APETTI IVA RELATIVI AI LAVORI URBANISTICI DI INSTALLAZIONE DI CAVI COASSIALI MEGLIO FARE IL PUNTO DELLA SITUAZIONE DOPO LE MODIFICHE NORMATIVE DELLO "SBLOCCA ITALIA" E LA RISOLUZIONE DEL 2013 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

di Giovanni Mocci – membro di NetworkConsulenti

Il cosiddetto decreto "Sblocca Italia", vale a dire l'art.6, comma 3 bis, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133 (in Gazzetta Ufficiale - serie generale - n. 212 del 12 settembre 2014), convertito dalla la legge 11 novembre 2014, n. 164, assume senza dubbio importanza nel settore delle comunicazioni, recependo nella legge l'evoluzione interpretativa dell'Amministrazione finanziaria di cui alla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.69/E del 16 ottobre 2013.

Può dunque essere utile esaminare la portata operativa della citata disposizione con particolare riguardo alla prassi negoziale utilizzata dagli Enti territoriali per l'esecuzione delle opere di urbanizzazione necessarie per la realizzazione delle reti in fibra ottica.

A questo proposito va innanzitutto osservato che per effetto dell'art.6, comma 3 bis, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133 è stato integrato l'elenco delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847 (con l'aggiunta della lettera g-bis)[1], le

1 Legge 29 settembre 1964, n. 847 Art. 4 1. Le opere di cui all'articolo 1, lettera b) sono quelle di urbanizzazione primaria e cioè: a) strade residenziali; b) spazi di sosta o di parcheggio; c) fognature; d) rete idrica; e) rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas; f) pubblica illuminazione; g) spazi di verde

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

«infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione, di cui agli articoli 87 e 88 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259[2], e successive modificazioni, e opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica in grado di fornire servizi di accesso a banda ultralarga effettuate anche all'interno degli edifici»[3].

La recente disposizione recepisce la risposta dell'Amministrazione finanziaria (Cfr. la Risoluzione n.69/E del 16 ottobre 2013) alla richiesta di consulenza giuridica proposta lo scorso anno da un'associazione di categoria in materia di aliquota IVA applicabile alla realizzazione delle opere urbanistiche necessarie per l'installazione di infrastrutture di telecomunicazioni.

La cennata pronuncia ha assunto importanza per gli operatori delle reti di comunicazione pubblica perché l'Amministrazione finanziaria ha con essa

---

attrezzato; g-bis) infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione, di cui agli articoli 87 e 88 del codice delle comunicazioni elettroniche, di cui al decreto legislativo 1° agosto 2003, n. 259, e successive modificazioni, e opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica in grado di fornire servizi di accesso a banda ultralarga effettuate anche all'interno degli edifici

2 Art. 87 Procedimenti autorizzatori relativi alle infrastrutture di comunicazione elettronica per impianti Radioelettrici «1. L'installazione di infrastrutture per impianti radioelettrici e la modifica delle caratteristiche di emissione di questi ultimi e, in specie, l'installazione di torri, di tralicci, di impianti radio-trasmittenti, di ripetitori di servizi di comunicazione elettronica, di stazioni radio base per reti di comunicazioni elettroniche mobili GSM/UMTS, per reti di diffusione, distribuzione e contribuzione dedicate alla televisione digitale terrestre, per reti a radiofrequenza dedicate alle emergenze sanitarie ed alla protezione civile, nonché per reti radio a larga banda punto-multipunto nelle bande di frequenza all'uopo assegnate»; Art. 88 Opere civili, scavi e occupazione di suolo pubblico Codice delle comunicazioni elettroniche 1. Qualora l'installazione di infrastrutture di comunicazione elettronica presupponga la realizzazione di opere civili o, comunque, l'effettuazione di scavi e l'occupazione di suolo pubblico»

3 A questo proposito è utile ricordare che nelle interpretazioni iniziali dell'Amministrazione finanziaria - vale a dire quelle delle citate Risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate del 20-03-2006, n. 41/E "Cavidotti per reti di telecomunicazioni in fibra ottica" e del 6/5/2005 prot. 954-65846/2005, con le quali era stata disconosciuta alla realizzazione delle strutture in fibra ottica la qualificazione di opera di urbanizzazione – la modifica normativa dell'art.4 della legge 847/1964 era stato individuato come fattore dirimente per riconoscere il regime IVA agevolato alle opere menzionate.

Infatti, nella Risoluzione n.41/E del 2006, in ordine agli effetti IVA derivanti dall'art.3, comma 3, del D.Lgs. n. 198/2002, che aveva anche in quell'occasione assimilato, "ad ogni effetto" - e quindi (si riteneva) anche ai fini tributari dell'IVA - alle opere di urbanizzazione primaria gli interventi relativi all'effettuazione di scavi necessari per l'installazione di infrastrutture di telecomunicazioni, era stato affermato che sarebbe stato a questi fini necessario l'innovazione del disposto della legge n. 847/1964 concernente l'elencazione delle opere di urbanizzazione primarie e secondarie ammesse al beneficio dell'aliquota agevolata. L'evoluzione interpretativa della Risoluzione n.69/E del 16 ottobre 2013 ha quindi anticipato proprio l'intervento normativo sull'art.4 della legge 847/1964 precedentemente auspicato.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

riformulato gli avvisi precedentemente espressi (Cfr. la Risoluzione n.41/E del 2006 nonché la Risoluzione prot. 954-65846/2005 del 6 maggio 2005) ed è pervenuta alla conclusione che la qualificazione di "opere di urbanizzazione primaria" data dall'art.2, comma 5, del DECRETO-LEGGE 25 giugno 2008, n.112 ai lavori necessari per l'installazione di infrastrutture di telecomunicazioni potesse avere non solo valenza urbanistica, ma anche tributaria, in ordine all'aliquota IVA ridotta del 10% applicabile ai corrispettivi per la loro realizzazione[4].

