caso occorre acquisire idonea documentazione (ad es., scheda tecnica del produttore) che attesti l'abbattimento delle fonti sonore interne o esterne all'abitazione, nei limiti fissati dalla predetta normativa.

➤ **Opere finalizzate al risparmio energetico (legge 9 gennaio 1991, n. 10 e D.P.R. 26 agosto 1993, n. 412).**

Le tipologie di opere ammesse ai benefici fiscali sono quelle previste dall'art.1 del decreto del Ministro dell'Industria, del commercio e dell'artigianato del 15 febbraio 1992 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 9 maggio 1992, n.107. Anche le opere finalizzate al risparmio energetico possono essere realizzate in assenza di opere edilizie propriamente dette e vale quanto detto a proposito dell'inquinamento acustico.

➤ **Opere finalizzate alla sicurezza statica ed antisismica (legge 2 febbraio 1974, n. 64).**

La normativa tecnica regolamentare a cui fare riferimento è contenuta nel decreto del Ministro dei lavori pubblici, di concerto con il Ministro dell'interno, del 16 gennaio 1996 pubblicato nel Supplemento Ordinario alla G.U. n. 29 del 5 febbraio 1996. Gli interventi di messa in sicurezza statica e quelli relativi all'adozione di misure antisismiche sono, in genere, riferiti ad opere di consolidamento statico riconducibili alla manutenzione straordinaria o alla ristrutturazione edilizia. Gli interventi possono interessare anche le strutture di fondazione nonché la rete dei servizi ed in particolare

acquedotti, fognature, elettricità. Ma la legge, oltre a disporre che gli interventi in questione devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendente interi edifici, stabilisce che nell'ambito dei centri storici essi "devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari". La norma rende necessario non solo la cooperazione tra proprietari interessati, ma anche l'intervento attivo degli enti locali. La rilevanza degli interventi - che interessano edifici e ambienti tutelati e chiamano direttamente in causa i comuni, anche per la necessità di intervenire, come si è detto, sulla rete dei servizi - non può, infatti, essere sottovalutata. Pertanto, è da ritenere che, ai fini dell'applicazione della disposizione, debbano essere i privati, di norma, a predisporre "progetti unitari", ed a sottoporli all'esame del comune, per una approvazione di tipo "edilizio": ovverosia mediante una concessione, stante che non si tratta, nel caso in esame, di piano urbanistico. Ma non può essere esclusa l'iniziativa dei comuni, intesa a fornire, quanto meno, le linee di indirizzo per la formazione dei progetti unitari.

È appena il caso di rilevare che le disposizioni in questione, per ovvi motivi tecnici ed esecutivi, deve essere estesa a tutti i casi di miglioramento o di adeguamento della sicurezza statica ed antisismica, dovendo interpretare l'ulteriore specificazione del legislatore nel caso dei centri storici come una indicazione di metodo circa la particolare cautela da tenere nel caso di edifici realizzati con tecnologie e materiali oggi non utilizzati correntemente.

➤ **Interventi di messa a norma degli edifici (legge 5 marzo 1990, n. 46 e legge 6 dicembre 1971, n. 1083).**

La normativa regolamentare di riferimento, nel caso degli impianti tecnologici, è quella prevista dal D.P.R. 6 dicembre 1991, n. 447, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 15 febbraio 1992, n. 38. Ai fini del beneficio fiscale sono richiamate le norme applicabili alle unità immobiliari abitative e alle relative parti comuni, soggette all'applicazione della legge 46/1990, si tratta, quindi, di interventi che riguardano la pluralità degli impianti tecnologici dell'abitazione meglio individuati all'articolo 1 della legge 46/1990 e definiti nel successivo regolamento attuativo. Sono quindi compresi tutti gli interventi effettuati e debitamente dotati di certificato di conformità, rilasciato da soggetti abilitati, anche se di entità minima, indipendentemente dalla categoria edilizia di intervento edilizio.

➤ **Opere interne.**

La definizione di "opere interne" si riferisce, come è noto, alle diverse categorie rubricate nell'art. 31 della legge 457/1978, le cui caratteristiche principali ed unificanti sono, in sintesi, l'assenza di alterazione dell'aspetto esterno degli edifici, nonché la natura di interventi edilizi che non comportino trasformazioni urbanistiche, oggetto di concessione edilizia. Sulla natura ed i limiti delle opere interne è intervenuta la legge n. 662/1996, all'art. 2, comma 60, laddove si assoggettano a denuncia di inizio attività le opere interne di singole unità immobiliari che non comportino modifiche della sagoma e dei prospetti e non rechino pregiudizio alla statica dell'immobile. Si tratta di una definizione che chiarisce il limite delle potenzialità dell'intervento "interno" il quale, in conformità del titolo abilitativo necessario, non deve eccedere il limite dell'intervento meramente edilizio, potendosi realizzare, quindi, opere comprese nella manutenzione straordinaria o di restauro e risanamento conservativo, anche connesse con opere di manutenzione ordinaria. Pur non essendo espressamente citata nell'articolo 1 della legge 449/1997, è evidente come la modalità di intervento in commento riguardi la maggior parte delle opere eseguibili all'interno di una singola unità immobiliare, per le quali le opere stesse devono essere considerate nell'insieme della categoria di intervento edilizio di maggior rilievo, come identificata all'art. 31 della legge 457/1978.

➤ **Parcheggi pertinenziali** (legge 24 marzo 1989, n. 122).

La legge 24 marzo 1989, n. 122 e successive modificazioni, relativa a disposizioni in materia di parcheggi, consente, anche in deroga agli strumenti urbanistici ed ai regolamenti edilizi vigenti, la realizzazione di parcheggi, in due condizioni:

- a) a privati proprietari di immobili (comma 1), nel sottosuolo degli stessi e nei locali al piano terreno, oppure nel sottosuolo di aree private esterne agli edifici, perché ciò non sia in contrasto con i piani urbani del traffico e nel rispetto dell'uso della superficie soprastante e con la tutela dei corpi idrici;
- b) su aree pubbliche (comma 4), per le quali le amministrazioni comunali individuano privati o società cooperative concessionari del diritto di superficie, i quali, in conformità al piano urbano dei parcheggi, realizzano parcheggi in superficie o interrati, da "destinare a pertinenza di immobili privati".

La norma ha origine dalla riscontrata carenza di parcheggi, sia privati che pubblici, e consente, con una serie di agevolazioni di natura regolamentare e finanziaria la promozione degli interventi di realizzazione di immobili destinati a parcheggio. In ambedue le fattispecie la legge prevede l'obbligo di pertinenzialità ad una unità immobiliare e di inalienabilità della pertinenza dall'immobile principale, essendo considerato il parcheggio spazio "asservito", indispensabile all'uso dell'unità immobiliare. In genere, le amministrazioni locali hanno imposto un limite massimo di distanza del parcheggio dall'unità immobiliare da asservire.

Ciò premesso, è evidente che l'ipotesi a) non comporta particolari problemi interpretativi, ed è, quindi, consentito usufruire dei benefici fiscali sia per interventi di realizzazione di parcheggi che per opere di recupero degli stessi, perché esista o venga creato un vincolo di pertinenzialità con una unità immobiliare abitativa. Viceversa, nel caso dell'ipotesi b), la detrazione può essere concessa se ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

1. qualora si sia instaurato un rapporto di proprietà o di patto di vendita di cosa futura del parcheggio realizzato o in corso di realizzazione da parte di un contribuente soggetto all'Irpef;
2. qualora vi sia un vincolo di pertinenzialità con una unità immobiliare, di proprietà del contribuente soggetto all'Irpef, oppure, se il parcheggio è in corso di costruzione, vi sia una obbligazione per la creazione di un vincolo di pertinenzialità con un immobile esistente;
3. qualora siano contabilizzati distintamente i costi imputabili alla sola realizzazione dei parcheggi, e quelli relativi ai costi accessori, non ammissibili a beneficio fiscale.

Nella ipotesi sopra descritta, appare evidente che la comunicazione all'Ufficio finanziario da parte del contribuente soggetto all'Irpef può intervenire successivamente all'inizio dei lavori, iniziati, dal concessionario. Al concessionario, quindi, è fatto obbligo di fornire la documentazione da allegare alla richiesta di detrazione fiscale.

3.5. Titoli abilitativi.

Per l'abilitazione alla realizzazione degli interventi di recupero, la legge non prevede procedure speciali o semplificate. Pertanto, procedure e procedimenti sono quelli stabiliti dalle normative - a tutti i livelli - vigenti. È, tuttavia, appena il caso di sottolineare l'opportunità che i comuni e gli altri enti ed uffici competenti adottino comportamenti idonei a rendere più agevole l'attuazione della nuova normativa. Non è da sottovalutare, infatti, la potenzialità delle disposizioni di legge di creare sinergie tra lo Stato - attraverso i benefici fiscali - e i comuni - che possono operare sulle aliquote ICI - per incentivare, da parte dei privati, il recupero di ampie zone del patrimonio edilizio esistente. Comunque, a solo titolo indicativo, e salva la necessità di verificare le

indicazioni delle norme e dei regolamenti locali, si riportano, qui di seguito, i titoli abilitativi necessari in relazione alle varie categorie di intervento:

- **la manutenzione ordinaria** non necessita di alcun titolo abilitativo o comunicazione all'amministrazione comunale;
- **la manutenzione straordinaria** e il restauro e risanamento conservativo sono soggetti, nel caso di immobili non vincolati da leggi di tutela ambientale o monumentale, alla denuncia di inizio attività, prevista dall'art. 2, comma 60, della legge 23 dicembre 1996, n. 662. Viceversa, nel caso di immobili soggetti a tutela, oltre all'acquisizione del nulla - osta di compatibilità delle opere da realizzare con la tutela del bene, è necessario presentare istanza di autorizzazione edilizia, ai sensi dell'art. 48 della legge 457/1978 e dell'art. 7 della legge 25 marzo 1982, n. 94. In tale ultimo caso, tuttavia, il rilascio dell'autorizzazione edilizia dovrà avvenire in forma esplicita, non essendo prevista dalle norme citate, la formazione del "silenzio - assenso" sulle domande di autorizzazione edilizia che riguardino opere da eseguire su immobili soggetti a tutela;
- **la ristrutturazione edilizia** è sottoposta al rilascio di concessione edilizia, tramite la procedura stabilita nell'art. 4 della legge 4 dicembre 1993, n. 493 e successive modifiche ed integrazioni.

Ai fini dell'individuazione del corretto titolo abilitativo per l'esecuzione delle opere da utilizzare per l'esecuzione delle medesime, le tipologie di intervento di seguito descritte, devono, quindi, essere inserite nella categoria descritta all'art. 31 della legge n.457/1978, in base ad una verifica concreta tra gli interventi da effettuare e la possibile natura degli stessi.

14.3.7. Circolare del 09/08/1994 n. 141

Oggetto:I.V.A. - Applicazione dell'aliquota del 4% prevista in via transitoria dall'art. 8 del decreto-legge 26 luglio 1994, n. 468.

Sintesi:

Agli effetti dell'IVA, l'articolo 8, comma 2, del D.L. 26.7.1994, n. 468, prevede l'aliquota del 4 per cento a decorrere dal 29 luglio 1994 e fino al 30 aprile 1995 per le prestazioni di servizi relativi alla realizzazione delle seguenti opere su immobili a destinazione abitativa:

- a) opere interne indicate nell'art. 26 della legge 28.2.85, n. 47;
- b) interventi di ristrutturazione edilizia, soggette a concessione, previsti dall'art. 31, lettera d), della legge n. 457 del 5.8.1978;
- c) interventi di manutenzione ordinaria, di cui alla lettera a) dell'art.31, legge n. 457 del 5.8.78;
- d) interventi di manutenzione straordinaria di cui alla letterab) dell'articolo 31, legge n. 457 del 5.8.78.

Testo:

Con l'art. 8, comma 2, del decreto-legge 26 luglio 1994, n. 468, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 175 del 28 luglio 1994, viene prevista, a decorrere dal 29 luglio 1994 e fino al 30 aprile 1995, l'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento per le prestazioni di

servizi relativi alla realizzazione delle seguenti opere su immobili a destinazione abitativa:

- a) opere interne alle costruzioni che non siano in contrasto con gli strumenti urbanistici adottati o approvati e con i regolamenti edilizi vigenti, non comportino modifiche della sagoma della costruzione, dei prospetti, né aumento delle superfici utili e del numero delle unità immobiliari, non modifichino la

destinazione d'uso delle costruzioni e delle singole unità immobiliari, non rechino pregiudizio alla statica dell'immobile. Trattasi delle opere interne specificatamente indicate nell'art. 26 della legge 28 febbraio 1985, n. 47, non soggette a concessione né ad autorizzazione amministrativa da parte dell'autorità comunale. Restano comprese nella previsione agevolativa anche le opere dirette a realizzare, integrare o mantenere in efficienza gli impianti igienico-sanitari e tecnologici interni (es: impianti di riscaldamento);

b) interventi di ristrutturazione edilizia, soggette a concessione, previsti dall'art. 31, lettera d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti;

c) interventi di manutenzione ordinaria, di cui alla lettera a) del citato art. 31, che riguardano le opere concernenti la riparazione, il rinnovamento e la sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;

d) interventi di manutenzione straordinaria, di cui alla successiva lettera b) del richiamato art. 31, che riguardano le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso.

In ordine alla individuazione degli immobili relativamente ai quali le prestazioni di servizi sopra indicate sono ammesse al trattamento agevolativo, si precisa quanto segue. L'espresso riferimento fatto nella norma in commento agli "immobili residenziali", comporta per quanto riguarda le opere interne alle costruzioni di cui alla precedente lettera a), che l'aliquota IVA ridotta si rende applicabile esclusivamente agli interventi eseguiti su unità immobiliari destinate ad abitazione, come tali classificate catastalmente nelle categorie da A/1 ad A/9, prescindendosi dalle caratteristiche e dalla effettiva destinazione dei fabbricati nei quali tali unità sono inserite.

Per quanto riguarda gli interventi di ristrutturazione edilizia, di manutenzione ordinaria e di manutenzione straordinaria, di cui alle precedenti lettere b), c), e d), si chiarisce che sono compresi nella previsione oggettiva della norma non solo quelli eseguiti sugli edifici a totale destinazione abitativa, ma anche quelli realizzati in edifici per i quali ricorre il requisito della prevalente destinazione ad abitazione, sulla base dei noti criteri stabili nell'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (legge Tupini) e successive modificazioni.

Come sopra accennato, l'agevolazione riguarda esclusivamente le prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione delle opere specificatamente considerate, per cui ne restano escluse le cessioni sia di materie prime e semilavorate che di beni finiti, forniti per l'esecuzione dei lavori.

Atteso, infine, il menzionato richiamo agli immobili residenziali, nella previsione agevolativa rientrano anche quelli destinati a costituire stabili residenze per collettività (es. orfanotrofi, ospizi, ecc), ma non gli altri edifici che, anche se assimilati alle case di abitazione dalla legge 19 luglio 1961, n. 659, non sono connotati dal predetto carattere della stabile residenza (es. scuole, asili, colonie climatiche, ecc.). Gli Uffici in indirizzo sono pregati di assicurare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

14.3.8. Circolare del 09/08/1994 n. 142 - parte 4

Oggetto: I.V.A. - Modificazioni introdotte dal decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, recante ulteriori interventi correttivi di finanza pubblica per l'anno 1994.

Sintesi della parte:

L'aliquota IVA del 9% per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto concernenti la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere c), d), ed e), dell'art. 31 della legge n.457 del 1978, si applica prescindendo dalla tipologia degli edifici o delle opere oggetto degli interventi stessi. La medesima aliquota del 9% é prevista per le cessioni di beni finiti per la realizzazione degli interventi in discorso.

Testo:

4- DISPOSIZIONI RELATIVE AL SETTORE DELL'EDILIZIA

Nell'art. 4 del provvedimento in oggetto sono contenute disposizioni che medicano la disciplina relativa alle aliquote IVA applicabili a talune operazioni proprie del settore dell'edilizia.

Mentre si rinvia alla circolare n. 1/E, prot. n. 480/93, emanata in data 2 marzo 1994, con la quale é stato trattato, in modo organico e compiuto, il regime impositivo del particolare settore dell'edilizia, si ritiene comunque opportuno fornire indicazioni circa le principali innovazioni introdotte dal decreto-legge in esame relativamente al detto comparto.

In particolare, con il comma 1, lettera a), n.1), del richiamato art. 4, é stato riformulato, con l'intento di migliorarne la leggibilità, il testo del n. 24) della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Tale norma stabilisce l'applicabilità dell'aliquota ridotta del 4% alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, delle costruzioni rurali, nonché, fino al 31 dicembre 1996, per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio pubblico e privato danneggiato dai movimenti sismici che hanno colpito, nei mesi di aprile e di maggio del 1984, talune zone delle Regioni Umbria, Abruzzo, Molise, Lazio e Campania.

In relazione agli interventi da ultimo citati, collegati ai terremoti del 1984, va tenuto presente che l'agevolazione relativa alle cessioni dei beni finiti non accompagnata dalla previsione di applicabilità della aliquota del 4% alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi agli interventi medesimi. Le dette prestazioni restano quindi assoggettate alla aliquota ordinaria ovvero alla aliquota ridotta nelle ipotesi, di cui appresso si dirà, in cui gli interventi realizzati siano oggettivamente riconducibili alle fattispecie di recupero agevolato di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457. Con il comma 1, lettera a), n. 4), del citato art. 4 del provvedimento in commento é stato inoltre riformulato il n. 39) della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972. Il testo risultante dalla modifica stabilisce che le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, sono assoggettabili all'aliquota IVA ridotta del 4% o solo se rese nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita ovvero di persone fisiche che commettono la costruzione della prima casa, ricorrendo nei loro confronti le condizioni previste dalla nota II-bis aggiunta all'art. 1 della tariffa, parte I, allegata al Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, per la fruizione della relativa agevolazione introdotta dal decreto-legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito dalla legge 19 luglio 1993, n. 243. Resta inoltre confermata l'applicabilità dell'aliquota del 4% per gli appalti relativi alla realizzazione delle costruzioni rurali mentre non é più prevista

l'applicazione della predetta aliquota del 4 per cento alle prestazioni derivanti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione degli interventi di recupero di cui alle lettere c), d), ed e) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457. Infatti la materia degli Interventi di recupero del patrimonio edilizio ha formato oggetto di rilevanti modifiche. In particolare, con la lettera b) del comma 1 dell' art. 4 del richiamato provvedimento sono stati riformulati i numeri 127-terdecies), 127-quaterdecies) e 127-quinquiesdecies) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, mentre con la lettera a) dello stesso comma é stato soppresso il n. 25) della parte II della richiamata tabella.

La nuova disciplina, risultante dal coordinamento delle disposizioni introdotte, comporta l'applicazione dell'aliquota IVA del 9% alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto concernenti la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) dell'art. 31 della legge n. 457 del 1978 (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica), a prescindere dalla tipologia degli edifici o delle opere oggetto degli interventi stessi (fino al 31 dicembre 1993 l'aliquota del 9% era, invece, prevista per le prestazioni relative ad interventi effettuati su opere di urbanizzazione ed equiparate, nonché sugli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, mentre l'aliquota del 4% era applicabile ai recuperi realizzati sugli edifici di diversa tipologia, quali case d'abitazione, negozi, uffici, edifici industriali, ecc.).

La medesima aliquota del 9% é prevista per le cessioni di beni, diversi dalle materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione dei predetti interventi di recupero, nonché per le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati di qualunque tipologia, sui quali sono stati realizzati gli interventi in discorso, effettuate dalle imprese che li hanno eseguiti, salva l'applicazione dell'aliquota del 4 per cento nelle ipotesi di cessione di case di abitazione non di lusso effettuate nei confronti di acquirenti la "prima casa". L'art. 4 del provvedimento in oggetto ha, inoltre, previsto, mediante opportune modifiche dei numeri 26) della citata tabella A, parte II, e 127-undecies) della parte III della medesima tabella, l'applicazione dell'aliquota del 9% per le assegnazioni fatte ai soci da cooperative e loro consorzi, nell'ipotesi in cui non ricorrano, in capo agli assegnatari, i requisiti richiesti per la fruizione delle agevolazioni relative all'acquisto della prima casa.

Si fa presente infine che con il recente decreto-legge n. 468 del 26 luglio 1994, sono state introdotte, in via transitoria, modifiche ad alcune delle disposizioni in materia di aliquota IVA illustrate nel presente paragrafo, con particolare riferimento alle prestazioni di servizi relative alle opere di manutenzione ordinaria o straordinaria e di ristrutturazione edilizia e ad opere interne effettuate su unità immobiliari ad uso abitativo.

In relazione a tali ulteriori innovazioni verranno forniti chiarimenti con apposita circolare.

14.3.9. Circolare del 02/03/1994 n. 1

Oggetto:

Decreto legge 23 gennaio 1993, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 1993, n. 75 - Art. 16 decreto legge 22 maggio 1993, n. 155, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 luglio 1993, n. 243 - Decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 - Decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133 - Disciplina dell'edilizia ai fini delle imposte indirette e dell'INVIM.

Sintesi:

Si riassume la disciplina fiscale agevolativa in tema di imposta di registro, imposte ipotecarie e catastali ed imposta sull'incremento di valore degli immobili, concernente il trasferimento di proprietà di un immobile adibito a civile abitazione non avente le caratteristiche di lusso, ubicata nel comune di residenza dell'acquirente od in quello in cui lo, stesso svolge la propria attività. Viene altresì precisato che si decade da tali agevolazioni fiscali in caso di constatato mendacio nella dichiarazione di parte relativa alla sussistenza dei requisiti per ottenere il trattamento di favore, nonché nel caso in cui il beneficiario trasferisca, a qualsiasi titolo, per atto inter vivos, il bene acquistato prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di stipula del contratto di compravendita.

