

**IL REGIME I.V.A. APPLICABILE NELLA REALIZZAZIONE DI LAVORI
PUBBLICI
di Enzo Cuzzola**

L'iva e le opere di urbanizzazione

Sul tema della agevolazione iva della aliquota ridotta nelle opere di urbanizzazione è intervenuta in corso di anno la ultima *Ris. n. 202/E del 19 maggio 2008*. In sintesi nella stessa l'Agenzia ribadiva che: agli interventi di urbanizzazione, consistenti in interventi sulla rete viaria sarà applicabile l'aliquota IVA ridotta, solo se gli stessi riguardino la costruzione ex novo di strade residenziali così come individuate dai competenti Comuni nei Piani Urbanistici o nei Piani particolareggiati o interventi volti a costruire "ex novo" marciapiedi e vialetti pedonali di strade residenziali anche già esistenti.

Con risoluzione n. 139 del 17 novembre 1994, è stato precisato che nell'espressione "strada realizzata in funzione di un centro abitato" non possono essere ricondotte nè le strade statali o provinciali di grande comunicazione, nè quelle interpoderali, ma solo le strade che attraversano e

sono al servizio dei centri abitati, la cui concreta individuazione rientra nella competenza dei comuni, che, con gli strumenti urbanistici generali, ovvero con i piani particolareggiati, stabiliscono l'ubicazione degli insediamenti residenziali.

Con riferimento ai lavori su strade preesistenti, l'Amministrazione aveva, inoltre, già chiarito (con risoluzione del 3 novembre 1981, n. 332592) che i lavori di ammodernamento, sistemazione, pavimentazione di strada, non essendo riconducibili nel concetto di costruzione, che riguarda la realizzazione "ex novo" di un'opera edilizia, rappresentano una semplice miglioria o modifica dell'opera stessa e come tali non rientrano tra gli interventi che possono fruire dell'aliquota IVA ridotta. Solo in relazione alla costruzione di marciapiedi e vialetti pedonali realizzati su strade residenziali, anche se successivamente alla costruzione della strada, è

stato precisato che è applicabile l'aliquota IVA ridotta nella considerazione che trattasi di opere inerenti opere di urbanizzazione primaria, ovvero strade residenziali. L'occasione ci offre l'opportunità di condurre un breve studio sulla corretta applicazione degli adempimenti e delle aliquote iva nel settore dei lavori pubblici.

1 Le aliquote agevolate nel settore dei lavori

Il D.P.R. n. 633 del 1972 prevede, alla tabella A) parte terza n. 127, l'aliquota agevolata del 10%, in luogo della aliquota ordinaria del 20%, per alcune tipologie di intervento tipiche del settore lavori pubblici dei Comuni. La conoscenza di dette agevolazioni consente agli Enti un risparmio, in termini di imposta, che si traduce in maggiori possibilità di interventi di urbanizzazione, ricostruzione etc.

Opere di urbanizzazione primaria e secondaria

L'art. 4 Legge 29 settembre 1964 n. 847, integrato dall'art. 44 Legge 22 ottobre 1971 n. 865), prevede per le opere di urbanizzazione primaria e secondaria l'aliquota agevolata del 10%.

Opere di urbanizzazione primaria: il concetto di opere di urbanizzazione primaria è molto vasto. Ciò è confermato altresì dai recenti orientamenti espressi dall'amministrazione Finanziaria (Circolare n. 14 del 17 aprile 2001, Risoluzione n. 332532 del 3 novembre 1981, Risoluzione n. 139 del 17 aprile 1994) secondo i quali, per opere di urbanizzazione primaria, si intendono quelle che, a prescindere dal soggetto che le realizza, sono costruite nell'ambito o in funzione di zone urbanizzate o da urbanizzare, per cui è opera di urbanizzazione primaria è quella realizzata in funzione di un centro abitato, costruito o costruendo.

Normalmente, quindi, tra le opere di urbanizzazione primaria beneficiano altresì dell'aliquota agevolata:

- le linee di trasporto metropolitane e tranviarie (comprese motrici, carrozze e materiale rotabile);
- le strade residenziali e intercomunali;
- gli spazi sosta ed i parcheggi,
- le reti idriche;
- gli impianti di produzione;
- reti di distribuzione calore-energia;
- reti di distribuzione 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;
- le cessioni di opere, costruzioni e impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distribuzione di rifiuti urbani, tossici e nocivi, solidi e liquidi;
- le opere di impiantistica sportiva e gli impianti cimiteriali;
- gli impianti di pubblica illuminazione;

- gli spazi verdi attrezzati.

Il consiglio di Stato, sez. V, con la sentenza n. 3637 del 25 giugno 2007, si è espresso facendo rientrare tra le opere di urbanizzazione primaria anche:

- le piste ciclabili,
- i percorsi pedonali,
- i ponti,
- segnaletica.

Tale sentenza sia pure indirettamente, affronta il problema della definizione di opere di urbanizzazione giungendo alla conclusione che: *“Non si può ritenere, invero, che le norme urbanistiche, nell’inserire le strade residenziali tra le opere di urbanizzazione primaria, abbiano fatto riferimento al solo manto stradale e, per quanto concerne specificamente i piani per l’edilizia pubblica, al solo manto stradale strettamente aderente agli immobili da realizzare (ovvero circostanti a questi) e, addirittura, senza collegamenti con la viabilità preesistente (quale quella, indicata nell’atto di appello, che permette la comunicazione con la vicina area lottizzata). Il ponte consortile, che unisce due segmenti di una stessa strada, è poi, con tutta evidenza, un necessario completamento di questa. Lo stesso dicasi per le “alberature”, che realizzano spazi di verde, e per le aree lastricate interne al parco. Trattasi di completamenti di infrastrutture certamente ascrivibili alle opere di urbanizzazione primaria (“spazi di verde attrezzato”).*

Invece, costituiscono **opere di urbanizzazione secondaria**:

- gli asili nido e le scuole materne;
- le scuole d’obbligo;
- le strutture per l’istruzione superiore dell’obbligo;
- i mercati di quartiere;
- le delegazioni comunali;
- le chiese e gli altri edifici religiosi;
- gli impianti sportivi di quartiere.