LE QUESTIONI SUSCETTIBILI DI APPROFONDIMENTO

Gli aspetti operativi per i quali potrebbe essere utile fornire approfondimenti sono i seguenti:

1. se siano suscettibili di agevolazione IVA non solo la costruzione delle infrastrutture, ma anche l'acquisizione di servizi relativi alla costruzione stessa (in particolare, i progetti esecutivi) e se l'inclusione nell'ambito

---

4 In sostanza, la questione posta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate concerneva i riverberi operativi dell'art.2, comma 5, del DECRETO-LEGGE 25 giugno 2008, n. 112 (convertito, con modificazioni, dalla legge n.133/2008) secondo cui «le infrastrutture destinate all'installazione di reti e impianti di comunicazione elettronica in fibra ottica sono assimilate ad ogni effetto alle opere di urbanizzazione primaria di cui all'articolo 16, comma 7 del Decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n.380».Le incertezze interpretative circa la portata di tale disposizione si riferivano alla circostanza se l'inciso normativo "ad ogni effetto" integrasse o no le fattispecie previste nel n. 127-quinquies, parte terza della tabella "A" allegata al DPR 26 ottobre 1972, n.633, per le quali è prevista l'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% ai corrispettivi delle "opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, modificato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865.
In estrema sintesi, l'Amministrazione finanziaria, ha esaminato la fattispecie dell'affidamento da parte di Ente territoriale, a propria partecipata, della realizzazione di un'opera comportante l'esecuzione di *«tutti i lavori, le prestazioni, le forniture e i materiali necessari per dare l'opera completamente compiuta»,* oltre che la fornitura dei *«cavi per telecomunicazioni, armadi e telai di terminazione, materiali per scavi e ripristini, pozzetti di diverse dimensioni e chiusini, la posa di cavi in fibra ottica»* e ha ritenuto che «*l'elenco delle opere di urbanizzazione è recato dal TU dell'edilizia cui al D.P.R. n. 380 del 2001 e che il legislatore, nell'ampliare la categoria delle opere di urbanizzazione, ha operato una scelta legislativa di carattere generale, e non di dettaglio, al pari di quella operata nel classificare come opere di urbanizzazione primaria le strade residenziali, gli spazi di sosta e di parcheggio, le fognature, ecc. , menzionate dalla precedente normativa». «Per tale motivo, si deve ritenere che, allorquando il legislatore richiami tale testo per introdurre nell'ordinamento giuridico altre opere da assimilare "ad ogni effetto" a quelle di urbanizzazione ivi già elencate, tale rinvio riguarda anche le disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, nonostante il fatto che nel D.P.R. n. 633 (n.127-quinquies) il riferimento testuale sia alla legge n. 847 del 1964*». «*Si ritiene, infatti, che l'utilizzo della locuzione "ad ogni effetto" esprima esplicitamente la volontà del legislatore di ampliare il novero delle opere di urbanizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata. Tali considerazioni, valide anche in riferimento ai cavedi multiservizi e cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni, portano a ritenere superata la risoluzione 20 marzo 2006, n. 41/E*».

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

oggettivo dell'aliquota ridotta sia o no condizionata dalla unicità del rapporto negoziale di appalto;

2. se ricadano o no nell'ambito dell'aliquota IVA ridotta la fornitura di materiali (cabinet metallici, apparati di collegamento, pozzetti, chiusini, etc.) costituenti articolazione meccanica dei cavedi e delle infrastrutture per il passaggio delle reti di comunicazione;

3. se possano o no essere comprese nel novero delle operazioni agevolabili ai fini IVA le prestazioni consistenti in esecuzione parziale delle opere, con separato contratto di appalto;

4. se possa o no ritenersi meritevole di agevolazione l'estensione di una rete preesistente o la sua implementazione;

5. se debbano o no considerarsi comprese nel regime IVA di favore la separata acquisizione di servizi (ad esempio, la direzione dei lavori o l'attività di progettazione) in concomitanza con la realizzazione delle infrastrutture di comunicazione, ma con appalto distinto da quello relativo alla realizzazione stessa, affidato a soggetto diverso dall'appaltatore di quest'ultima;

6. se siano o no assoggettabili ad IVA ridotta le prestazioni di servizi rese in un momento successivo all'ultimazione della rete di comunicazione.

AMBITO APPLICATIVO DELLA RISOLUZIONE N.69/E DEL 2013

Come evidenziato nelle premesse, l'Amministrazione finanziaria ha dato riscontro alla richiesta di consulenza giuridica ad essa sottoposta chiarendo che beneficiano dell'aliquota ridotta del 10% quali opere di urbanizzazione primaria i lavori, le prestazioni, le forniture e i materiali necessari per realizzare la rete in fibra ottica completamente compiuta, oltre che la fornitura dei cavi per telecomunicazioni, armadi e telai di terminazione, materiali per scavi e ripristini, pozzetti di diverse dimensioni e chiusini, la posa di cavi.

Come noto, in base al n.127-quinquies, parte terza, della tabella "A" allegata al DPR 633/72, per i corrispettivi derivanti dalla realizzazione delle "opere di urbanizzazione primaria e secondaria" è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10%.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In considerazione, poi, di quanto disposto dal successivo n.127-septies) della citata tabella "A" allegata al DPR 633/72, l'aliquota ridotta del 10% è applicabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies).

Per altro, nella citata Risoluzione 69/E del 2013 era "virgolettato" il parere espresso dal Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti secondo cui "*l'articolo 86 comma 3, del decreto legislativo 1 agosto 2003, n. 259, recante "Codice delle comunicazioni elettroniche" dispone, altresì, che "Le infrastrutture di reti pubbliche di comunicazioni, di cui agli articoli 87 e 88, sono assimilate ad ogni effetto alle opere di urbanizzazione primaria di cui all'articolo 16, comma 7 del d.P.R. 6 giugno 2001, n. 380*"[5].

Come visto, poi, il citato parere del Ministero Infrastrutture è stato successivamente recepito in legge, posto che esso è stato sostanzialmente trasfuso nel testo dell'art.6, comma 3 bis, del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, sicché trattandosi le infrastrutture di cui ai citati art. 87 di "infrastrutture per impianti radioelettrici ... di torri, di tralicci, di impianti radio-trasmittenti, di ripetitori di servizi di comunicazione elettronica, di stazioni radio base per reti di comunicazioni elettroniche mobili GSM/UMTS, per reti di diffusione, distribuzione e contribuzione dedicate alla televisione digitale terrestre" è ragionevolmente ritenere che l'ambito applicativo della dell'IVA agevolata possa comprendere anche la realizzazione della rete di telefonia mobile e della rete digitale.

---

5 Per altro, già nel 1972, il Ministero dei Lavori pubblici, con Circolare del n.2015 del 31 marzo 1972 in merito alla portata della Legge 6 agosto 1967, n. 765 per quanto concerne le opere di urbanizzazione da porre a carico dei lottizzatori delle aree, ebbe a precisare che «*l'allacciamento telefonico concorre ad assicurare l'urbanizzazione delle aree investite dall'attività edilizia, al pari di altri impianti pubblici, quali la rete di distribuzione dell'acqua potabile, dell'energia elettrica, del gas, ecc. Ciò stante, questo Ministero, considerato che l'art. 8, quinto comma, n. 2 della legge 6 agosto 1967, n. 765 indica, fra le opere da porre a carico del proprietario una quota parte di quelle opere che siano necessarie per allacciare la zona ai pubblici servizi, è dell'avviso che gli impianti e i manufatti intesi a realizzare l'allacciamento telefonico delle aree lottizzate alla rete telefonica generale rientrino fra quelle previste dalla menzionata disposizione; e, pertanto, debbano essere poste a carico del proprietario lottizzatore*».