Si riassume la disciplina IVA in tema di edilizia. In particolare vengono prese in considerazione le seguenti ipotesi: cessione di case di abitazione e di immobili a uso prevalentemente abitativo; prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di immobili ad uso abitativo; cessioni e prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto, relative alle opere di urbanizzazione ed assimilate; cessioni e prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, relativi agli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso; prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio; cessioni di immobili sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero; acquisto di materie prime e semilavorati; acquisti di beni finiti forniti per la realizzazione delle costruzioni e per la realizzazione degli interventi di recupero.

Testo:

omissis

CAPITOLO II

DISCIPLINA DELL'EDILIZIA AI FINI DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1.Cessioni di case di abitazione e di immobili ad uso prevalentemente abitativo.

Per quanto concerne l'IVA, l'agevolazione relativa all'acquisto della cosiddetta "prima casa" é prevista al comma 4 dell'art. 16 del citato decreto legge n. 155 del 1993 che ha riformulato il punto n. 21) della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. La nuova formulazione del predetto n. 21 comporta l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% alle cessioni di case di abitazione qualificate non di lusso secondo i criteri di cui al già citato decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, ancorché non ultimate, ma a condizione che ne permanga l'originaria destinazione, ove ricorrano le ricordate condizioni soggettive richieste dalla normativa in tema di imposta di registro per l'applicazione dei benefici relativi alla prima casa. Anche ai fini dell'IVA é previsto, a norma dell'art. 16 comma 1, lett. b), che l'acquirente per fruire dell'agevolazione debba dichiarare, a pena di decadenza, di non possedere altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione. La dichiarazione deve essere resa nell'atto di acquisto dell'immobile.

Tuttavia, in considerazione dell'eventualità, frequente nella pratica, che, anteriormente alla stipula dell'atto di acquisto, vengano versati acconti del prezzo pattuito, il legislatore ha previsto che la dichiarazione da parte dell'acquirente di non essere in possesso, al momento della stipula dell'atto definitivo di acquisto, di altro fabbricato idoneo ad abitazione, possa essere resa, oltre che nello stesso atto di acquisto, anche in sede di contratto preliminare concluso ai sensi dell'art. 1351 del codice civile.

Ciò al fine di poter fruire dell'aliquota agevolata in relazione agli acconti corrisposti anteriormente alla stipulazione dell'atto di acquisto. Resta inteso che la dichiarazione eventualmente resa nell'atto preliminare deve essere comunque ripetuta nell'atto definitivo.

Qualora la dichiarazione in discorso non venga resa nel contratto preliminare, ma esclusivamente nell'atto di acquisto, le fatture relative agli acconti, già emesse con aliquota del 9% - di abitazione non di lusso diverse dalla prima casa - potranno essere rettificate, ai sensi dell'art. 26 del citato D.P.R. n. 633 del 1972, onde consentire l'applicazione dell'aliquota ridotta del 4% sull'intero corrispettivo della cessione.

Analogamente a quanto previsto in relazione ai benefici relativi all'imposta di registro, lo stesso art. 16, comma 1, lett. b), prevede, per i casi in cui la dichiarazione dell'acquirente risulti mendace ovvero in cui l'immobile acquistato con le agevolazioni in rassegna venga ceduto prima che sia trascorso un quinquennio dalla data di acquisto, senza che si proceda, entro l'anno successivo, all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale, che l'Ufficio del Registro competente provveda al recupero, nei confronti dell'acquirente di una penalità pari alla differenza fra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazione e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata, aumentata del 30%. Sono dovuti, inoltre, gli interessi di mora di cui al comma 4 dell'art. 55 del D.P.R.n. 131 del 1986. È di chiara evidenza che nella nozione di penalità è da comprendere sia la differenza di imposta come sopra calcolata sia la maggiorazione del 30% applicata sulla differenza medesima. Pertanto, l'ufficio IVA competente non potrà procedere mediante rettifica al recupero di imposta nei confronti del cedente. Dovrà, invece, procedere, su segnalazione del competente ufficio del registro, alle necessarie rettifiche nei confronti del cedente nella ipotesi in cui l'imposta sul valore aggiunto risulti applicata con l'aliquota del 4 per cento pur nell'assenza, rilevabile dall'atto di acquisto, di taluna delle condizioni richieste pur fruire dell'agevolazione.

La medesima procedura sanzionatoria si rende altresì applicabile nell'ipotesi in cui la dichiarazione resa in sede di stipula del contratto preliminare risulti mendace in quanto l'acquirente, essendo in possesso di altro fabbricato idoneo ad abitazione, non si è posto nella condizione di poter confermare al momento della stipula dell'atto definitivo, la dichiarazione richiesta per fruire del beneficio fiscale.

Tuttavia la sanzione non si rende applicabile qualora la mendacità della dichiarazione resa in sede preliminare sia determinata da eventi successivi non dipendenti dalla volontà dell'acquirente (esempio: acquisizione di immobile idoneo ad abitazione pur successione mortis causa). In tal caso, al momento della stipula dell'atto definitivo, la differenza di imposta dovuta verrà addebitata dal cedente, tenuto ad eseguire la relativa variazione prevista dall'art. 26, primo comma del D.P.R. n. 633 del 1972.

L'applicazione dell'aliquota IVA del 4% prescinde dalle caratteristiche soggettive del cedente, rendendosi applicabile alle cessioni di immobili non di lusso poste in essere da qualsiasi soggetto di imposta che agisca, in tale veste, nei confronti di acquirenti per i quali ricorrono le condizioni già descritte.

Sotto il profilo oggettivo la norma limita il proprio ambito applicativo agli immobili non di lusso individuabili in base alle specifiche disposizioni recate dal già citato decreto del ministro dei Lavori pubblici 2 agosto 1969.

Non occorre pertanto che ricorra la condizione prevista dall'art. 13 della legge n. 408 del 2 luglio 1919 ("legge Tupini") e successive modificazioni, che dispone, per l'edificio nel quale è situata l'unità abitativa, il rispetto del rapporto tra superficie destinata ad abitazione (più del 50% della superficie dei piani sopra terra) e superficie destinata a negozi (non più del 25% della superficie dei piani sopra terra).

Sono invece soggette all'aliquota IVA del 9%, ai sensi del numero 127-undecies) della Tabella A, parte terza, allegata al DPR n. 633 del 1972, introdotto dal ripetuto art. 16 del decreto-legge n. 155 del 1993 le cessioni di case di abitazione non di lusso ancorché non ultimate, ma a condizione che ne permanga l'originaria destinazione, effettuate da

qualsiasi soggetto d'imposta, qualora l'acquirente non sia in possesso dei requisiti per fruire dell'agevolazione prevista per l'acquisto della prima casa. Resta inteso che, qualora l'immobile abbia le caratteristiche di lusso, alle relative cessioni l'IVA si rende applicabile con l'aliquota ordinaria del 19 per cento.

In buona sostanza, per quanto concerne le cessioni di case di abitazione non di lusso l'aliquota IVA applicabile é determinata esclusivamente in base alla ricorrenza o meno - in capo al cessionario - della condizione di acquirente di prima casa secondo le precisazioni fornite nel capitolo precedente; ove tale condizione sussista, si rende applicabile l'aliquota del 4%; diversamente, quale che sia la natura del soggetto acquirente, quella del 9%.

Per quanto concerne, invece, l'edilizia non esclusivamente abitativa il secondo periodo contenuto nel richiamato n. 127-undecies) del provvedimento in rassegna stabilisce l'applicabilità dell'aliquota del 9% alle cessioni, da parte di imprese costruttrici, di interi fabbricati o porzioni di fabbricati diversi dalle case di abitazione non di lusso, rientranti nella tipologia delineata dall' art. 13 della legge n. 408 del 1949 e successive modificazioni ancorché non ultimati e a condizione che ne permanga la destinazione originaria. Ne deriva che la detta aliquota del 9% é applicabile, in sostanza, alle cessioni, poste in essere dall'impresa costruttrice, di:

- interi edifici per i quali ricorrano le precisate proporzioni richieste dalla legge n. 408 del 1949 tra le parti a destinazione abitativa e le parti aventi diversa destinazione, ancorché contenenti un'unità abitativa costituente "prima casa" per l'acquirente;**
- porzioni di fabbricato destinate a usi diversi da quello abitativo, site in un edificio avente le ripetute caratteristiche previste dalla "legge Tupini".**

L'aliquota ordinaria del 19% si rende, invece, applicabile:

- alle cessioni di interi fabbricati non ascrivibili alla tipologia delineata dalla legge "Tupini" anche se contenenti un'unità immobiliare non di lusso destinata a costituire "prima casa" per l'acquirente;
- alle cessioni di porzioni di fabbricato, non destinate a uso abitativo, site in un edificio privo delle caratteristiche di cui alla legge n. 408, e successive modificazioni;
- alle cessioni di interi fabbricati aventi le caratteristiche di cui alla ripetuta legge n. 408 e successive modificazioni, effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici;
- alle cessioni di porzioni di fabbricato non destinate a uso abitativo site in un edificio avente le richiamate caratteristiche della legge "Tupini", effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici.

Il decreto-legge n. 155 del 1993 e i provvedimenti successivi non hanno apportato modifiche alla disciplina applicabile, ai fini dell'IVA, alle cessioni di costruzioni rurali, ancorché non ultimate, ma a condizione che ne permanga l'originaria destinazione, di cui all'art. 39 del Testo unico delle

Imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, le cui cessioni restano soggette all'aliquota del 4% qualora siano effettuate da imprese costruttrici. Va sottolineato invece, che il decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge n. 133 del 1994 ha uniformato la disciplina delle assegnazioni, anche in godimento di case di abitazione, effettuate nei confronti di soci da parte di cooperative edilizie, a quella, sopra delineata, relativa alle cessioni di case d'abitazione non di lusso.

In particolare é stato riformulato il n. 26) della tabella A, parte seconda, allegata al DPR n. 633 del 1972 con il risultato di prevedere l'applicazione dell' aliquota ridotta del 4% alle sole assegnazioni anche in godimento aventi a oggetto case d'abitazione costituenti per l'assegnatario la "prima casa". Contestualmente, é stato modificato il n. 127-undecies) della tabella A, parte terza, nel senso di rendere applicabile l'aliquota del 9%

alle assegnazioni di case di abitazione non di lusso effettuate nei confronti di soci per i quali non ricorrano le condizioni per fruire dei benefici relativi alla "prima casa".

Si fa presente che i requisiti richiesti per l'applicazione dell'aliquota del 4% devono sussistere, per quanto concerne le assegnazioni in proprietà, al momento della stipula dell'atto notarile di assegnazione, nel quale deve, ovviamente, essere resa la dichiarazione di non possedere altro fabbricato idoneo ad abitazione.

Si rammenta in proposito che eventuali acconti corrisposti prima dell'atto di assegnazione in proprietà di case di abitazione ai soci da parte di cooperative a proprietà divisa, non assumono rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto in quanto ai sensi dell'articolo 6 del DPR 633 del 1972, per tali operazioni, il momento di effettuazione si realizza solo alla data del rogito notarile, ed è espressamente esclusa la considerazione di pagamenti precedenti.

Per le assegnazioni in godimento di alloggi non di lusso, effettuate da cooperative a proprietà indivisa invece, il momento di effettuazione dell'operazione si realizza all'atto del pagamento dei corrispettivi periodici di godimento.

In relazione a tali atti pertanto devono sussistere i requisiti richiesti per l'applicazione dell'aliquota IVA del 4 per cento.

Si fa presente che l'imposta relativa alle assegnazioni di case di abitazione ai soci da parte di cooperative continua ad applicarsi su una base imponibile determinata applicando le percentuali di riduzione previste dall'articolo 3 del decreto legge 27 aprile 1990, n. 90 convertito dalla legge 26 giugno 1990, n. 165, e dall'articolo 1 del decreto legge 30 dicembre 1991 n. 417, convertito nella legge 6 febbraio 1992, n. 66.

2. Prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di immobili ad uso abitativo.

Le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati ad uso abitativo di tipo economico fino al 31 dicembre 1993, erano disciplinate, ai fini dell'aliquota IVA applicabile, dall'articolo 16, comma 4, del decreto legge n. 155 del 1993, il quale aveva riformulato il numero 39) della tabella A, parte seconda. La disposizione introdotta dal predetto articolo 16 stabiliva l'applicabilità dell'aliquota IVA del 4% alle sole prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge n. 408 del 1949, ed alla costruzione di edifici rurali, nonché alla realizzazione di alcuni interventi di recupero, dei quali si dirà in seguito.

Il comma cinque del medesimo articolo 16 aggiungeva alla parte terza della tabella A il numero 127-quaterdecies), al fine di rendere soggette alla maggiore aliquota del 9% le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al numero 127-undecies), ovverosia di abitazioni diverse dalla prima casa.

Tra le norme contenute nei numeri 39) della parte seconda e 127 - quaterdecies) della parte terza della Tabella A sussisteva, ad avviso della scrivente un rapporto di specialità, nel senso che la disposizione recata dal n. 39) si rendeva applicabile tutte le volte che non ricorressero le fattispecie disciplinate dalla norma contenuta nel n. 127 quaterdecies).

Invero, quest'ultima disposizione atteso l'espresso richiamo al precedente n. 127-undecies), non poteva che riferirsi a fattispecie applicabili a committenti persone fisiche. Solo vertendosi in questa ipotesi si giustificava il riferimento alle condizioni di natura soggettiva contenute nelle lettere a) e b) della nota II-bis dell' articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al Testo unico concernente l'imposta di registro (riferimento al comune di residenza, o, se diverso a quello in cui viene svolta l'attività alla sede

dell'impresa per i soggetti trasferiti all'estero per ragioni di lavoro, allo status di cittadino italiano se emigrato all'estero, al non possesso di altro fabbricato o porzione di fabbricato idoneo ad abitazione sul territorio italiano per il cittadino emigrato all'estero, dichiarazione nell'atto di acquisto di non possedere altro fabbricato idoneo ad abitazione). Da ciò consegue che l'aliquota del 9% prevista dalla norma contenuta nel 127-quaterdecies) si rendeva applicabile tutte le volte che persone fisiche commettessero in appalto la costruzione di una casa di abitazione non di lusso senza che ricorressero, nei loro confronti, le suddette condizioni soggettive.

La medesima aliquota si rendeva, altresì, applicabile nei casi in cui una persona fisica, anche se nei suoi confronti ricorresse le suddette condizioni soggettive, commetteva in appalto la costruzione di un edificio di cui all'articolo 13 della legge n. 408 del 1949 comprendente più unità abitative. Questa fattispecie, infatti, non concretizza in realtà l'ipotesi della costruzione della prima casa, attesa la inscindibilità del relativo contratto di appalto. Qualora invece l'appalto commissionato da persone fisiche avesse ad oggetto la realizzazione di edifici non rientranti nella tipologia di cui al citato articolo 13, alle relative prestazioni si rendeva applicabile l'aliquota IVA del 19%, anche se nei confronti del committente sussistevano le condizioni soggettive richieste per l'applicazione del beneficio fiscale.

In buona sostanza, per i casi in cui il committente fosse persona fisica, il legislatore aveva stabilito il trattamento di aliquota in ossequio al principio generale espresso dall'articolo 16 del decreto presidenziale n. 633 del 1972, in base al quale le prestazioni di servizi che hanno per oggetto la produzione di un bene sono assoggettate alla stessa aliquota che si renderebbe applicabile in caso di cessione del medesimo bene.

In conclusione, le prestazioni di servizi relative ad appalti commissionati da privati persone fisiche, erano soggette all'aliquota del 4% solo qualora avessero ad oggetto la realizzazione della prima casa con caratteristiche non di lusso, ai sensi del decreto del ministro dei Lavori pubblici 2 agosto 1969.

In tutti i casi in cui la costruzione di edifici rientranti nella tipologia di cui all'articolo 13 della legge n. 408 del 1949 e successive modificazioni fosse commessa da soggetti diversi dalle persone fisiche (enti, società, cooperative), nonché da persone fisiche che agissero nell'esercizio di impresa, si rendeva applicabile la disposizione di carattere generale di cui al n. 39) citato e quindi l'aliquota IVA del 4 per cento.

Il numero 39 della tabella A, parte III, è stato ulteriormente modificato dall'articolo 4, comma 1, del decreto legge 30 dicembre 1993 n. 557, convertito dalla legge n. 133 del 1994. Detta disposizione stabilisce che, a partire dal 1 gennaio 1994 l'aliquota del 4% si applica alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati "Tupini" effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita o di soggetti per i quali il fabbricato costituisce "prima casa".

Viene ristretto pertanto il campo di applicazione della aliquota IVA del 4% alle sole ipotesi in cui gli appalti siano commissionati da imprese costruttrici o da soggetti in possesso dei requisiti per fruire dell'agevolazione prevista per l'acquisto della prima casa.

Nell'ambito del citato decreto legge n. 557 non trovano espressa disciplina le prestazioni di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di interi "edifici Tupini" rese nei confronti di committenti che non li realizzano per destinarli alla successiva vendita.

Si deve ritenere che detta fattispecie, poiché in sostanza consiste nella realizzazione di fabbricati di edilizia abitativa, ancorché comprendenti e nelle percentuali sopra chiarite, uffici o negozi, sia riconducibile nella previsione del citato n. 127 quaterdecies) e quindi assoggettabile anche essa alla aliquota IVA del 9 per cento.

Dall'insieme delle disposizioni disciplinanti le aliquote IVA applicabili al settore edilizio, anche in base alle più recenti disposizioni, emerge infatti una ratio agevolativa nei confronti di tutte le operazioni relative all'edilizia abitativa di tipo economico. Risulterebbe pertanto nettamente contraria a tale logica agevolativa l'assoggettamento delle prestazioni di appalto relative alla realizzazione di detti edifici alla aliquota ordinaria del 19 per cento.

Nessuna modifica é stata invece apportata, per quanto concerne le prestazioni di appalto in esame, alla disposizione recata dal n. 127 quaterdecies) tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972, in base alla quale l'aliquota del 9% si rende applicabile alla realizzazione di case di abitazione non di lusso che non costituiscono prima casa per il committente dell'appalto.

Benché la norma non sia esplicita sul punto, resta inteso che il privato committente deve possedere i requisiti previsti per fruire dell'agevolazione sia nei momenti in cui si considerano effettuate, ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633 del 1972, le singole prestazioni rese dall'impresa, sia all'atto della consegna del bene realizzato. Pertanto il committente dovrà, a tal fine, rendere noto all'appaltatore, al momento di effettuazione di ciascuna prestazione, se possieda o meno i requisiti per usufruire dell'aliquota del 4 per cento. Qualora i requisiti sopra evidenziati non siano posseduti nel momento dell'effettuazione delle singole prestazioni, ma vengono a esistenza all'atto della consegna del bene realizzato, l'appaltatore potrà effettuare le rettifiche previste dall'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972.

Atteso il riferimento alle dichiarazioni mendaci e il richiamo ai numeri 21) e 21 -bis) della tabella A), parte seconda, contenuto nell' articolo 16 comma 1 del decreto legge n. 155 del 1993 nonché l'espressa previsione sanzionatoria contenuta nel medesimo articolo 16, le disposizioni di cui alla richiamata nota II-bis dell'articolo 1 della tariffa allegata al Testo unico dell' imposta di registro si rendono applicabili anche nei riflessi dell'imposta sul valore aggiunto con le modalità chiarite nel Capitolo I.

3. Cessioni e prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relative alle opere di urbanizzazione e assimilate.

La disciplina in materia di aliquota IVA applicabile alle opere di urbanizzazione e agli impianti assimilati é desumibile dall'articolo 36 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

In particolare l'articolo 36, comma 3, lettera c), del citato decreto legge ha stabilito, mediante l'introduzione del punto 127-quinquies nella tabella A, parte in allegata al DPR n. 633 del 1972, l'assoggettamento all'aliquota del 9% per le cessioni di:

- opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.

- linee di trasporto metropolitane, tramviarie e altre linee di trasporto a impianto fisso. Lo stesso trattamento di aliquota va riservato alle motrici, carrozze e al materiale rotabile, ai quali l'agevolazione prevista per le linee di trasporto é stata estesa dall'articolo 5, comma 1, del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito nella legge 13 maggio 1988, n. 154;

- impianti di produzione e reti di distribuzione di calore-energia (teleriscaldamento);

- impianti di produzione e reti di distribuzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica;

- impianti di depurazione destinati a essere collegati a reti fognarie, anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione.

É opportuno precisare che la medesima aliquota é applicabile alle cessioni di altre opere e impianti che risultano assimilati, in virtù di disposizioni contenute in leggi speciali, a

quelli elencati nel citato punto 127- quinquies. Tra questi si rammentano, innanzitutto i parcheggi realizzati ai sensi della legge 24 marzo 1989, n.122 (legge Tognoli), per i quali l'assimilazione alle opere di urbanizzazione, espressamente disposta dall' articolo 11, comma 1 , della stessa legge, deve ritenersi decisiva ai fini della applicazione dell'aliquota del 9% e prevalente rispetto alla originaria previsione, a nulla influendo, infatti, circostanza che il comma 2 dello stesso articolo abbia previsto l'applicabilità dell'aliquota ridotta del 2% (successivamente elevata al 4%), per le opere stesse.