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 I.V.A. 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.

Per completare l'argomento, si fa cenno altresì al contenuto delle Note ministeriali n. 320947 del 10 giugno 1985 e n. 399623 del 3 ottobre 1985 che, 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, avevano già chiarito 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.

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.

L'impianto è da ritenersi di pubblica utilità e destinato alla collettività, anche se costruito e gestito con concessione trentennale da una società privata.

Si rammenta che il trattamento fiscale agevolato, per la realizzazione di tali opere, è previsto dal n.127-quinquies del D.P.R n.633 del 1972.

In ultima analisi si fa menzione delle differenti opinioni che si sono registrate in merito alle attività di risistemazione, riattamento e ristrutturazione delle opere già esistenti. Per quel che concerne l'applicabilità della aliquota agevolata, oltre che alla realizzazione di opere ex novo, infatti, se per la Amministrazione Finanziaria non sembra possibile, essendo sempre richiesto il requisito della "novità", per la Corte di Cassazione è ammessa in forza dell'ampia accezione utilizzata dal Legislatore che non permette di considerare quale condizione necessaria la novità della costruzione.

a) Interventi di manutenzione e ristrutturazione degli immobili.

La Legge del 5 agosto 1978 n. 457 fa una distinzione tra manutenzione ordinaria e straordinaria, a seconda che i lavori siano finalizzati a conservare oppure innovare gli

elementi e gli impianti esistenti. Gli interventi possono essere oggetto di un contratto di appalto o d'opera, un contratto di cessione con posa in opera o altri accordi negoziali.

Manutenzione ordinaria: gli interventi si caratterizzano per il mantenimento degli elementi di finitura e degli impianti tecnologici, con opere sostanzialmente di riparazione dell'esistente e 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. Pertanto la manutenzione ordinaria consiste in operazioni di rinnovo o di sostituzione degli elementi esistenti di finitura degli edifici, e in operazioni necessarie per mantenere in efficienza gli impianti tecnologici, con materiali e finiture analoghi a quelli esistenti.

Manutenzione straordinaria: riguarda le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, e le opere e le modifiche 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, quindi, a interventi, anche di carattere innovativo, di natura edilizia e impiantistica finalizzati a mantenere in efficienza ed adeguare all'uso corrente l'edificio e le singole unità immobiliari, senza comportare alterazione della situazione planimetrica e tipologica preesistente; inoltre tali interventi sono realizzati con il rispetto della superficie, della volumetria e della destinazione d'uso dell'immobile.

Per gli ***interventi di manutenzione ordinaria*** è previsto il pagamento dell'I.V.A. con aliquota al 20%.

Invece per ***interventi di manutenzione straordinaria*** è previsto il pagamento dell'aliquota I.V.A. agevolata al 10% (ai sensi del punto 127-duodecies della tabella A parte terza del dpr 633/72).

Riassumendo:

Manutenzione		Aliquote IVA
Ordinaria	Opere di riparazione, rinnovamento, e sostituzione, necessarie	20%

	ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti esistenti.	
Straordinaria	Opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire o integrare i servizi già esistenti sempre che non alterino i volumi e le superfici e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso	10%

- per gli interventi di **manutenzione delle abitazioni**, con l'art. 1, co. 18, L. 244/2007 (Finanziaria 2008), è stata prorogata anche per gli anni 2008, 2009 e 2010 l'applicabilità dell'Iva con l'aliquota ridotta al 10%.

In via ordinaria, i corrispettivi dovuti per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria delle abitazioni (art. 31, co. 1, lett. a e b, L. 457/1978) sono soggetti ad Iva del 20%, in quanto sono esclusi dall'agevolazione fiscale dell'Iva al 10% prevista, invece, dal n. 127-quaterdecies, Tabella A, Parte III, D.P.R. 633/1972 per gli altri interventi di recupero del patrimonio edilizio indicati nel citato art. 31, co. 1, vale a dire restauro e risanamento conservativo (lett. c), ristrutturazione edilizia (lett. d) e ristrutturazione urbanistica (lett. e).

L'agevolazione dell'Iva al 10% (anziché del 20%, come previsto a regime), inizialmente introdotta dall'art. 7, co. 1, lett. b) e 2, L. 488/1999 con riferimento alle prestazioni per la realizzazione di lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata fatturate nel corso del 2000, è stata più volte differita. Infatti la possibilità di beneficiare dell'aliquota del 10% è stata prorogata per gli anni dal 2001 al 2007 – ad esclusione, però, degli interventi fatturati dall'1.1.2006 al 30.9.2006, soggetti ad Iva ordinaria – e, da ultimo, ad opera della Finanziaria 2008, fino al 2010, come previsto dalla Direttiva europea n. 2006/18/CE del 14.2.2006.

È stata prorogata fino al 2010 anche l'applicazione della detrazione Irpef del 36% per interventi di recupero edilizio; inoltre è stata ripristinata la detrazione Irpef, da parte di acquirenti e assegnatari di immobili ristrutturati, dei costi degli interventi di recupero dal 2008 al 2010 da imprese di ristrutturazione o costruzione e da cooperative edilizie che effettuano l'alienazione o l'assegnazione entro il 30.6.2011.

Come per i precedenti differimenti, anche la proroga dell'agevolazione per gli anni 2008, 2009 e 2010 riguarda solamente la sostituzione del termine di efficacia della disposizione, per cui restano invariati i presupposti, le condizioni e le modalità per usufruirne introdotte dalla L. 488/1999. Pertanto rientrano nell'ambito applicativo dell'agevolazione le operazioni per le quali non siano già previsti un trattamento di esenzione, in base all'art. 10, D.P.R. 633/1972, o l'applicazione di aliquote Iva ridotte, ai sensi della Tabella A, D.P.R. 633/1972, come gli interventi di restauro e risanamento conservativo o di ristrutturazione edilizia, già soggetti ordinariamente ad Iva al 10% (C.M. 29.12.1999, n. 247/E e C.M. 3.1.2001, n. 1/E). L'agevolazione Iva è applicabile anche alle prestazioni di manutenzione ordinaria obbligatoria, previste per gli impianti elevatori e per quelli di riscaldamento, consistenti in verifiche periodiche e nel ripristino della funzionalità, compresa la sostituzione di parti di ricambio (ad es. porte, pannelli, serrature, funi) in caso di usura, a fronte delle quali sono corrisposti canoni annui. L'Iva al 10% spetta per i lavori di manutenzione con i vincoli indicati di seguito.