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

PRECEDENTI INTEPRETAZIONI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Prima di esaminare le tematiche oggetto di approfondimento nel rpesente documento, è senza dubbio utile ricordare quanto a suo tempo l'Amministrazione finanziaria ebbe a chiarire in relazione all'applicazione dell'aliquota IVA agevolata sui servizi accessori alla realizzazione di opere di urbanizzazione.

Si tratta di una breve "panoramica" dei punti che sono poi sviluppati nel proseguo del parere, con riferimento alle questioni rispetto alle quali è richiesto il chiarimento interpretativo.

• Risoluzione Minfinanze 24-12-1999, n. 168/e/1999/175950 – condizioni per l'applicazione dell'aliquota IVA agevolata per le prestazioni di progettazione

Con istanza diretta alla scrivente il Comune di Roma e l'ACEA s.p.a. hanno chiesto di conoscere il trattamento da riservare, ai fini dell'IVA, alle operazioni derivanti dalla convenzione con cui il predetto ente locale ha affidato all'ACEA s.p.a., per un periodo settennale, l'esercizio di parte degli impianti costituenti il sistema di fognatura della città di Roma.

Per quanto concerne le prestazioni di servizi rese dall'ACEA al Comune per la progettazione e la costruzione di nuovi impianti fognari richiesti dall'ente locale, occorre verificare la natura giuridica del contratto in virtù del quale l'ACEA assume la relativa obbligazione. Se il contenuto pattizio è quello proprio del contratto d'appalto, è applicabile l'aliquota IVA del 10%, in virtù della norma di cui al n. 127-septies) della Tabella

E' opportuno precisare, per quanto concerne le prestazioni di progettazione degli impianti, che le stesse possono essere assoggettate all'aliquota ridotta solo nel caso in cui non siano rese autonomamente, bensì in dipendenza dell'unico contratto di appalto, avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell'opera. Diversamente, alle stesse prestazioni torna applicabile l'aliquota IVA ordinaria del 20%

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

• Risoluzione Agenzia Entrate 19-05-2008, n.202/E

Ai sensi del n. 127-septies della tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, sono soggette all'aliquota IVA del 10% le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865, di cui al n. 127-quinquies, della medesima tabella.

Per fruire dell'aliquota agevolata è necessario, quindi, che le prestazioni - rese nel quadro di un contratto di appalto - riguardino la costruzione di un'opera rientrante fra quelle di urbanizzazione primaria o secondaria.

Inoltre, in relazione alla questione sottoposta in sede di interpello se potesse o no ricadere nell'ambito dell'applicazione dell'IVA ridotta ai lavori urbanistici su strade preesistenti, l'Amministrazione ha chiarito che i meri 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. Ciò premesso, con specifico riferimento ai casi prospettati dall'istante, si ritiene che agli interventi da realizzare 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*»

• Risoluzione Agenzia Entrate 18-02-2008, n.52/E

In relazione all'applicabilità o no dell'aliquota IVA ridotta alle prestazioni "propedeutiche" alla realizzazione di opere di urbanizzazione, imprescindibili e assolutamente necessarie per la realizzazione delle opere

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

stesse, ma pur sempre autonome rispetto ad esse, l'Amministrazione ha precisato che «*le prestazioni di progettazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria possono essere assoggettate all'aliquota ridotta del 10 per cento nel caso in cui non siano rese autonomamente, ma in dipendenza dell'unico contratto di appalto avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell'opera. In caso contrario, alle stesse prestazioni si applica l'imposta in base all'aliquota ordinaria. In sostanza, tali servizi non sono autonomamente assoggettabili ad Iva con l'aliquota del 10 per cento, salvo che gli stessi siano resi in dipendenza di un "unico" contratto di appalto che, a sua volta, beneficia della aliquota ridotta... la realizzazione delle descritte attività avverrebbe non nell'ambito dello stesso contratto di appalto relativo alla realizzazione dell'opera medesima, bensì mediante l'affidamento tramite specifici contratti di appalto, ciascuno dei quali avente ad oggetto l'effettuazione dei medesimi servizi in via separata ad opera di diverse imprese terze*.».

• Appalti e subappalti

Dal punto di vista fiscale, va osservato che c'è prassi dell'Amministrazione finanziaria in base alla quale appalti e subappalti fruiscono della stessa aliquota IVA sicché laddove il punto 127-septies della Tabella A annessa al DPR 633/72 prevede l'aliquota agevolata, essa trova applicazione nel ciclo intero della lavorazione, sia nel primo livello dell'appalto che nel secondo del subappalto.

Ad esempio, con riferimento all'aliquota IVA agevolata del 4% per la prestazioni di servizi diretti alla realizzazione di un fabbricato di cui alla legge n. 408 del 1949 (edilizia cosiddetta "prima casa"), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito[6] che «*L'aliquota IVA del 4%, prevista dal n. 39 della Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per la prestazioni di servizi diretti alla realizzazione di un fabbricato di cui alla legge n. 408 del 1949, effettuata nei confronti di soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita, si applica anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto attraverso i quali l'impresa costruttrice affida ad altri soggetti la*

6 Cfr. la Circolare Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 01-03-2001, n. 19/E/2001/39592

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

realizzazione di parte dei lavori relativi alla costruzione dell'edificio. Ciò in quanto l'aliquota IVA si determina in riferimento all'appalto principale, estendendosi poi a tutti i subappalti in ragione del fatto che questi concorrono alla realizzazione dell'opera che il legislatore ha inteso agevolare».

Ancora, in relazione alla realizzazione di fabbricati, o porzioni di fabbricato, di civile abitazione aventi le caratteristiche economico popolari delineate dalla legge n. 408 del 1949 cosiddetta "Legge Tupini", l'Amministrazione finanziaria ebbe a precisare[7] che «*Sono da considerare soggetti all'aliquota ridotta del 3% i contratti di sub appalto totale o parziale relativi alle costruzioni in questione, dato che per costante giurisprudenza condivisa dalla scrivente, il trattamento di favore stabilito per il contratto di appalto trova applicazione anche per connessi contratti di sub - appalto (così ad es. sub - appalti per impianti igienico-sanitari, idrici, elettrici, di riscaldamento, etc.)».*

TIPOLOGIE NEGOZIALI MAGGIORMENTE INVALSE A LIVELLO TERRITORIALE

Nella prassi commerciale, le Società che realizzano le infrastrutture di rete si occupano, tra l'altro, di pianificare la connettività sul territorio curandone le fasi della progettazione, dell'appalto, della costruzione e del collaudo e messa in esercizio, nonché della manutenzione ordinaria e straordinaria, e della predisposizione delle infrastrutture tecnologiche atte ad assicurare l'erogazione dei servizi, la gestione degli utenti, lo sviluppo delle applicazioni funzionali agli utenti della rete[8].