L'aliquota del 9% va applicata, inoltre, alle cessioni di opere, costruzioni e impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione di rifiuti urbani speciali, tossici e nocivi, solidi e liquidi, e alla bonifica delle aree inquinate di cui all'articolo 5 della legge 29 ottobre 1987, n. 441. Ciò in virtù della loro assimilazione alle opere di urbanizzazione (specificatamente alle attrezzature sanitarie), disposta dall'articolo 17-bis del decreto legge 31 agosto 1987, n. 367, convertito dalla legge 29 ottobre 1987, n. 441, come riformulato dall'articolo 9-undecies, comma 2, del decreto legge 9 settembre 1988, n. 397, convertito dalla legge 9 novembre 1988, n.475.

Alle opere di urbanizzazione sono, altresì equiparate, con conseguente identico trattamento in termini di aliquota IVA, le opere di impiantistica sportiva realizzate ai sensi e con le procedure di cui al decreto legge 3 gennaio 1987, n. 2, convertito nella legge 6 marzo 1987, n. 65, nonché gli impianti cimiteriali di cui all'articolo 54 del previgente regolamento di polizia mortuaria, approvato con DPR n. 803 del 1975. Si ricorda che per tali impianti cimiteriali l'equiparazione é stabilita, ai soli effetti dell'aliquota IVA, dall'articolo 26 bis della legge 28 febbraio 1990, n. 38, di conversione del decreto legge 28 dicembre 1989, n. 415, come autenticamente interpretato dall'articolo 1, comma 14, del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417 convertito nella legge 6 febbraio 1992, n. 66.

La stessa aliquota del 9% é altresì applicabile alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto relativi alla costruzione dei sopraindicati edifici, impianti ed opere: ciò per effetto della disposizione recata dal numero 127-septies) della Tabella A, parte terza, allegata al DPR n 633 del 1972 introdotto con l'articolo 36 comma 3, lettera b), del citato decreto legge n. 331 del 1993.

4. Cessioni e prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto relative agli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso.

L'art. 36 del richiamato decreto legge n. 331 del 1993 ha modificato anche il trattamento IVA applicabile alle cessioni, nonché agli appalti per la costruzione degli edifici che, ai sensi dell'articolo 1 della legge 19 luglio 1961, n.659, sono assimilati ai fabbricati di cui all'articolo 13 della ripetuta legge n. 408, del 1949, elevando la relativa aliquota dal 4% al 9 per cento.

Tali edifici, indicati con elencazione non tassativa nell'articolo 2, comma 2, del decreto legge 21 giugno 1938, n. 1094, convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 35, consistono in scuole, caserme, ospedali case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi, e simili.

La normativa previgente, proprio in virtù della cennata assimilazione, riservata agli edifici in discorso la stessa disciplina IVA prevista per le case di abitazione non di lusso. Di conseguenza, l'aliquota ridotta del 4% era applicabile tanto alle cessioni, degli edifici assimilati, effettuate dalle imprese costruttrici, quanto agli appalti per la costruzione dei medesimi edifici.

Il cennato articolo 36 ha invece diversificato il regime di aliquota applicabile agli edifici assimilati da quello previsto per le case di abitazione. Infatti alle cessioni degli edifici assimilati, effettuate da impresa costruttrice, si rende applicabile l'aliquota del 9%, in

virtù dell'ultima parte del punto n. 127-quinquies), della Tabella A, parte terza allegata al DPR n. 633 del 1972.

A partire dall' 1 gennaio 1994, per effetto dell'articolo 4, comma 1 del decreto legge 30 dicembre 1993 n. 557, che ha eliminato dal n. 127-quinquies) le parole "ceduti da imprese costruttrici", l'applicazione della aliquota del 9%, prevista per le cessioni dei fabbricati assimilati alle case di abitazione di tipo economico, assume valenza oggettiva rendendosi applicabile anche alle

cessioni poste in essere da soggetti d'imposta diversi dalle imprese costruttrici, le quali, antecedentemente a tale data scontavano l'aliquota ordinaria del 19 per cento.

La medesima aliquota del 9% si applica alle prestazioni di servizi dipendenti da contratto d'appalto aventi ad oggetto la costruzione degli edifici in discorso, ai sensi del disposto del n. 127 septies) della richiamata Tabella A, parte terza.

Per quanto attiene alla precisa identificazione degli edifici assimilati alle case di abitazione, è opportuno rammentare che, con la circolare n. 14 del 17 aprile 1981, erano stati ricompresi nella categoria anche gli immobili diversi da quelli espressamente indicati nell'articolo 2 della citata legge n. 35 del 1939, ma aventi analoghe finalità, e comunque destinati a ospitare collettività. Peraltro, sulla base di un riesame approfondito delle fattispecie via via prospettate e della richiamata normativa, si è ritenuto di riconsiderare l'originario orientamento, riconoscendo che il beneficio fiscale si rende applicabile anche a edifici che, pure se non sono precipuamente destinati a ospitare collettività, sono utilizzati per il perseguimento delle finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza.

Ciò anche sulla base dei principi enunciati dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 3503 del 5 dicembre 1972, nella quale si sottolinea la necessità di far riferimento, per l'applicazione dei benefici fiscali alle finalità di interesse collettivo perseguite attraverso l'attività svolta negli immobili.

Beninteso, l'esercizio di attività volte al perseguimento di finalità di interesse collettivo deve trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell'immobile quali risultano al momento di effettuazione dell'operazione.

5. Prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi a oggetto il recupero del patrimonio edilizio, anche a seguito delle modifiche legislative introdotte dalla normativa in esame, continuano ad avere nel nostro ordinamento un trattamento fiscale agevolato, seppure in un ambito oggettivo più ristretto rispetto alla normativa previgente.

In una prima fase l'articolo 16, comma 4, del decreto legge n. 155 aveva elevato al 9% l'aliquota applicabile alle prestazioni di servizi relative agli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di manutenzione ordinaria previsti dalla lettera a) dello stesso articolo. La legge di conversione, n. 243, del 19 luglio 1993, peraltro, aveva nuovamente disposto l'applicazione dell'aliquota del 4% alle predette prestazioni, mantenendo l'aliquota del 9% per i soli interventi di recupero eseguiti sulle opere di cui al n. 127-quinquies) della Tabella A, parte terza allegata al DPR n. 633 del 1972 (opere di urbanizzazione ed equiparate, edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso).

Attesa la mancata conversione della disposizione contenuta nel decreto legge, per la parte relativa agli interventi di recupero effettuate su edifici diversi da quelli di cui al richiamato n. 127-quinquies), detti interventi devono ritenersi assoggettati all' aliquota

del 4% anche per quanto riguarda le prestazioni effettuate durante il periodo di vigenza del decreto legge.

Successivamente l'articolo 36 del decreto legge n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n.427, mediante riformulazione del n. 25) della richiamata Tabella A, parte seconda, e del n. 127 quaterdecies, della parte terza della medesima tabella, ha escluso l'applicazione di aliquote ridotte per le prestazioni di servizi relative agli interventi di manutenzione straordinaria, di cui all'articolo 31, lettera b), della legge n.457 del 1978, le quali, pertanto, a decorrere dal 30 agosto 1993, restano assoggettate all'aliquota ordinaria del 19%, al pari di quelle relative agli interventi di manutenzione ordinaria, indicati alla lettera a) del cennato articolo 31.

Da ultimo, l'articolo 4, comma 1, del decreto legge 30 dicembre 1994, n. 557 ha apportato ulteriori modificazioni alla disciplina descritta.

In particolare, riformulando il n. 39) della Tabella A parte seconda, e il n. 127- quaterdecies) della parte terza della stessa tabella, il legislatore ha disposto, a decorrere dal 1 gennaio 1994, l'applicazione generalizzata dell'aliquota del 9% alle prestazioni dipendenti da contratti d'appalto aventi a oggetto la realizzazione degli interventi di recupero di cui alle lettere c), d), ed e) dell'articolo 31 della legge n. 457, del 1978 (rispettivamente restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica) a prescindere dalla tipologia dell'immobile oggetto del recupero.

Si fa presente, infine, che l'articolo 36, comma 2-bis del decreto legge n. 331, inserito dalla citata legge di conversione n. 427 del 1993, ha introdotto nella tabella A parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, il n. 41-ter) relativo alle prestazioni dipendenti da contratti d'appalto aventi a oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche.

Ciò comporta che le dette prestazioni restano assoggettate, a decorrere dalla data di entrata in vigore della richiamata legge n. 427, all'aliquota IVA del 4% anche nelle ipotesi in cui l'abbattimento delle barriere architettoniche concretizza un semplice intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 31 della legge n. 457 del 1978.

6. Cessioni di immobili sui quali sono stati eseguiti interventi di recupero.

L'articolo 36, comma 2, del ripetuto decreto legge n. 331 del 1993, aveva riformulato il numero 25) della Tabella A, parte seconda, nel senso di assoggettare all'aliquota del 4% le cessioni di fabbricati o porzioni di essi, che avessero formato oggetto degli interventi di recupero di cui all'articolo 31, lettere c), d) ed e) della legge 5 agosto 1978, n. 457, purché dette cessioni fossero effettuate dalle imprese che avevano realizzato gli interventi.

La legge n. 427 del 1993 di conversione del predetto decreto, aveva inserito inoltre una nuova voce, contraddistinta dal n. 127 quinquiesdecies), alla tabella A, parte terza, del DPR n. 633 del 1972, con l'effetto di rendere applicabile l'aliquota del 9% alle cessioni delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al 127- quinquies) (opere di urbanizzazione ed equiparate, edifici assimilati alle case di abitazione di tipo economico etc.) sui quali fossero stati eseguiti gli interventi di recupero.

L' articolo 4 del decreto legge n. 557, peraltro ha provveduto a unificare il trattamento di aliquota delle cessioni di immobili che hanno formato oggetto di interventi di recupero, di cui alle lettere c), d) ed e) della legge n. 457 del 1978, eliminando la esistente differenziazione, collegata alla natura dell'immobile che penalizzava le opere di urbanizzazione ed equiparate e gli edifici assimilati alle case non di lusso rispetto agli altri fabbricati (case di abitazione, negozi, uffici etc.). Infatti la soppressione del punto

25) della parte seconda della tabella A, e la contestuale modifica del punto 127-quinquiesdecies) della parte terza della medesima tabella, determinano l'applicabilità dell'aliquota del 9% a tutte le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati (compresi anche gli edifici assimilati alle case di abitazione, le opere di urbanizzazione ed equiparate ad altri edifici a destinazione non abitativa) effettuate dalle imprese che hanno realizzato gli interventi.

É appena il caso di precisare che, ove la cessione di un immobile recuperato sia effettuata da un soggetto diverso dall'impresa che ha realizzato l'intervento non trovando applicazione la cennata disposizione agevolativa, si rende applicabile l'aliquota prevista in via generale per le cessioni degli immobili di quel determinato tipo.

Si fa presente, inoltre, che la disposizione relativa alle cessioni degli immobili recuperati non trova applicazione nei casi in cui l'immobile ceduto abbia caratteristiche non di lusso e costituisca "prima casa" per l'acquirente. Si rende, infatti, applicabile, in tale ipotesi, la minore aliquota del 4 per cento.

7. Materie prime e semilavorate.

Per quanto concerne le materie prime e semilavorate per l'edilizia l'art. 36, comma 4, n. 15, del decreto legge n. 331 del 1993 aveva elevato dal 9% al 12% l'aliquota IVA applicabile alle relative cessioni, riproponendo la stessa elencazione già contenuta nel n. 116) della tabella A, parte terza, con l'unica esclusione degli acciai impiegati per l'edilizia alle cui cessioni si rende pertanto applicabile l'aliquota ordinaria del 19 per cento.

A partire dal 1 gennaio le cessioni in questione scontano l'aliquota del 13% a seguito della disposizione recata dall'art. 4, comma 3, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, che ha elevato, in via generale, l'aliquota del 12% al 13 per cento.

Alla medesima aliquota IVA del 12% vengono, altresì assoggettati i materiali e i prodotti dell' industria lapidea , precedentemente assoggettati al 12% ai sensi del articolo 36, comma 4, n 12, del decreto legge n. 331 del 1993. In merito a questi beni si rende opportuno rammentare la disposizione contenuta comma 13 bis, dell' articolo 3 del decreto legge 27 aprile 1990, n. 90, convertito, con modificazioni, nella legge 26 giugno 1990 n. 165, laddove si stabilisce che sono comunque soggetti all'aliquota ordinaria gli oggetti d'arte, di arredo o di carattere ornamentale, anche se fabbricati esclusivamente con prodotti lapidei.

Le disposizioni richiamate, avendo carattere oggettivo si rendono applicabili in qualsiasi fase della commercializzazione dei materiali e prodotti di cui trattasi, indipendentemente dall'impiego al quale essi sono destinati.

8. Beni finiti.

Il regime di aliquota applicabile ai beni finiti, diversi quindi dalle predette materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione delle costruzioni, é desumibile dalla lettura congiunta dell'articolo 16 del decreto legge n. 155 del 1993 e dell'articolo 36 del decreto legge n. 331 del 1993.

In particolare ai sensi del punto n. 24) della Tabella A, parte seconda nel testo risultante a seguito delle ulteriori modificazioni apportate dal decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, l'aliquota del 4 per cento é applicabile ai beni in questione forniti per la costruzione, anche in economia, di fabbricati di tipo economico aventi le caratteristiche richieste dalla più volta richiamata legge n. 408 del 1949 e successive modifiche e integrazioni (compresi, quindi, i rapporti proporzionali ivi previsti), nonché delle costruzioni rurali.

Resta quindi immutata l'aliquota IVA applicabile alla cessione di beni finiti utilizzati per la realizzazione di immobili di edilizia abitativa di tipo economico, anche nelle ipotesi in cui le cessioni di tali immobili, o delle relative porzioni, non siano poi soggette alla medesima aliquota del 4 per cento.

Diversamente in base all'articolo 36, comma 3, lettera c), che ha aggiunto alla Tabella A parte terza il numero 127-sexies), le cessioni dei beni finiti in discorso sono assoggettate all'aliquota del 9% quando gli stessi sono forniti per la realizzazione delle seguenti costruzioni:

- opere di urbanizzazione primaria e secondaria;
- linee di trasporto metropolitane tramviarie e altre linee a impianto fisso;
- impianti di produzione e reti di distribuzione di calore-energia (teleriscaldamento);
- impianti di produzione e reti di distribuzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica;
- impianti di depurazione destinati a essere collegati a reti fognarie anche intercomunali, e relativi collettori di adduzione;
- edifici di cui all'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di tipo economico di cui alla legge n. 408 del 1949;
- altri edifici e impianti equiparati, in base a disposizioni speciali alle opere di urbanizzazione.

Per quanto concerne il trattamento di aliquota applicabile alla cessione di beni finiti forniti per la realizzazione degli interventi di recupero, occorre far riferimento all'articolo 4, comma 2, del decreto legge n. 557 del 1993 il quale, riformulando il n. 24 della parte seconda, e il n. 127-terdecies) della parte terza della tabella A), allegata al DPR n. 633 del 1972, assoggetta alla aliquota del 9% tutte le cessioni di beni finiti forniti per la realizzazione degli interventi di recupero agevolati (articolo 31 lettere c), d) ed e) della legge n. 457 del 1978).

Fino al 31 dicembre 1993 il n. 24 della tabella A) parte seconda, come riformulato dall'articolo-36 del decreto legge n. 331 del 1993, disponeva l'assoggettamento all'aliquota del 4% delle cessioni di beni finiti forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge n. 457 del 1978, esclusi quelli di manutenzione ordinaria e di manutenzione straordinaria di cui alle lettere a) e b) del medesimo articolo 31.

Per determinare la esatta portata della citata norma, doveva tuttavia, tenersi conto della disposizione recata dal numero i 127-terdecies) della Tabella A), parte terza, nella riformulazione introdotta dall'articolo 36, comma 3, del decreto legge n. 331 del 1993 citato, che rendeva invece, soggetti all'aliquota del 9% i medesimi beni utilizzati per effettuare interventi di recupero (esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) dell'articolo 31 della legge n. 457) delle opere, degli impianti e degli edifici indicati al numero 127-quinquies).

Le modifiche introdotte dal citato decreto legge n. 557 come già accennato hanno quindi uniformato la disciplina della aliquote IVA applicabile alle cessioni di beni finiti, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero, superando la precedente differenziazione legata alla natura dell'immobile.

Per "beni finiti" cui si applicano le aliquote agevolate si intendono quelli che anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell'intervento di recupero non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile. Si richiama in proposito quanto già chiarito con la circolare n. 14 del 17 aprile 1981, nella quale veniva precisato, tra l'altro, che non sono da considerare beni finiti quelli che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono materie prime e semilavorate per il cessionario (es. mattoni, maioliche, chiodi, etc.). Sono da considerare beni finiti, a titolo

esemplificativo gli ascensori, i montacarichi, gli infissi, i sanitari, i prodotti per gli impianti idrici, elettrici, a gas etc.

Si precisa, infine, che l'applicazione dell'aliquota ridotta, prevista solo nella fase finale di commercializzazione dei beni, è subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa la utilizzazione dei beni stessi ed è estensibile anche alle relative prestazioni di posa in opera da parte del soggetto cedente, che si configurino come operazioni accessori e nei sensi indicati dall'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972.

Al di fuori di queste specifiche fattispecie, le cessioni di beni in questione sono soggette all'aliquota ordinaria del 19 per cento.

Si allegano alla presente circolare uno schema riassuntivo delle operazioni concernenti il settore dell'edilizia con l'indicazione delle corrispondenti aliquote IVA applicabili (allegato A) ed i testi della principale normativa richiamata (allegato B).

Gli uffici in indirizzo avranno cura di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.

ALLEGATO A

ELENCO DELLE OPERAZIONI RELATIVE AL SETTORE DELL'EDILIZIA
SOGGETTE AD ALIQUOTE IVA RIDOTTE

omissis

14.3.10. **Circolare del 17/04/1981 n. 14 - parte 1**

Oggetto:

Iva. Titolo primo del dpr 633 del 26/10/72 e successive modificazioni imposta di registro e iva : assegnazione di case ai soci da parte di cooperative edilizie.

Sintesi della parte:

Illustrazione delle novità in materia di aliquote iva introdotte con l'art.8, comma 1 e 2, del dl693/80, convertito, con modificazioni nella l 891/80 e chiarimenti relativi alle operazioni interessanti il settore delle abitazioni non di lusso ed agli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso.

Testo:

Decaduto, per mancata conversione, il D.L. 30 agosto 1980 n.503, sostitutivo del D.L. 3 luglio 1980, n. 288, e regolamentati, con L. 28 ottobre 1980, n. 687, i rapporti giuridici sorti sulla base dei predetti decreti, le disposizioni in materia d'I.V.A. in essi contenute sono state riprodotte, tenuto anche conto del carattere di urgenza che talune disposizioni rivestivano, in due distinti provvedimenti legislativi che, coordinati tra loro, realizzano principalmente l'esigenza di una riduzione del numero delle aliquote mediante un accorpamento delle stesse.

Le disposizioni urgenti in materia tributaria sono state emanate con il D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, pubblicato nella Gazz. Uff. n. 300 del 31 ottobre stesso, convertito, con modificazioni, nella L. 22 dicembre 1980, n. 891, pubblicata nella Gazz. Uff. n. 355 del 30 dicembre 1980, n. 889, pubblicata anch'essa nella Gazz. Uff. n. 355 unitamente al D.P.R. 30 dicembre 1980, n. 897, recante norme integrative e correttive del decreto istitutivo dell'I.V.A.

A seguito dei cennati provvedimenti, la disciplina dell'imposta risulta profondamente modificata, specie in materia di aliquote, le quali non trovano più esatta corrispondenza con quelle previste nelle tabelle allegate al decreto n. 633 a seguito dell'attuata manovra di accorpamento, della soppressione e inclusione di determinati beni e servizi nelle tabelle e, soprattutto, a seguito della introduzione di particolari aliquote per prodotti compresi nelle tabelle stesse.

Allo scopo, pertanto, di offrire un valido aiuto ai dipendenti uffici ed agli operatori economici interessati per la corretta applicazione del tributo, si allega alla presente

circolare, illustrativa delle modifiche introdotte con i cennati provvedimenti alle disposizioni di cui al Titolo I del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, il testo aggiornato del citato decreto e delle tabelle ad esso allegate, nonché, in attesa che la materia trovi disciplina legislativa, l'elencazione, avente naturalmente natura meramente pratica e di semplice orientamento, dei beni e servizi ora assoggettati ad aliquote diverse da quella ordinaria.

A) D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito, con modificazioni, nella L. 22 dicembre 1980, n. 891.

1 - Settore edilizio Come è noto, con circolare n. 26 del 13 giugno 1980, sono stati forniti, tra l'altro, chiarimenti in ordine alle disposizioni, relative al settore edilizio, recate dal D.L. 30 dicembre 1979, n.660, convertito, con modificazioni, nella L. 29 febbraio 1980, n. 31, e, con l'occasione, sono stati richiamati i provvedimenti legislativi emanati nel tempo ed individuate, nell'allegato n. 4), le operazioni soggette alle aliquote del 3,6 e 14%.

Sono note, altresì, le vicende dei DD.LL. n. 288 e n. 503, rispettivamente del 3 luglio e del 30 agosto 1980, che hanno portato alla reviviscenza, a decorrere dall'1 ottobre 1980, delle norme previgenti alla data di entrata in vigore dei decreti stessi e, conseguentemente, alla necessità di procedere all'emanazione di nuove disposizioni di contenuto analogo a quelle decadute.