L'Iva al 10% si applica agli immobili a prevalente destinazione abitativa privata; si tratta di singole unità immobiliari a destinazione abitativa (categorie catastali da A/1 ad A/9 e categoria A/11, esclusa la A/10), indipendentemente dall'effettivo utilizzo (non è rilevante che vi si eserciti effettivamente un'occupazione abitativa o non abitativa o promiscua) e relative pertinenze. L'agevolazione spetta anche per interi fabbricati con più del 50% della superficie dei piani sopra terra destinata ad abitazione privata, per gli interventi effettuati sulle parti condominiali. Non è necessario che ricorra l'altra condizione richiesta dalla L. 408/1949 (legge «Tupini»), vale a dire che la superficie destinata a negozi non ecceda il 25% della superficie dei piani sopra terra (C.M. 29.12.1999, n. 247/E).

A tali interventi, l'aliquota del 10% si applica anche in relazione alle quote millesimali corrispondenti alle unità abitative situate nell'edificio. Inoltre, qualora i lavori siano effettuati, anziché sulle parti comuni, su una singola unità immobiliare del fabbricato, l'Iva ridotta si applica solo se tale unità ha le caratteristiche abitative sopra indicate o ne costituisce una pertinenza (C.M. 7.4.2000, n. 71/E).

Rientrano nell'agevolazione anche:

- le pertinenze di immobili abitativi, anche se la pertinenza è situata in un edificio non a prevalente destinazione abitativa;
- gli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso ai sensi della L. 659/1961, purché costituiscano stabile residenza di collettività (ad es. collegi, orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, monasteri, conventi) e indipendentemente dalla classificazione catastale;
- gli edifici di edilizia residenziale pubblica a prevalente destinazione abitativa. Per essi si assoggettano ad Iva al 10% i corrispettivi degli interventi di manutenzione ordinaria (alla manutenzione straordinaria si applica già a regime l'aliquota del 10% – n. 127-duodecies, Tab. A, Parte III, D.P.R. 633/1972).

Invece si applica l'Iva del 20% ai corrispettivi dei lavori di manutenzione sui fabbricati destinati ad utilizzazioni pubbliche non residenziali (scuole, caserme, ecc.) e le singole unità immobiliari della categoria A/10 (uffici e studi privati), indipendentemente dall'effettivo utilizzo e anche qualora queste ultime siano parte di un fabbricato che, unitariamente considerato, abbia prevalente destinazione abitativa.

L'aliquota Iva del 10% si applica sull'intero corrispettivo riferito all'impiego di manodopera e alla contemporanea fornitura di materie prime e semilavorate che non costituisca una parte significativa dell'intero intervento. Se nei lavori di manutenzione sono utilizzati i beni di valore significativo elencati dal D.M. 29.12.1999, l'Iva ridotta si applica solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di manutenzione e il valore dei beni stessi.

L'elenco di tali beni comprende: ascensori e montacarichi, infissi esterni ed interni, caldaie, videocitofoni, apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria, sanitari e rubinetterie da bagno e impianti di sicurezza. L'elenco è tassativo, ma i termini che individuano i beni significativi vanno intesi nel loro significato generico, con riferimento a tutti i beni aventi la stessa funzionalità anche se, per specifiche caratteristiche o esigenze commerciali, hanno differenti denominazioni (ad es. il climatizzatore è incluso tra gli apparecchi di condizionamento e riciclo dell'aria e la vasca idromassaggio tra i sanitari).

Non sono considerati beni significativi le singole parti o pezzi staccati che li compongono (ad es. il bruciatore di una caldaia), indipendentemente dal fatto che abbiano una notevole rilevanza rispetto alla struttura e alla funzionalità del bene oppure che abbiano scarso valore.

L'Iva al 10% è applicabile agli interventi di manutenzione in relazione ai quali la data di emissione della fattura è compresa tra l'1.1.2000 e il 31.12.2005 e tra l'1.10.2006 e il 31.12.2010, indipendentemente dalle date di inizio e di conclusione dei lavori. Quindi, ad es., per i lavori iniziati nel 2006 entro il 30.9 o che termineranno dopo la fine del 2010, l'aliquota ridotta è applicabile solo alle rate (o agli acconti) fatturati dall'1.10.2006 al 31.12.2010. Se nell'ambito degli interventi di manutenzione si utilizzano beni di valore significativo, nella fattura si indicano, distintamente:

- il corrispettivo del servizio, al netto del valore dei beni significativi;
- la parte del valore dei beni stessi cui è applicabile l'aliquota Iva ridotta (10%);
- l'eventuale parte residua del valore dei beni stessi soggetta all'aliquota del 20%.

I beni significativi vanno evidenziati in fattura distintamente dal servizio anche se dal calcolo risulta che l'intero valore del bene significativo (in pratica quando il valore dei beni significativi non supera la metà dell'importo complessivo dell'intervento) va assoggettato a Iva del 10%.

L'applicazione dell'Iva ridotta alle prestazioni di manutenzione fatturate nel 2007 era subordinata all'indicazione distinta in fattura del costo della manodopera utilizzata (direttamente oppure impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori), come previsto per usufruire della detrazione Irpef del 36% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio in relazione alle fatture emesse a partire dal 4.7.2006.