---

7 Cfr. la Circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 21-02-1973, n.20/526577

8 In virtù dei vincoli posti dalle leggi vigenti – in particolare DL 259 del 2003, il Codice delle comunicazioni elettroniche ed il D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (decreto Bersani) – i progetti di connettività affidate a Società "*in house*" (il cui capitale è detenuto in toto o in parte, direttamente o indirettamente, da un ente pubblico che affida loro attività strumentali) possono rivolgersi in maniera diretta alla Pubblica Amministrazione e solo in maniera indiretta alle imprese ed ai cittadini. Le Amministrazioni regionali e le Società *in house* di loro proprietà non possono infatti erogare servizi di connettività a soggetti privati. Nel caso della fascia di utenza privata (imprese e cittadini), i Soci della Società *in house* possono quindi solo farsi promotori di iniziative volte a diminuire il *digital divide* ma non possono sostituirsi agli operatori di telecomunicazioni abilitati.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In base agli affidamenti intercorrenti tra l'Ente territoriale committente e il soggetto realizzatore, l'infrastruttura realizzata non resta giuridicamente di proprietà di quest'ultimo, giacché, dopo il collaudo, le infrastrutture realizzate sono iscritte nel patrimonio della committenza in un contesto negoziale qualificabile nel rapporto di appalto ex art,1655 del C.C..

Per altro, l'esistenza di un rapporto di appalto nel primo livello negoziale tra la stazione appaltante e il soggetto realizzatore delle reti telematiche territoriali non preclude l'attuatore delle reti di interconnessione a fibra ottica, a sua volta, non possedendo al proprio interno tutte le specifiche competenze in materia urbanistica, possa affidare a terzi ditte specializzate taluni interventi tecnici, conformemente al contenuto della committenza ricevuta.

Come nel prosieguo meglio esplicitato, la cennata articolazione del rapporto negoziale tra affidamento diretto in prima battuta (tra la società realizzatrice, anche "*in house*", e l'Ente territoriale, ancorché, come esplicitato in nota, per effetto del Decreto Bersani, non ricorrano i presupposti per l'assegnazione dei lavori mediante gara con evidenza pubblica) e subappalto (tra la Società prima affidataria e le terze parti) può avere particolari riverberi agli effetti IVA, laddove il contenuto dell'affidamento nel primo livello negoziale si differenzi rispetto all'oggetto della committenza del secondo livello.

Infatti, come appresso diffusamente espresso, l'affidamento delle prestazioni di servizio accessorie alla esecuzione delle opere di urbanizzazione, ricade, secondo taluni avvisi espressi dall'Amministrazione finanziaria, nell'ambito dell'applicazione dell'IVA ordinaria, e non quindi dell'aliquota agevolata di imposta, laddove esso sia contrattualizzato distintamente dall'affidamento dei lavori di costruzione delle opere stesse.
In proposito è appresso opportunamente valutata l'ipotesi in cui la cennata unitarietà difetti nel rapporto di subappalto, tra la Società prima affidataria e le terze parti, ma si realizzi, invece, in sede di affidamento tra la Società prima affidataria e l'Ente territoriale, nell'ambito del quale le prestazioni di

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

servizio formino oggetto negoziale unitario anziché essere distinte come in sede di subappalto.

UNITARIETÀ DEL CONTRATTO DI APPALTO ED ESTENSIONE ALLE PRESTAZIONI DI SERIVIZI L'ALIQUOTA IVA AGEVOLATA APPLICABILE ALLA REALIZZAZIONE DELL'OPERA DI URBANIZZAZIONE

Come noto, in base al n.127-quinquies[9], parte terza, della tabella "A" allegata al DPR 633/72, per i corrispettivi derivanti dalla realizzazione delle "opere di urbanizzazione primaria e secondaria" è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10%.

Inoltre, in considerazione di quanto disposto dal successivo n.127-septies)[10] della citata tabella "A" allegata al DPR 633/72, l'aliquota ridotta del 10% è applicabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies).

Proprio in relazione al riferimento recato nel punto n.127-septies alle «*prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere*», l'Amministrazione finanziaria ha espresso l'avviso che sono suscettibili di agevolazione IVA esclusivamente i servizi connessi con la venuta ad esistenza delle opere di urbanizzazione.

Infatti, nella Risoluzionen.ro 52/E del 18 febbraio 2008, in relazione alla prestazione di servizi "servizi "propedeutici" alla realizzazione dell'opera urbanistica, quali la redazione del progetto, la richiesta delle necessarie

9 DPR 633/72 Tabella A - [Beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta PARTE III Beni e servizi soggetti all'aliquota del 10 per cento - 127-quinquies) opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell' articolo 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847 , integrato dall'articolo 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865; linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso; impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica; impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione; 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

10 DPR 633/72 Tabella A - [Beni e servizi soggetti ad aliquota ridotta PARTE III Beni e servizi soggetti all'aliquota del 10 per cento - 127-septies) prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies)

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

autorizzazioni amministrative, l'elaborazione del modello di finanziamento, l'Agenzia delle Entrate non ha ravvisato gli elementi per riconoscere il trattamento IVA agevolato perché « *si ritiene che la realizzazione delle descritte attività avverrebbe non nell'ambito dello stesso contratto di appalto relativo alla realizzazione dell'opera medesima, bensì mediante l'affidamento tramite specifici contratti di appalto, ciascuno dei quali avente ad oggetto l'effettuazione dei medesimi servizi in via separata ad opera di diverse imprese terze*».

Analoga posizione è stata per altro enunciata nelle Risoluzioni MinFinanze 24-12-1999, n. 168/E/1999/175950 e Agenzia Entrate 19-05-2008, n.202/E citate nelle premesse.

A questo riguardo va osservato che, come già evidenziato, laddove le opere urbanistiche una volta realizzate diventino di proprietà dell'Ente pubblico committente, è corretto in linea generale ricondurre il rapporto negoziale instaurato dall'Ente territoriale con la Società realizzatrice ("*in house*" o no) nell'ambito dello schema negoziale dell'appalto.

