

Enti non commerciali, agevolazioni Iva e Superbonus

Interventi su edifici ad uso residenziale

di Marco Magrini - La Settimana Fiscale n. 6/2021

Si analizzano le recenti risposte dell'agenzia delle Entrate ad interPELLI in materia di aliquota Iva applicabile ad interventi diretti alla manutenzione, riqualificazione energetica e alla realizzazione di edifici da parte di enti soggetti ad Ires. Si tratta di opere che possono in taluni casi determinare la possibilità di beneficiare delle agevolazioni e detrazioni d'imposta stabilite dall'articolo 119 del Dl Rilancio. L'agenzia delle Entrate anche su tale punto pone tuttavia alcuni limiti che paiono insuperabili e non consentono l'accesso alle detrazioni del Superbonus a molti soggetti Ires a cui le modifiche della Legge di bilancio 2021 non offrono nuove chances.

Agevolazioni Iva 10% e Superbonus 110%

Le norme che stabiliscono l'applicabilità dell'Iva ridotta agli interventi di edilizia ed impiantistica a carico dei soggetti Ires classificabili come enti non commerciali, pubblici e privati, non viaggiano di pari passo con le disposizioni che legittimano l'applicazione del «superbonus» introdotto dall'articolo 119 del Dl 34/2020. Ciò anche se in taluni casi gli edifici interessati dall'intervento possono sostanzialmente essere gli stessi dove sussiste il presupposto di **stabile residenzialità** e gli interventi sono trainati o trainanti e fanno parte della categoria di quelli finalizzati **all'efficienza energetica** (inclusa l'installazione di impianti fotovoltaici e delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici), nonché di quelli per il **consolidamento statico** o la **riduzione del rischio sismico** degli edifici.

Vi sono limiti oggettivi e soggettivi da tenere in considerazione e la recente prassi sbarra, in taluni casi, il passo alle agevolazioni in materia di Iva ridotta (rivolta ad enti non commerciali pubblici soggetti Ires) e di presupposto di applicabilità e diritto di accesso alle detrazioni del Superbonus. Proprio su quest'ultimo aspetto la recente Cm 22 dicembre 2020, n. 30/E e la risposta ad interpello 7 gennaio 2021, n. 14/E a cui si deve aggiungere anche una ulteriore risposta dell'agenzia delle Entrate DRE della Lombardia del dicembre 2020, operano una netta distinzione legata all'ambito soggettivo.

Regime Iva del contratto di appalto per riqualificazione energetica

La risposta ad interpello n. 604 del 18 dicembre 2020 affronta la tematica dell'applicabilità dell'**Iva ridotta al 10%**, ai sensi del n. 127-quaterdecies), della Tabella A, parte III, allegata al Dpr 633/1972 relativamente a lavori di riqualificazione energetica degli edifici, costituenti un complesso universitario, di una Università statale da parte di una società, tramite contratto di appalto all'interno del quale è previsto un insieme sistematico di interventi di recupero (tra i quali il rifacimento del controsoffitto, degli impianti di scolo, ecc.), tutte opere, nel loro insieme, finalizzate all'efficientamento energetico degli edifici interessati.

Rientrano nella fattispecie del n. 127-~~quaterdecies~~ ~~del 2 febbraio 2021~~ le **prestazioni di servizi dipendenti** da **contratti di appalto** relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al n. 127-undecies) e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della Legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo, norme trasfuse nelle lettere c), d) ed f) dell'articolo 3 del Dpr 380/2001 (Testo unico dell'edilizia).

Quindi in generale rientrano nell'applicabilità dell'Iva agevolata al 10%, gli **interventi edilizi** che, dal punto di vista delle norme del TU edilizia, sono i seguenti:

- c) il restauro e risanamento conservativo;
- d) la ristrutturazione edilizia;
- e) la ristrutturazione urbanistica.

Iva agevolata al 10%	
Interventi su qualsiasi edificio	Articolo 31, legge 457/1978
restauro e risanamento conservativo	lettera c)
ristrutturazione edilizia	lettera d)
ristrutturazione edilizia	lettera e)

Ciò indipendentemente dalla tipologia di edificio interessato dall'intervento come più volte chiarito dalle interpretazioni ufficiali in materia (Cm 142/E/1994, Rm 157/E/2001 e Rm 10/E/2003). Invece non possono rientrare nella suddetta fattispecie con aliquota ridotta e sono da ricondurre all'Iva ordinaria gli interventi edilizi di cui alle lettere:

- a) manutenzione ordinaria;
- b) manutenzione straordinaria.