Per le fatture emesse dal 2008 al 2010, per l'applicazione dell'Iva agevolata non è più richiesta la separata esposizione della manodopera, rimasta, invece, necessaria per potersi avvalere della detrazione Irpef. Quindi l'indicazione in fattura del costo della manodopera è ancora obbligatorio per le fatture emesse dal 2008 al 2010 se, unitamente all'Iva ridotta, si intenda beneficiare anche della detrazione Irpef del 36%

- per i lavori di manutenzione ordinaria o straordinaria su edifici di edilizia residenziale pubblica si applica l'aliquota Iva al 10 per cento per le prestazioni di servizi (voce 127 duodecies parte III Tabella A allegata al Dpr numero 633/72).

Si tratta dell'edilizia realizzata dallo Stato, dalle Regioni, dagli enti pubblici territoriali e loro consorzi, nonché dagli Iacp (Istituti autonomi case popolari) e fruente di un contributo statale o di un finanziamento con fondi pubblici.. Dall'1.1.1998 si applica

l'aliquota Iva del 10% sulle prestazioni di servizi aventi ad oggetto interventi di manutenzione straordinaria realizzati su edifici di edilizia residenziale pubblica.

Nel periodo dall'1.1.2000 al 31.12.2005 e dall'1.10.2006 al 31.12.2010, l'aliquota del 10% si applica anche agli interventi di manutenzione ordinaria realizzati su tali edifici; che rientrano tra gli immobili interessati all'agevolazione in quanto il termine «privato» non è riferito alla natura pubblica o privata del possessore dell'immobile, ma al fatto che esso venga adibito a dimora di privati, per usufruire di tale agevolazione, il carattere pubblico e quello residenziale degli edifici devono sussistere contestualmente (R.M. 14.7.2000, n. 112/E).

Circa l'ambito applicativo della agevolazione relativa alle prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria su edifici di edilizia residenziale pubblica, (premessi che il beneficio si intende riferito solo ai contratti di appalto aventi ad oggetto e opere di manutenzione, restando escluse le prestazioni professionali ad esse inerenti ad es.: progettazioni, studi, ricerche), il Ministero delle finanze, con **Circolare n. 151/E del 9 luglio 1999**, ha chiarito che rientrano nella categoria di immobili la cui manutenzione straordinaria, permette l'applicazione dell'aliquota I.V.A. del 10%, ai sensi dell'articolo 31 della Legge n. 457 del 1978 (Si rammenta che, per la manutenzione ordinaria degli edifici di edilizia residenziale pubblica e sugli edifici di edilizia residenziale a prevalente destinazione abitativa è prevista l'I.V.A. agevolata al 10% fino alla fine del 2005).

Le ipotesi enumerate dalla summenzionata circolare sono i seguenti:

1 -gli alloggi costruiti o da costruirsi da parte di enti pubblici a totale carico o con il concorso o il contributo dello Stato con esclusione degli alloggi costruiti o da costruirsi in attuazione di programmi di edilizia convenzionata o agevolata (art. 1, comma 2, D.P.R. 30 dicembre 1972, n. 1035);

2 -gli alloggi acquisiti, realizzati o recuperati, a totale carico o con il concorso o con un contributo dello Stato, della regione o di enti pubblici territoriali, nonché con i fondi derivanti da contributi dei lavoratori, dallo Stato, da enti pubblici territoriali, nonché da Istituti autonomi per le case popolari e dai loro consorzi comunque denominati e disciplinati con Legge regionale.

Circa, il concetto di "residenzialità", la Circolare n. 151/E, del 9 luglio 1999, ha chiarito come, tale requisito, riguarda le unità immobiliari caratterizzate dalla stabile residenzialità, costituite da abitazioni e da edifici destinati a stabili residenze per

collettività, quali: orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, fatti costruire direttamente dallo Stato o da enti pubblici ai quali, in virtù di leggi ed in forza di propri atti costitutivi, sia stata demandata la costruzione degli stessi.

Restano escluse dalla agevolazione, le manutenzioni straordinarie effettuate su immobili non destinati a stabile residenza (Circolare n. 141/E dell'8 agosto 1994), quali scuole, asili, colonie climatiche, ospedali, caserme, ecc., e le prestazioni di servizi eseguite su immobili costruiti da privati. Inoltre, restano esclusi gli immobili costruiti nell'ambito del programmi di edilizia convenzionata o agevolata.

Altre opere agevolabili.

Oltre alle ipotesi summenzionate, altre opere sono passibili di essere assoggettate ad aliquote di favore.

L'elencazione delle opere agevolabili ai sensi delle lettere c) e d) del predetto art. 31, Legge n. 457 del 1978, è contenuta nella Circolare interministeriale, Finanze – Lavori pubblici, n.57/E del 24 febbraio 1998 e contempla le seguenti ipotesi:

- Restauro e risanamento conservativo

Gli interventi di restauro e risanamento conservativo, disciplinati dall'ex articolo 31 della Legge n. 457 del 1978, 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 alle 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 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.

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

Chiarimenti sulla disciplina dell'IVA ai casi di lavori di restauro e risanamento conservativo viene fornita dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero della finanze, ai quali viene precisato va applicata **l'aliquota IVA del 10%**, indipendentemente dalla natura e dalla destinazione del/immobile sul quale i lavori sono eseguiti (l'aliquota IVA ridotta si applica a tutte le prestazioni relative ad interventi di recupero di cui alle lettere c) e d) dell'art 31 della L. 457/1978 a prescindere dal tipo di immobile) e senza limiti temporali (mentre per i lavori di manutenzione ordinaria e straordinaria si applica sino al 30 settembre 2003, come previsto dalla L. 289/2002, in BLT n. 1/2003).

Con la Ris. Min. Finanza 22 gennaio 2003, n. 101E IVA - Applicazione del punto 127-quater) 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. Con istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta applicazione del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è 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.

Il contribuente a tale quesito risponde ritenendo 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. In materia, nella circolare ministeriale n. 142 del 9 agosto 1994 è 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 è 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 è 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.