Resta inteso che laddove oggetto dell'appalto sia la realizzazione di una "infrastruttura per banda larga", consistente nella posa in opera dei cavi in fibra ottica ed apparati di collegamento a servizio degli utenti, è assai ricorrente che al soggetto realizzatore sia commissionata l'opera di urbanizzazione compiuta, della cui realizzazione a regola d'arte il soggetto stesso risulta essere diretto responsabile, pur potendo esso avvalersi di soggetti terzi per la realizzazione di taluni lotti di lavori, conformemente alle specifiche dell'affidamento ricevuto.

Ciò stante, la circostanza che, nell'esecuzione del contratto, il soggetto esecutore abbia mantenuto, in prima "persona", un ruolo di coordinamento e di progettazione non muta l'oggetto del contratto, che riguarda pur sempre la realizzazione della infrastruttura di comunicazione, atteso che allo stesso è attribuita la responsabilità della posa materiale dei cavi in fibra ottica anche se la relativa esecuzione è affidata a terzi.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

D'altra parte, a ben vedere, anche l'Agenzia delle Entrate, nella citata Risoluzione Minfinanze 24-12-1999, n. 168/e/1999/175950, ha riconosciuto che le spese di progettazione possono essere assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 10% nel caso in cui non siano rese autonomamente, bensì in dipendenza dell'unico contratto di appalto.

Con riferimento, dunque, al rapporto negoziale tra la ditta realizzatrice e l'Ente appaltante la realizzazione di una rete infrastrutturale, è ragionevole desumere che i vari sub-contratti con i quali la ditta medesima, in attuazione dell'incarico ad essa attribuito, conferisce gli incarichi per l'espletamento degli specifici "lotti" relativi al "cantiere" cui si riferisce l'appalto principale, siano definibili come rapporti di subappalto stipulati ai sensi dell'art.1656 del c.c..

Dal punto di vista fiscale, va osservato che c'è prassi dell'Amministrazione finanziaria in base alla quale appalti e subappalti fruiscono della stessa aliquota IVA sicché laddove il punto 127-septies della Tabella A annessa al DPR 633/72 prevede l'aliquota agevolata, essa trova applicazione nel ciclo intero della lavorazione, sia nel primo livello dell'appalto che nel secondo del subappalto.

Ad esempio, con riferimento all'aliquota IVA agevolata del 4% per la prestazioni di servizi diretti alla realizzazione di un fabbricato di cui alla legge n. 408 del 1949 (edilizia cosiddetta "prima casa"), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito[11] che «*L'aliquota IVA del 4%, prevista dal n. 39 della Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per la prestazioni di servizi diretti alla realizzazione di un fabbricato di cui alla legge n. 408 del 1949, effettuata nei confronti di soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita, si applica anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto attraverso i quali l'impresa costruttrice affida ad altri soggetti la realizzazione di parte dei lavori relativi alla costruzione dell'edificio. Ciò in quanto l'aliquota IVA si determina in riferimento all'appalto principale,*

11 Cfr. la Circolare Agenzia Ent. Dir. Centr. Normativa e contenzioso 01-03-2001, n. 19/E/2001/39592

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

estendendosi poi a tutti i subappalti in ragione del fatto che questi concorrono alla realizzazione dell'opera che il legislatore ha inteso agevolare».

Ancora, in relazione alla realizzazione di fabbricati, o porzioni di fabbricato, di civile abitazione aventi le caratteristiche economico popolari delineate dalla legge n. 408 del 1949 cosiddetta "Legge Tupini", l'Amministrazione finanziaria ebbe a precisare[12] che «*Sono da considerare soggetti all'aliquota ridotta del 3% i contratti di sub appalto totale o parziale relativi alle costruzioni in questione, dato che per costante giurisprudenza condivisa dalla scrivente, il trattamento di favore stabilito per il contratto di appalto trova applicazione anche per connessi contratti di sub - appalto (così ad es. sub - appalti per impianti igienico-sanitari, idrici, elettrici, di riscaldamento, etc.)*».

Ciò stante, avendo riguardo alle considerazioni sopra esposte, e interpretando letteralmente il testo dell'art.127-septies della Tabella A allegata al DPR 633/72 (nel quale è appunto contenuto l'inciso "prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere") è possibile concludere in primo luogo che la condizione necessariamente da porre in essere, affinché un contratto di appalto presenti i requisiti per l'agevolazione IVA del 10%, è che l'opera o il servizio oggetto del contratto siano regolati nella cornice negoziale relativa alla realizzazione materiale delle opere.

Sul piano operativo, quindi, laddove una ditta riceva dall'Ente territoriale l'affidamento della realizzazione di una rete in fibra ottica in un determinato territorio, e questo incarico è attribuito unitariamente sia per le opere edili e manifatturiere che per i servizi, incarico rispetto al quale l'affidataria assume piena responsabilità nei confronti della committenza, è corretto ritenere che detto rapporto contrattuale ricada nell'ambito del regime IVA agevolato.

12 Cfr. la Circolare Min. Fin. Dir. Gen. Tasse e Imposte indirette sugli affari 21-02-1973, n.20/526577

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

Laddove la ditta stessa, a sua volta, per dar seguito all'affidamento ricevuto, si avvalga, per la componente progettuale, di sub affidatari contrattualizzati tramite specifici contratti di appalto, e in detti contratti non vi sia una componente realizzativa "*ex novo*" di un manufatto, ancorché parziale rispetto al complesso dell'opera, è corretto concludere che l'attività di progettazione non può in tale evenienza beneficiare dell'applicazione dell'aliquota ridotta ma sconta l'imposta con l'aliquota ordinaria.

REGIME IVA DELLE FORNITURE DELLE MATERIE PRIME E SEMILAVORATE E DEGLI ALTRI BENI NECESSARI PER I LAVORI DI URBANIZZAZIONE

Altra questione che può essere utile approfondire è quella concernente l'estendibilità o no dell'agevolazione IVA prevista per le opere di urbanizzazione anche alle materie prime, i semilavorati e agli altri beni necessari per la realizzazione delle opere di urbanizzazione, forniti nell'ambito dell'intervento urbanistico agevolato.

A questo proposito va innanzi tutto ricordato che in base all'art. 12, comma 2, del DPR 633/72, le cessioni di beni accessorie rispetto ad altre prestazioni o a cessioni di beni effettuati direttamente dal prestatore o dal venditore ovvero per suo conto e a sue spese non sono soggette in via autonoma all'imposta sul valore aggiunto nei rapporti tra le parti dell'operazione principale e di conseguenza concorrono a formare la base imponibile della vendita o della prestazione principale.

