

Risposta n. 768/2021

OGGETTO: IVA - Trattamento, in termini di aliquota, applicabile alla realizzazione, nonché per eventuali interventi di recupero, dei Centri di accoglienza destinati alle persone migranti. Tabella A, parte terza, allegata al d.P.R. 26 ottobre 1972, numeri 127-quinquies), 127-septies) e 127-quaterdecies).

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

QUESITO

L'Ente istante ha rappresentato che, in ragione dei flussi migratori di cittadini stranieri richiedenti protezione internazionale, è costantemente impegnato in iniziative tese a rafforzare, in coerenza con il diritto dell'Unione Europea, il sistema di accoglienza della popolazione migrante priva di alcun mezzo di sostentamento per il tempo necessario all'esame della domanda di asilo e, per coloro che sono destinatari di un provvedimento di espulsione, per assicurarne l'effettività dell'espatrio.

Pertanto, nel tempo si è provveduto a realizzare dei Centri in cui accogliere e provvedere alle necessarie esigenze delle persone migranti e, al riguardo, fa presente che detti Centri si distinguono in:

- Centri di primo soccorso e accoglienza (CPSA) (c.d. *hotspot*), strutture di primo soccorso e accoglienza (definiti "punti di crisi") dove le persone vengono sottoposte ad accertamenti medici, ricevono una prima assistenza e l'informativa sulla

normativa in materia di immigrazione e asili, vengono controllate, pre-identificate e informate sulla loro attuale condizione di persone irregolari e sulle possibilità di richiedere la protezione internazionale;

- Centri di prima accoglienza (CPA), strutture dove, una volta terminate le procedure di identificazione e di fotosegnalamento, si offre accoglienza ai migranti che hanno manifestato la volontà di chiedere asilo in Italia;

- Centri di permanenza per i rimpatri (CPR), strutture di trattenimento atte a consentire l'esecuzione del provvedimento di espulsione per gli stranieri giunti in modo irregolare in Italia, che non fanno richiesta di protezione internazionale o non ne hanno i requisiti, per il tempo funzionale alle procedure di identificazione e a quelle successive di espulsione e rimpatrio.

L'Ente

rappresenta che la perdurante esigenza di disporre delle strutture sopra descritte impone alla stessa Amministrazione di procedere alla realizzazione di nuove da realizzare *ex novo* e da destinare ai predetti scopi, nonché di disporre lavori di adattamento/ristrutturazione delle strutture esistenti.

A tal fine, gli Organi territoriali, attraverso determinati Strutture o previa attivazione della Centrale X, individuano gli operatori economici all'esito di apposite procedure di gara, stipulando con essi appositi contratti di lavori aventi per oggetto la realizzazione di strutture rispondenti alle esigenze e alle finalità di interesse collettivo perseguite.

Ciò premesso, l'Ente ha chiesto di conoscere se in relazione alla realizzazione di dette opere si possa rendere applicabile l'IVA nella misura agevolata del 10 per cento, prevista per la costruzione di edifici destinati a finalità sociali-collettive, condizione quest'ultima che viene soddisfatta attraverso l'attività che viene resa nelle strutture che si andranno a realizzare.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante ritiene che nel caso di specie si possa applicare l'IVA nella misura del 10 per cento e, in tal senso, sembrano essere di supporto i vari documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria (circolare n. 1/E del 1994; risoluzioni nn. 291/E del 2007; 243/E del 2008 n. 532 del 2020) ove viene precisato che, per l'individuazione di volta in volta degli edifici la cui costruzione è assoggettata all'IVA con aliquota agevolata, è necessario valutare se la struttura da realizzarsi, o su cui intervenire, venga utilizzata per il perseguimento di finalità collettive.

Al riguardo, anche la Corte di Cassazione, nella sentenza n. 3503 del 5 dicembre 1972, più volte richiamata nella menzionata prassi, ha evidenziato la necessità di far riferimento, per l'applicazione dei benefici fiscali, alle finalità di interesse collettivo perseguite attraverso l'attività svolta negli immobili che si andranno a realizzare e come tali finalità devono comunque trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dei medesimi immobili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il numero 127-septies), parte terza, della Tabella A allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10 per cento per le *"prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127 quinquies)"*.

Il citato numero 127-quinquies) dispone, tra l'altro, l'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento alle *"opere di urbanizzazione primaria e secondaria (...); edifici di cui all'articolo 1 della Legge 19 luglio 1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di cui all'articolo 13 della Legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni"*.

