

Risposta n. 41

OGGETTO: Aliquota IVA edifici assimilati a civili abitazioni - reverse charge

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

QUESITO

La Società ALFA e la Fondazione ONLUS intendono stipulare un contratto di appalto per la costruzione di una struttura destinata a ospitare e assistere, sotto il profilo socio-sanitario e socio-assistenziale, persone affette da disturbi dello spettro autistico in una struttura residenziale extra-ospedaliera da accreditare presso la Regione. Presso la struttura si svolgerà una parte del programma terapeutico e socio riabilitativo, finalizzato a fornire a tali soggetti gli stimoli necessari allo sviluppo della comunicazione, della socializzazione, dell'autonomia e della gestione dei comportamenti mediante laboratori interattivi e l'utilizzo delle aree circostanti per l'attività di agricoltura sociale, intesa come attività tesa a generare benefici inclusivi e promuovere l'inserimento socio-lavorativo di tali soggetti in un contesto rurale, maggiormente adatto a creare condizioni di vita coerenti con le predette finalità.

Il progetto prevede, in particolare:

- la costruzione di un edificio di circa 2.200 metri quadrati, destinato a ospitare le zone comuni, quali la mensa, la cucina, i laboratori, la palestra, la piscina,

l'ambulatorio, la medicheria, il soggiorno e le aule didattiche;

- la costruzione delle unità residenziali destinate principalmente all'alloggio dei disabili e di eventuali accompagnatori;
- la sistemazione dell'area circostante a parco naturale per lo sviluppo dell'agricoltura sociale, intesa quale attività atta a favorire la comunicazione, la socializzazione e l'autonomia dei soggetti affetti dai disturbi dello spettro autistico, favorendone l'inserimento socio-lavorativo;
- la costruzione di due pertinenze agricole che saranno destinate alla lavorazione dei prodotti da orticoltura/floricoltura, con annessi servizi, e al ricovero dei mezzi agricoli;
- il recupero funzionale di un'antica masseria, censita in catasto con categoria unità collabente. Tale struttura ospiterà il Comitato Scientifico e costituirà il punto di riferimento per convegni ed eventi correlati ai temi della diagnostica preventiva e dell'inclusione sociale, quale elemento portante per il raggiungimento dell'autonomia dei soggetti autistici e per la creazione dei presupposti per il "dopo di noi".

Per la realizzazione del progetto in commento, gli Istanti stanno valutando le seguenti modalità alternative:

1. affidare ad ALFA il ruolo di *general contractor* con facoltà di delegare - in subappalto - parte dell'esecuzione delle opere ad imprese terze, riservandosi tuttavia di svolgere direttamente i servizi di efficientamento energetico;
2. costituzione di un'associazione temporanea di imprese alla quale affidare - mediante appalto - la realizzazione del progetto, con ALFA in veste di capogruppo, svolgendo, tuttavia, in proprio i predetti servizi di efficientamento energetico;
3. stipula di distinti contratti d'appalto aventi ad oggetto la costruzione del complesso edilizio nelle sue diverse componenti delle opere civili, degli impianti, delle opere e dei servizi connessi all'efficientamento energetico, da affidare a diversi operatori.

Il *project management* resterà invece in capo alla Fondazione che ha demandato a professionisti specializzati le attività progettuali, la direzione dei lavori e la predisposizione del piano di sicurezza. La Fondazione non ha fini di lucro e persegue esclusivamente finalità di solidarietà sociale. Essa svolge le attività di interesse generale di cui all'articolo 10 del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 su tutto il territorio nazionale nei confronti di persone affette da disturbi dello spettro autistico e delle loro famiglie nei settori dell'assistenza, della beneficenza, dell'istruzione e della formazione rivolta alle sole persone affette da disturbo dello spettro autistico negli ambiti sociale, sanitario, socio-sanitario e psico-educativo.

La costruzione della struttura avverrà a completa cura della Fondazione in termini economici e operativi, che ne curerà altresì la gestione amministrativa, mentre sarà a carico dell'Associazione Genitori l'organizzazione della gestione clinica e funzionale, l'attivazione e il "*follow-up*" dell'accreditamento presso la Regione per l'ottenimento dei contributi necessari per tale gestione operativa della struttura a regime, nonché il percorso di inserimento dei soggetti autistici.