Stante il testo letterale del cennato art.12, individuare il concetto di accessorietà ai fini IVA costituisce un esercizio tutt'altro che semplice, atteso che la citata disposizione prevede, in generale, che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi accessorie ad altra cessione di beni o a prestazione di servizi, non sono assoggettate all'imposta autonomamente nel rapporto fra le parti, ma soggiacciono allo stesso trattamento previsto per l'operazione principale.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In altri termini, l'operazione accessoria (cessione di beni o prestazione di servizi) non è dotata di autonomia, ma è assorbita da quella principale, unitamente alla quale concorre a formare un'unica operazione sotto il profilo del regime IVA applicabile.

In via interpretativa, tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, nella Risoluzione MinFinanze n.6/E/1998/19280 del 11/02/1998, ha fornito un'utile chiave di lettura della portata operativa del citato art.12 del DPR 622/72.

L'Amministrazione ha infatti precisato che «per la sussistenza del rapporto di accessorietà è necessaria, ma non sufficiente, la convergenza di tutte le prestazioni nella direzione della realizzazione di un unico obiettivo, ... è altresì necessario, ad avviso della scrivente, un nesso di dipendenza funzionale delle prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale. Occorre in particolare che le prestazioni accessorie siano effettuate proprio per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possono portare ad un determinato risultato perseguito. Conclusivamente, sono accessorie solo le operazioni poste in essere dal medesimo soggetto in necessaria connessione con l'operazione principale alla quale, quindi, accedono e che hanno, di norma, la funzione di integrare, completare o rendere possibile la detta prestazione o cessione principale».

E' quindi possibile sostenere che si possa configurare il vincolo dell'accessorietà quando:

- esista "un nesso di dipendenza funzionale delle prestazioni accessorie rispetto alla prestazione principale", sicché le prestazioni accessorie sono "effettuate proprio per il fatto che esiste una prestazione principale, in combinazione con la quale possono portare ad un determinato risultato perseguito";
- esista un'accessorietà giuridica e temporale, perché rientrante nell'oggetto contrattuale stabilito tra le parti negoziali, talché l'operazione nel suo complesso può configurarsi come un unicum fin dalla nascita del rapporto contrattuale fra le parti;

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

- esista un'accessorietà dal punto di vista tecnico, giacché l'operazione accessoria ha la funzione di integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale, così da renderla possibile.

In considerazione di quanto esposto, è corretto ritenere che laddove nell'unico contratto di appalto per la costruzione "*ex novo*" di una rete in fibra ottica, sia compresa la fornitura di materiali per la realizzazione della rete stesa, quali cabinet metallici, tralicci, apparati, cavi, nonché la posa in opera, la fornitura nel suo complesso ricada nell'applicazione del riportato art.12 del DPR 633/72 in quanto i beni e le materie di cui trattasi:

- sono istallati in combinazione con la prestazione principale, consistente nella realizzazione dell'opera di urbanizzazione primaria della fibra ottica e la integrano, sicché l'operazione principale non potrebbe avere luogo senza l'installazione delle singole componenti che costituiscono la materiale articolazione;
- sono forniti in attuazione dell'oggetto contrattuale stabilito tra le medesime parti contrattuali (accessorietà giuridica) e formano sin dall'origine (accessorietà temporale) l'esplicitazione concreta dell'esecuzione contrattuale pattuita in sede negoziale;
- consentono la realizzazione tecnica dell'accordo intercorso tra le parti, talché senza la fornitura, ad esempio, dei cavedi, dei cavi e della loro posa in opera non potrebbe essere data attuazione agli accordi contrattuali.

In considerazione di quanto esposto, è corretto dunque ritenere che per l'esecuzione "*a corpo*" dell'opera di urbanizzatone primaria trovi applicazione il regime agevolato IVA al 10% anche con riferimento ai beni costituenti parte integrante dell'opera stessa.

Particolari considerazioni devono invece essere svolte laddove i beni e le materie prime siano forniti separatamente dalla realizzatone dell'opera urbanistica.

A tale riguardo, va ricordato che in base al n.ro 127-sexies) parte terza, della tabella "A" allegata al DPR 633/72 l'aliquota agevolata del 10% trova

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

applicazione anche per la fornitura di «*beni, escluse materie prime e semilavorati, forniti per la costruzione delle opere e degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies)* (vale a dire le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, ndr)».

Innanzi tutto, occorre evidenziare che la locuzione utilizzata dal Legislatore per i beni al n.ro 127-sexies è diversa da quella recata al n.ro 127-septies per i servizi.
In quest'ultimo caso, come visto, la formulazione utilizzata prevede che l'aliquota ridotta trovi applicazione con riferimento alle «prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere», sicché, come ampiamente sviluppato nel paragrafo precedente, l'interpretazione maturata presso l'Amministrazione finanziaria e che le spese per le prestazioni di servizio afferenti le opere di urbanizzazione possono essere assoggettate all'aliquota IVA ridotta del 10% solo nel caso in cui esse non siano rese autonomamente, bensì in dipendenza dell'unico contratto di appalto.

Con riferimento, invece, all'acquisizione dei beni necessari alla realizzazione delle opere di urbanizzazione, la lettera della norma stabilisce che l'aliquota IVA agevolata possa trovare applicazione anche nel caso in cui l'acquisizione medesima avvenga singolarmente, e non nel quadro di un contratto di appalto avente ad oggetto la cennata realizzazione, purché tuttavia si tratti di beni cosiddetti "finiti", che non perdono la loro "individualità", pur incorporandosi nell'opera da realizzare e che non costituiscano per il cessionario materie prime e semilavorate.

In relazione, ad esempio, a Società impegnata nella realizzazione di una tratta della linea ferroviaria ad Alta Velocità Roma-Napoli che aveva posto un quesito concernente il trattamento IVA degli acquisti di rotaie e di traverse di cemento, l'Amministrazione finanziaria aveva precisato (Cfr. la Risoluzione MinFinanze n. 22/E/III-7-1998/42775 del 30-03-1998) che « *al fine di chiarire se si renda applicabile l'aliquota del 10 per cento ... dovesse accertarsi preliminarmente .... se i beni di cui trattasi, rotaie e traverse di*

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

cemento, fossero riconducibili per le loro caratteristiche funzionali nella categoria dei beni finiti. In merito la Scrivente ha avuto modo di precisare (da ultimo con la circolare 1/E-IV-8-480 del 2-3-1994) che la specifica individualità e funzionalità del bene finito non viene meno qualora esso concorra a realizzare la costruzione dell'opera. Il bene finito, infatti, è tale in quanto, pur incorporandosi nella costruzione, è comunque riconoscibile e non perde le proprie caratteristiche, tanto da essere suscettibile di ripetute utilizzazioni. L'applicazione di tali criteri lasciava, tuttavia, sussistere dei margini di incertezza in relazione a quei beni, quali le traverse e le rotaie, che pur essendo facilmente individuabili costituiscono un elemento strutturale ed essenziale delle linee di trasporto ad impianto fisso e non appaiono, quindi, dotati di una propria individualità funzionale. Essi potrebbero presentare anche elementi che li rendono qualificabili come materie prime o semilavorate per l'edilizia, categoria questa nella quale rientrano, ad esempio, i materiali di rivestimento, i laterizi, i manufatti in cemento; etc. Questi ultimi tuttavia sono individuati attraverso criteri opposti rispetto a quelli adottati per la definizione dei beni finiti, trattandosi di beni che incorporandosi nella costruzione perdono la propria individualità.