- Ristrutturazione edilizia

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 è determinato dalla sistematicità delle opere edilizie;
- il secondo 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:

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

- **Ristrutturazione urbanistica**

Rientrano in tale tipologia 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, la riqualificazione del centro storico di un comune o anche l'eliminazione di alcune strutture per realizzarne altre, anche di diversa configurazione e tipologia.

Per quanto concerne la **realizzazione degli interventi di recupero** di cui alle lettere c), d) ed e) dell'art. 31 della legge n.457 del 1978, ai quali si applica l'agevolazione prevista dal n.127-*quaterdecies* Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n.633 del 1972, l'aliquota Iva del 10% si rende applicabile a prescindere dalla destinazione residenziale degli immobili, non ponendo la legge una espressa limitazione in tal senso.

- **Bonifica delle discariche**

Alla bonifica delle aree sulle quali si è svolta l'attività di termovalorizzazione e di stoccaggio di rifiuti solidi urbani deve ritenersi applicabile l'aliquota ridotta del 10 per cento di cui al n. 127-septies della tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, e così come ribadito nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 247/E del 12 settembre 2007.

- **Opere finalizzate alla eliminazione e superamento delle barriere architettoniche.**

Infine, è utile rammentare l'agevolazione prevista dalla tabella A) parte seconda n. 41 ter, che consiste nel consentire l'applicazione della aliquota minima del 4% per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione di opere direttamente finalizzate alla eliminazione e superamento delle barriere architettoniche.

- Contributi ad enti non commerciali per ristrutturazione immobili istituzionali senza ritenuta

Il contributo pubblico erogato da un ente locale per la ristrutturazione di un immobile, appartenente al patrimonio privato/istituzionale di un ente non commerciale, ancorché destinato ad essere utilizzato nell'attività commerciale dalla stessa svolta quale sede di un comunità educativo assistenziale, non concorre alla formazione del reddito d'impresa come sopravvenienza attiva e pertanto non deve essere assoggettato alla ritenuta del 4%. Quanto detto si evince, sia pure indirettamente, dalla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 210/E dell'8 agosto 2007.

2 Il Project financing nella Pubblica Amministrazione

La ricerca di nuove forme di finanziamento per la realizzazione di opere pubbliche è sempre di più un problema per gli Enti locali. Infatti oggi, accanto ad una richiesta di servizi sempre più qualificati da parte dei cittadini ed all'esigenza di predisporre infrastrutture idonee a favorire lo sviluppo economico, essi devono rapportarsi altresì ad un progressivo calo dei trasferimenti erariali e con il limite (fisiologico) del prelievo fiscale. La questione non può essere trattata senza considerare l'evoluzione del ruolo che gli enti territoriali stanno attraversando dal punto di vista istituzionale.

Invero, negli ultimi anni, sono stati emanati diversi provvedimenti di carattere strutturale, tra cui la più significativa è stata la **Legge costituzionale n. 3 del 2001**, che ha modificato il Titolo V, parte II, della Carta costituzionale, ma altrettanto importanti per il discorso in esame sono state altresì la Legge quadro sui lavori pubblici (c.d. **Legge Merloni** e successive modifiche) e la **Legge obiettivo n. 443 del 2001**. Gli enti territoriali, in quanto soggetti destinati a governare il proprio territorio sono quindi chiamati in prima linea, ed oggi in modo più diretto, a rispondere alle nuove e sempre più esigenti domande di miglioramento della qualità della vita.

Nell'ambito dell'attività di gestione e realizzazione delle opere pubbliche una delle più significative innovazioni apportate dalla Legge Merloni consiste nella redazione del programma triennale delle opere pubbliche. Esso costituisce lo strumento attraverso il quale gli enti definiscono il ciclo di realizzazione degli investimenti.

Il programma deve necessariamente contenere l'identificazione dell'opera da realizzare e l'indicazione della fonte di finanziamento; quest'ultima può consistere, oltre all'utilizzo di fondi statali o propri dell'ente territoriale, anche da finanziamento bancario, dall'emissione di prestiti obbligazionari o dal c.d. "**project financing**".

In particolare, quest'ultimo, rappresenta una forma di finanziamento alternativo e senz'altro rivoluzionario per la finanza pubblica.

Tra i pregi di siffatta forma di finanziamento, spicca la possibilità, per coloro che ne fanno uso, di poter valutare, sotto i diversi aspetti finanziari, il progetto nella sua globalità, quindi, attraverso l'utilizzo del project financing è possibile finalmente anche superare la scarsa qualità progettuale che da sempre ha caratterizzato - purtroppo - il settore delle opere pubbliche e che ha determinato spesso e volentieri lungaggini ed eccessivi costi di realizzazione delle opere.

Si può dire che negli ultimi anni, anche al fine di favorire l'utilizzo di capitali privati nella realizzazione delle opere pubbliche, si è intensificato il ricorso a questa alternativa forma di finanziamento.

Si tratta di una tecnica finanziaria che può essere indifferentemente promossa su iniziativa pubblica o privata; quando il ricorso al project financing avviene per la realizzazione di strutture di interesse pubblico, l'attività si sostanzia nella concessione, che autorizza l'iniziativa imprenditoriale e ne fissa termini e condizioni. In particolare, lo strumento della concessione, applicato ad operazioni di project financing, si configura in uno schema chiamato "bot" che letteralmente significa costruisci, gestisci e trasferisci. In tali casi la P.A. concede ad una "impresa" di costruire e gestire una determinata infrastruttura, per un arco temporale sufficiente al recupero dei costi dell'investimento e alla realizzazione di un margine di profitto, con l'obbligo di trasferirne, al termine della concessione, la proprietà alla P.A. stessa.

Come è emerso, in un'operazione di project financing sono coinvolti più soggetti, ciascuno con ruoli e rischi ben specificati.

I principali **soggetti** sono:

- il promotore (o sponsor);
- la società di progetto;
- gli investitori ed il costruttore.

Il **promotore dell'operazione** è, nel nostro caso, l'ente territoriale, il quale promuove la costituzione di società miste, assume l'iniziativa dell'intero progetto, presentando la bozza dell'opera (che deve essere conforme alla programmazione triennale) e ne verifica la fattibilità tecnica e l'impatto ambientale.

Il promotore, al fine di conquistarsi la fiducia dei finanziatori deve porre in essere un progetto che abbia potenzialità redditizie.

Contestualmente viene creata la c.d. **società di progetto**, avente come oggetto sociale esclusivo la realizzazione del progetto, infatti al progetto corrisponde un centro di riferimento economico distinto anche giuridicamente dai soggetti coinvolti.

La società di progetto, una volta costituita, subentra all'aggiudicatario nel rapporto contrattuale di concessione; ad essa viene di regola affidato il compito di acquistare il capitale di prestito da parte dei finanziatori, di provvedere direttamente allo svolgimento delle funzioni organizzative e manageriali connesse all'attività economica oggetto del progetto.

La costituzione di una società di progetto non è obbligatoria, ma rappresenta un'opportunità. Esse, infatti, garantiscono ai finanziatori che i flussi generati serviranno esclusivamente a ripagare il debito ed assicura gli enti aggiudicatari circa le vicende esterne al rapporto, che normalmente possono incidere sul patrimonio del promotore.

Finanziatori nel project financing sono coloro che concorrono all'iniziativa mettendo a disposizione le risorse necessarie.

Si tratta di solito dei promotori, di costruttori, di fornitori, di banche ed, in genere, di soggetti che già partecipano in altra veste al progetto.

E' bene ricordare che, ai sensi dell'articolo 37-nonies della Legge n. 109 del 1994 e successive modificazioni: "I crediti dei soggetti che finanziano la realizzazione di lavori pubblici, di opere di interesse pubblico o la gestione di pubblici servizi hanno privilegio generale sui beni mobili del concessionario ai sensi degli articoli 2745 e seguenti del codice civile"; quindi, si tratta di crediti garantiti.

L'ultimo soggetto da considerare è il **costruttore** che si assume tutti gli obblighi connessi alla realizzazione dell'opera.

Dopo aver brevemente analizzato i soggetti ed i ruoli in linea di massima da essi rivestiti, e tornando al cuore dell'attività di project financing, si può dire che l'impegno a reperire le risorse finanziarie necessarie per realizzare la struttura pubblica è degli investitori privati, mentre la remunerazione del capitale utilizzato è costituita dai proventi derivanti dalla successiva gestione dell'opera stessa.

Tuttavia, in caso di necessità, può essere prevista la corresponsione di un “prezzo” diretto a ristabilire un sufficiente **equilibrio economico-finanziario** a favore della società concessionaria qualora la gestione dell’opera pubblica non sia in grado di remunerare il capitale investito.

A tale scopo, a far tempo dall’entrata in vigore della Legge 11 febbraio 1994 n. 109, l’Amministrazione ha la facoltà sia di assegnare alla società concessionaria contributi economici sia cedere la proprietà od altro diritto di godimento di beni immobili rientranti nella propria disponibilità (o per tale motivo appositamente espropriati).

La normativa sui lavori pubblici, Legge n. 109 dell’11 febbraio 1994, la c.d. “Merloni” in materia di project financing prevede, all’articolo 37-bis, che le pubbliche amministrazioni possano valutare i progetti, predisposti da operatori economici qualificati, relativi alla realizzazione di opere pubbliche dalle stesse programmate, al fine di individuare quelli di pubblico interesse ed aggiudicare, mediante gara, la concessione di cui all’articolo 19, comma 2, della legge citata.

La norma in questione definisce le concessioni di lavori pubblici come contratti, conclusi tra imprenditori e amministrazione aggiudicante, aventi ad oggetto la progettazione, l’esecuzione e la gestione funzionale ed economica dei lavori pubblici o di pubblica utilità, e dei lavori ad essi strutturalmente e direttamente collegati.

Lo stesso comma 2 dell’articolo 19 dispone inoltre che, qualora nella gestione dell’opera “siano previsti prezzi o tariffe amministrati, controllati o predeterminati, il soggetto concedente assicura al concessionario il perseguimento dell’equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione in relazione alla qualità del servizio da prestare, anche mediante un prezzo, stabilito in sede di gara, che comunque non può superare il 50 per cento dell’importo totale dei lavori. Il prezzo può essere corrisposto a collaudo effettuato in unica rata o in più rate annuali”.

Accanto al “prezzo”, di cui all’art. 19, comma 2, le imprese costruttrici possono, a volte, beneficiare di contributi, previsti da particolari norme agevolative, in misura percentuale all’ammontare degli investimenti, in quanto, per espressa disposizione normativa contenuta nelle singole norme di agevolazione, i contributi potevano essere erogati direttamente a favore dei soggetti attuatori, restando a carico dei medesimi l’onere di finanziarsi per la quota percentuale non coperta da contributo.

Il “prezzo” in questione è previsto nel contesto normativo relativo alla concessione a privati della realizzazione di opere pubbliche e della relativa gestione di servizi ed è pagato, in deroga alla regola generale dell’assenza di corrispettivo, dall’Amministrazione

aggiudicatrice “qualora necessario” per assicurare al concessionario il perseguimento dell’equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della gestione dei servizi.

Al riguardo, notevole importanza riveste, nel sistema del project financing, **la presentazione**, da parte dei promotori, **di un piano economico-finanziario**, asseverato da un istituto di credito, che comprenda tutti gli elementi atti a consentire all’amministrazione concedente di compiere una propria valutazione sull’iniziativa. In particolare, con tale strumento viene valutata la sussistenza dell’equilibrio dell’investimento sotto il duplice profilo economico e finanziario, cioè sia con riguardo ai ricavi attesi che devono poter ripagare i costi di realizzazione dell’opera e di gestione del servizio, sia in relazione alle relative risorse finanziarie che saranno utilizzate per gli esborsi monetari relativi al rimborso dei finanziamenti ottenuti.

Nel piano economico finanziario devono essere i seguenti elementi:

- il prezzo che il promotore intende chiedere all’amministrazione aggiudicatrice per la realizzazione delle opere;
- il prezzo che il promotore intende corrispondere alla stessa amministrazione per la costituzione o il trasferimento dei diritti relativi alla gestione dei servizi;
- il canone che il promotore intende corrispondere all’amministrazione;
- la durata prevista della concessione;
- i costi e i ricavi previsti e i conseguenti flussi di cassa.

Sulla base degli elementi sopra elencati e, in particolare, dal raffronto fra il valore delle opere posto a carico dell’amministrazione ed il valore dei diritti relativi alla gestione dei servizi a carico del concessionario, in sede di gara è stabilito il prezzo che l’amministrazione aggiudicatrice potrà pagare, a seguito delle modifiche apportate con il citato articolo 7 della Legge n. 166 del 2002, anche in un’epoca antecedente all’ultimazione dell’opera.

Nel campo dei lavori pubblici la società che sia aggiudicataria di un appalto concesso in project financing, anche se fa eseguire i lavori dai soci o da terzi tramite consorzio ad hoc, non è soggetta, in base a quanto stabilito in una **risoluzione del 18 marzo 2008, n. 101/E dall’Agenzia delle Entrate**, al regime del cosiddetto reverse change.

L’agenzia delle entrate si è così pronunciata in risposta all’interpello presentato da una società di progetto, aggiudicataria di un contratto di concessione avente a oggetto la progettazione e l’esecuzione dei lavori di completamento di una struttura ospedaliera.

In base a quanto affermato da tale risoluzione la fattispecie sopra indicata viene esclusa dal campo d’applicazione del meccanismo dell’inversione contabile, previsto dall’articolo 17, comma 6, lettera a), del Dpr. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il trattamento I.V.A.

Volendo analizzare i risvolti I.V.A. del project financing occorre dunque stabilire quale sia il trattamento da riservare in primo luogo al “prezzo”, di cui al secondo comma dell’articolo **19 della Legge c.d. Merloni**.

La corresponsione di un contributo rileva fiscalmente se viene ricondotta ad un’obbligazione di dare, fare, non fare o permettere.

L’imponibilità si presenta quindi condizionata dalla natura sinallagmatica della somma corrisposta dall’Amministrazione. Diversamente, le somme che non rappresentano una controprestazione per le obbligazioni di fare, non fare, dare o permettere, esulano dal campo di applicazione dell’I.V.A..

Secondo quanto stabilito dalla Risoluzione n. 161/E del 31 ottobre 2000, il contributo in esame si inserisce in un contratto di concessione di opere pubbliche, quale specifica clausola contrattuale a contenuto sinallagmatico, che prevede l’impegno per l’amministrazione concedente a corrispondere un “prezzo” al concessionario a fronte dell’applicazione nella gestione dell’opera di prezzi o tariffe amministrati, con la funzione di integrare i minori ricavi che da tale circostanza derivano.

È evidente, infatti, che in mancanza del contributo in esame, l’equilibrio economico-finanziario dell’investimento e della connessa gestione, non potrebbe essere assicurato, posto che in fase di gestione è prevista l’applicazione di prezzi amministrati inferiori a quelli di mercato. Con la conseguenza che, ove non integrato dall’intervento dell’amministrazione concedente, il volume dei ricavi generato dalla gestione non sarebbe sufficiente a coprirne i costi.

In tale ottica, il limite del 50 per cento dell’importo dei lavori, quale tetto massimo per la commisurazione del contributo, deve intendersi fissato esclusivamente per contenere l’impegno finanziario da parte del concedente, commisurandolo al valore economico dell’opera.

Occorre osservare inoltre che la determinazione anticipata del “prezzo”, e la sua corresponsione al collaudo in unica soluzione o in più rate annuali, è finalizzata, nell’ambito del project financing, a valutare, già in fase di progettazione dell’opera, le condizioni di equilibrio economico-finanziario da perseguire sia in fase di realizzazione che di gestione dell’opera.

Infatti, anche se corrisposto anticipatamente ed in unica soluzione, il “prezzo” in questione potrà subire variazioni, dando luogo ad integrazioni o conguagli, qualora i prezzi o le tariffe amministrative in base alle quali era stato determinato subiscano delle variazioni, per volontà dell’amministrazione aggiudicatrice o per effetto di disposizioni normative sopravvenute, che alterino l’equilibrio economico-finanziario programmato.

In merito il comma 2-bis dell’articolo 19 della Legge n. 109 del 1994, prevede che le variazioni apportate dall’amministrazione aggiudicatrice ai presupposti e alle condizioni di base che determinano l’equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione, “nonché le norme legislative e regolamentari che stabiliscano nuovi meccanismi tariffari o nuove condizioni per l’esercizio delle attività previste nella concessione, qualora determinino una modifica dell’equilibrio del piano, comportano la sua necessaria revisione da attuare mediante rideterminazione delle nuove condizioni di equilibrio, anche tramite la proroga del termine di scadenza delle concessioni, e in mancanza della predetta revisione il concessionario può recedere dalla concessione”.

Pertanto, poiché il “prezzo” che l’amministrazione concedente si impegna a corrispondere, in base al comma 2 dell’articolo 19 citato, trova la sua controprestazione, a carico del concessionario, nell’applicazione, nella fase di gestione dell’opera, di prezzi o tariffe amministrati, controllati o predeterminati, si ritiene che detto contributo entri a far parte della base imponibile dell’I.V.A., costituita, ai sensi del primo comma dell’articolo 13 del D.P.R. n. 633 del 1972, “dall’ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali (...), aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti”.

Con riferimento al progetto di finanza, la controprestazione a favore del soggetto concessionario consiste unicamente nel diritto di gestire economicamente l’opera pubblica da realizzare; l’eventuale prezzo integrativo assume un carattere sinallagmatico accidentale. I contributi vengono quindi corrisposti a titolo di corrispettivo per raggiungere l’equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della gestione dell’opera pubblica.

La natura di corrispettivo riscontrata nelle utilità economiche ricevute in esecuzione di un project financing costituisce l’elemento fondamentale per ritenere l’operazione imponibile ai fini I.V.A..

Infatti, come più volte chiarito in passato dalla Agenzia, ad esempio, con la **Risoluzione n. 34/E del 16 marzo 2000**, i contributi, corrisposti da enti ed organismi pubblici, concorrono alla base imponibile dell’I.V.A., qualora esista “un rapporto sinallagmatico tra le parti, che li vincola a determinate prestazioni e controprestazioni e le somme dovute” -

dall'ente - "assumono le caratteristiche di una integrazione del corrispettivo" delle cessioni di beni o prestazioni di servizi oggetto del rapporto.

L'Agenzia conclude quindi sostenendo che il contributo, di cui al comma 2 dell'articolo 19 della Legge n. 109 del 1994, inserendosi in un rapporto sinallagmatico, quale controprestazione per l'amministrazione concedente a fronte dell'obbligo per il concessionario di praticare prezzi o tariffe amministrati, e costituendo integrazione del corrispettivo delle successive operazioni di cessione di beni o prestazione di servizi oggetto della concessione, deve essere assoggettato all'aliquota di imposta vigente per le operazioni medesime.

Sul punto, l'amministrazione finanziaria è intervenuta anche successivamente chiarendo alcuni aspetti relativi alla rilevanza ai fini I.V.A. del contributo integrativo corrisposto in esecuzione di un project financing alla luce delle modificazioni effettuate dalla Legge n. 166 del 1 agosto 2002.

Sull'argomento si è espressa ancora l'amministrazione finanziaria attraverso la Risoluzione **n. 395/E del 2002**.

Anch'essa, in linea con le argomentazioni già proprie enunciate da precedenti prese di posizione, tra cui la più significativa è esemplificata dalla summenzionata Risoluzione n. 161/E del 2000. In sostanza, si sostiene che poiché la controprestazione a favore del concessionario consiste unicamente nel diritto di gestire e di sfruttare economicamente l'opera da realizzare, il prezzo di cui sopra assume il carattere di elemento sinallagmatico accidentale che l'amministrazione corrisponde al concessionario al solo fine del perseguimento dell'equilibrio economico-finanziario degli investimenti e della connessa gestione dei servizi, ferma restando la necessità della presenza del rischio di gestione.

Quindi, il prezzo posto a carico dell'amministrazione aggiudicatrice, ai sensi dell'articolo 19 comma 2, della Legge n. 109 del 1994, è da assoggettare regolarmente ad I.V.A.

L'Amministrazione, in questa sede, ritiene che l'aliquota I.V.A. a tal uopo applicabile sia quella prevista per la realizzazione dell'opera.

Su quest'ultimo punto, la Risoluzione n. 395/E del 2002 giunge ad una conclusione completamente differente rispetto alla Risoluzione n. 161/E del 2000. Infatti, quest'ultima conclude che l'aliquota da applicare, al prezzo di cui al secondo comma dell'articolo 19 della Legge Merloni, sia quella prevista per la cessione di beni o prestazioni di servizi che saranno effettuati dalla società concessionaria, mentre la Risoluzione n. 395/E conclude, a nostro avviso erroneamente, che l'aliquota da applicare sia quella prevista per la realizzazione dell'opera.

Stante quindi la delicatezza della problematica e l'importo spesso considerevole degli imponibili in questione, l'unica via pacifica è quella di ricorrere, di volta in volta, ad uno specifico interpello.

In definitiva, l'analisi del project financing ha evidenziato la rilevanza che riveste il contributo pubblico nei confronti della società beneficiaria anche ai fini I.V.A..

Ciò considerato, il momento ed il carico impositivo derivante dalle obbligazioni tributarie devono essere attentamente vagliati dalla società di progetto per determinare sia l'equilibrio economico-finanziario che l'effettiva remunerazione dei capitali investiti nell'opera pubblica.

Si evidenzia, infine, che la Risoluzione 395/E del 2002 offre importanti precisazioni anche sul trattamento da riservare agli effetti I.V.A. ai contributi erogati direttamente ai soggetti attuatori, degli interventi in project financing, ai sensi di norme agevolative speciali.

Un'ultima riflessione, connessa al discorso che precede, riguarda le problematiche relative all'imposizione ai fini I.V.A. dei contributi erogati dallo Stato e da enti pubblici in generale.

L'Agenzia ribadisce che, come aveva avuto modo di chiarire già con la Risoluzione n. 183 dell'11 giugno 2002, in linea generale un contributo assume rilevanza ai fini I.V.A. se erogato a fronte di un'obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive.

Il contributo assume, quindi, natura onerosa e configura un'operazione rilevante agli effetti dell'I.V.A. quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso per il servizio effettuato o per il bene ceduto.

Di contro, l'esclusione dal campo d'applicazione dell'I.V.A. si configura ogni qual volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere alcunché in controprestazione. Così, in generale, i contributi a fondo perduto, ossia quelli versati non in contropartita di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, non sono soggetti ad imposta.

Per quel che concerne l'aliquota da adottare nella realizzazione degli impianti, significativa l'interpretazione fornita dalla **Risoluzione n. 157/E del 12 ottobre 2001**, laddove si precisa che anche la società concessionaria può godere della aliquota ridotta prevista per le opere di urbanizzazione.

- **Gli appalti delle multiutility in reverse charge**

Se, alla luce delle disposizioni contrattuali il rapporto, tra l'ente e la società in house providing, è qualificabile come appalto, il diverso rapporto intercorrente tra la società istante multiutility ed i soggetti terzi, chiamati dalla prima ad eseguire, per proprio conto, le prestazioni di servizi riconducibili alla sezione "F" della tabella ATECOFIN, deve essere configurato quale subappalto. Dal che deriva la conseguenza che le fatture emesse dai soggetti qualificati come subappaltatori dovranno essere emesse con applicazione del meccanismo del reverse charge. Conseguentemente, le aziende terze emetteranno fattura nei confronti del contraente generale (la società in house providing *ndr*) senza l'addebito dell'IVA, così come stabilito dalla Risoluzione n. 155/E del 16 aprile 2008.