All'uopo ha provveduto il decreto in rassegna, il quale all'art. 8, primo c., stabilisce che, a decorrere dall'1 novembre 1980, sono soggette all'aliquota del 2% le seguenti operazioni, assoggettabili fino al 2 luglio 1980 e nel periodo dall'1 al 31 ottobre 1980 alle aliquote del 3 o del 6%:

- a) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di case di civile abitazione non di lusso (ai sensi della L. 2 luglio 1949, n. 408) e degli edifici ad esse assimilati;
- b) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di case rurali, di cui all'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597;
- c) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, elencate nell'art. 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865;
- d) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di impianti di produzione e delle reti di distribuzione calore - energia;
- e) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto gli interventi di recupero di cui all'art. 31 della L. 5 agosto 1978, n. 457, con esclusione di quelli di cui alla lett. a) dello stesso articolo;
- f) cessioni ed importazioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati, delle opere e degli impianti indicati nelle precedenti lett. a), b), c) e d);
- g) cessioni, effettuate da imprese costruttrici, dei fabbricati, delle opere e degli impianti indicati nelle precedenti lett. a), b), c) e d);
- h) cessioni di fabbricati nei cui confronti sono stati eseguiti gli interventi di recupero indicati nella precedente lett. e), poste in essere dalle imprese che hanno effettuato gli interventi stessi; nonché le seguenti operazioni assoggettabili fino al 2 luglio 1980 e nel periodo dall'1 al 31 ottobre 1980 all'aliquota ordinaria:
- i) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di impianti di depurazione destinati ad essere collegati con reti fognarie, anche intercomunali, e ai relativi collettori di adduzione;
- l) cessioni e importazioni degli impianti di cui alla precedente lett. i);

m) cessioni e importazioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, fornite per la costruzione, anche in economia, degli impianti di cui alla precedente lett. i), nonché per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della L. 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli relativi alla manutenzione ordinaria (in tale ultima ipotesi l'aliquota del 2% é applicabile a decorrere dal 31 dicembre 1980); n) cessioni, effettuate da imprese costruttrici, di case di civile abitazione non di lusso e di edifici ad esse assimilati, non ancora ultimati, purché permanga l'originaria destinazione.

Lo stesso art. 8, al secondo c., stabilisce che, a decorrere sempre dall'1 novembre 1980, sono soggette all'aliquota dell'8%, le cessioni e le importazioni delle seguenti materie prime e semilavorate per l'edilizia: materiali inerti, leganti e loro composti, laterizi, ferro per cemento armato; manufatti e prefabbricati in gesso, cemento, latero cemento, ferrocemento, fibrocemento, eventualmente anche con altri composti, materiali per pavimentazione interna o esterna e per rivestimenti; materiali di coibentazione (a decorrere dal 31 dicembre 1980), impermeabilizzanti, bituminosi e bitumati; altri materiali e prodotti dell'industria lapidea in qualsiasi forma e grado di lavorazione, di cui al n. 80) della tab. A, parte seconda, allegata al D.P.R. n. 633 e successive modificazioni.

Prima di passare alla illustrazione dettagliata delle disposizioni di cui al citato art. 8, primo e secondo c., si ritiene opportuno precisare che continuano ad essere soggette a tributo con l'applicazione dell'aliquota ordinaria, anche dopo l'entrata in vigore del decreto n. 693 e della relativa legge di conversione, le seguenti operazioni:

a) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di case di lusso;

b) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione di opere pubbliche o private non aventi carattere residenziale (dighe, aeroporti, alberghi, palazzi comunali, ecc.) e non rientranti fra le opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all'art. 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865;

c) cessioni dei fabbricati e delle opere di cui alle precedenti lett. a) e b);

d) cessioni di case di abitazione non di lusso, degli edifici ad esse assimilati e delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, effettuate da imprese non costruttrici;

e) cessioni, effettuate da imprese costruttrici, di case di abitazione non di lusso e di edifici assimilati costruiti anteriormente alla data di entrata in vigore della L. 2 luglio 1949, n. 408;

f) cessioni e importazioni di materie prime e semilavorate diverse da quelle di cui all'art. 8, secondo c. del decreto n. 695 e non rientranti fra i prodotti dell'industria lapidea;

g) cessioni e importazioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate e gli altri prodotti dell'industria lapidea di cui al secondo c. dell'art. 8 del decreto n. 693, forniti per la costruzione delle case di lusso e delle opere pubbliche o private di cui alle precedenti lett. a) e b);

h) cessioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Tanto premesso in linea generale, si forniscono i seguenti chiarimenti, in relazione alle operazioni che interessano il settore edilizio, adottando il seguente ordine sistematico:

1) case di abitazione non di lusso;

2) edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso;

3) opere di urbanizzazione primaria e secondaria;

4) case rurali;

5) beni, materie prime e semilavorate;

6) interventi di recupero effettuati sul patrimonio edilizio esistente.

Per completezza di argomento, vengono forniti, altresì, taluni chiarimenti in merito al trattamento tributario delle assegnazioni di case di abitazione a soci da parte delle cooperative edilizie non fruente del contributo dello Stato e degli enti pubblici territoriali.

1. Case di abitazione non di lusso

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata alle cessioni di fabbricati o porzioni di essi, sia l'art. 79 dell'originario decreto n. 633, sia la disposizione di cui al n. 77) della Tab. A, parte seconda, che ha istituzionalizzato il regime previsto in via temporanea dal citato art. 79, fanno riferimento all'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, il quale, nel prevedere l'esenzione venticinquennale dall'imposta sui fabbricati per le case di abitazione, anche se comprendenti uffici e negozi, non aventi carattere di lusso, ha fatto rinvio ad apposito D.M. per la determinazione delle caratteristiche delle case di lusso.

Tali caratteristiche sono state, da ultimo, determinate con il D.M. 2 agosto 1969 e, pertanto, per la individuazione delle case di abitazione non di lusso bisogna ancora far riferimento ai criteri posti da tale decreto.

Va precisato che per casa di abitazione deve intendersi ogni costruzione destinata a dimora delle persone e delle loro famiglie, cioè strutturalmente idonea ad essere utilizzata ad alloggio stabile di singole persone o di nuclei familiari, a nulla rilevando la circostanza che la stessa sia abitata in via permanente o saltuaria. Conseguentemente, sono soggette all'aliquota del 2% non soltanto le cessioni di case di abitazione non di lusso site nei centri urbani ma anche le cessioni di case non di lusso destinate alla villeggiatura ovunque le stesse siano ubicate, significando a quest'ultimo proposito che non sono equiparabili alle case di villeggiatura i "residences", le case - albergo e complessi similari, dal momento che tali complessi, caratterizzati da servizi e impianti comuni e finalità turistico alberghiere, non possono considerarsi vere e proprie case di abitazione.

Sono, parimenti, soggetti all'aliquota del 2% le cessioni di case di abitazione non di lusso che comprendono uffici e negozi, a condizione che sussistano congiuntamente le seguenti condizioni, nel senso cioè che anche la mancanza di una di esse fa venir meno il beneficio fiscale all'intero fabbricato: 1) almeno il 50% più uno della superficie totale dei piani sopratterra sia destinato ad abitazione; 2) non più del 25% della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi.

Non rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione di cui all'art. 8, primo c., n. 1) del decreto n. 693, le cessioni di case di abitazione non di lusso costruite anteriormente alla data di entrata in vigore della L. n. 408 (18 luglio 1949), né le cessioni di case di abitazione non di lusso realizzate senza licenza edilizia, o in contrasto con la licenza stessa.

Si ritiene opportuno far presente che il particolare trattamento di aliquote torna applicabile, a decorrere dal 21 dicembre 1980, anche alle cessioni, effettuate, sempre da imprese costruttrici, di case di abitazione non di lusso non ultimate (rustici), sempreché permanga l'originaria destinazione, cioè quella risultante dalla licenza edilizia. Nell'ipotesi, pertanto, di mancato rispetto della originaria destinazione, l'acquirente è tenuto al versamento della differenza d'imposta dovuta sulla base di apposito documento da presentare all'Ufficio I.V.A. competente nei suoi confronti, con l'indicazione, tra l'altro, degli estremi della fattura cui si riferisce.

Le aliquote applicabili nel tempo alle cessioni delle case di abitazione non di lusso ed ai contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione delle stesse sono riportate nei seguenti prospetti:

Edilizia residenziale privata (fabbricati ex art. 13, L. n. 408) - dall'1 gennaio 1973 all'8 luglio 1974 aliquota 3% - dal 9 luglio 1974 al 2 luglio 1980 aliquota 6% - dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 2% - dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 6% - dall'1 novembre 1980 aliquota 2% Edilizia residenziale pubblica (cfr. circ. n. 26 del 13 giugno 1980) - dall'1 gennaio 1973 al 2 luglio 1980 aliquota 3% - dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 2% - dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 3% - dall'1 novembre 1980 aliquota 2% Case di abitazione non ultimate (rustici) - dall'1 gennaio 1973 al 7 febbraio 1977 aliquota 12% - dall'8 febbraio 1977 al 2 luglio 1980 aliquota 14% - dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 15% - dall'1 ottobre 1980 al 30 dicembre 1980 aliquota 14% - dal 31 dicembre 1980 aliquota 2% 2.

Edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso L'art. 1 della L. 19 luglio 1961, n. 659, ha disposto, tra l'altro, che le agevolazioni di cui all'art. 13 della citata L. n. 408 si applicano anche agli edifici indicati nell'art.2, secondo c., del R.D. 21 giugno 1938, n. 1094, convertito nella L. 5 gennaio 1939, n. 35.

Pertanto, in virtù della cennata assimilazione, sono soggette all'aliquota del 2% anche le cessioni (e relativi contratti di appalto per la costruzione) di edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili, e cioè gli immobili aventi finalità analoghe a quelli avanti indicati (istruzione, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili, e cioè gli immobili aventi finalità analoghe a quelli avanti indicati (istruzione, assistenza, cura e beneficenza) e destinati ad ospitare collettività o categorie di persone, quali carceri, case di riposo, sanatori, pensionati, gerontocomi, brefotrofi, monasteri e conventi, seminari e centri di recupero per bambini handicappati.

Rientrano tra gli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, attesa l'equiparazione agli effetti tributari (art. 29 del concordato) del fine di culto a quello di beneficenza e istruzione, anche gli edifici di culto cattolico, quali chiese, santuari, oratori pubblici e semipubblici, e quelli di culto non cattolico ammessi nello Stato, a norma dell'art. 12 del R.D. 28 febbraio 1930, n. 289, con conseguente applicabilità anche in ordine ai detti edifici della disposizione di cui all'art. 8, primo c., n. 1), del decreto 693.

Le aliquote applicabili nel tempo alle cessioni degli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso ed ai contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione degli stessi sono riportate nei seguenti prospetti, a seconda che rientrano nella:

Edilizia residenziale privata - dall'1 gennaio 1973 all'8 gennaio 1974 aliquota 3% - dal 9 luglio 1974 al 2 luglio 1980 aliquota 6% - dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 2% - dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 6% - dall'1 novembre 1980 aliquota 2% Edilizia residenziale pubblica - dall'1 gennaio 1973 al 2 luglio 1980 aliquota 3% - dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 2% - dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 3% - dall'1 novembre 1980 aliquota 2%.

14.3.11. **Circolare del 17/04/1981 n. 14 - parte 2**

Oggetto:

Iva. Titolo primo del dpr 633 del 26/10/72 e successive modificazioni imposta di registro e iva : assegnazione di case ai soci da parte di cooperative edilizie.

Sintesi della parte:

Chiarimenti sulle novità introdotte dal dl 693/80 in materia di aliquote iva relative al settore edilizio con particolare riguardo a quelle relative alle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, alle case rurali, ai beni, materie prime e semilavorate e agli interventi di recupero.

Testo:

3. Opere di urbanizzazione primaria e secondaria L'art. 8 del decreto in esame, confermando il particolare trattamento già previsto dall'art. 1 della L. 29 febbraio 1980, n. 31, di conversione del D.L. 30 dicembre 1979, n. 660, prevede, in anticipazione della manovra di accorpamento delle aliquote, l'assoggettabilità nella misura del 2% sia delle cessioni, effettuate dalle imprese costruttrici, delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all'art. 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865, nonché di quelle relative agli impianti di produzione, alle reti di distribuzione calore - energia, sia delle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti suddetti.

Inoltre, lo stesso articolo prevede l'applicazione dell'aliquota del 2% anche per le cessioni di impianti di depurazione destinati ad essere collegati con le reti fognarie, anche intercomunali, e ai relativi collettori di adduzione, nonché per gli appalti relativi alla realizzazione degli impianti medesimi.

La detta disposizione non fornisce la definizione delle opere di urbanizzazione primaria ma fa riferimento all'art. 4 della citata L. n. 847 il quale contiene una semplice elencazione delle stesse, che di seguito si riporta:

- a) strade residenziali;
- b) spazi di sosta o di parcheggio;
- c) fognature;
- d) rete idrica;
- e) rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas;
- f) pubblica illuminazione;
- g) spazi di verde attrezzato.

Al riguardo si precisa che gli immobili citati costituiscono opere di urbanizzazione primaria allorquando siano costruiti nell'ambito e in funzione di zone urbanizzate o da urbanizzare. Così é opera di urbanizzazione primaria la strada realizzata in funzione di un centro abitato, costruito o costruendo, e non anche quella che congiunge due comuni o la strada interpoderale o quella costruita solo in funzione di una zona destinata ad accogliere insediamenti industriali; gli impianti cittadini di distribuzione dell'acqua (compresi i cassoni e gli allacci relativi) e non anche l'acquedotto sorgente - centri abitati; le reti di distribuzione del gas e dell'energia elettrica (comprese le tubazioni stradali e gli allacci alle singole utenze) e non anche i gazometri, le centrali elettriche e le reti che trasportano l'energia elettrica delle centrali ai centri abitati.

Va precisato, altresì, che, attesa la natura oggettiva della disposizione in questione, il particolare trattamento di aliquota si applica indipendentemente dai soggetti (pubblici o privati) che realizzano le menzionate opere, ed indipendentemente dalla circostanza che le opere stesse vengano realizzate in attuazione delle norme previste dalla L. n. 847 del 1964 ovvero in ottemperanza ad altre disposizioni legislative, sempreché, beninteso, venga realizzato il tipo di infrastruttura indicato nell'art. 4 della predetta legge.

Anche per le opere di urbanizzazione secondaria, l'art. 8 del decreto n. 693 non ne fornisce la definizione, ma fa esplicito riferimento agli immobili indicati nell'art. 44 della L. n. 865 del 1971, e cioè:

- a) asili nido e scuole materne;
- b) scuole dell'obbligo;
- c) mercati di quartiere;
- d) delegazioni comunali;
- e) chiese ed altri edifici per servizi religiosi;
- f) impianti sportivi di quartiere;
- g) centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie;

h) aree verdi di quartiere.

Ai fini della qualificazione dei cennati immobili quali opere di urbanizzazione secondaria valgono i criteri interpretativi dianzi esposti, e cioè che gli stessi siano realizzati in funzione, ossia al servizio, di centri abitati costruiti ovvero da costruire.

Le aliquote applicabili nel tempo alle operazioni di che trattasi sono riportate nel seguente prospetto:

Opere di urbanizzazione primaria e secondaria - dall'1 gennaio 1973 al 7 febbraio 1977 aliquota 12% - dall'8 febbraio 1977 al 14 marzo 1980 aliquota 14% - dal 15 marzo 1980 al 2 luglio 1980 aliquota 3% - dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 2% - dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 3% - dall'1 novembre 1980 aliquota 2%
Si ritiene opportuno far presente che, per quanto concerne le opere di urbanizzazione primaria e secondaria realizzate nell'ambito dei piani previsti dall'art. 48 della L. 22 ottobre 1971, n. 865, a decorrere dalla data di entrata in vigore del D.L. 6 luglio 1974, n. 254, convertito, con modificazioni, nella L. 17 agosto 1974, n. 383 (9 luglio 1974), si è resa applicabile l'aliquota del 3% fino al 14 marzo 1980. Per il periodo successivo sono tornate applicabili le aliquote di cui al prospetto sopra riportato.

4. Case rurali.

Anche alle cessioni di case rurali ed alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle stesse, l'art. 8 del decreto n. 693 conferma il trattamento agevolativo di aliquota già previsto dall'art. 12 della L. 29 febbraio 1980, n. 31, naturalmente nella nuova misura del 2%.

In proposito, è da far presente soltanto che, atteso il richiamo all'art. 39 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, il beneficio dell'aliquota agevolata non deve intendersi più limitato alle case di cui alla lett. a) del citato art. 39, ma torna anche applicabile alle altre costruzioni rurali indicate nelle lett. b), c), e d) dello stesso articolo.

Le aliquote applicabili nel tempo alle operazioni di che trattasi sono riportate nel seguente prospetto:

- dall'1 gennaio 1973 al 7 febbraio 1977 aliquota 12% - dall'8 febbraio 1977 al 14 marzo 1980 aliquota 14% - dal 15 marzo 1980 al 2 luglio 1980 aliquota 6% - dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 2% - dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 6% - dall'1 novembre 1980 aliquota 2%
Si ritiene opportuno sottolineare che alle cessioni di costruzioni rurali di cui alle lett. b), c) e d) dell'art. 39 del D.P.R. n. 597 effettuate nel periodo dal 15 marzo al 31 ottobre 1980 si rendeva applicabile l'aliquota ordinaria.

5. Beni, materie prime e semilavorate.

Ai sensi dell'art. 8, primo c., n. 5) del decreto n. 693, quale modificato dalla relativa legge di conversione n. 891, sono soggette all'aliquota del 2% le cessioni e le importazioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, delle case di abitazione non di lusso ed edifici assimilati, comprese le costruzioni rurali, e delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria.

Ai fini della identificazione dei "beni ammessi al suddetto particolare trattamento di aliquota" vale il criterio - enunciato nella circolare n. 25 del 3 agosto 1979 - della permanenza del carattere della "individualità" dei beni stessi anche successivamente al loro impiego nella costruzione.

Pertanto, non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione di cui al citato art. 8, n. 5), quei beni che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono invece materie prime e semilavorate per l'acquirente, quali mattoni, maioliche, chiodi, tondini di ferro, calce, cemento, pozzolana, gesso, ecc.; non rientrano parimenti quei beni ceduti a fini di

commercializzazione. A titolo esemplificativo, possono considerarsi "beni" assoggettabili all'aliquota del 2%, purché, beninteso, risultino da dichiarazione dell'acquirente e sotto la sua responsabilità, forniti per la costruzione degli immobili agevolati, gli ascensori, i sanitari per bagno (lavandini, vasche, ecc.), i prodotti per impianti idrici, per gli impianti di riscaldamento (caldaia, elementi di termosifoni, tubazioni, ecc.), per impianti elettrici (contatore, interruttori, filo elettrico, ecc.), e per impianti del gas (contatore, tubazioni, ecc.) e le relative prestazioni accessorie di posa in opera ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. n. 633.

Sono, altresì, soggette all'aliquota del 2% le cessioni e le importazioni di beni, nel significato avanti specificato, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione: degli impianti di produzione e delle reti di distribuzione calore - energia; degli impianti di depurazione destinati ad essere collegati con reti fognarie, anche intercomunali, e ai relativi collettori di adduzione; delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, nonché per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della L. 5 agosto 1978, n. 457, ad eccezione di quelli indicati nella lett. A) dello stesso articolo.

Al riguardo, va precisato che si considerano impianti di produzione di calore - energia quelli di produzione e distribuzione (c.s. teleriscaldamento) di calore, sotto forma di vapore od acqua surriscaldata anche derivato da centrali di produzione termoelettrica, che - immesso in apposite reti urbane - viene impiegato da utenze civili, commerciali e industriali.

Per quanto concerne le materie prime e semilavorate, è noto che l'aliquota stabilita nella misura ordinaria per le operazioni effettuate fino al 2 luglio 1980, è stata ridotta, dal D.L. n. 288 del 3 luglio 1980, nella misura del 2%, purché fornite per la costruzione di case non di lusso, di edifici assimilati e di case rurali.

È noto, altresì, che, ai sensi dell'art. 2 del D.L. 30 agosto 1980, n. 503, tutte le materie prime e semilavorate sono state assoggettate all'aliquota dell'8%, applicabile, peraltro, in tutte le fasi di commercializzazione e, a prescindere, atteso il carattere oggettivo della norma, dalla effettiva utilizzazione in costruzioni edilizie.

Tale misura di aliquota è stata confermata dall'art. 8, secondo c., del decreto n. 693, limitatamente a determinate materie prime e semilavorate per l'edilizia con la conseguenza che le materie prime e semilavorate diverse da quelle indicate nel secondo c. del citato art. 8, vengono assoggettate all'aliquota ordinaria, ad eccezione, naturalmente, di quelle rientranti tra i materiali dell'industria lapidea di cui al n. 80), tab. A, parte seconda, soggette anch'esse all'aliquota dell'8%.