Tutto ciò premesso, gli Istanti chiedono se possa essere applicata l'aliquota IVA del 10 per cento prevista dai numeri 127-*quinquies*, 127-*sexies* e 127-*septies*, della Tabella A, parte III, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, alle cessioni di beni finiti e alle prestazioni di servizi, destinati alla costruzione della descritta struttura, da eseguirsi mediante un contratto d'appalto e relativi contatti di subappalto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli Istanti ritengono applicabile l'aliquota IVA del 10 al contratto di appalto per le seguenti motivazioni.

I numeri 127-*sexies*) e 127-*septies*) della Tabella A, Parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972 prevedono, rispettivamente, l'applicazione dell'IVA nella misura del

10 per cento:

- alle cessioni di *"beni, escluse materia prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici assimilati di cui al n. 127-quinques"*;
- alle *"prestazioni di servizi, dipendenti da contratti d'appalto, relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinques"*.

Il n. 127-quinques fa riferimento agli *"edifici di cui all'articolo 1 della L. 19 luglio 1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di cui all'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni"*.

Le disposizioni normative in esame dispongono quindi l'applicazione dell'IVA nella misura del 10 per cento alle cessioni di beni finiti e alle prestazioni di servizi, dipendenti da contratti di appalto, stipulati per la costruzione di edifici destinati ad ospitare un collettività di persone e che ai fini fiscali sono assimilati alle case di abitazione non di lusso previste dalla c.d. Legge Tupini (i.e. Legge n. 408 del 1949).

In particolare, per l'applicazione delle agevolazioni fiscali, l'articolo 1 della legge n. 659 del 1961 richiama gli edifici previsti dall'articolo 2, secondo comma, del Regio decreto 21 giugno 1938, n. 1094, ai sensi del quale *"sono equiparate alle case di 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"*. Si tratta di una serie di edifici che, seppur difformi da quelli previsti dalla Legge Tupini, sono a questi assimilati ai fini delle agevolazioni fiscali in quanto destinati al perseguimento di finalità di interesse collettivo. La circolare ministeriale 2 marzo 1994, n. 1/E è intervenuta per chiarire che l'aliquota IVA al 10 per cento è applicabile anche a edifici diversi da quelli espressamente indicati dall'articolo 2 del R.D. n. 1094 del 1938, a condizione che, sebbene non destinati precipuamente a ospitare collettività, siano utilizzati per le finalità di istruzione, cura, assistenza o beneficenza.

A parere degli Istanti, la struttura che intendono realizzare rientra tra gli edifici assimilati alle case di abitazione, elencati nell'articolo 2 del R.D. n. 1094 del 1938 e in

particolare tra le "case di cura", in quanto destinato sia all'attività residenziale extra-ospedaliera sia alle complementari e inscindibili attività terapeutiche, riabilitative e socioassistenziali delle persone affette da disturbo dello spettro autistico.

Per quanto riguarda, invece, i contratti di subappalto che saranno stipulati da ALFA per l'esecuzione di parte del progetto, gli Istanti ritengono preliminarmente applicabile il regime del *reverse charge* di cui all'articolo 17, comma 6, lettere *a)* ed *a-ter)* del d.P.R. n. 633 del 1972, che, al ricorrere delle condizioni ivi previste, designa l'appaltatore al versamento dell'imposta, previa integrazione della fattura emessa dal subappaltatore senza IVA. Nella diversa ipotesi in cui non risultassero integrati i presupposti legali per l'applicazione del regime dell'inversione contabile, gli Istanti ritengono applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento anche ai contratti di subappalto.

L'Amministrazione finanziaria ha infatti in più occasioni affermato che, in conformità all'orientamento prevalente della giurisprudenza tributaria, ai subappalti è applicabile lo stesso trattamento di aliquota riservato all'appalto principale, in considerazione del fatto che anch'essi concorrono alla realizzazione del bene finale. Il tutto senza rinunciare alla possibilità di usufruire di disposizioni di maggior favore che gli Istanti si riservano di applicare laddove, al momento di effettuazione delle operazioni, dovessero sussistere i presupposti per la relativa applicazione.

L'applicazione dell'aliquota IVA agevolata dovrebbe essere parimenti confermata anche nell'ipotesi in cui il progetto dovesse essere realizzato attraverso la stipula di un contratto di appalto con un'ATI appositamente costituita. In tal caso, infatti, le prestazioni rese - sia dalla stessa ALFA sia dalle altre società aderenti all'ATI - non sarebbero *"... rese autonomamente, ma in dipendenza dell'unico contratto di appalto avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell'opera ..."* (cfr., in tal senso, risoluzioni n. 52/E del 2018 e n. 168/E del 1999). Circostanza, quest'ultima, che legittima l'applicazione dell'IVA agevolata anche in relazione alle fatture che verranno emesse nei confronti della Fondazione ad opera delle società appartenenti all'ATI.

Per gli Istanti, infine, si dovrebbe pervenire alla medesima conclusione anche nel

caso in cui la costruzione delle opere civili fosse affidata, sempre mediante la stipula di un contratto d'appalto, a una diversa società specializzata nel settore, demandando ad ALFA la sola realizzazione degli impianti e/o delle opere connesse all'efficientamento energetico, essendo la possibilità di fruire dell'agevolazione dipendente dalla finalità che, tramite l'edificazione del complesso, si è dimostrato volersi perseguire.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il numero 127-*quinquies*) della Tabella A, parte terza, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (in seguito, "Decreto IVA") nell'individuare gli edifici oggetto dell'agevolazione invocata dagli Istanti fa riferimento a quelli "*...di cui all'articolo 1 della L. 19 luglio 1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di cui all'articolo 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni*".

L'articolo 1 della legge n. 659 del 1961 prevede che "*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 legge 21 giugno 1938, n. 1094, convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 35*". Trattasi di edifici quali "*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*" (cfr. articolo 2, secondo comma, del R.D.L. n. 1094 del 1938).

Ciò posto, occorre evidenziare che con l'entrata in vigore del decreto-legge 22 dicembre 2008, n. 200, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2009, n. 9, il R.D.L. n. 1094 del 1938 è stato abrogato.

Nonostante detta abrogazione, la scrivente ritiene che il richiamo agli edifici contemplati dall'articolo 2, secondo comma, del R.D.L. n. 1094 del 1938, contenuto

nell'articolo 1 della legge n. 659 del 1961, che - come detto - prevede l'estensione delle agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione non di lusso a specifiche categorie di edifici, sia ancora validamente applicabile.

Il citato n. 127-*quinquies*, infatti, fa riferimento alla norma del 1961, tuttora vigente, che al fine di individuare gli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, anziché riscrivere il contenuto dell'articolo 2, secondo comma, del R.D.L. n. 1094 del 1938, vi ha fatto un semplice rinvio. Tale rinvio deve essere interpretato nel senso che il richiamo normativo ivi contenuto non è riferito al precetto di legge, ormai abrogato, bensì alle tipologie di edifici ivi descritte. Descrizione che deve intendersi, implicitamente, far parte del contenuto dell'articolo 1 della legge n. 659 del 1961.

Di conseguenza, qualora gli edifici che si andranno a costruire fossero qualificabili come "case di cura" o "ricoveri" o strutture similari, si applicherebbe l'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del n. 127-*quinquies*, fermo restando che le caratteristiche strutturali e la destinazione/conduzione dell'intero complesso rispecchino effettivamente e in modo univoco (anche catastalmente), le descritte finalità, nel rispetto ovviamente della normativa di settore.

Resta inteso che nel caso in cui la struttura sia realizzata sulla base di un unico contratto di appalto con un corrispettivo unico forfettario, l'intera prestazione sarà in ogni caso soggetta all'aliquota IVA più elevata e ciò in virtù di un consolidato principio generale riguardante l'inscindibilità del contratto di appalto (cfr. tra l'altro risoluzione 5 agosto 2014, n. 111/E).

Per poter applicare quindi aliquote IVA differenti è necessario distinguere in maniera certa l'ammontare dei corrispettivi riguardanti le diverse prestazioni.

Per quanto concerne invece l'applicabilità del *reverse charge* al caso in esame, si osserva che nulla a che vedere con l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata al 10 per cento. Trattasi infatti di un particolare meccanismo di assolvimento dell'IVA che individua nel destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, il soggetto obbligato all'assolvimento dell'imposta,

in luogo del cedente o prestatore. Ciò ovviamente a prescindere dall'aliquota IVA applicabile all'operazione.

Nella fattispecie prospettata dai Contribuenti, il *reverse charge* si applica unicamente al ricorrere delle condizioni di cui all'articolo 17, comma 6, lettere *a)* e *a-ter)* del Decreto IVA, peraltro - come ammesso anche dagli Istanti - ampiamente commentati dalla scrivente in numerosi documenti di prassi a cui si rinvia (cfr. *in primis* circolari 29 dicembre 2006, n. 37/E, 14 marzo 2015, n. 14/E e 22 dicembre 2015, n. 37/E). Con riferimento a questo aspetto, pertanto, l'interpello deve ritenersi inammissibile per la mancanza di obiettive condizioni di incertezza.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)