Gli **interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria** possono prevedere l'aliquota Iva ridotta solo nel caso in cui gli interventi siano effettuati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b) della Legge 488/1999.

Posto i criteri generali, secondo la disamina realizzata dalla risposta ad interpello, l'intervento di riqualificazione energetica degli edifici non si colloca in modo specifico in una propria specifica tipologia di intervento dal punto di vista della **classificazione** ai fini **Iva**. Quindi occorre definire l'intervento sulla base delle singole prestazioni di servizi e cessioni di beni che lo costituiscono e lo caratterizzano al fine di stabilire l'aliquota Iva che può concretamente applicarsi fra quelle previste per gli interventi di recupero del patrimonio immobiliare secondo un principio anche dalle circolari del 31 maggio 2007, n. 36/E e del 24 febbraio 1998, n. 57/E.

Pertanto, in linea generale, al fine della valutazione del contesto oggetto dell'interpello è importante considerare che gli interventi di utilizzo delle fonti di energia e riqualificazione energetica di edifici ed impianti industriali sono assimilati a tutti gli effetti alla manutenzione straordinaria (articolo 31, Legge 457/1978), anche per il richiamo dell'articolo 26 della Legge 10/1991, di attuazione del piano energetico nazionale in

materia di uso razionale dell'energia, di risparmio energetico e di sviluppo delle fonti rinnovabili di energia.

Invece nel caso specifico dell'interpello, l'intervento di cui al contratto di appalto, seppure determini effetti diretti alla riqualificazione energetica degli edifici, si inquadra nell'ambito di un più ampio intervento di ristrutturazione edilizia di cui all'articolo 31, comma 1, lettera d), Dpr 380/2001, con conseguente **applicabilità dell'aliquota Iva ridotta del 10%** ai sensi del n. 127-quaterdecies), della Tabella A, parte III, allegata al Dpr 633/1972 seppure tale conclusione debba risultare sostenibile in base al titolo abilitativo della realizzazione dei lavori rilasciato dal Comune e si tratti effettivamente della presenza di opere della categoria superiore, quali quelli della ristrutturazione edilizia, che vengano integrati o correlati ad interventi di categorie diverse anche riconducibili alla manutenzione ordinaria e straordinaria, ma nell'unitarietà dell'intervento e dell'appalto risultino assorbiti da quello di categoria superiore.

Interessante, anche se confermativa di precedenti orientamenti, l'indicazione dell'agenzia delle Entrate quando precisa che l'errata applicazione dell'aliquota Iva agevolata in luogo di quella ordinaria grava esclusivamente sul fornitore (soggetto passivo Iva e debitore dell'imposta), che emette la fattura. Quest'ultimo ha l'onere di qualificare la prestazione erogata e oggetto di fatturazione ai fini della corretta applicazione dell'imposta, indipendentemente dalle eventuali indicazioni fornite a tal fine dal committente, in particolare quando lo stesso opera in veste di consumatore finale anche se, in quanto pubblica amministrazione, tenuto al versamento dell'Iva applicandosi alla cessione la disciplina dello **split payment** prevista dall'articolo 17-ter del Dpr 633/1972. Pertanto se il fornitore ha erroneamente applicato l'aliquota agevolata risponde delle sanzioni relative alla violazione degli obblighi inerenti la documentazione e la registrazione di operazioni imponibili ai fini Iva e del carente versamento dell'imposta all'erario, rispettivamente previste dagli articoli 6, comma 1, e 13, commi 1 e 3, del Dlgs 471/1997.

Regime Iva della manutenzione ordinaria e straordinaria

La risposta ad interpello n. 20 dell'8 gennaio 2021 esamina la fattispecie del trattamento Iva applicabile ad interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria realizzati su un immobile utilizzato per casa di riposo e di lunga degenza (quindi come stabile residenza per la collettività) da parte di una Azienda pubblica di servizi alla persona (ex IPAB), in particolare teso alla verifica della possibilità di ricondurre l'intervento all'Iva agevolata del 10% di cui al n. 127-duodecies), Tabella A, parte III, Dpr 633/1972 e/o di cui all'articolo 7, comma 1, lettera b) della Legge 488/1999.