L'articolo 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659 , richiamato dal menzionato

numero 127-quinquies), prevede che *"le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione dagli artt. 13, 14, 16 e 18 della legge 2 luglio 1949, n. 408, e successive proroghe e modificazioni, sono estese agli edifici contemplati dall'art. 2, comma secondo, del regio decreto 21 giugno 1938, n. 1094, convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 35"*.

Gli edifici indicati nel richiamato articolo 2, comma secondo, del R.D. 21 giugno 1938, n. 1094 e convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 35, consistono in: scuole, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili.

Relativamente all'individuazione degli edifici assimilati alle case di abitazione, richiamati dal citato numero 127-quinquies), con la circolare n. 1/E del 2 marzo 1994, è stato chiarito che gli stessi, *"indicati con elencazione non tassativa nell'articolo 2, comma 2, del D.L. 21 giugno 1938, n. 1094, convertito nella L. 5 gennaio 1939, n. 35, consistono in scuole, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili"*.

Pertanto, come precisato dalla stessa circolare n. 1/E del 1994, l'elencazione contenuta nel suddetto articolo 2 del regio decreto n. 1094 deve ritenersi non tassativa, in virtù della locuzione *"e simili"*.

In effetti, la menzionata circolare n. 1/E ha avuto modo di chiarire che per quanto attiene all'identificazione dei predetti edifici assimilati alle case di abitazione, con la circolare n. 14 del 17 aprile 1981, erano stati compresi nella categoria anche gli immobili diversi da quelli espressamente indicati nel citato articolo 2 del Regio decreto n. 1094 del 1938, ma aventi finalità analoghe e, comunque, destinate a ospitare collettività.

Nella stessa circolare n. 1/E del 1994, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto di riconsiderare l'originario orientamento riconoscendo che *"il beneficio fiscale si rende applicabile anche a edifici che, pure se non precipuamente destinati a ospitare collettività, sono utilizzati per il perseguimento delle finalità di istruzione, cura,*

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

Detta circolare n. 1/E ha, infine, precisato che l'esercizio di attività volte al perseguimento di finalità di interesse collettivo deve trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell'immobile quali risultano al momento di effettuazione dell'operazione (cfr. anche la risoluzione n. 243/E del 13 giugno 2008).

Nella fattispecie prospettata dall'Ente le strutture da realizzare, a prescindere della loro specifica funzione, tendono ad accogliere e a prestare assistenza e supporto alla popolazione migrante priva di alcun mezzo di sostentamento e per un tempo sufficiente affinché possa acquisire la necessaria autonomia, in attesa di trovare una soddisfacente collocazione e chiedere asilo in Italia o consentire l'esecuzione del provvedimento di espulsione per i soggetti migranti giunti in modo irregolare, che non hanno formulato richiesta di protezione internazionale o non hanno i relativi requisiti.

In tal senso, in conformità a quanto sostenuto dall'Ente istante, si può ritenere che le costruende strutture, destinate al perseguimento di una vera e propria attività di assistenza e, quindi, in coerenza con la citata sentenza della Suprema Corte, dirette al raggiungimento delle finalità di interesse collettivo.

Pertanto, per le motivazioni sopra rappresentate, ai corrispettivi relativi ai contratti d'appalto aventi per oggetto la costruzione dei predetti Centri, si possa applicare l'IVA nella misura del 10 per cento, ai sensi del combinato disposto dei richiamati numeri 127-septies) e 127-quinquies) della parte terza, Tabella A allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, in merito agli eventuali interventi di recupero di strutture analoghe già esistenti, risulta necessario identificare e qualificare correttamente gli interventi che si vogliono realizzare.

Al riguardo, occorre far riferimento al numero 127-quaterdecies), parte terza,

della stessa Tabella A, che prevede, tra l'altro, l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10 per cento *"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"*

Pertanto, ai sensi della predetta disposizione, a esclusione degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui alle lettere a) e b), risultano agevolati, in termini di aliquota IVA ridotta del 10 per cento, unicamente le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi agli interventi di cui alle lettere c) d) e e) della medesima legge n. 457 del 1978, che consistono rispettivamente negli interventi di restauro e risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e di ristrutturazione urbanistica.

Il citato articolo 31, lettere c), d) ed e), della legge n. 457 del 1978 è stato trasfuso nell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f) del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, recante il Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, cui occorre far riferimento per la corretta qualificazione degli interventi di recupero. Detta aliquota agevolata del 10 per cento si rende applicabile a prescindere dalla tipologia di immobile oggetto del recupero (cfr. citata circolare n. 1/E del 1994).

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)