A titolo esemplificativo, si riporta un elenco delle materie prime e semilavorate per l'edilizia, soggette all'aliquota dell'8%:

- Materiali inerti: sabbia viva di cava e sabbietta viva di fiume, ghiaia e ghiaietto, granulato di pomice, argilla espansa in granuli, pietrisco calcareo, siliceo e simili; vermiculite espansa, perlite espansa in grana grossa, polistirolo espanso in granuli; graniglia per trattamenti superficiali e massicciate stradali (calcareo, porfirica, basaltica, silicea e simili); bentonite tipo medio.
- Leganti: calce idrata, calce eminentemente idraulica, cemento normale e ad alta resistenza, calce dolce e spenta, gesso, malta, miscela per intonaco pronta.
- Laterizi: mattoni pieni, forati e refrattari, tavelle e tavelloni, tegoli, comignoli e canne fumarie, fondelli, elementi in laterizio per soletta mista a nervature parallele, con o senza alette, ad elementi semplici.
- Ferro per cemento armato: ferro e acciaio tondo per cemento armato, in barre lisce e in barre ad aderenza migliorata.
- Manufatti e prefabbricati:

a) in gesso;

b) in cemento, laterocemento, ferrocemento, fibrocemento e anche con altri composti: blocchi cavi prefabbricati in calcestruzzo di cemento vibrocompresso; blocchi cavi in conglomerato di cemento e granulato di argilla espansa; pozzetto in cemento prefabbricato; recinzione prefabbricata costituita da pilastri in calcestruzzo armato; pali prefabbricati in calcestruzzo.

- Materiali per pavimentazione interna o esterna e per rivestimenti: marmette e marmettoni; piastrelle di gres e di marmo; piastrelle per rivestimenti in maiolica e in ceramica; scaglia da spacco di lastra di marmo; frammenti di lastra di marmo e pietra naturale per pavimentazione; tessere di vetro per pavimentazione; tessere di vetro per pavimenti e rivestimenti; tessere di caolino smaltato per rivestimenti; listoni di legno; doghe e doghette in legno; linoleum.

- Materiali di coibentazione, impermeabilizzanti, bituminosi e bitumati: bitume, cartone bitumato e cilindrato; idrofugo liquido e in polvere; cemento plastico bituminoso in fibra di amianto; guaine impermeabili; lana di roccia; fibre di vetro; granulati di sughero in lastre; agglomerato ligneo in lastre; polistirene espanso.

Le aliquote applicabili nel tempo alle cessioni dei cennati beni e delle materie prime e semilavorate sono riportate nei seguenti prospetti:

- Beni:

- dall'1 gennaio 1973 al 7 febbraio 1977 aliquota 12% (per qualsiasi tipo di fabbricato impiegati);

- dall'8 febbraio 1977 al 31 marzo 1979 aliquota 4% (per qualsiasi tipo di fabbricato impiegati);

- dall'1 aprile 1979 al 2 luglio 1980 aliquota 6% (se impiegati nell'edilizia residenziale privata); ovvero aliquota 3% (se impiegati nell'edilizia residenziale pubblica);

- dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 2% (per effetto della unificazione e riduzione - DD.LL. n. 288 e n. 503 - delle aliquote del 3% e 6% previste per il settore dell'edilizia);

- dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 6% (se impiegati nell'edilizia residenziale privata); ovvero aliquota 3% (se impiegati nell'edilizia residenziale pubblica);

- dall'1 novembre 1980 aliquota 2% (per effetto della unificazione e riduzione - D.L. n. 693 - delle aliquote del 3% e del 6% previste nel settore dell'edilizia. La stessa aliquota del 2% torna applicabile dall'1 novembre 1980, alle cessioni di beni finiti impiegati per la utilizzazione di impianti di depurazione delle reti fognarie e, dal 31 dicembre 1980, alle cessioni di beni finiti impiegati per la realizzazione degli interventi di recupero).

Si ritiene opportuno precisare che, a decorrere dal 15 marzo 1980, per le cessioni di beni finiti:

a) destinati alla costruzione di case rurali era applicabile l'aliquota del 6%;

b) impiegati per la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria e degli impianti di produzione e di reti di distribuzione di calore - energia, era applicabile l'aliquota del 3%.

- Materie prime e semilavorate:

- dall'1 gennaio 1973 al 7 febbraio 1977 aliquota 12% (se non comprese tra i materiali di cui al n. 80), Tab. A, parte II); ovvero aliquota 6% (se comprese tra i materiali di cui al n. 80), Tab. A, parte II);

- dall'8 febbraio 1977 al 2 luglio 1980 aliquota 14% (se non comprese tra i materiali di cui al n. 80), Tab. A, parte II); ovvero aliquota 6% (se comprese tra i materiali di cui al n. 80), Tab. A, parte II);

- dal 3 luglio 1980 al 31 agosto 1981 aliquota 2% (tutte le materie prime e semilavorate, purché fornite per la costruzione di edifici agevolati); ovvero aliquota 15% (se non destinate ad edifici agevolati ovvero non fornite a soggetti diretti utilizzatori);
- dall'1 settembre 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 8% (tutte le materie prime e semilavorate occorrenti per l'edilizia, in qualunque fase di commercializzazione e a qualsiasi fabbricato destinate);
- dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 14% (se non comprese tra i materiali di cui al n. 80), Tab. A, parte II); ovvero aliquota 6% (se comprese tra i materiali di cui al n. 80), Tab. A, parte II);
- dall'1 novembre 1980 aliquota 8% (se comprese tra quelle indicate nell'art. 8, secondo c., del D.L. n. 693); ovvero aliquota 14% (se non comprese tra quelle indicate nell'art. 8, secondo c., del D.L. n. 693); ovvero aliquota 15% (a partire dall'1 gennaio 1981, se non comprese tra quelle indicate nell'art. 8, secondo c., del D.L. n. 693).

6. Interventi di recupero L'art. 59 della L. 5 agosto 1978, n. 457, ha stabilito, com'è noto, l'applicazione dell'I.V.A. con l'aliquota del 6% alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto gli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31 della legge stessa, con esclusione di quelli relativi ad opere di manutenzione ordinaria, nonché alle cessioni degli immobili recuperati poste in essere dalle medesime imprese che hanno effettuato gli interventi. Lo stesso art. 59 ha previsto la minore aliquota del 3% per gli interventi effettuati dallo Stato o da altri enti pubblici autorizzati, ovvero da altri soggetti con il contributo o concorso dei predetti enti.

Tale trattamento fiscale di favore ha trovato conferma anche nel decreto n. 693, il quale, all'art. 8, primo c., n. 6), assoggetta a decorrere dall'1 novembre 1980, le cennate operazioni all'aliquota del 2%, in anticipazione della manovra di accorpamento delle aliquote.

Al riguardo, premesso che gli interventi di recupero possono essere effettuati sia sul patrimonio edilizio degli enti pubblici, sia sul patrimonio edilizio dei privati, deve essere presente che, giusta l'interpretazione autentica della norma di cui al citato art. 59, recata dall'art. 14 della L. 19 febbraio 1980, n. 31, gli interventi di recupero fruiscono del beneficio fiscale anche in assenza o all'esterno delle zone di recupero.

Va precisato che la cennata interpretazione autentica non comporta il trattamento di aliquota agevolata a qualsiasi opera di manutenzione straordinaria, di restauro o di ristrutturazione edilizia, in quanto affinché si abbia intervento di recupero ai sensi dell'art. 31 della L. n. 457 occorre fare sempre riferimento alle norme generali per il recupero del patrimonio edilizio esistenti contenute nel titolo quarto della stessa legge, prescindendo, ovviamente, da quelle disposizioni relative alla individuazione delle zone.

In sostanza, perché un intervento di recupero possa essere agevolato, è necessario che i Comuni individuino gli immobili in stato di degrado mediante appositi piani, predisposti dai medesimi enti o anche da privati, adottati con deliberazione del consiglio comunale. Per gli immobili non compresi in detti piani sono parimenti consentiti interventi edilizi di recupero agevolati, purché siano rispettati i limiti e le condizioni stabiliti dall'art. 27 della menzionata L. n. 457 e sia stata rilasciata apposita autorizzazione all'esecuzione degli interventi da parte dei Comuni.

Va precisato, infine, che gli interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e di risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia, previsti alle lett. b), c) e d) del più volte citato art. 31, devono essere effettuati, ai fini del particolare trattamento tributario, su edifici o complessi edilizi (case di abitazione, uffici, scuole, ecc.), con esclusione, quindi, degli immobili tipologicamente diversi, quali dighe, strade aeroporti, ecc. Per

quanto concerne, invece, gli interventi di ristrutturazione urbanistica di cui alla lett. e) dello stesso art. 31, i medesimi possono essere effettuati anche sulla rete stradale, ovvero riguardare opere di urbanizzazione primaria.

Le aliquote applicabili nel tempo alle operazioni di che trattasi sono riportate nel seguente prospetto:

- dall'1 gennaio 1973 al 7 febbraio 1977 aliquota 12% - dall'8 febbraio 1977 al 19 agosto 1978 aliquota 14% - dal 20 agosto 1978 al 2 luglio 1980 aliquota 6%, ovvero aliquota 3% (se trattasi di interventi effettuati dallo Stato o da enti pubblici autorizzati, ovvero da altri soggetti con il contributo o concorso dei predetti enti);
- dal 3 luglio 1980 al 30 settembre 1980 aliquota 2% - dall'1 ottobre 1980 al 31 ottobre 1980 aliquota 6%, ovvero aliquota 3% (se trattasi di interventi effettuati dallo Stato o da enti pubblici autorizzati, ovvero da altri soggetti con il contributo o concorso dei predetti enti).

14.4. RISOLUZIONI AGENZIA DELLE ENTRATE

14.4.1. Risoluzione n. 50 /E; Roma, 04 aprile 2006, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

OGGETTO: Istanza di interpello. Art. 72, comma 3, punto n. 3), del D.P.R. n. 633/72, e artt. 74, comma 2, e 143 del Tuir. Acquisto di beni e/o servizi funzionali all'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione stipulati con l'Unione Europea.

Con istanza di interpello, inoltrata ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, il Consiglio nazionale delle Ricerche ha esposto il seguente:

QUESITO

Il Consiglio Nazionale delle Ricerche, ente pubblico non economico, nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali, stipula, con l'Unione Europea, accordi attuativi del Quinto e del Sesto Programma Quadro, col fine comune di promuovere e diffondere la ricerca scientifica e tecnologica nello spazio territoriale comunitario.

Per dare esecuzione ai contratti di ricerca sopra citati, il CNR si avvale di beni e servizi forniti da soggetti terzi.

In relazione alla fornitura dei beni e dei servizi di cui sopra, il CNR chiede di sapere se possa trovare **applicazione l'art. 72, comma 3, punto n. 3), del D.P.R. n. 633/72**, che prevede la non imponibilità, ai fini dell'IVA, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate ad imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con l'Unione Europea.

Più precisamente, i dubbi interpretativi del CNR sorgono in ragione del fatto che l'ente, nell'ambito della propria attività istituzionale, stipula con l'Unione Europea dei "contratti di promozione della ricerca", collocabili, a parere dell'ente stesso nella più generale e omnicomprensiva categoria dei contratti di ricerca citati dal sopra richiamato art. 72.

Al riguardo, il CNR esprime l'avviso che l'espressione "contratti di ricerca" designa due ben distinte tipologie contrattuali: i contratti di commessa di ricerca, aventi natura tendenzialmente sinallagmatica (riconducibili alle figure civilistiche del contratto d'opera, di appalto, ecc...), e i contratti di promozione della ricerca, in cui un organismo pubblico nazionale, o sopranazionale, assicura l'ausilio (economico, tecnico, ecc...) all'esecuzione di un'opera di ricerca di rilievo collettivo.

Tali ultimi contratti si caratterizzano, pertanto, sia per i profili collaborativi, associativi, tra le parti, sia per le modalità di utilizzo del prodotto conoscitivo ottenuto dall'esecuzione del programma di ricerca. L'interesse del committente-finanziatore non

è, infatti, legato all'uso diretto e privato del risultato della ricerca, bensì alla sua divulgazione e pubblica condivisione.

L'ente istante chiede, inoltre, di sapere se le somme che percepisce dall'Unione Europea per effetto della stipulazione dei contratti di promozione della ricerca possano essere escluse dal reddito complessivo dell'ente non commerciale, ai sensi dell'art. 143 del Tuir.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il CNR ritiene di poter beneficiare, per l'acquisto da terzi fornitori (soggetti IVA) di beni e servizi necessari per l'esecuzione degli accordi di ricerca che l'ente stesso stipula con l'Unione Europea, del regime di non imponibilità previsto, ai fini dell'IVA, dall'art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633/72.

A parere dell'ente istante rileva, infatti, la circostanza che, a monte, sussiste un vincolo giuridico tra l'Unione Europea e l'ente/impresa, ancorché privo dei caratteri della sinallagmaticità e della commercialità (l'ente opera nell'ambito della propria attività istituzionale e non nell'ambito dell'attività commerciale).

Tale ultimo vincolo giuridico costituirebbe, ad avviso dell'istante, una garanzia affinché l'operazione commerciale che si realizza a valle tra l'ente/impresa committente e il soggetto terzo, per la fornitura di beni e servizi, sia inequivocabilmente destinata al perseguimento di una finalità istituzionale della Unione Europea, e, come tale, ammessa a godere della non imponibilità ai fini dell'IVA.

L'ente fa altresì presente che, al fine di poter fruire del regime fiscale in discussione, avrà cura di rilasciare ai propri fornitori un'apposita dichiarazione da cui risultino gli estremi del contratto stipulato con l'Unione Europea e lo scopo degli acquisti.

Ai fini dell'Ires, l'ente istante ritiene poi che, stante il carattere non sinallagmatico degli accordi di ricerca stipulati con l'Unione Europea e l'impossibilità per l'ente stesso di realizzare una finalità lucrativa, le somme percepite per effetto della stipulazione dei citati contratti siano esclusi dalla formazione del reddito complessivo, ai sensi dell'art. 143 del Tuir.

Al riguardo, il CNR fa presente, infatti, che, ai sensi dell'art. 109 del Regolamento CE, Euratom n. 1605/2002 del 25 giugno 2002 (recante il regolamento finanziario applicabile al bilancio generale delle Comunità Europee), le sovvenzioni concesse non possono avere come oggetto o effetto un profitto per il beneficiario.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La scrivente fa presente, in via preliminare, che l'istanza di interpello in esame riproduce, con l'apporto di argomentazioni integrative, la questione in materia di IVA già oggetto di una precedente istanza di interpello del CNR, riscontrata dalla scrivente con una nota poi trasfusa nella **risoluzione 14 marzo 2005, n. 34**.

Nella risoluzione sopra citata, è stata ravvisata la natura tendenzialmente sinallagmatica dei contratti di ricerca sottoposti all'esame della scrivente, con la conseguenza che le somme versate dall'Unione Europea al CNR sono state configurate quali corrispettivi per le prestazioni di servizi rese dal CNR, rilevanti ai fini dell'IVA, ma rientranti nel regime di non imponibilità di cui all'art. 72, comma 3, punto n. 3), del D.P.R. n. 633/72.

La risoluzione in discorso precisa, infine, che una volta riconosciuta la sussistenza di un vincolo contrattuale di ricerca tra la Comunità Europea e il CNR, anche le operazioni connesse all'esecuzione dei contratti di ricerca conclusi con la Comunità Europea (acquisto di beni e servizi effettuato dal CNR) godono della non imponibilità ai fini dell'IVA, ai sensi dell'art. 72, comma 3, punto 3), del D.P.R. n. 633/72 sopra citato.

In relazione all'istanza d'interpello in esame, i dubbi interpretativi manifestati dal CNR riguardano, però, l'ipotesi in cui i contratti stipulati con la Comunità Europea siano

posti in essere dall'ente istante nell'ambito della propria attività istituzionale (e quindi non nell'ambito dell'attività commerciale) e risultino privi della natura sinallagmatica, atteso che, ad avviso dell'ente, si collocano nell'area della collaborazione per la promozione della ricerca.

Tutto ciò premesso, la scrivente, al fine di poter fornire una corretta soluzione al quesito in esame, ritiene opportuno richiamare brevemente la normativa nazionale e comunitaria vigente in materia di contratti di ricerca e di associazione stipulati con la Comunità Europea.

L'art. 72, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, riconosce, ai fini dell'IVA, l'applicazione delle agevolazioni già previste da trattati e accordi internazionali in materia di imposte sulla cifra d'affari.

Lo stesso art. 72 del D.P.R. n. 633/72 sopra citato, precisa, al comma 2, che *“le cessioni e le prestazioni di servizi non soggette all'imposta ai sensi del primo comma sono equiparate alle operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, e 9”*.

Il regime di non imponibilità è poi esteso, per effetto delle disposizioni contenute nel comma 3, punto 3), del citato art. 72 in discussione, anche alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate *“alle Comunità europee nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, anche se effettuate ad imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con le dette Comunità nei limiti per questi ultimi della partecipazione della Comunità stessa”*.

Il legislatore, con la previsione contenuta nell'ultimo periodo dell'art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633/72 sopra citato, ha inteso estendere il beneficio fiscale della non imponibilità ai fini dell'IVA anche al rapporto commerciale che intercorre tra il terzo fornitore e l'ente/impresa committente per la fornitura di beni e servizi che risultino funzionali all'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione che l'ente/impresa stipula con l'Unione Europea.

Ciò in quanto la ratio della disposizione in argomento deve essere ravvisata nell'esigenza di garantire che gli organismi comunitari non debbano subire l'onere dell'imposta sul valore aggiunto allorché acquistano beni e servizi, direttamente o a mezzo di soggetti ad essi legati da vincoli di associazione o di ricerca.

E tale esigenza ricorre, naturalmente, anche nell'ipotesi in cui il soggetto di cui l'organismo internazionale si avvale per lo svolgimento in comune delle attività oggetto dell'intervento, non opera nell'esercizio di un'attività commerciale.

In merito ai progetti concernenti l'attività di ricerca e sviluppo tecnologico, il Regolamento C.E. n. 2321/2002 del Parlamento Europeo e del Consiglio, del 16 dicembre 2002, recante le regole di partecipazione delle imprese, dei centri di ricerca e delle università, e le regole di diffusione dei risultati della ricerca per l'attuazione del sesto programma quadro della Comunità Europea (2002- 2006), definisce, all'art. 2, n. 3), l'azione indiretta come quella *“attività di ricerca e sviluppo tecnologico intrapresa da uno o più partecipanti mediante uno strumento del sesto programma quadro”*. Lo stesso articolo 2, prevede poi, al punto n. 5), che per contratto deve intendersi *“un accordo tra la Comunità e i partecipanti, concernente una sovvenzione avente l'obiettivo di realizzare un'azione indiretta e che crea diritti ed obblighi tra la Comunità e i partecipanti da un lato, e tra i partecipanti all'azione indiretta, dall'altro”*.

Il Regolamento C.E. n. 2321/2002 sopra citato, prevede, altresì, all'art. 12, che il contratto, redatto conformemente alle disposizioni del sesto programma quadro e dello stesso regolamento, *“fissa i diritti e gli obblighi dei partecipanti conformemente al presente regolamento, in particolare le disposizioni per il controllo scientifico,*

tecnologico e finanziario dell'azione indiretta, per l'aggiornamento dei suoi obiettivi, ..., per il versamento del contributo finanziario della Comunità... ”.

Circa i contributi finanziari erogati dall'Unione Europea in attuazione del predetto contratto, il Regolamento (CE, Euratom) n. 1605/2002 del Consiglio del 25 giugno 2002 prevede, all'art. 108, che *“le sovvenzioni sono contributi finanziari diretti a carico del bilancio, accordati a titolo di liberalità, per finanziare quanto segue:*

a) un'azione destinata a promuovere la realizzazione di un obiettivo che si iscrive nel quadro di una politica dell'Unione Europea;

b) oppure il funzionamento di un organismo che persegue uno scopo di interesse generale europeo o un obiettivo che si iscrive nel quadro di una politica dell'Unione Europea”.

Ai sensi dell'art. 109 del medesimo Regolamento n. 1605/2002 sopra citato è previsto poi che *“la concessione delle sovvenzioni deve rispettare i principi della trasparenza, della parità di trattamento, del divieto di cumulo e di retroattività e del cofinanziamento. La sovvenzione non può avere come oggetto o effetto un profitto per il beneficiario ”.*

Dalle disposizioni comunitarie sopra citate si evince che i contratti di promozione della ricerca stipulati con l'Unione Europea mirano a instaurare rapporti di collaborazione piuttosto che rapporti a prestazioni corrispettive.

Il codice civile, all'art. 1321, definisce, invece, il contratto come *“l'accordo di due o più parti per costituire, regolare o estinguere tra loro un rapporto patrimoniale”.*

Non è del tutto chiaro se la formulazione letterale dell'art. 72, comma 3, punto 3), del D.P.R. n. 633/72 si riferisce al contratto inteso nella ristretta accezione di cui al richiamato art. 1321 del c.c. o è suscettibile di abbracciare anche rapporti ascrivibili ad altri modelli giuridici.

Peraltro, la considerazione del fatto che gli Organismi Comunitari, nel perseguimento delle loro finalità istituzionali utilizzano, per il coinvolgimento di soggetti terzi, schemi in prevalenza diversi rispetto al modello contrattuale definito dal nostro codice civile, porta a ritenere, al fine di consentire il perseguimento della ratio di cui all'art. 72, comma 3, punto n. 3), del D.P.R. n. 633/72, che il regime dallo stesso previsto sia applicabile per l'acquisto di beni e servizi necessari per l'esecuzione dei programmi di ricerca, anche nel caso in cui siano stipulati con l'Unione Europea accordi di promozione della ricerca, aventi natura tendenzialmente collaborativa, ma inquadrabili nella categoria dei contratti di ricerca, intensa in senso lato.

Per quanto attiene la corretta individuazione delle operazioni passive correlate all'attività di ricerca disciplinata dal contratto stipulato con l'U.E., si osserva che il contratto tipo relativo al rimborso dei costi per i progetti di ricerca e sviluppo tecnologico (Quinto Programma Quadro) prevede, all'art. 25, che al fine di giustificare i costi ammissibili, il contraente deve tenere in modo regolare, e secondo le normali convenzioni contabili dello Stato in cui è stabilito, la contabilità del progetto e la documentazione idonea a comprovare ed attestare in particolare i costi e le ore dichiarate nelle note spese. La documentazione deve essere precisa, completa e comprovante ed è sottoposta a controlli da parte degli organi comunitari.