L'ente interessato a definire il corretto comportamento è un ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico costituito in base alle norme nazionali (Dlgs 207/2001 di riordino delle ex IPAB) e regionali regolanti la fattispecie delle Aziende pubbliche di servizi alla persona operanti nell'ambito delle **attività socio assistenziali e socio sanitarie**.

Come visto in precedenza gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, rispettivamente lettere a) e b) dell'articolo 3, comma 1 del TU edilizia salvo casi particolari

oggettivi e soggettivi ai corrispettivi relativi a tali interventi non è applicabile l'aliquota Iva ridotta del 10%, ma è applicabile l'aliquota Iva ordinaria.

Pertanto, per l'interesse dell'ente che ha proposto l'istanza d'interpello, la questione si è basata, in primo luogo, sulla possibilità di qualificare l'edificio riconducendolo fra quelli di edilizia residenziale pubblica ed in secondo luogo sulla possibilità di qualificarlo come edificio assimilato alle case di abitazione non di lusso (1) in quanto costituente stabile residenza di collettività per cui **non ha rilevanza la classificazione catastale** ma la circostanza oggettiva di essere destinato a costituire residenza stabile di collettività che vi alloggiavano come casa di riposo per lunga degenza (Cm 71/E/2000). Fra l'altro l'intervento in tale ottica verrebbe ricondotto all'aliquota agevolata anche se effettuato su qualsiasi parte dell'immobile, abitativa in senso stretto come le stanze degli alloggiati, e parti comuni, come ad esempio la sala pranzo e gli spazi ludico ricreativi degli ospiti della struttura.

Quadro di sintesi		
Intervento	Edificio	Iva 10%
Manutenzione straordinaria - articolo 3, comma 1, lettera b), Legge 457/1978	Edilizia residenziale pubblica – articolo 1, comma 2, Dpr 1035/1972	n. 127-duodecies), Tabella A, Parte III, Dpr 633/1972
Manutenzione ordinaria e straordinaria - articolo 3, comma 1, lettere a) e b), Legge 457/1978	Fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata	articolo 7, comma 1, lettera b) della Legge 488/1999

Entrambe le qualificazioni, seppure in relazione ad un referente normativo diverso, consentono di ottenere l'applicazione dell'Iva ridotta al 10% per la manutenzione straordinaria.

L'agenzia delle Entrate in merito alla qualificazione dell'edificio interessato dagli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria precisa 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 sia, contemporaneamente, un edificio pubblico e residenziale (Rm 86/E/1998).

Il primo requisito, edilizia pubblica, si concretizza quando l'edificio è realizzato dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali, IACP e loro consorzi e fruisce di contributo statale ovvero di finanziamento con fondi pubblici. Il secondo requisito cioè la residenzialità trova concretezza quando le unità immobiliari sono caratterizzate dalla stabile residenzialità, costituite da abitazioni e da edifici destinati a stabili residenze per collettività 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 (circolare 151 del 1999).

Quadro di sintesi	
Requisito di residenzialità	Edificio assimilato alle case di abitazione

Sussiste	Orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, i conventi, etc.
Non sussiste 2	Scuole, asili, colonie climatiche, ospedali, caserme

Pertanto, quando l'edificio oggetto di interventi di manutenzione straordinaria riveste carattere pubblico in quanto è stato realizzato da parte di un ente pubblico, come nel caso dell'Azienda (APSP ex IPAB), con il concorso del finanziamento dello Stato e/o di enti pubblici territoriali (Comune, Provincia, ecc.), e quindi rientra nella definizione di **edilizia residenziale pubblica** risulta anche applicabile la disciplina agevolativa dell'Iva ridotta 10% come previsto dal n.127-*duodecies*) della Tabella A, Parte III, del Dpr 633/1972.

È applicabile l'aliquota agevolata 10% anche alla parte di intervento di manutenzione ordinaria (compreso di materie prime e semilavorate ed altri beni necessari per i lavori, forniti nell'ambito dell'intervento agevolato), nel presupposto della residenzialità, salvo la distinta indicazione, ai fini del trattamento fiscale, dei beni cosiddetti di «*valore significativo*», la cui individuazione si ricava dal Dm 29 dicembre 1999.

