

Risposta n. 20

OGGETTO: Aliquota IVA applicabile agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria realizzati su un immobile utilizzato per l'attività di casa di riposo e di lunga degenza. n 127-duodecies), Tabella A, parte III, d.P.R. n. 633/72; articolo 7, comma 1, lett. b), legge n. 488/99.

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

QUESITO

La Fondazione istante, iscritta nel Registro delle Aziende Pubbliche di Servizi alla Persona (APSP), ai sensi della legge regionale X, ha lo scopo di ospitare persone anziane aventi residenza nel Comune e di provvedere alla loro assistenza in modo adeguato alle condizioni socio-economiche e culturali della comunità locale, ed in tale ambito gestisce una casa di riposo e centro di degenza.

La Fondazione è proprietaria dell'edificio destinato a casa di riposo e di cura lunga degenza, sul quale sono effettuati spesso lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria.

L'istante riferisce inoltre, in base a quanto previsto dalla stessa legge regionale, rientrando tra le APSP, di essere soggetto avente personalità giuridica di diritto pubblico ed in quanto tale ente pubblico.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere se al predetto immobile, utilizzato

per l'attività di casa di riposo e di lunga degenza, possa essere attribuita la qualifica di "*edificio di edilizia residenziale pubblica*", con applicazione dell'Iva con aliquota ridotta del 10 per cento, prevista per gli interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 31, comma 1, lettera b), della legge n. 457 del 1978 (attualmente art. 3, comma 1, lettera b) del d.P.R. n. 380 del 2001), in base al numero 127-*duodecies*) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

In via subordinata, laddove a tale immobile non fosse attribuibile la qualifica di edificio di edilizia residenziale pubblica, l'istante chiede se, per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui all'art. 31, comma 1, lettere a) e b) della legge n. 457 del 1978 (attualmente art. 3, comma 1, lettere a) e b del d.P.R. n. 380 del 2001), realizzati su tali immobili, può trovare applicazione l'aliquota Iva ridotta del 10 per cento ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lett. b), della legge n. 488 del 1999.

Inoltre, in caso di soluzione favorevole, chiede se l'aliquota ridotta si applichi sugli interventi effettuati su qualsiasi parte dell'immobile oppure limitatamente alle parti comuni e alle singole unità abitative (camere) dello stesso.

In entrambi i casi, la Fondazione fa presente di porsi come beneficiario-consumatore finale dell'intervento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che all'immobile utilizzato per l'attività di casa di riposo e lunga degenza possa essere attribuita la qualifica di "*edificio di edilizia residenziale pubblica*", in modo da poter applicare agli interventi di manutenzione straordinaria l'aliquota Iva agevolata al 10 per cento come previsto dal numero 127- *duodecies*) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, sulla base delle seguenti motivazioni.

L'aliquota Iva agevolata al 10 per cento di cui al numero 127-*duodecies*) sopra citato si applica ai contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria sugli edifici di edilizia residenziale pubblica secondo le

indicazioni contenute nella circolare 9 luglio 1999, n. 151/E.

Ai sensi della legge 24 dicembre 1993, n. 560, l'edificio oggetto degli interventi di manutenzione straordinaria riveste carattere di edificio pubblico residenziale in quanto costruito da parte di un ente pubblico (APSP) con il concorso del Comune e della Provincia.

Inoltre, l'edificio oggetto di interventi di manutenzione straordinaria viene utilizzato come stabile residenza per la collettività ed in concreto come casa di riposo e lunga degenza per gli abitanti del Comune.

Nell'ipotesi in cui all'immobile non fosse riconosciuto lo *status* di edificio di edilizia residenziale pubblica, l'istante ritiene che gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria siano comunque assoggettabili ad Iva, con aliquota del 10 per cento, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488 del 1999, in quanto, come precisato con circolare 7 aprile 2000, n. 71/E, l'aliquota Iva del 10 per cento si applica anche agli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso ai sensi dell'articolo 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività. Per questi edifici non rileva la classificazione catastale ma la circostanza oggettiva di essere destinati a costituire residenza stabile di collettività che vi alloggiavano, requisito soddisfatto nel caso di una casa di riposo e lunga degenza.

Inoltre, l'istante ritiene che le operazioni di manutenzione ordinaria effettuate nei propri confronti non costituiscono fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento di recupero del patrimonio edilizio e che la stessa intervenga come beneficiario consumatore finale dell'intervento.

Pertanto, agli interventi oggetto dell'istanza è applicabile la aliquota Iva agevolata anche in caso di utilizzo di beni significativi, ai quali la aliquota agevolata si applica fino a concorrenza del valore complessivo dell'intervento di manutenzione ordinaria al netto dei predetti beni.

La circostanza che i beneficiari dell'intervento di recupero siano identificati con i consumatori finali della prestazione non esclude che questi ultimi possano rivestire la

qualifica di soggetti passivi di imposta ai fini Iva, in quanto il termine privato non si riferisce alla natura pubblica o privata del proprietario dell'immobile, ma alla circostanza che questo venga adibito a dimora di soggetti privati (v. in tal senso Circolare n. 71/E del 2000).

In caso di manutenzione ordinaria o straordinaria su un edificio assimilato ad una casa di abitazione non di lusso ai sensi dell'articolo 1 della legge n. 659 del 1961 destinato per intero a residenza stabile delle collettività che vi alloggiano, si ritiene che la aliquota Iva ridotta sia applicabile agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria effettuati su qualsiasi parte dell'immobile e non soltanto agli interventi che interessano le parti comuni, come ad esempio la sala pranzo e gli spazi per lo svago delle persone alloggiate e/o quelle che sono eseguiti sulla parte abitativa (singole stanze).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si osserva che esula dalla competenza della scrivente esprimere un parere relativo alla qualificazione tecnica degli interventi e che l'individuazione dell'aliquota Iva applicabile implica una verifica fattuale degli stessi non esercitabile in sede di interpello.

Il numero 127-*duodecies*) della Tabella A, parte III, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'Iva con aliquota agevolata del 10 per cento per le « *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*».

Il menzionato articolo 31, comma 1, lettera b) della legge n. 457 del 1978 è stato trasfuso nell'articolo 3 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380 (recante il Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia) che, al comma 1, lettera b), definisce "*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 la volumetria complessiva degli edifici e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni d'uso implicanti incremento del carico urbanistico. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione di uso. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono comprese anche le modifiche ai prospetti degli edifici legittimamente realizzati necessarie per mantenere o acquisire l'agibilità dell'edificio ovvero per l'accesso allo stesso, che non pregiudichino il decoro architettonico dell'edificio, purché l'intervento risulti conforme alla vigente disciplina urbanistica ed edilizia e non abbia ad oggetto immobili sottoposti a tutela ai sensi del Codice dei beni culturali e del paesaggio di cui al decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42».

Al riguardo, con risoluzione 22 luglio 1998, n. 86/E, è stato precisato, in relazione al numero 127-*duodecies*) della Tabella A, parte III, del d.P.R. n. 633 del 1972, che il riferimento al concetto di "*edilizia residenziale pubblica*" implica la necessità che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta, l'edificio sul quale sono effettuati gli interventi di manutenzione straordinaria rivesta entrambe le seguenti caratteristiche:

- sia un edificio pubblico;
- sia un edificio residenziale.

Con riferimento alla natura pubblica dell'edificio, con la circolare 9 luglio 1999, n. 151, è stato chiarito che la prima disposizione legislativa che utilizza il termine "*edilizia residenziale pubblica*" è l'articolo 1, secondo comma, del d.P.R. 30 dicembre 1972, n. 1035, secondo cui «*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 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. L'art. 1 della citata legge n. 560 del 1993, infatti, stabilisce che *«Sono alloggi di edilizia residenziale pubblica, soggetti alle norme della presente legge, quelli acquisiti, realizzati o 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 che fruisce di contributo statale ovvero di finanziamento con fondi pubblici.

La medesima circolare n. 151 del 1999, con riferimento al concetto di residenzialità, ha precisato che vi devono 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 dell'8 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.).

Nella fattispecie rappresentata, si ritiene che siano soddisfatti i requisiti previsti, per gli interventi di manutenzione straordinaria, dalla disciplina agevolativa di cui al n. 127-*duodecies*) della Tabella A, parte III, del d.P.R. n. 633 del 1972, per l'applicazione dell'Iva con aliquota agevolata del 10 per cento.

In particolare, sulla base di quanto rappresentato, l'edificio oggetto di interventi di manutenzione straordinaria riveste carattere pubblico in quanto è stato realizzato da parte di un ente pubblico (APSP ex IPAB) con il concorso del Comune e della Provincia.

Pertanto, tale edificio rientra nella definizione di edilizia residenziale pubblica prevista dal menzionato articolo 1 della legge n. 560 del 1993.

Secondo quanto rappresentato, inoltre, la Fondazione è iscritta nel registro delle Aziende pubbliche di servizi alla persona (APSP *ex* IPAB), previsto ai sensi della legge regionale X; tali APSP, sulla base della medesima legge regionale, sono enti pubblici non economici, aventi personalità giuridica di diritto pubblico.

In tal senso, anche lo Statuto della Fondazione riconosce a tale APSP personalità giuridica di diritto pubblico.

Inoltre, come previsto dallo Statuto, in materia di scopi e finalità della Fondazione istante *"L'Azienda ha per scopi il consolidamento, la crescita del benessere personale, relazionale e sociale degli individui di ambo i sessi, l'assistenza a persone che si trovano in situazioni di bisogno, rivolta in maniera particolare alla popolazione anziana, attraverso il prevalente svolgimento di: a) Residenza per anziani o altri servizi residenziali o semiresidenziali simili: ricovero permanente, ricovero temporaneo, ricovero transitorio, ricovero diurno/centro diurno, ricovero notturno, sia presso strutture di proprietà sia di terzi in conformità alla vigente legislazione"*.

Sulla base della enunciata previsione statutaria ed in ragione dei chiarimenti forniti in ordine al requisito di residenzialità dalla menzionata circolare n. 151 del 1999, si ritiene che tale immobile, se utilizzato come casa di riposo e di cura lunga

degenza, soddisfi anche tale requisito.

Trattandosi pertanto di edificio di edilizia residenziale pubblica, rispetto agli interventi di manutenzione straordinaria che si intendono realizzare, sempre che in base ad apposita documentazione amministrativa emessa dagli enti competenti, risulti che tali interventi siano riconducibili tra gli interventi di manutenzione straordinaria, come definiti ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera b), del d.P.R. n. 380 del 2001, si applicherà l'aliquota Iva del 10 per cento prevista in base al numero 127-*duodecies*) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Con riferimento ai lavori di manutenzione ordinaria, si fa presente che l'articolo 31, comma 1, lettera a) della legge n. 457 del 1978, trasfuso nell'articolo 3 comma 1, lettera a) del d.P.R. n. 380 del 2001, definisce *"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"*.

Al riguardo, si fa presente che l'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, prevede che sono soggetti ad Iva con aliquota agevolata del 10 per cento *«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»*.

Come precisato con circolare 7 aprile 2000, n. 71/E, l'art. 7, comma 1, lett. b) fa espresso riferimento ai fabbricati a prevalente destinazione abitativa.

Devono ritenersi tali: 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.

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.

Inoltre, al par. 4 della medesima circolare n. 71/E del 2000 (v. in tal senso anche risoluzione 6 marzo 2015, n. 25/E), è stato precisato che l'agevolazione prevista dall'art. 7, comma 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, emanato in attuazione della previsione contenuta nell'art. 7, comma 1, lettera b). 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 all'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.

Inoltre, come precisato nel par. 3.2 della medesima circolare, 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.

Ciò premesso, nel caso rappresentato, la Fondazione istante si pone quale beneficiario dell'intervento di recupero. In tal senso, le operazioni di manutenzione ordinaria effettuate nei confronti della Fondazione non costituiscono fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento di recupero del patrimonio edilizio, non

configurandosi come cessione di beni e/o prestazioni di servizi rese all'istante nella veste di appaltatore o di prestatore d'opera.

In relazione alle parti dell'immobile che possono beneficiare del regime Iva agevolato di cui all'articolo 7 comma 1, lettera b), della legge n. 488 del 1999, si fa presente che al par. 1 della circolare n. 71/E del 2000 è stato precisato che 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).

Tali chiarimenti trovano applicazione anche nella fattispecie in esame in cui, nel rispetto della finalità abitativa e della menzionata percentuale della parte abitativa, sono agevolabili gli interventi sia sulle parti comuni che sulla parte abitativa.

Tale soluzione è avvalorata dalla circostanza riferita dall'istante secondo cui l'edificio su cui effettuare l'intervento manutentivo è destinato per intero a residenza stabile delle collettività che vi alloggiano.

Pertanto, tali interventi, sempre che in base ad apposita documentazione amministrativa emessa dagli enti competenti, risultino riconducibili tra gli interventi di manutenzione ordinaria, come definiti ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lett a), del d.P.R. n. 380 del 2001, saranno soggetti ad Iva con aliquota del 10 per cento prevista in base all'articolo 7, comma 1, lettera b), della legge n. 488 del 1999.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)