Ai fini del beneficio della non imponibilità, in particolare, i costi sostenuti dovranno essere comprovati da idonei documenti giustificativi, dai quali risulti espressamente che gli acquisti di beni e di servizi non imponibili sono stati effettuati specificatamente ai fini del progetto di ricerca.

La scrivente ritiene altresì che non osti all'applicazione del predetto art. 72 la circostanza che l'ente, nei rapporti con l'Unione Europea, non operi nell'ambito dell'attività commerciale, bensì agisca in via istituzionale.

Se si ritenesse il contrario, risulterebbe fortemente vanificata l'efficacia della norma in discorso rispetto alla ratio perseguita, da rinvenire nell'esigenza che i fondi investiti dall'Unione Europea arrivino ai settori beneficiari senza essere decurtati del prelievo IVA.

In merito al secondo quesito, concernente la possibilità di escludere dal reddito complessivo del CNR, soggetto ad imposizione diretta, le somme percepite nel quadro dei contratti di promozione della ricerca intercorsi con la UE, si fa presente, in premessa, **che il CNR riveste la natura di ente pubblico strumentale tributario di funzioni statali.**

Da ciò discende che al predetto ente torna applicabile l'art. 74, comma 2, del TUIR, il quale prevede che non costituisce esercizio di attività commerciale l'espletamento di funzioni statali da parte di enti pubblici.

Naturalmente, come chiarito dalla circolare n. 37/E del 2 maggio 1994, mentre le attività svolte dall'ente nell'esercizio di funzioni statali non sono assoggettate ad imposizione, concorrono invece a formare il reddito complessivo dell'ente in argomento *“i redditi derivanti dalle attività svolte in regime di diritto privato, anche se connessi all'esercizio di funzioni statali (... es. le attività svolte sulla base di rapporti convenzionali o contrattuali)”*.

Tutto ciò premesso, con riferimento ai contratti di promozione della ricerca stipulati dal CNR con gli organismi comunitari, si fa presente che nel quesito è espressamente precisato che gli stessi vengono posti in essere nello quadro dello svolgimento delle funzioni istituzionali dell'ente, ossia di quelle funzioni che sono direttamente riconducibili alle attività dello Stato e che di norma vengono espletate in assenza di corrispettivo specifico. Sulla base di quanto dichiarato, pertanto, deve ritenersi che si versi nell'ambito di applicazione del richiamato art. 74, comma 2, del TUIR e che, quindi, le erogazioni finanziarie che il CNR percepisce dall'Unione Europea non concorrano alla formazione della base imponibile IRES.

14.4.2. Risoluzione n. 34/E Roma, 14 marzo 2005 Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Oggetto: Istanza di interpello – Art. 11, legge 27/7/2000 n. 212. Consiglio Nazionale delle Ricerche- . DPR 26 ottobre 1972, n. 633, art. 72, terzo comma, numero 3. Nota di chiarimenti

Con l'istanza d'interpello di cui all'oggetto pervenuta in originale il 2 agosto scorso, concernente l'applicabilità dell'art. 72, terzo comma, numero 3, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione alle operazioni connesse all'esecuzione di contratti di ricerca scientifica conclusi con la Comunità europea, è stato esposto il seguente

QUESITO

Il Consiglio Nazionale delle Ricerche- Istituto Z- sede di, ha vinto due concorsi indetti dalla Commissione Europea nell'ambito del Quinto (periodo 1998-2002) e del Sesto Programma Quadro (2002-2006) di azioni comunitarie di ricerca e sviluppo tecnologico entrando a far parte di due “Reti di formazione” di tipo consortile con altri partners comunitari: “Rete di K” e “Rete di Y”.

Per i suddetti programmi, la Commissione Europea- Direzione Generale XII Scienza, Ricerca e Sviluppo- ha sottoscritto con l'istante due contratti *ad hoc* per lo svolgimento

dei lavori, in applicazione della procedura generale prevista dall'art. 12 del Reg. 2321/2002 del 16.12.2002 (in G.U.C.E. 30.12.2002, serie L 355/23).

A tali contratti è conseguita l'erogazione al CNR- di contributi finanziari pari a 200.000.000 euro per il primo progetto e a 260.000.000 per il secondo. Tali risorse, erogate per la realizzazione di attività comunitarie di ricerche riconosciute prioritarie dalla Comunità europea, sono state destinate per il 60% ai costi di assunzione di ricercatori di nazionalità obbligatoriamente diversa da quella dell'ente che li ospita e per il restante 40% per l'acquisto di materiale a supporto delle attività dei ricercatori medesimi.

Il finanziamento comunitario conseguirebbe, quindi, ad un effettivo contratto di ricerca caratterizzato da un rapporto sinallagmatico tra l'erogazione del finanziamento e l'attività di ricerca da realizzare.

Pertanto, l'esecuzione del progetto di ricerca diventa un obbligo contrattuale, essendo le relative erogazioni comunitarie connesse al perseguimento di obiettivi e finalità proprie della Comunità nel campo della Ricerca Scientifica e dello Sviluppo Tecnologico.

In particolare, viene chiesto se sia corretto applicare il beneficio della non imponibilità IVA prevista dall'art. 72, terzo comma, numero 3, del citato DPR 633/72 alle operazioni di cessione dei beni e prestazioni di servizi effettuati a sostegno dell'attività di formazione dei ricercatori ospitati nell'ambito dei contratti stipulati con la Comunità europea.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Il CNR ritiene che la fattispecie in oggetto integri l'ipotesi dei contratti di ricerca conclusi con la Comunità europea, per i quali risulta applicabile l'art. 72, terzo comma, numero 3, del DPR 633/72.

A tal fine, potrebbe rilasciare ai fornitori un'apposita dichiarazione nella quale siano contenuti gli estremi del contratto stipulato con la Comunità a supporto della richiesta di non applicazione dell'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La soluzione interpretativa prospettata dall'istante può essere condivisa, in quanto congruente con la formulazione letterale dell'art. 72, terzo comma, numero 3 del DPR 633/72.

Tale disposto normativo stabilisce, infatti, la non imponibilità delle operazioni - cessioni di beni e prestazioni di servizi- effettuate *“alle Comunità Europee, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, anche se effettuate ad imprese o enti per l'esecuzione di contratti di ricerca e di associazione conclusi con le dette Comunità”*.

Si rende, pertanto, necessario verificare, *in primis*, se vi sia un vincolo contrattuale di ricerca tra la Comunità europea e il CNR.

Tale verifica implica, quindi, l'accertamento relativo:

- alla sussistenza di obblighi e adempimenti conseguenti all'erogazione;
- allo stato effettivo degli interessi delle parti in esame in merito ai risultati della ricerca, elementi imprescindibili per stabilire se i finanziamenti erogati rientrano tra corrispettivi per prestazioni di servizi o tra contributi non afferenti a specifiche attività da porre in essere.

In primis, si rileva che la sussistenza del predetto vincolo contrattuale è già nel *nomen iuris* attribuito dalle parti ai negozi posti in essere (contratto).

Il rapporto tra l' UE e l'Istituto Z si concretizza in due distinti contratti di ricerca con la definizione da parte della Comunità di obiettivi, tempi e modalità di esecuzione, da parte del contraente, delle prestazioni relative all'organizzazione ed attuazione dei programmi di ricerca finanziati dai relativi contributi comunitari.

L'art. 1 dei contratti in esame, rileva che, a fronte del contributo finanziario comunitario per la realizzazione del progetto, *“il contraente principale esegue i lavori indicati nel presente contratto (il progetto) secondo le disposizioni in esso stabilite”*.

In particolare, la Comunità affida al contraente principale l'esecuzione di prestazioni relative all'organizzazione ed attuazione dell'attività di ricerca, con la necessaria libertà nella scelta dei *partners* e dei mezzi più opportuni per il raggiungimento dell'obiettivo del progetto.

Pertanto, sussistendo obblighi di dare, fare o permettere da parte del soggetto che riceve il contributo, l'erogazione dei fondi strutturali comunitari costituisce di per sé il corrispettivo di prestazioni di servizi rese nei confronti della Comunità Europea, con conseguente rilevanza, ai fini dell'IVA, del movimento finanziario relativo alla erogazione dei contributi ai soggetti attuatori

(R.M. 3 maggio 1999, n. 72). In particolare, *“quando il soggetto che riceve le somme è tenuto ad un adempimento in dipendenza di un obbligo contrattuale nei confronti dell'ente erogante”*.

Relativamente agli interessi connessi ai risultati della ricerca nella fattispecie in esame, è significativa l'individuazione del destinatario effettivo di tali risultati, ossia la *“proprietà delle conoscenze”*.

Nella fattispecie in esame, va rilevato che il contratto tipo individuato dall'art. 12 del Regolamento 2321/2002 del 16/12/2002 *“relativo alle regole di partecipazione delle imprese, dei centri di ricerca e delle università, nonché alle regole di attuazione del VI Programma Quadro della Comunità europea (2002- 2006)”*, e sul quale sono redatti i contratti in esame, individua i beneficiari delle *“conoscenze”* nei partecipanti al progetto (art. 4):

- *“nei limiti degli interessi della Comunità”* (art. 9, comma 4);
- concordando *“con la Commissione le modalità di divulgazione delle conoscenze”* (art.12);
- concedendole il potere di *“divulgare(...) le conoscenze derivate dal progetto”* e il *“diritto irrevocabile ...di “tradurre, riprodurre e distribuire articoli destinati alla pubblicazione su riviste scientifiche e tecniche, testi di conferenze ed altri documenti pubblicati dal partecipante, elaborati nell'ambito del progetto”* (art. 13);
- con obbligo di salvaguardare la riservatezza delle conoscenze da divulgazioni non connesse alle attività contrattuali, al fine di evitarne un utilizzo esterno alla Comunità stessa (art.13).

La sussistenza di tali vincoli ad un pieno ed esclusivo utilizzo delle predette conoscenze, limita sostanzialmente l'attribuzione di proprietà unica ai partecipanti al progetto, potendola espletare solo subordinatamente a interessi comunitari e in seguito ad accordi con la Commissione per il loro diretto impiego.

Anche il rapporto tra i partecipanti al progetto è di natura contrattuale e strumentale (sub-contratto) rispetto all'accordo stipulato con la Comunità, in quanto il contraente principale affida l'esecuzione di parte di quelle opere che si è obbligata a realizzare nei confronti del committente, ad un terzo. Tale subcontratto può essere considerato alla stregua di un mezzo di adempimento, con il quale si realizza una forma di collaborazione interna finalizzata alla realizzazione del progetto.

Conformemente alla natura giuridica delle prestazioni rese si ritiene corretta la fatturazione delle medesime, secondo quanto ipotizzato nell'istanza. Tali contratti sono redatti sulla base del *model contract* dell'Unione Europea- *Research Training Networks* - in applicazione della procedura prevista dal Reg. 2321/2002 del 16/12/2002 *“relativo alle regole di partecipazione delle imprese, dei centri di ricerca e delle università,*

nonché alle regole di attuazione del VI Programma Quadro della Comunità europea (2002- 2006)”.

In particolare, l’art. 12 “Contratti ed accordi consorziali” stabilisce che “*la Commissione stipula un contratto per ogni proposta d’azione indiretta selezionata. Tale contratto è redatto conformemente alle disposizioni del VI Programma Quadro e del presente regolamento (...). Dopo aver ascoltato le parti interessate(...), la Commissione elabora un contratto tipo al fine di facilitare la redazione dei contratti (...).*

Relativamente alla forma consorziale dell’atto stipulato, la Commissione Europea ha previsto, al fine dell’entrata in vigore del contratto, la firma del solo coordinatore che, entro 60 giorni dall’entrata in vigore del contratto, invierà alla

Commissione il modello firmato da tutti i contraenti elencati nel contratto, che diventeranno, pertanto, “*titolari dei diritti e degli obblighi spettanti*”.

É dunque ammissibile l’estensione del beneficio della non imponibilità, anche agli acquisti di beni e servizi effettuati direttamente dai soggetti che stipulano con la CEE i summenzionati contratti di ricerca.

Al contrario, non è possibile applicare lo stesso trattamento agevolativo alle medesime operazioni se rientranti nello stadio più a valle della catena commerciale. In particolare, i fornitori dei soggetti che hanno stipulato i predetti contratti di ricerca, se effettuano a loro volta acquisti di beni e servizi, non potranno invocare i benefici del citato art. 72, terzo comma, DPR 633/72.

L’agevolazione in questione potrà trovare applicazione rilasciando, al fornitore dei beni e servizi stessi, un’apposita dichiarazione in cui risultino gli estremi del contratto, la destinazione degli acquisti, la quota in percentuale della partecipazione CEE e il corrispondente importo della fornitura che non deve essere assoggettato al tributo a norma del richiamato art. 72.

Quanto sopra viene sostenuto a migliore intendimento di quanto riportato nella nota di risposta del 2004 numero prot. ... che la presente intende sostituire a tutti gli effetti.

14.4.3. Risoluzione del 22/01/2003 n. 10 ; (applicazione del punto 127/14 tab A parte II DPR 633/72 per interventi di recupero e risanamento conservativo – ente di previdenza comunale);

Oggetto: IVA - Applicazione del punto 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 agli interventi di recupero e risanamento conservativo di cui all'articolo 31, primo comma, lettera c) della legge 5 agosto 1978, n. 457. Istanza di interpello

Sintesi: La risoluzione fornisce indicazioni in merito al trattamento tributario, ai fini IVA, applicabile agli interventi di recupero e risanamento conservativo di cui all'articolo 31, primo comma, lettera c) della legge 5 agosto 1978, n. 457. L'Agenzia ritiene che le prestazioni di servizi relative ai contratti di appalto per la realizzazione di interventi rientranti nelle fattispecie previste alle lettere c), d) ed e) del primo comma dell'articolo 31 della legge n. 457 del 1978 sono da assoggettare, a prescindere dalla tipologia dell'immobile, ad aliquota IVA ridotta del 10 per cento ai sensi del punto 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

Testo:

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, é stato esposto il seguente Quesito:

L'Istituto di Previdenza ed Assistenza per i Dipendenti del Comune di ha affidato ad una impresa di costruzioni l'appalto dei lavori di restauro e risanamento conservativo di

parte di un edificio di proprietà del Comune di, destinato ad uffici e precisamente a sede amministrativa, uffici di presidenza e direzione dello stesso ente.

Posto che i lavori in questione ricadono nella fattispecie di cui all'articolo 31, primo comma, lettera c) della legge 5 agosto 1978, n. 457, il medesimo Istituto chiede di conoscere se alle relative prestazioni di servizi sia applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del punto 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

L'istante ritiene che alle prestazioni di servizi sopra indicate sia applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento prevista dal punto 127-quaterdecies) sopra citato, in considerazione del fatto che la seconda parte di tale norma fa riferimento agli interventi di recupero a prescindere dalla tipologia dell'immobile.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Il punto 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, assoggetta ad aliquota IVA ridotta del 10 per cento le "prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al n. 127-undecies) e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo".

In materia, nella circolare ministeriale n. 142 del 9 agosto 1994 é stato precisato che l'aliquota IVA ridotta prevista per le prestazioni relative a contratti di appalto per la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) del primo comma dell'articolo 31 della legge n. 457 del 1978 si applica a prescindere dalla tipologia degli edifici o delle opere oggetto degli interventi stessi.

Successivamente, con la risoluzione n. 157 del 12 ottobre 2001 é stata affrontata la questione del trattamento da riservare alle prestazioni dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di lavori di ristrutturazione di un impianto sportivo e rientranti nella fattispecie prevista alla lettera d), primo comma, dell'articolo 31 sopra citato.

Anche in tale occasione é stato affermato che tali prestazioni di servizi sono da assoggettare ad aliquota IVA del 10 per cento "a prescindere dalla tipologia dell'immobile".

Pertanto, sulla base di quanto sopra esposto, si ritiene che le prestazioni di servizi relative ai contratti di appalto per la realizzazione di interventi rientranti nelle fattispecie previste alle lettere c), d) ed e) del primo comma dell'articolo 31 della legge n. 457 del 1978 sono da assoggettare, a prescindere dalla tipologia dell'immobile, ad aliquota IVA ridotta del 10 per cento ai sensi del punto 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972.

14.4.4. Risoluzione n. 157/E, Roma, 12 ottobre 2001

Oggetto: Interpello/2001-Art. 11, legge 27-7-2000, n. 212. Istanza prot. n...../2001 del..... 2001. Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto concernente l'esatta applicazione del d.P.R. n. 633 del 1972, è stato esposto il seguente

Quesito.

La società, premesso che deve realizzare in "project financing" la costruzione di una piscina scoperta e ristrutturare l'impianto sportivo esistente (composto da piscina coperta e palestra) di proprietà del Comune di e che, in base a concessione, avrà la gestione per trent'anni dell'intero impianto sportivo, chiede di conoscere se tali opere possano essere qualificate di "urbanizzazione secondaria" e godere, pertanto,

dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento prevista dal punto 127 quinquies della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Soluzione interpretativa prospettata dal contribuente.

La società istante ritiene applicabile al caso in esame l'aliquota agevolata del 10% prevista dalla norma citata.

Parere dell'Agenzia delle Entrate.

La società istante, esperita la procedura prevista dagli articoli 37 bis e seguenti della legge 11 febbraio 1994, n. 109, deve realizzare in *project financing* le opere descritte in quesito, la proprietà delle quali è comunale e che, anche se saranno gestite da una società privata, sono destinate ad uso collettivo e potranno essere utilizzate anche per attività agonistica.

Al proposito, l'articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, dopo aver qualificato le strade, i parcheggi, gli impianti di distribuzione dell'acqua, del gas e dell'energia elettrica come opere di urbanizzazione primaria, elenca le opere di urbanizzazione secondaria come segue: “a) asili nido e scuole materne; b) scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo; c) mercati di quartiere; d) delegazioni comunali; e) chiese ed altri edifici per servizi religiosi; f) impianti sportivi di quartiere; g) centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie; h) aree verdi di quartiere”.

Come precisato nella circolare ministeriale n. 14 del 17 aprile 1981, ai fini della qualificazione di tali immobili quali opere di urbanizzazione secondaria occorre che tali immobili siano realizzati in funzione, ossia al servizio, di zone urbanizzate o da urbanizzare.

Tali opere sono, quindi, identificate come quelle destinate a produrre servizi di interesse collettivo, in materia di economia, istruzione, cultura e tempo libero, nell'ambito di un centro abitato, al fine di migliorare la qualità della vita dei suoi abitanti.

Infatti, la norma agevolativa tende a tassare con un'aliquota Iva ridotta le opere che, ancorché non necessarie alla soddisfazione dei bisogni primari dell'uomo (bisogni soddisfatti dalle opere di urbanizzazione primaria), sono indispensabili per innalzare il tenore di vita dei residenti nel centro abitato interessato, considerandolo non solo secondo i livelli economici raggiunti ma anche in base agli standard qualitativi dei servizi collettivi ricevuti.

Al riguardo si osserva che è stato già chiarito con le risoluzioni ministeriali n. 320947 del 10 giugno 1985 e n. 399623 del 3 ottobre 1985 che il termine “quartiere”, riferito ai mercati, agli impianti sportivi ed alle aree verdi non può intendersi restrittivamente in senso letterale, ma va interpretato in senso logico-evolutivo, tenendo conto della attuale realtà urbanistica; pertanto le opere di urbanizzazione secondaria sopra accennate devono essere qualificate “di quartiere” non soltanto nel caso che siano destinate ad essere utilizzate dagli abitanti di una determinata zona urbana, ma anche quando sono realizzate per essere messe a disposizione dell'intera popolazione di un piccolo centro abitato; ciò al fine di non limitare l'applicazione del beneficio fiscale soltanto alle opere realizzate in quei comuni che prevedono espressamente la suddivisione del loro territorio in quartieri.

Inoltre, affinché possa ritenersi agevolabile la realizzazione di un “impianto sportivo di quartiere”, è necessario che tale impianto sia destinato ad un uso pubblico, ovvero sia messo a disposizione dell'intera collettività, anche se dietro pagamento di un corrispettivo, e non sia destinato ad essere utilizzato esclusivamente o prevalentemente da particolari categorie di soggetti, come ad esempio gli iscritti a società sportive, o dipendenti comunali o simili.

Nel caso in esame, l'impianto è da ritenersi di pubblica utilità e destinato alla collettività, anche se costruito e gestito con concessione trentennale da una società privata; inoltre, riguardo il possibile svolgimento di una attività agonistica, come chiarito nella risoluzione ministeriale n. 361922 del 4 novembre 1986, è sufficiente che tale attività sia, come nel caso in esame, del tutto secondaria e residuale.

Alla luce delle suesposte considerazioni, si ritiene che gli immobili in questione siano da considerarsi "opere di urbanizzazione secondaria" e, quindi, la loro cessione rientri nella fattispecie di cui al punto 127 quinquies, parte III della Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Al caso in esame sarà applicata, condividendo pertanto la soluzione proposta dalla società istante, l'aliquota IVA ridotta al 10%.

Appare, tuttavia, opportuno precisare che, relativamente alla ristrutturazione dell'impianto sportivo esistente, saranno da assoggettare all'aliquota del 10%, in base al punto 127 quaterdecies della Tabella A, parte III, del DPR n. 633 del 1972, le prestazioni dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere c), d), ed e) dell'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457 (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, a prescindere dalla tipologia dell'immobile) mentre per i lavori relativi alla manutenzione ordinaria o straordinaria di cui alle lettere a) e b) della stessa norma si dovrà applicare l'aliquota IVA ordinaria del 20%.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

14.4.5. **Risoluzione del 12/07/2000 n. 110**

Oggetto: I.V.A. Art. 72 del D.P.R. n. 633 del 1972.