L'agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello precisa inoltre che costituisce principio generale applicabile il fatto che se l'edificio è destinato solo in parte a finalità abitative l'aliquota ridotta è applicabile agli interventi che interessano la parte abitativa, ma anche le parti comuni dell'edificio, fermo restando che la parte abitativa rappresenti più del 50% della superficie complessiva.

Costruzione edifici assimilabili alle case di abitazione

La risposta ad interpello n. 53 del 21 gennaio 2021 affronta il caso del trattamento Iva applicabile alla realizzazione di interventi di potenziamento e realizzazione di laboratori da utilizzare per la **ricerca scientifica** di ente di ricerca e di università, ma anche per **attività di didattiche e formative**, nonché stage per studenti, fruendo di un finanziamento da parte dell'Unione europea.

Nel caso specifico l'intervento è riconducibile a due diversi ambiti:

- la costruzione di infrastrutture annoverabili tra gli «**edifici scolastici**», assimilabili alle «**case di abitazione non di lusso**»[\(3\)](#), oggetto di precedente istanza di interpello, a cui viene riconosciuta l'applicabilità dell'Iva nella misura del 10%, ai sensi del n. 127-*quinquies* della Tabella A, Parte III, allegata al Dpr 633/1972;
- **l'attività di progettazione** propedeutica alla costruzione dell'edificio in quanto di fondamentale importanza per la realizzazione del progetto di costruzione delle infrastrutture basato su un cronoprogramma ben definito e su una organizzazione interna finalizzata alla realizzazione dell'infrastruttura nei tempi e nei costi previsti, che comprendono anche la fase realizzativa, ma con attività e incarico in appalto distinto rispetto alla costruzione dell'edificio.

In relazione a quest'ultimo profilo concernente il servizio di progettazione definitiva, esecutiva e di coordinamento della sicurezza dell'intervento, l'agenzia delle Entrate, rifacendosi alla prassi precedente, precisa l'inapplicabilità dell'aliquota Iva agevolata del 10% (n. 127-*septies* della parte terza tabella allegato A) in quanto non sussiste l'unicità

dell'appalto fra costruzione e progettazione e queste ultime sono autonomamente rese mediante uno specifico rapporto contrattuale distinto.

Quadro di sintesi	
La prassi	Si applica l'aliquota iva ordinaria
Risoluzione 24 dicembre 1999, n. 168	Ai corrispettivi per le prestazioni di servizi rese per la progettazione e la costruzione di nuovi impianti fognari (opere di urbanizzazione) richiesti dall'ente locale committente
Risoluzione 18 febbraio 2008, n. 52/E	Ai servizi di progettazione anche se relativi alla realizzazione dell'opera agevolabile dal momento che la norma attiene solo alla costruzione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria senza riferirsi alle prestazioni di progettazione

Il Superbonus per i soggetti Ires non commerciali

L'articolo 119, DL 34/2020, dopo le modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 66 della Legge 178/2020 (Legge di bilancio 2021), in merito ai profili soggettivi e alle fattispecie d'interesse degli enti non commerciali indica le fattispecie nel comma 9.

Quindi resta in salita il percorso degli enti non commerciali per l'accesso al superbonus 110% dal momento che vi sono **limiti di applicabilità**, soggettivi e oggettivi, seppure questi ultimi, almeno in parte, parrebbero derivare non dall'impianto normativo, ma solo dall'interpretazione della Cm 24/E/2020 dell'agenzia delle Entrate che limiterebbe il beneficio agli interventi negli edifici residenziali.

L'articolo 119, DL 34/2020, a livello soggettivo, opera una netta distinzione e non ammette l'accesso generalizzato alla detrazione 110% per gli enti non commerciali in senso lato.

Possono rientrare nel Superbonus gli interventi effettuati:
<u>lettera a)</u> dai condomini e dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche
<u>lettera c)</u> dagli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, costituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di « <i>in house providing</i> » per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica

del 3 febbraio 2021

lettera d-bis) dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), articolo 10, Dlgs 460/1997, dalle organizzazioni di volontariato OdV (articolo 6, Legge 266/1991) e dalle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano (articolo 7, Legge 7 dicembre 2000, n. 383)

lettera e) dalle associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro istituito ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lettera c), Dlgs 242/1999, limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi

Sono ammesse le **associazioni sportive dilettantistiche** iscritte nel registro del Coni, ma per queste ultime limitatamente ai lavori destinati ai soli immobili o parti di immobili adibiti a spogliatoi. Regole speciali invece per le ONLUS, le OdV e le APS, in quanto con la Cm 30/E/2020, punto 2.1.1, ripresa e confermata dall'interpello n. 14/2021, viene affermato chiaramente che la norma non prevede a loro carico alcuna limitazione espressa relativamente alla tipologia di immobili per cui il beneficio spetta per tutti gli interventi agevolabili, indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi ferma restando la necessità che gli interventi ammessi al *Superbonus* siano effettuati sull'intero edificio o sulle unità immobiliari. Quindi per tali soggetti **non opera la limitazione:**

- per le **persone fisiche**, in ordine all'applicazione del *Superbonus* agli interventi realizzati sugli immobili «*residenziali*», dal momento che tale limitazione è funzionale solo ad escludere per le persone fisiche la possibilità di applicare il *Superbonus* agli immobili destinati all'esercizio dell'attività di impresa o professionale, come espressamente previsto dall'articolo 119, comma 9, lettera b) per le sole «*persone fisiche*» (indicata nella Cm 24/E/2020);
- relativa la **numero delle unità immobiliari** (comma 10) in quanto la disposizione riguarda solo le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni.

Ulteriori **regole speciali** sono contemplate per gli **laccp**, per interventi realizzati su parti comuni di edifici interamente di loro proprietà o effettuati in veste di gestori per conto dei comuni, proprietari degli stessi, potranno beneficiare dell'agevolazione che si applicherà anche alle spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022 e il medesimo termine si applica anche ai condomini nei quali la prevalenza della proprietà dell'immobile, da calcolare in base alla ripartizione millesimale, sia riferibile ai predetti istituti o enti (circolari n. 24/E/2020 e n. 30/E/2020, punto 2.1.2).

Se gli edifici invece che da uno laccp sono posseduti da un Comune per le stesse finalità di edilizia residenziale pubblica, l'agevolazione non spetta in quanto il *Superbonus* opera come detrazione dall'imposta lorda non spetta ai soggetti che non possiedono redditi imponibili e neppure a soggetti Ires che godono di uno status soggettivo di esenzione come nel caso di cui all'articolo 74, comma 1, del Tuir. A questi soggetti non compete neppure la facoltà di fruire dello sconto in fattura o di cessione del credito derivante dalla detrazione di cui all'articolo 121 del Dl. 34/2020 (risposta interpello DRE Lombardia, dicembre 2020).

Per tutti gli altri la **condizione oggettiva della residenzialità** dell'edificio all'interno di un condominio resta insuperabile ed è necessaria per l'accesso al beneficio in misura parziale. Ad esempio la risposta ad interpello 14/2021 precisa che un ente religioso non è individuato dalla norma in modo specifico e se non ha la qualifica di ONLUS potrà essere ammesso a godere del Superbonus solo per le spese sostenute per interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici in condominio qualora partecipino alla ripartizione delle spese in qualità di condomino in riferimento alle quote millesimali di proprietà e dei differenti criteri applicabili (articoli 1123 e seg. C.c.) o di partecipazione.

Se non sono posseduti da ONLUS o OdV non possono beneficiare dell'agevolazione le strutture di altri enti non commerciali destinate ad ospitare collettività di persone che, ai fini fiscali, sono assimilati alle case di abitazione non di lusso, adibite alla residenzialità stabile di determinati soggetti, seppure non identificate catastalmente in categoria A, quali case di riposo, orfanotrofi, collegi, ecc. Parrebbe non bastare il fatto che la circolare 24/E, seppure faccia riferimento ad interventi da realizzare su edifici residenziali, non li delimita ad unità immobiliari classificate in categoria catastale A, indicando gli edifici esclusi solo in riferimento alle categorie A1, A8 e A9. Quindi sono fuori tutti gli altri enti non commerciali, pubblici e privati, seppure possessori di tali edifici nel caso di sviluppo di attività edilizie seppure potrebbero avere le caratteristiche per rientrare nell'agevolazione.

Note:

1) *Articolo 1, Legge 659/1961.*

2) *Cm 8 agosto 1994, n. 141/E.*

3) *Articolo 2, secondo comma, del Rdl n. 1094 del 1938 e articolo 13 della legge 408/1949.*

In Redazione: Paolo Di Gregorio