La Scrivente, ... ha espresso l'avviso che le rotaie e le traverse di cemento, che insieme agli altri elementi realizzano la linea ferroviaria sono beni che conservano la loro individualità, sono comunque riconoscibili, possono essere facilmente asportati e sono suscettibili di ripetute utilizzazioni nel campo ferroviario. Pertanto, non sono equiparabili alle materie prime o semilavorate per l'edilizia le quali, invece, vengono incorporate nelle costruzioni e non sono recuperabili per un successivo riutilizzo.... In base al parere circa le caratteristiche tecniche dei beni di cui trattasi fornito dalla Direzione interpellata, in ragione delle proprie specifiche competenze, la Scrivente ritiene che le rotaie e le traverse in cemento armato siano riconducibili nella categoria dei beni finiti forniti per l'edilizia. Alle relative cessioni risulta, pertanto, applicabile l'aliquota IVA del 10 per cento ai sensi del citato n. 127 sexies) della Tabella A, parte terza allegata al DPR n. 633 del 1972».

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

In considerazione di quanto esposto, è ragionevole ritenere che laddove l'affidamento contrattuale integri una componente realizzativa "*ex novo*" di un'opera urbanistica è corretto ritenere che la fornitura di beni finiti individuabili singolarmente e astrattamente asportabili e suscettibili di ripetute utilizzazioni, sia soggetta all'aliquota IVA ridotta del 10%.
Può essere, ad esempio, il caso dell'acquisizione di componenti costituivi delle opere di urbanizzazione (ad es. tralicci, chiusini, pozzetti, cavi, bretelle, box, *switch* e schede di rete), beni che, in linea teorica sono suscettibili di utilizzo ripetuto in più reti una volta asportati dal sito della destinazione iniziale.
D'altra parte, anche il recente intervento legislativo di cui al citato art.6 del DL 133/2014 sembra andare in questo senso, posto che il riferimento ivi recato all'art.87 del Codice delle Comunicazioni Elettroniche comporta che beni come torri, tralicci, impianti radio-trasmittenti, e ripetitori sono attratti nell'ambito dell'IVA ridotta anche se ceduti singolarmente nel contesto della realizzazione dell'opera urbanistica.

Viceversa, laddove nell'oggetto del contratto difetti il requisito della realizzazione "*ex novo*" dell'opera urbanistica, e l'operazione di sostanzi, ad esempio, nella manutenzione di una rete già esistente, nella mera posa di cavi nel manufatto già realizzato, o ancora nella sostituzione di una componente, è corretto considerare che tale evenienza non ricada nell'applicazione dell'aliquota ridotta ma sconti l'imposta con l'aliquota ordinaria.

REGIME IVA DELL'ESECUZIONE PARZIALE DI OPERE URBANISTICHE CON SEPARATO CONTRATTO DI APPALTO

Ulteriore questione interessante da approfondire concerne il regime IVA applicabile all'esecuzione parziale dell'opera urbanistica realizzata mediante separato contratto di appalto.
In estrema sintesi, si tratta di verificare il regime IVA applicabile al contratto di appalto avente ad oggetto la realizzazione non del corpo di fabbrica della rete nel suo insieme, ma sezioni o lotti di essa, e quindi l'opera compiuta si

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

otterrà soltanto per il tramite della messa in funzione sinergica tra loro dei vari lotti realizzati.

Il caso riguarda, ad esempio, la realizzazione di una rete unitaria intercomunale in fibra ottica interconnessa, che insiste negli ambiti territoriali di due Comuni diversi, dove i lavori della rete ricadente nell'area del Comune A è affidata ad un soggetto diverso da quello chiamato in causa per la realizzazione della rete ubicata nel territorio del Comune B, sicché l'oggetto di ciascuno dei due distinti affidamenti integra si un'opera di urbanizzazione parziale, in quanto il risultato non è di per sé un'opera ultimata dotata di funzionalità autonoma, perché, come detto, la rete intercomunale è unitaria ed interconnessa, ma costituisce pur sempre la realizzazione "*ex novo*" di un'opera oggettivamente strutturata come opera urbanistica secondo l'indica zione fornita nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.69/E del 16 ottobre 2013.

Può darsi ancora il caso del riassetto urbanistico di una zona, nel contesto del quale la costruzione della rete in fibra sia affidata ad una determinata ditta e la realizzazione delle infrastrutture pedonali (ad es. marciapiedi, pista ciclabile) sia assegnata ad un'altra impresa.
Il progetto urbanistico è unitario, ma le sezioni e gli interventi nei quali detto progetto è articolato sono distinti e separati, componenti si di un'opera da ultimare nel suo insieme, ma pur sempre rappresentativi di un'opera "nuova" rispetto all'assetto urbanistico preesistente.

A questo riguardo va in primo luogo evidenziato che ad avviso dell'Amministrazione finanziaria (Cfr. la citata Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.ro 202 del 19 maggio 2008 nonché la Risoluzione del 3 novembre 1981, n. 332592), per fruire dell'aliquota agevolata è necessario che le prestazioni - rese nel quadro di un contratto di appalto - riguardino la "*costruzione*" di un'opera, rientrante fra quelle di urbanizzazione primaria o secondaria, non meri lavori di ammodernamento, di sistemazione e di semplice miglioria o modifica.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

L'Amministrazione, tuttavia, una volta soddisfatto il presupposto della realizzazione "*ex novo*" di una "costruzione", non ha subordinato l'accesso al beneficio dell'aliquota agevolata alla circostanza che l'opera urbanistica oggetto di appalto sia o no completa, posto che è pienamente legittimo il riconoscimento dell'aliquota IVA agli interventi parziali.