Sintesi: La risoluzione fornisce ulteriori chiarimenti in ordine alla corretta applicazione della norma contenuta nell'articolo 72, comma 3 del DPR n. 633/72, in materia di esenzioni ed agevolazioni ai fini Iva, relativamente a cessioni di beni e prestazioni di servizi.

Testo: Ministero dell'Ambiente Servizio Conservazione della Natura

Codesto Ministero ha posto alla scrivente un quesito in merito all'interpretazione della norma di cui all'art. 72, comma 3, n. 3), del D.P.R. n. 633 del 1972, in cui si prevede la non imponibilità delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle Comunità europee nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali o nei confronti di imprese o enti che hanno stipulato con tali Comunità contratti di associazione o di ricerca.

Codesto Ministero fa osservare in proposito di avere ottenuto dalla Commissione U.e. il cofinanziamento del progetto Life-Natura (decisione della Commissione U.e. del 13.07.99 n. LIFE 99 NAT/IT/006279), finalizzato alla definizione di linee guida per la redazione dei Piani di gestione dei Siti di

Importanza Comunitaria e delle Zone di Protezione Speciale, come disposto da specifiche direttive comunitarie in materia.

Peraltro, per l'attuazione di detto progetto, codesto Ministero si avvale di una Convenzione-tipo che prevede, da un lato, l'erogazione di un compenso da parte dell'Amministrazione e, dall'altro, la realizzazione da parte dei soggetti privati firmatari delle attività previste dal progetto "verifica della rete natura 2000 in Italia e modelli di gestione", come ulteriormente specificato nell'allegato tecnico alla Convenzione stessa.

Tutto ciò premesso, si chiede di sapere se il beneficio della non imponibilità può essere applicato da parte dei suddetti soggetti privati alla quota parte di finanziamento erogato dalla Comunità.

In proposito la scrivente osserva che, come già precisato con risoluzione del 15.03.1994 n. VII-15-350/93, é possibile l'estensione del beneficio della non imponibilità di cui al citato art. 72, terzo comma, n. 3, anche alle imprese o enti fornitori di beni o servizi a soggetti che hanno stipulato con la Comunità europea contratti di associazione o di ricerca.

Tuttavia, tenuto conto che il rapporto tra codesto Ministero dell'Ambiente e la Comunità europea non sembra essersi concretizzato in un "contratto di ricerca o di associazione", ma vi sia una semplice erogazione di fondi legittimata da un atto amministrativo, non sussistono le condizioni per la concessione del beneficio in discorso.

14.4.6. Risoluzione del 17/04/1996 n. 57

Oggetto: I.V.A. - Aliquota applicabile per la costruzione di insediamento destinato ad attività didattica e di ricerca. Quesito.

Sintesi: La realizzazione su terreno di proprietà dell'Università degli studi di Firenze, ceduto in diritto di superficie al CNR, di insediamenti distinti allo svolgimento in comune tra i due enti di attività di ricerca e formazione didattico-scientifica é soggetta alla aliquota del 10% ai sensi del n. 127 septies) della tabella A, parte III allegata al DPR 26 ottobre 1972 n. 633 in quanto in base alla convenzione stipulata tra l'Università ed il CNR l'esercizio della attività di ricerca risulta strettamente connesso con quello dell'attività didattica, e pertanto possono ritenersi articolazioni di un'unica attività. Ne consegue che gli edifici da realizzare possono essere qualificati come edifici scolastici assimilati ai fabbricati di all'art. 13 della legge 2 luglio 1949 n. 408.

Testo:

Il Consiglio Nazionale delle Ricerche (C.N.R.) tramite l'avvocato ha inviato un quesito con il quale fa presente che in data 19 novembre 1988 ha stipulato con l'Università degli studi di Firenze una convenzione con la quale é stato concordato, nel quadro dei convergenti fini istituzionali lo svolgimento in comune di attività di ricerca e formazione didattico-scientifica. Per la realizzazione dei fini suddetti é stata prevista la costruzione di strutture ed infrastrutture da realizzare su un appezzamento di terreno, sito nel comune di Sesto Fiorentino di proprietà dell'Università, ceduto in diritto di superficie per la durata di quaranta anni al CNR.

Il professionista istante chiede di conoscere se per la realizzazione di detti insediamenti si renda applicabile una quota I.V.A. ridotta del 10% prevista dal n. 127 septies) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di edifici scolastici tra i quali, secondo quanto chiarito dalla ex Direzione Generale delle Tasse e delle Imposte Indirette sugli Affari con circolare n. 14 del 17 aprile 1981, sono da ricomprendersi gli edifici Universitari.

Nell'istanza viene inoltre richiamata la risoluzione 15 dicembre 1990 n. 430965, con la quale questa Amministrazione, in relazione ad analoga fattispecie riguardante lo stesso CNR e la seconda Università degli Studi di Roma aveva riconosciuto applicabile il beneficio fiscale in argomento per la considerazione che dalla convenzione stipulata tra i due enti l'esercizio dell'attività di ricerca risultava strettamente connesso con quello dell'attività didattica e pertanto potevano considerarsi articolazioni di un'unica attività svolta congiuntamente dall'ente ricerca e dalla Università.

In allegato all'istanza sono state inviate in copia le convenzioni stipulate dal CNR con la Università degli Studi di Firenze in data 19 novembre 1988, e con la seconda Università

degli studi di Roma in data 24 luglio 1986 che risultano avere identico contenuto non é copia dei contratti con i quali le due Università di Roma e Firenze in data, rispettivamente, 24 luglio 1986 e 25 luglio 1991, hanno sostituito in favore del CNR il diritto di superficie sulle aree destinate alla realizzazione degli immobili.

Sulla base della documentazione inviata e del parere fornito dall'ex Ispettorato Compartimentale delle Tasse e delle Imposte indirette sugli Affari di Firenze la fattispecie oggetto del quesito si presenta

sostanzialmente conforme a quella per la quale l'Amministrazione si é pronunciata con la richiamata nota del 15 dicembre 1990, n. 430965, riconoscendo la sussistenza dei presupposti richiesti per l'applicazione della aliquota IVA agevolata;

Pertanto, la scrivente, ritenendo di poter confermare le considerazioni già svolte nella citata risoluzione del 1990 ritiene applicabile alla fattispecie in esame l'aliquota IVA del 10%. Ciò in base alla disposizione recata dall'art. 36, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n.331, convertito nella legge 29 ottobre 1993, n. 427 il quale ha inserito nella tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, i numeri 127 - quinquies) e 127 - septies) assoggettando alla aliquota del 9 per cento, ora 10%, rispettivamente, le cessioni degli edifici di cui all'art. 1 della legge 1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di cui all'art 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408 tra i quali vanno ricompresi gli edifici universitari e le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la costruzione degli edifici stessi.

L'Ufficio IVA di Roma, che legge per conoscenza, é pregato di notificare il contenuto della presente al professionista istante.

14.4.7. Risoluzione del 24/02/1994 prot. 127

Oggetto: I.V.A. - Aliquota applicabile alla costruzione di edificio del C.N.R. da adibire a sede dell'Istituto di Ricerche sui Metodi e Processi Chimici per la Trasformazione e l'Accumulo di energia.

Sintesi: Alle prestazioni relative alla costruzione di un istituto del C.N.R. l'I.V.A. si applica con l'aliquota ridotta se l'edificio é destinato ad attività didattiche universitarie oltre che ad attività di ricerca.

Testo:

Con istanza diretta alla scrivente l'Istituto del C.N.R. per le ricerche sui metodi e processi chimici per la trasformazione e l'accumulo di energia, con sede in Messina, ha chiesto di conoscere quale sia l'aliquota IVA applicabile alle prestazioni, dipendenti da contratto di appalto, aventi ad oggetto la costruzione di un complesso edilizio, in via di realizzazione, destinato ad istituto di ricerca.

L'ente istante ha espresso l'avviso che ai cennati lavori il tributo possa applicarsi con l'aliquota ridotta del 4% (9% dal 1 gennaio 1993) in virtù delle norme di cui all'art. 8, nn. 2) e 4), del decreto legge 31 ottobre 1980, n. 693, convertito nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, le quali prevedono il beneficio fiscale della aliquota ridotta per le prestazioni aventi ad oggetto la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrata dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865. L'istituto istante ha espresso altresì l'opinione che, anche nel caso in cui si disconoscesse all'edificio in oggetto la natura di opera di urbanizzazione, l'aliquota IVA agevolata dovrebbe comunque ritenersi applicabile ai sensi dell'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, il quale ha stabilito in via generale che le agevolazioni fiscali previste per la costruzione degli edifici di cui all'art. 13 della legge n.408 del 1949 (compresi quindi i sopravvenuti benefici relativi all'aliquota IVA) si applicano anche agli edifici assimilati alle case di abitazione, indicati nell'art. 2, secondo comma, del R.D. 21 gennaio 1938, n. 1094, convertito nella legge 5 gennaio

1939, n.35. Tra questi edifici assimilati sono ricompresi anche gli edifici scolastici, gli edifici aventi analoghe finalità d'istruzione, e gli edifici universitari. Il costruendo istituto di ricerca sarebbe proprio, ad avviso dell'Ente istante, un edificio scolastico, essendo istituzionalmente destinato, oltre che l'attività di ricerca, all'effettuazione di corsi di formazione professionale di ricercatori e tecnici settoriali, nonché di corsi di supporto in favore di laureandi.

La scrivente ritiene, in via preliminare, che all'opera in rassegna non sia applicabile l'agevolazione prevista per le opere di urbanizzazione dal richiamato art. 8 del decreto-legge n. 693 del 1980, in quanto, come già precisato per analoghe fattispecie, i laboratori di ricerca non sono espressamente ricompresi nell'elencazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, recata dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865. Né d'altra parte, gli istituti di ricerca in discorso possono ricondursi alla voce "attrezzature culturali e sanitarie", ricompresa nell'elencazione normativa delle opere di urbanizzazione secondaria. **Ciò in quanto agli istituti e laboratori di ricerca di cui si discute manca in ogni caso il requisito della diretta messa a disposizione del pubblico, che deve necessariamente assistere le "attrezzature culturali" affinché le stesse possano essere qualificate come opere di urbanizzazione.**

Resta da esaminare la possibilità di considerare l'opera in via di realizzazione quale edificio assimilato a casa di abitazione, ai sensi dell'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, e in particolare quale edificio scolastico. Tale qualificazione, prospettata dall'ente istante, comporterebbe l'applicabilità alle prestazioni di servizi relative alla realizzazione dell'opera dell'aliquota IVA agevolata attualmente fissata al 9%.

A tal fine potrebbe assumere rilievo, tra la documentazione inviata dalla parte a corredo dell'istanza, quanto **certificato dalla Scuola di Specializzazione in tecnologie chimiche di processo della facoltà di Scienza dell'Università degli studi di Messina, laddove si attesta che la medesima Scuola ha sede legale nei locali dell'Istituto CNR di Ricerche su metodi e processi chimici per la trasformazione e l'accumulo dell'energia (ITAE).**Ciò in connessione con quanto risulta da altro certificato nel quale il direttore del predetto ITAE ha dichiarato che le lezioni relative alla citata Scuola di Specializzazione Universitaria, finora svolte nella vecchia sede dell'ITAE, si terranno a partire dal prossimo anno accademico del nuovo edificio, oggetto del quesito in esame.

Verificandosi i suddetti presupposti il complesso edilizio in via di realizzazione potrebbe essere qualificato "edificio scolastico" purché ricorrano le seguenti ulteriori condizioni, delle quali l'Ufficio IVA dovrà verificare la sussistenza:

1) la Scuola di specializzazione universitaria deve utilizzare i locali dell'ITAE in forza di convenzione o di accordi istituzionali con il CNR, e non in virtù di contratto di locazione che non potrebbe in ogni caso attribuire la qualifica di "edificio scolastico" ai fini, naturalmente, della fruibilità dei benefici fiscali di cui trattasi;

2) l'attività scolastica, correlata alla Scuola di specializzazione universitaria non deve risultare marginale rispetto alle altre attività di ricerca effettuate nel nuovo fabbricato sede dell'ITAE ma deve costituire l'attività primaria svolta nell'edificio.

Sussistendo i predetti requisiti, l'erigendo immobile potrà assumere la qualificazione di "edificio scolastico", come tale assimilato alle case di abitazione non di lusso ai sensi della citata legge n. 657/61, con l'effetto che alle prestazioni di servizi relative alla realizzazione dello stesso andrebbe applicata l'aliquota ridotta.

Tale aliquota, si rammenta, é attualmente fissata al 9%, in virtù del n. 127-quinques) della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/72, introdotto dall'art. 36, comma 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Peraltro il medesimo art. 36 del citato decreto legge n. 331 del 1993 dispone, al comma 11, che gli aumenti di aliquote previsti nei commi precedenti non si applicano alle operazioni dipendenti da contratti conclusi entro il 31 dicembre 1992 nei confronti dello Stato e degli altri enti ed istituti indicati nell'ultimo comma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633 del 1972, purché le relative fatture siano emesse e registrate, ai sensi degli artt. 21, 23 e 24 dello stesso decreto, entro il 31 dicembre 1993.

L'ufficio IVA é pregato di portare quanto sopra a conoscenza dell'Ente istante.

14.4.8. Risoluzione del 15/12/1990 prot. 430965

Oggetto: Iva. Edilizia. Aliquote. Realizzazione di un laboratorio per ricerche e didattica.

Sintesi: Si verifica la destinazione di edifici a finalità di istruzione qualora l'attività di ricerca e didattica in essi svolta costituiscono articolazioni di una complessiva attività di formazione didattica – scientifica nell'ambito di una convenzione stipulata tra la II Università degli Studi di Roma ed il C.N.R.. Si applica pertanto l'aliquota agevolata prevista per l'edilizia scolastica ai servizi di appalto resi per la realizzazione di tali edifici.

Testo:

Con istanza del 2 dicembre 1987 inviata alla scrivente, il Consiglio Nazionale delle Ricerche (C.N.R.) ha chiesto di conoscere se alla realizzazione di un insediamento immobiliare destinato ad ospitare strutture di laboratorio finalizzate alla ricerca scientifica ed alla didattica, appaltato all'associazione temporanea d'impresе costituita tra le società, C. d'A., C. e C.C.C., si renda applicabile l'aliquota IVA ridotta del 4 per cento prevista per l'edilizia scolastica.

Nell'istanza viene precisato che le opere sorgeranno su un terreno di proprietà della seconda Università degli Studi di Roma concesso in diritto di superficie allo stesso Consiglio Nazionale delle Ricerche.

In proposito si premette che l'art. 8 del D.L. 31 ottobre 1980, n. 693, convertito nella legge 22 dicembre 1980, n. 891, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 2% (4% a partire dall'1 gennaio 1990, ai sensi del D.L. n. 69/1989 convertito nella legge n. 154/1989) per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi per oggetto la costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408. L'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, ha stabilito che le agevolazioni fiscali previste per la costruzione degli edifici di cui al citato art. 13 della legge n. 408/1949 si applicano anche agli edifici indicati nell'art. 2, secondo comma, del R.D. 21 gennaio 1933, n. 1094, convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 35, tra i quali sono menzionati gli edifici scolastici e, come chiarito con circolare n. 14 del 17 aprile 1981, gli edifici aventi analoghe finalità d'istruzione e, in particolare, per quanto qui interessa, gli edifici universitari.

Ciò posto occorre rilevare che, dall'esame della documentazione inviata, risulta che la realizzazione di dette strutture di laboratorio é stata prevista nell'ambito di una convenzione che il CNR ha stipulato in data 23 maggio 1985 con la seconda Università di Roma per lo svolgimento in comune di attività di ricerca e di formazione didattica scientifica.

La convenzione trova fondamento nel potere attribuito alla Università di concordare, con altre istituzioni scientifiche, iniziative per il perseguimento dei propri scopi istituzionali costituiti in primo luogo dalla formazione didattica scientifica e dalla ricerca.

A tal fine la seconda Università di Roma, con la convenzione citata, ha consentito al CNR di realizzare sul proprio terreno l'insediamento in oggetto nel quale, é stabilito,

troveranno collocazione sia gli organi del CNR operanti nei settori scientifici che la convenzione stessa dichiara di comune interesse, sia tutte le altre attività didattico scientifiche che le parti intenderanno sviluppare di comune accordo.

Ciò posto, sentito il parere espresso da codesto Ispettorato, si osserva che dall'esame della richiamata convenzione stipulata tra gli indicati enti, è dato rilevare che l'attività di ricerca risulta strettamente connessa all'attività didattica. La ricerca, infatti, viene svolta nei settori scientifici, oggetto del programma di attività concordato tra la seconda Università di Roma ed il CNR, nei quali è previsto contestualmente anche lo svolgimento di attività di formazione didattica scientifica.

La ricerca e la didattica costituiscono pertanto articolazioni di un'unica attività che ai sensi della convenzione stessa verrà esercitata congiuntamente dal CNR e dalla seconda Università nelle strutture di laboratorio in argomento.

Conseguentemente si deve riconoscere a tali edifici la destinazione a finalità d'istruzione e l'applicazione dell'aliquota IVA del 4%, prevista per l'edilizia scolastica, ai servizi di appalto resi per la loro realizzazione.

14.4.9. Risoluzione del 03/12/1990 prot. 561194

Oggetto: Iva. Aliquote. Edilizia. Costruzione di un fabbricato per scopi culturali.

Sintesi: L'individuazione degli strumenti urbanistici è di esclusiva competenza dei comuni e pertanto è applicabile l'aliquota agevolata prevista dall'art. 8, comma 1, DL 693/80 all'immobile definito come "attrezzatura culturale" da una dichiarazione rilasciata dal sindaco del competente comune ed effettivamente utilizzato come tale.

Testo:

La società ... fa presente che con processo verbale di constatazione, redatto in data 19 maggio 1990, l'Ufficio IVA di ... ha contestato alla stessa l'applicazione dell'aliquota agevolata (2 per cento poi 4 per cento) applicata sui corrispettivi relativi ai **lavori di costruzione della Sezione meridionale della stazione sperimentale per l'industria delle conserve alimentari di Parma, realizzata nel comune di ...**

Tale immobile - secondo l'ufficio verbalizzante - non sarebbe assimilabile né ad edifici scolastici, equiparati alle case di abitazione non di lusso ai sensi dell'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, né sarebbe riconducibile tra le "attrezzature culturali" di cui all'art. 8, lettera g), della legge 22 ottobre 1971, n. 865, dal momento che l'immobile in parola, per effetto della legge istitutiva e delle norme relative al funzionamento della cennata stazione sperimentale (R.D. 2 luglio 1922, n. 1396 e R.D. 31 ottobre 1923, n. 2523), servirebbe per l'espletamento dell'attività d'istituto, cioè di ricerca.

L'istante, in proposito, eccepisce che il rilievo suddetto sia, in fatto e in diritto, privo di ogni fondamento giuridico, ove si consideri **che il comune di ..., con certificato rilasciato in data 2 maggio 1987, ha attestato che l'area su cui è stata realizzata la Sezione di ... della citata Stazione sperimentale (Istituto culturale di ricerca) ricade in zona "G" attrezzature scolastiche del vigente piano regolatore del comune stesso e rientra fra le "attrezzature culturali" previste dall'art. 44, lettera g), della citata legge 22 ottobre 1971, n. 855.**

Detta certificazione - a giudizio dell'istante - deve ritenersi incontestabile poiché, a parte la considerazione che la concreta individuazione degli appositi strumenti urbanistici, come riconosciuto con diverse note ministeriali (**vedi, da ultimo, Ris. Min. n. 551210 del 13 marzo 1990**), rientra nell'esclusiva competenza dei comuni, l'utenza dell'infrastruttura culturale in parola è prevalentemente locale e perciò, quale **opera di urbanizzazione secondaria, non può che essere a servizio di centri abitati.**

Il bacino di utenza delle attività culturali di tale centro è certo più ampio di ... ma ciò non può essere ostativo del beneficio fiscale, non essendo l'area di utenza di una

biblioteca o di un auditorium o di un pronto soccorso e di un ambulatorio, anch'essi costituenti opere di urbanizzazione secondarie, quella strettamente locale.

La validità giuridica del contenuto del cennato certificato é stata riconosciuta anche dall'Agenzia per la promozione dello sviluppo del Mezzogiorno, che ha ammesso al finanziamento pubblico la costruzione di che trattasi.

La parte rileva altresì che dalla legge istitutiva della Stazione sperimentale per l'industria delle conserve alimentari di Parma (legge 2 luglio 1922, n. 1396) e dal decreto sull'ordinamento delle scuole industriali (R.D. 31 ottobre 1923, n. 2523) **si evince che la predetta Stazione é considerata istituto di istruzione dotato di personalità giuridica propria, sicché l'immobile costruito in costituisce un edificio scolastico assimilabile - per effetto dell'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659 - a casa di abitazione non di lusso, ragion per cui nella specie torna comunque applicabile l'aliquota ridotta IVA.**

Al riguardo la Scrivente, nel condividere l'avviso espresso dall'Ispettorato compartimentale con la nota in riferimento, osserva in via preliminare che l'individuazione degli strumenti urbanistici rientra in effetti nella esclusiva competenza dei comuni e non può essere devoluta ad altri soggetti trattandosi di materia urbanistica.

Ne consegue che, ove risulti comprovata la natura di opera di urbanizzazione secondaria dell'immobile in questione attraverso idonea certificazione proveniente dal comune competente, può ritenersi legittima l'applicazione dell'aliquota agevolata sui corrispettivi dei lavori di costruzione dell'immobile medesimo.

Nella fattispecie, la dichiarazione rilasciata dal sindaco del comune di, con la quale si definisce l'opera "attrezzature culturali previste dall'art. 44, lettera g), legge n. 865/1971", viene integrata da altra documentazione comprovante l'espletamento di corsi di "analisi microscopica e clinica del pomodoro e dei suoi derivati", indetti per gli anni 1987/88/89/90; il che conferma che l'infrastruttura in rassegna é rivolta alla diffusione culturale nello specifico settore della conservazione dei prodotti agricoli.

Circostanza questa che corrobora la legittima applicazione al caso di specie dell'aliquota agevolata di cui all'art. 8, primo comma, del D.L. 31 ottobre 1980, n. 693.

14.4.10. **Risoluzione del 30/07/1990 prot. 430680**

Oggetto: Aliquota iva sui corrispettivi di contratti di appalto per la realizzazione di una sala convegni.

Sintesi: Sono soggetti all'iva con l'aliquota del 4% i corrispettivi di contratti di appalto per la realizzazione di **opere di urbanizzazione primaria e secondaria, tra le quali rientrano gli edifici da utilizzare come attrezzature culturali ex art. 44 lett. g) L. n. 865/71.**

Testo:

Con la nota in riferimento codesto Ispettorato ha espresso il proprio avviso in merito ad un istanza prodotta dall'Associazione "Comunità ...", con sede in ..., volta a conoscere se ai corrispettivi del contratto di appalto avente ad oggetto la costruzione di una sala convegni e relativi servizi in località ... sia applicabile l'aliquota IVA ridotta del 4%.

L'Associazione istante ha fatto presente che l'edificio in discorso sarà destinato a luogo di incontro, all'esercizio di attività spirituali, ed ospiterà conferenze e convegni di ricerca sulla medicina, sulla religione e sulla storia del Tibet.

Al riguardo, osserva la scrivente che, in virtù dell'art. 8, n. 4), del D.L. 31.10.1980 n. 693, convertito nella legge 22.12.1980 n. 891, sono assoggettate all'aliquota IVA ridotta (attualmente 4%) le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto, tra l'altro, la costruzione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria di

cui all'art. 4 della legge 29.09.1964 n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22.10.1971 n. 865. Tra le diverse opere di urbanizzazione secondaria la cennata legge n. 865/71 ricomprende alla lettera g) dell'art. 44, le attrezzature culturali.

Ciò premesso, ritiene la scrivente che l'edificio a cui si riferisce il quesito proposto possa avere le caratteristiche tipologiche e funzionali di un'attrezzatura culturale, e costituire quindi opera di urbanizzazione secondaria.

Infatti come risulta dalla documentazione allegata, la funzione prevalente della sala convegni é quella di ospitare incontri, conferenze e in genere attività di ricerca e studio non riservate ai soli membri dell'associazione istante, bensì aperte alla fruizione di tutti i cittadini che lo desiderino.

Per le ragioni sopraesposte si ritiene che i corrispettivi del contratto di appalto avente ad oggetto la costruzione della sala convegni vadano assoggettate all'IVA con l'aliquota del 4% prevista dal n. 22 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 26.10.1972 n. 633.

T A B B E L L E

17. TABELLE

17.1. ALIQUOTE IVA APPLICABILI ALLE CESSIONI DI BENI E AI TRASFERIMENTI DI PROPRIETÀ

Tipologia di immobili	IVA	Tipologia di immobili	IVA
Abitazione non di lusso ceduta ad acquirente "prima casa" (1)	4%	Edifici assimilati a quelli non di lusso e opere di urbanizzazione	10%
Abitazione non di lusso ceduta in ogni altro caso (1)	10%	Beni immobili di interesse storico artistico	20%
Abitazione di lusso	20%	Fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria (L.457/78, art.31, lett. a) e b)), ceduti dalle imprese che hanno eseguito gli interventi (3)	20%
Fabbricati a destinazione mista ("Tupini") (2) ceduti dall'impresa costruttrice (3)	10%	Fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione (L.457/78, art.31, lett. c),d,e)), ceduti dalle imprese che hanno eseguito gli interventi (3)	10%
Porzioni di fabbricati (uffici, negozi, box ecc.) facenti parte di fabbricati a destinazione mista ("Tupini") (2) ceduti dall'impresa costruttrice	10%	Fabbricati sui quali sono stati eseguiti interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione (L.457/78, art.31, lett. c,d,e), ceduti dalle imprese diverse da quelle che hanno eseguito gli interventi (3)	20%
Fabbricati o porzioni di fabbricati a destinazione mista ("Tupini") (2) ceduti dall'impresa non costruttrice (3)	20%	Box o posto auto pertinenza di "prima casa" (4)	4%
Edifici non residenziali (capannoni, centri commerciali ecc.)	20%	Box o posto auto facente parte di edifici a destinazione mista ("Tupini") (2) ceduti dall'impresa costruttrice	10%
Costruzioni rurali ad uso abitativo cedute dall'impresa costruttrice	4%	Box o posto auto pertinenziali realizzati ai sensi della legge n.122/89 ("Tognoli")	10%
Costruzioni rurali ad uso abitativo cedute dall'impresa non costruttrice	20%	Box o posto auto pertinenziale ad un'abitazione diversa dalla "prima casa" o pertinenziale ad un edificio non abitativo	20%
Altre costruzioni rurali	20%	Box o posto auto non pertinenziale	20%

(1) DM 2 agosto 1969

(2) Almeno il 50% più uno della superficie totale dei piani sopratterra destinati ad abitazioni e non più del 25% della medesima superficie destinata a negozi e uffici

(3) Nel caso di cessione di abitazione non di lusso ad acquirente "prima casa" è possibile applicare l'aliquota del 4%

(4) Deve trattarsi dell'unico box pertinenziale

17.2. ALIQUOTE IVA APPLICABILI ALLE NUOVE COSTRUZIONI

Nuove costruzioni - appalto e acquisto materiali					
Tipologia di immobili	Prestazioni e materiali	IVA	Tipologia di immobili	Prestazioni e materiali	IVA
Abitazioni non di lusso (1)	Contratti di appalto "prima casa"	4%	Costruzioni rurali ad uso abitativo	Contratti di appalto	4%
	Altri contratti d'appalto	10%		Acquisto beni finiti (2)	4%
	Acquisto beni finiti (2)	4%		Acquisto materie prime e semilavorate (3)	20%
	Acquisto materie prime e semilavorate (3)	20%			
Abitazioni di lusso	Contratti di appalto	20%	Altre costruzioni rurali	Contratti di appalto	20%
	Acquisto beni finiti (2)	20%		Acquisto beni finiti (2)	20%
	Acquisto materie prime e semilavorate (3)	20%		Acquisto materie prime e semilavorate (3)	20%
Fabbricati a destinazione mista ("Tupini") (4)	Contratti d'appalto nei confronti di imprese che costruiscono per la successiva vendita	4%	Altri edifici non residenziali (capannoni, centri commerciali ecc.)	Contratti di appalto	20%
	Altri contratti d'appalto	10%		Acquisto beni finiti (2)	20%
	Acquisto beni finiti (2)	4%		Acquisto materie prime e semilavorate (3)	20%
	Acquisto materie prime e semilavorate (3)	20%	Edifici assimilati (5) e opere di urbanizzazione (6)	Contratti di appalto	10%
Contratti di appalto	4%	Acquisto beni finiti (2)		10%	
Acquisto beni finiti (2)	20% (7)	Acquisto materie prime e semilavorate (3)		20%	
Acquisto materie prime e semilavorate (3)	20%				

NOTE

(1) DM 2 agosto 1969

(2) Porte, finestre, termosifoni, caldaie, sanitari, ecc.

(3) Calce, cemento, piastrelle, mattoni, ecc.

(4) Almeno il 50% più uno delle superficie totale dei piani sopraterza destinati ad abitazioni e non più del 25% della medesima superficie destinata a negozi.

(5) Edifici assimilati: scuole, caserme, ospedali, collegi, orfanatrofi, ecc.

(6) Opere di urbanizzazione: strade, parcheggi, fognature, rete idrica, elettrica e del gas, delegazioni, impianti cimiteriali, ecc.

(7) Per i servoscala l'aliquota è del 4% ai sensi del DPR 633/72 n. 31, Tab. A, parte II

**17.3. ALIQUOTE IVA APPLICABILI AGLI INTERVENTI DI
MANUTENZIONE, RESTAURO E
RISANAMENTO, RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA ED URBANISTICA**

Tipi di intervento di cui all'art.31, c.1, legge 457/78		Tipologia di immobili	Prestazioni di servizi	Acquisto materiali		Beni significativi utilizzati per prestazioni di servizi (3)	
				Beni finiti	Materie prime e semilavorate	Fino a concorrenza del valore della prestazione	Oltre il valore della prestazione
Let. a)	Manutenzione ordinaria	Edifici a prevalente destinazione abitativa privata (1)	10%	20% (5)	20%	10% (5)	20%
		Altri edifici e opere (4)	20%	20%	20%	=	=
Let. b)	Manutenzione straordinaria	Edifici a prevalente destinazione abitativa privata (1)	10%	20%	20%	10% (5)	20%
		Edifici residenziali pubblici (2)	10%	20%	20%	=	=
		Altri edifici e opere (4)	20%	20%	20%	=	=
Let. c)	Restauro e risanamento conservativo	Tutti gli edifici e opere (4)	10%	10%	20%	=	=
Let. d)	Ristrutturazione edilizia	Tutti gli edifici e opere (4)	10%	10%	20%	=	=
Let. e)	Ristrutturazione urbanistica	Tutti gli edifici e opere (4)	10%	10%	20%	=	=

NOTE

(1) Definizione di “fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata”: art. 7 comma 1 lett. b) legge 488 del 23.12.1999, art. 30, comma 3, legge 388/2000 e circolare min. fin. N. 247/E del 29.12.1999, punto 2.1.

(2) Definizione di “edifici di edilizia residenziale pubblica”: circolare min. fin. N. 151/E del 9 luglio 1999 (alloggi pubblici, orfanatrofi, ospizi, befofotrofi pubblici).

(3) Nell’ambito dei beni finiti, il legislatore ha individuato i “i beni significativi” con il D.M. 29 dicembre 1999. Trattasi di ascensori e montacarichi; infissi esterni ed interni, caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell’area; sanitari e rubinetterie da bagno; impianti di sicurezza.

(4) Opere di urbanizzazione e equiparate.

(5) Es. Appalto per installazione ascensore; costo complessivo lire 20 milioni. Costo ascensore lire 12 milioni; costo manodopera lire 8 milioni. In tal caso è necessario distinguere in fatture: 8 milioni (manodopera) con IVA al 10%; 8 milioni (parte del costo dell’ascensore pari al costo della manodopera) con IVA 10%; 4 milioni (il rimanente costo dell’ascensore eccedente il costo della manodopera) con IVA al 20%.

17.4. PRONTUARIO DELL'IVA SUGLI IMMOBILI

23	<p>Edifici “assimilati” - Cessioni Cessioni di edifici di cui all’art. 1 della legge n. 659/61, assimilati ai fabbricati “Tupini”</p>	10	Tab. A/III, n. 127-quinquies	<p>L’art. 1 della legge n. 659/61 richiama a sua volta l’art. 2, secondo comma, del r.d. n. 1094/38, il quale equipara alle case di civile abitazione i seguenti edifici:</p> <ul style="list-style-type: none"> - edifici scolastici - caserme - ospedali - case di cura - ricoveri - colonie climatiche - collegi - educandati - asili infantili - orfanotrofi - edifici simili ai precedenti. In proposito, con circolare n. 14 del 17/4/81 il ministero delle finanze ha precisato che l’agevolazione tributaria si estende agli immobili diversi da quelli espressamente elencati, ma aventi finalità analoghe e comunque destinati a ospitare collettività. Successivamente il ministero ha ritenuto di poter riconoscere l’agevolazione anche ad edifici che, pur non essendo destinati a ospitare collettività, sono utilizzati per il perseguimento di finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza; ciò a condizione che l’esercizio di attività volte al perseguimento dei predetti scopi di interesse collettivo trovi rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell’immobile (circolare n. 1/E del 2/3/94). 	Imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (168 €ciascuna).
24	<p>Opere di urbanizzazione primaria e secondaria - Cessioni Cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell’articolo 4 della legge n. 847/64, integrato dall’articolo 44 della legge n. 865/71</p>	10	Tab. A/III, n. 127-quinquies	<p>Sono opere di urbanizzazione primaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - strade residenziali - spazi di sosta e di parcheggio - fognature - rete idrica - rete di distribuzione dell’energia elettrica e del gas - pubblica illuminazione - spazi di verde attrezzato <p>Sono opere di urbanizzazione secondaria:</p> <ul style="list-style-type: none"> - asili nido - scuole materne - scuole dell’obbligo - strutture e complessi per l’istruzione superiore all’obbligo - mercati di quartiere - delegazioni comunali - chiese ed altri edifici religiosi - impianti sportivi di quartiere - centri sociali 	Imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (168 €ciascuna).

			<ul style="list-style-type: none"> - attrezzature culturali e sanitarie - aree verdi di quartiere <p><i>Ai sensi dell'art. 3, comma 11, del dl n. 90/90, l'aliquota agevolata prevista per le opere di urbanizzazione si applica anche se queste sono <u>realizzate fuori dell'ambito urbano</u>. Al riguardo, la corte di cassazione, con riferimento alle strade residenziali, ha tuttavia stabilito, con la sentenza n. 15948 del 23/10/2003, che per l'applicazione dell'aliquota agevolata deve comunque trattarsi di strade che, seppure realizzate al di fuori dell'ambito urbano, devono essere pur sempre "residenziali", e quindi al servizio di aree destinate ad accogliere centri abitativi e non insediamenti produttivi.</i></p> <p>Nelle attrezzature sanitarie sono ricomprese le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, tossici e nocivi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate di cui all'art. 5 del dl n. 361/87 (art. 17 bis, dl 361/87, conv. dalla legge n. 441/87).</p> <p>Gli impianti cimiteriali sono parificati alle opere di urbanizzazione primaria (art. 26-bis, dl n. 415/89). Ai sensi dell'art. 1, c. 14, del dl n. 417/91, l'aliquota agevolata si applica agli immobili indicati nell'art. 54 del dpr n. 803/75 (aree destinate ai diversi tipi di sepoltura, via di accesso, zone di parcheggio, spazi e viali destinati al traffico interno, costruzioni accessorie quali deposito di osservazione, camera mortuaria, sala di autopsia, cappella, forno crematorio, servizi destinati al pubblico ed agli operatori cimiteriali, abitazione del custode), ivi compresi i manufatti per sepoltura, nonché alle aree destinate alla costruzione ed allo ampliamento dei cimiteri.</p> <p>La costruzione di una cappella per sepoltura, anche se commissionata da un privato, rientra nella previsione agevolativa concernente le aree cimiteriali (ris. 24/4/92, n. 430377).</p> <p>Costituiscono opere di urbanizzazione i parcheggi realizzati ai sensi della legge n. 122/89 (art. 11, legge 24/3/89, n. 122).</p> <p>Ai sensi dell'art. 51 della legge 21/11/2000, n. 342, non si intende rilevante agli effetti dell'Iva, neppure ai fini della limitazione del diritto di detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazioni.</p> <p>Ai sensi dell'art. 2 della legge 1/8/2003, n. 206, costituiscono opere di urbanizzazione secondaria, quali pertinenze degli edifici di culto, gli immobili e le attrezzature fisse destinate alle attività di oratorio e</p>	
--	--	--	---	--

				similari dagli enti religiosi (parrocchie ed enti ecclesiastici della Chiesa cattolica, enti delle altre confessioni religiose con le quali lo stato ha stipulato un'intesa ai sensi dell'art. 8, terzo comma, Cost.).	
25	Linee di trasporto - Cessioni Cessioni di linee di trasporto, metropolitane, tranviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso	10	Tab. A/III, n. 127-quinquies	L'aliquota agevolata deve intendersi riferita anche a motrici, carrozze ed altro materiale rotabile, ancorché la disposizione dell'art. 5, comma 1, dl n. 70/88 sia stata emanata in relazione alla previgente aliquota del 2% e poi del 4%.	Imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (168 €ciascuna).
26	Impianti energetici - Cessioni Cessioni di impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica	10	Tab. A/III, n. 127-quinquies		Imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (168 €ciascuna).
27	Impianti di depurazione - Cessione Cessioni di impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali ed ai relativi collettori di adduzione	10	Tab. A/III, n. 127-quinquies		Imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (168 €ciascuna).
28	Appalti relativi alla costruzione delle opere di cui ai punti 23, 24, 25, 26 e 27	10	Tab. A/III, n. 127-septies		

29	<p>Recupero edilizio - Interventi Appalti per la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) dell'art. 31, legge n. 457/78 (ora lettere c, d ed f, art. 3, dpr n. 380/2001)</p>	10	Tab. A/III, n. 127- quaterdecies	<p>Si riporta la definizione degli interventi in esame, già nell'articolo 31, legge n. 457/78, ora nell'art. 3, dpr 6/6/2001, n. 380:</p> <p>c) interventi di restauro e di risanamento conservativo, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni di uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio;</p> <p>d) interventi di ristrutturazione edilizia, quelli rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, la eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e successiva fedele ricostruzione di un fabbricato identico, quanto a sagoma, volumi, area di sedime e caratteristiche dei materiali, a quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica;</p> <p>f) interventi di ristrutturazione urbanistica, quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.</p> <p>L'agevolazione riguarda il recupero del patrimonio edilizio in genere, privato o pubblico, purché oggetto degli interventi sia un immobile qualificabile come "edificio", a prescindere dalla destinazione d'uso (abitativa, commerciale, industriale, servizi, culto, costruzioni rurali, ecc.).</p> <p>L'agevolazione non spetta, invece, per gli interventi eseguiti su immobili tipologicamente diversi dagli edifici, quali dighe, rupi, muri di cinta, monumenti, ecc.</p> <p>L'aliquota del 10% prevista per gli interventi di risanamento conservativo si applica indipendentemente dalla tipologia del fabbricato oggetto di recupero, e dunque anche ai lavori relativi ad immobile adibito ad uffici. Lo ha ribadito l'agenzia delle entrate nella risoluzione n. 10 del 22/1/2003, riconoscendo applicabile il trattamento agevolato alle prestazioni di servizi di cui all'art. 31, primo comma, lettera c), della legge n. 457/78, eseguite su un fabbricato di proprietà comunale, destinato a sede amministrativa, uffici di presidenza e direzione di un ente.</p> <p>É da ritenere che la totale demolizione e ricostruzione di un edificio, che secondo le nuove definizioni introdotte dal dpr n. 380/01 costituisce intervento di ristrutturazione edilizia, possa scontare, qualora ricorrano i presupposti, la più favorevole aliquota del 4% prevista per le nuove</p>	
----	---	----	----------------------------------	--	--

				costruzioni. Indicazioni utili in merito si desumono dalla ris. n. 164 del 30/10/98, che riguarda però l'applicabilità dell'agevolazione "prima casa". L'aliquota agevolata non spetta nel caso in cui la ristrutturazione sia effettuata solo in funzione del cambio di destinazione d'uso di un immobile, senza che preesista una situazione di degrado , essendo tale ipotesi estranea alle finalità della legge n. 457/78. Così si è espresso il ministero delle finanze con ris. 430791 del 3/3/92 e con nota prot. 7/029 dell'11/8/1994.	
30	Opere di urbanizzazione - Recupero Appalti per la realizzazione di interventi di recupero di cui alle lettere c), d) ed e) dell'art. 31, legge n. 457/78 (ora lettere c, d ed f, art. 3, dpr n. 380/2001), sulle opere, sui fabbricati e sugli impianti di cui ai precedenti punti 24, 25, 26 e 27.	10	Tab. A/III, n. 127- quaterdecies	L'estensione dell'agevolazione agli interventi di recupero realizzati sulle opere, sugli impianti e sui fabbricati in esame, ancorché non più prevista espressamente dalla norma, è stata confermata dal ministero delle finanze con la circolare n. 1/E del 2/3/94.	
31	Recupero edilizio – Cessioni di beni finiti Cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui ai punti 29 e 30.	10	Tab. A/III, n. 127- terdecies	Si vedano le indicazioni riportate nelle annotazioni al punto 20.	
32	Fabbricati recuperati - Cessioni Cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti gli interventi di recupero di cui	10	Tab. A/III, n. 127- quindecies	L'aliquota agevolata non spetta per la cessione di un immobile la cui ristrutturazione sia stata effettuata solo in funzione del cambio di destinazione d'uso e non per riparare ad una situazione di degrado . In tal senso si è pronunciato il ministero delle finanze con nota prot. 7/029 dell'11/8/1994. <i>Resta ferma l'applicazione, sussistendo i presupposti, del più favorevole trattamento previsto per la vendita di abitazioni non di lusso costituenti "prima casa" per l'acquirente.</i>	Imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (168 €ciascuna).

	al punto 29, <u>poste in essere dalle stesse imprese che hanno effettuato gli interventi</u>				
33	Barriere architettoniche Prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto, aventi per oggetto la realizzazione di opere direttamente finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche	4	Tab. A/II, n. 41-ter	Le prestazioni di servizi in esame scontano l'aliquota del 4% a prescindere dalla qualificazione urbanistica dell'intervento.	