Ad esempio, nella Risoluzione MinFinanze n. 364749 del 02 aprile 1987, l'Amministrazione finanziaria ha riconosciuto il regime IVA agevolato ai lavori di parziale risanamento di un acquedotto comunale, giacché «*trattasi, sostanzialmente, non di semplice intervento di riparazione di tubazioni già esistenti, ma di realizzazione, ancorché parziale, di una nuova rete idrica*».
Analogo orientamento è stato espresso nella Risoluzione MinFinanze n.550746 del 2 maggio 1989, laddove è stato espresso parere favorevole all'ambito agevolativo IVA in relazione «*all'amplia-mento della strada (l'ampliamento va considerato nuova parziale costruzione)*».
Da ultimo, nella già citata Risoluzione n.ro 202 del 2008 l'Agenzia Entrate, in relazione all'adozione di piani urbanistici particolareggiati di rifinimento delle strutture esistenti, ha precisato che «*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*».

In considerazione di quanto esposto, è corretto ritenere che una volta che sia integrato il presupposto della realizzazione *ex novo* di un'opera qualificabile come urbanistica, è agevolabile anche l'affidamento parziale di singoli lotti di opere, affidamento posto in essere con appositi contratti separati.

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

REGIME IVA DELL'ESTENSIONE DI UNA RETE PREESISTENTE O DELLA SUA IMPLEMENTAZIONE

Ulteriore aspetto suscettibile di approfondimento concerne l'applicabilità dell'agevolazione IVA all'ampliamento di una rete preesistente o della sua implementazione.

In proposito, è corretto estendere alla questione in argomento le considerazioni espresse nel paragrafo precedente con riferimento alle esecuzioni parziali di opere urbanistiche.

Infatti, nel contesto delle citate argomentazioni è stato nel precedente paragrafo riportato l'avviso dell'Amministrazione finanziaria volto a ricomprendere nell'area dell'agevolazione IVA gli ampliamenti delle opere esistenti e non solo le realizzazioni per lotti.

Ad ulteriore supporto di tale conclusione, è utile ricordare il parere che fu espresso in sede di interrogazione parlamentare circa l'aliquota IVA da applicare alla realizzazione degli impianti di depurazione fognaria, impianti che potevano essere considerati struttura di completamento di una pubblica fognatura, perciò che l'interrogante parlamentare riteneva di poterli annoverare alle opere di urbanizzazione.

In pratica, il Ministero delle Finanze, nella risposta n.2/854/UL del 14-05-1981 ad Interrogazione parlamentare 4-01454, ebbe a precisare che «le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione degli impianti di depurazione sono assoggettabili all' IVA con l' aliquota ridotta ... e ciò indipendentemente dalla circostanza che tali impianti siano collegati direttamente alle reti fognarie ovvero mediante collettori di adduzione. Tale agevolazione si rende altresì applicabile ai contratti d' appalto aventi per oggetto l'ampliamento degli impianti in questione, in quanto, per consolidata interpretazione amministrativa, l' ampliamento va considerato come una nuova "parziale" costruzione».

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

REGIME IVA DELL'ACQUISTO DI SERVIZI AFFERENTI LA REALIZZAZIONE DELLE INFRASTRUTTURE DI COMUNICAZIONE, CON APPALTO DISTINTO DA QUELLO RELATIVO ALLA REALIZZAZIONE STESSA

In base alle considerazioni sviluppate precedentemente, è possibile stabilire che:

- stante il disposto del n.127-septies) parte terza, della tabella "A" allegata al DPR 633/72, l'aliquota ridotta del 10%, oltre alla realizzazione delle "opere di urbanizzazione primaria e secondaria", è applicabile anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere medesime;
- l'affidamento delle prestazioni di servizio accessorie alla esecuzione delle opere di urbanizzazione, ricade nell'ambito dell'applicazione dell'IVA ordinaria, e non quindi dell'aliquota agevolata di imposta, laddove sia contrattualizzato distintamente dall'affidamento dei lavori di costruzione delle opere stesse.

Può, tuttavia, configurarsi l'ipotesi in cui la cennata unitarietà difetti nel rapporto di subappalto, tra la Società realizzatrice dell'opera e le terze parti, ma si realizzi, invece, in sede di affidamento tra la Società medesima e l'Ente appaltante, nell'ambito del quale le prestazioni di servizio, autonome in sede di subappalto, formino oggetto unitario dal punto di vista negoziale.

E' infatti ricorrente nella prassi negoziale degli Enti territoriali commissionare ad una prima Società (a volta, "*in house*") un'opera di urbanizzazione compiuta, della cui realizzazione a regola d'arte risulta quest'ultima essere diretta responsabile, pur se, la Società stessa possa affidare, in subappalto, a ditte specializzate, taluni lotti di lavori, ivi compreso il contenuto progettuale e di servizio, non possedendo al proprio interno le specifiche competenze in materia.

Ciò stante, in tale contesto, è possibile che non ricorra l'unitarietà dell'appalto in sede di sub affidamento del lavoro progettuale, ma ove si osservi il primo livello di affidamento contrattuale principale, vale a dire

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

quello intercorrente tra l'Ente territoriale committente e la Società realizzatrice, è probabile che detta Società abbia mantenuto, in prima "persona", l'*ownership* della realizzazione della infrastruttura di comunicazione e anche della fase di coordinamento e di progettazione, per il tramite di soggetti terzi, sicché il rapporto contrattuale, nel suo insieme, è unitario e comprende i servizi, suscettibili in tal caso di agevolazione IVA.

REGIME IVA DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE IN UN MOMENTO SUCCESSIVO ALL'ULTIMAZIONE DELLA RETE DI COMUNICAZIONE

Ulteriore aspetto di potenziale interesse è quello concernente l'applicabilità o no dell'aliquota IVA ridotta alle prestazioni si servizio rese successivamente all'ultimazione dell'opera urbanistica.
Si può, ad esempio, trattare della sostituzione dei cavi preesistenti, dei pozzetti, o delle esecuzione di operazioni di giunzione, dell'evidenziazione della presenza dell'infrastruttura per future operazioni di scavo, e così via.

A questo proposito è stato evidenziato che, nel settore urbanistico, l'operazione si può configurare agevolabile ai fini IVA solo se è integrato il presupposto della realizzazione *ex novo* di un'opera qualificabile come urbanistica, ancorché parziale eseguita per lotti.

Come visto, ove ricorra tale requisito, le prestazioni di servizio rese nel contesto negoziale unitario della realizzazione del manufatto, sono ammesse al regime IVA agevolato, al pari dell'acquisto dei beni cosiddetti "finiti", per i quali per altro non deve necessariamente ricorrere l'unitarietà del rapporto negoziale.

Ciò stante, è corretto ritenere che le prestazioni di servizio rese successivamente alla ultimazione dell'opera urbanistica non sono suscettibili di applicazione dell'aliquota IVA ridotta, per la carenza del requisito fondamentale della realizzazione di n'opera urbanistica "nuova".

24 dicembre 2014 Giovanni Mocci

www.commercialistatelematico.com
E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.
Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente