



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

Strada delle Marche n. 90 - 61122 Pesaro (PU)

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

Cellulare: 328 3893557

e-mail: paolo.nazzaro@live.com

pec: paolo.nazzaro@pec.it

MUNICIPALMENTE IVA E FISCO Circolare N. 3 del 09.05.2022

PRASSI - NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

IVA

Rifacimento di una piazza: aliquota applicabile all'appalto.....	pag. 2
Riqualificazione del litorale: aliquota applicabile ai corrispettivi per gli interventi.....	pag. 2
Opere finalizzate alla mitigazione del rischio idrogeologico: aliquota IVA applicabile ai corrispettivi per gli interventi.....	pag. 3
Operazioni di permuta di beni con servizi.....	pag. 4

Altre imposte

IRAP - La revoca dei regimi opzionali per il calcolo della base imponibile e dichiarazione integrativa.....	pag. 5
Bollo - copie di documenti inviate via pec o via e-mail.....	pag. 5
Dichiarazioni fiscali - sottoscrizione e conservazione.....	pag. 6
ISTAT - Indice dei prezzi al consumo di febbraio 2022.....	pag. 6

Di seguito alcune recenti pronunce dell'Agenzia delle entrate su questioni di interesse per gli Enti Locali.

IVA - Rifacimento di una piazza: aliquota applicabile all'appalto

Risposta Agenzia delle Entrate n. 180 del 7 aprile 2022

Circa l'aliquota IVA applicabile ad un **appalto** per il **rifacimento di una piazza** si precisa che **non** può operare l'**agevolazione** prevista dal numero 41-ter), Tabella A, Parte II, allegata al DPR n. 633/1972 ovvero dal numero 127-septies), Tabella A, Parte III, allegata allo stesso DPR.

Precisamente: ad un contratto di appalto, che prevede un **corrispettivo unitario** e si riferisce **genericamente** alla realizzazione di un intervento di **manutenzione straordinaria**, l'imposta **non** può essere **agevolata**. L'aliquota ridotta si applica solo quando la manutenzione straordinaria appaltata prevede specificamente la realizzazione di opere direttamente finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche; in tale ipotesi si applica la misura ridotta al 4% (numero 41-ter) menzionato). Si applica quella ridotta al 10% (numero 127-septies) menzionato) per le opere di appalto per la realizzazione (opere *ex novo*) di opere di urbanizzazione (elencate nel numero 127-quinquies), Tabella A, Parte III, allegata al Dpr 633/1972).

Secondo l'istante, l'opera in questione rientra tra quelle di urbanizzazione primaria, in quanto prevede la totale eliminazione di qualsiasi dislivello tra il piano stradale e la precedente struttura esistente, con il risultato che la ritrovata complanarità elimina qualsiasi barriera architettonica nei confronti dei portatori di handicap.

L'agenzia osserva che, per capire se un intervento edilizio rientri nell'ambito applicativo della disposizione relativa all'eliminazione delle barriere architettoniche, è necessario fare riferimento, alla normativa di settore in materia, cioè:

a) il DM n. 236/1989, con le «*prescrizioni tecniche necessarie a garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli edifici privati e di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata e agevolata, ai fini del superamento e dell'eliminazione delle barriere architettoniche*»;

b) il DPR n. 503/1996, con il quale è stato emanato il «*regolamento recante norme per l'eliminazione delle barriere architettoniche negli edifici, spazi e servizi pubblici*».

A ciò si aggiunga che, qualora le prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto riguardino non solo la realizzazione di opere finalizzate all'abbattimento di barriere architettoniche, ma anche altre tipologie di intervento, l'aliquota al 4% spetta solamente sulla parte di corrispettivo dovuto per i lavori di abbattimento delle barriere, che va chiaramente distinto dagli altri, pena l'applicazione dell'aliquota più alta (cfr. Risoluzioni n. 223/E/1996 e n. 142/E/1999). Diversamente, il contratto di appalto in esame prevede un corrispettivo unitario; inoltre, esso prevede genericamente la realizzazione di un intervento di manutenzione straordinaria, senza alcun accenno alla normativa in materia di barriere architettoniche.

Anche con riguardo all'aliquota del 10% viene osservato che l'aliquota ridotta trova applicazione solo se i lavori sono riconducibili nel concetto di «**costruzione**», che consiste nella realizzazione *ex novo* di un'opera edilizia, concetto nel quale **non** possono rientrarvi le semplici migliorie o modifiche dell'opera stessa (Rm 202/E/2008).

IVA - Riqualficazione del litorale: aliquota IVA applicabile ai corrispettivi per gli interventi

Risposta Agenzia delle Entrate n. 183 del 8 aprile 2022

Con riguardo al trattamento Iva applicabile ai **corrispettivi** relativi agli **interventi di riqualficazione e difesa del litorale**, in prossimità di un porto, **e dell'abitato** di un Comune, l'agenzia ritiene debba applicarsi l'**aliquota** nella misura **ordinaria** e non quella ridotta al 10%, prevista dai numeri 127-quinquies) e 127-septies), Tabella A, Parte III, allegata al Dpr 633/1972. La risposta negativa, alla richiesta di IVA ridotta con aliquota al 10%, deriva dal fatto che l'intervento descritto dal Comune istante **non** fa parte delle **opere di urbanizzazione** richiamate dal decreto IVA, né è menzionato da un'apposita legge speciale. In particolare, le opere di riqualficazione e difesa del litorale e del relativo abitato di un Comune non sono riconducibili tra quelle di urbanizzazione **primaria e secondaria tassativamente** indicate nella legge 847/1964 o nel DPR 380/2001 (Testo unico sull'edilizia).

Le disposizioni contenute nel numero 127-quinquies) citato prevede l'aliquota ridotta, fra l'altro, per le «*opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'articolo 4 della L. 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'articolo 44 della L. 22 ottobre 1971, n. 865*». Il successivo numero 127-septies) prevede la medesima aliquota ridotta 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». La legge 847/1964 richiamata dal 127-quinquies) individua le varie opere di urbanizzazione sia primarie sia secondarie.

Inoltre, l'art. 16, co. 7, del Testo Unico sull'edilizia elenca gli interventi di urbanizzazione primaria (strade residenziali, spazi di sosta o di parcheggio, fognature rete idrica, rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas, pubblica illuminazione, spazi di verde attrezzato). Il successivo co. 8 elenca poi gli oneri di urbanizzazione secondaria (asili, scuole materne e dell'obbligo, mercati, chiese, impianti sportivi, aree verdi, centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie).

Considerando che il numero 127-quinquies) richiama espressamente le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, potranno fruire dell'Iva ridotta unicamente le opere di urbanizzazione, siano esse primarie e secondarie, tassativamente elencate nel citato art. 4, legge 847/1964. Possono, altresì, essere assoggettate alla medesima aliquota Iva del 10% le cessioni e le prestazioni relative alla loro realizzazione, come pure altre opere o impianti assimilati (sulla base di una legge speciale) a quelli elencati nel numero 127-quinquies).

In conclusione, l'AdE ritiene che le opere che il Comune istante deve realizzare, consistenti nella riqualificazione e difesa del litorale e dell'abitato, non sono riconducibili tra quelle di urbanizzazione primaria e secondaria indicate nella legge 847/1964 o nel Testo Unico sull'edilizia e, di conseguenza, non possono fruire dell'Iva in misura ridotta.

IVA - Opere finalizzare alla mitigazione del rischio idrogeologico: aliquota IVA applicabile ai corrispettivi per gli interventi

Risposta Agenzia delle Entrate n. 184 del 8 aprile 2022

Con la risposta n. 184/2022 l'AdE si è occupata del trattamento IVA applicabile ai **corrispettivi** relativi agli **interventi** per l'esecuzione di **opere** finalizzate alla mitigazione del **rischio idrogeologico a protezione della rete di viabilità primaria**. L'istante è una Regione che, prima di indire la gara di appalto, intende conoscere l'aliquota IVA applicabile.

Secondo l'AdE è applicabile l'**aliquota ridotta** nella misura del **10%**, ai sensi dei numeri 127-quinquies) e 127-septies), della Tabella A, Parte III, allegata al Dpr 633/1972, **esclusivamente** nei **casi individuati** dalla norma Iva o da leggi speciali.

In particolare, gli interventi diretti a ridurre il rischio idrogeologico del territorio a protezione della rete di viabilità primaria e necessari per realizzare la successiva riparazione e costruzione di edifici (nel caso, danneggiati dal terremoto del 2016) **non rientrano** tra le opere di urbanizzazione primaria o secondaria ad aliquota Iva agevolata al 10%.

Il citato numero 127-quinquies), come modificato dall'art. 44, L. n. 865/1971, stabilisce espressamente che l'agevolazione può essere applicata per la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria individuate dall'art. 4, L. n. 847/1964. Lo stesso art. 4 è, inoltre, richiamato dall'art. 16, DPR n. 380/2001 (Testo Unico sull'edilizia) a proposito del contributo dovuto per il permesso di costruire in caso di interventi di urbanizzazione primaria e secondaria.

Dal quadro normativo riportato emerge che possono beneficiare dell'aliquota del 10% le opere di urbanizzazione primarie e secondarie tassativamente elencate nell'articolo 4, legge 847/1964, riportate nell'articolo 16 del citato Testo unico sull'edilizia (cfr. Risoluzione 41/E/2006).

Inoltre, possono usufruire della stessa aliquota ridotta le cessioni e le prestazioni relative alla realizzazione di altre opere o impianti assimilati a quelli elencati nel numero 127-quinquies) per disposizioni contenute in leggi speciali (Cm 1/1994). Anche queste ultime, in ogni caso, fanno preciso riferimento alla legge 847/1964 o al Dpr 380/2001, oppure dispongono direttamente l'Iva ridotta.

Tornando dal quesito posto dalla Regione, dalle informazioni fornite nell'interpello, gli interventi previsti sembrano diretti a ridurre il livello di pericolosità causato dal dissesto idrogeologico aggravato dal terremoto del 2016, per la messa in sicurezza della viabilità ordinaria propedeutica e necessaria alla riparazione e alla riduzione del rischio sismico degli edifici danneggiati dal sisma. Si tratta di opere, ritiene l'AdE, non riconducibili ai lavori di urbanizzazione primaria individuati dall'articolo 16 del Testo Unico sull'edilizia, che ricalcano quelle contenute nella legge 847/1964.

In definitiva, l'ente non potrà beneficiare dell'IVA al 10% per i lavori finalizzati alla mitigazione del rischio idrogeologico. Per completezza, l'Amministrazione finanziaria aggiunge che, in base al successivo numero 127-quaterdecies), l'aliquota ridotta è applicabile anche agli interventi di ristrutturazione urbanistica previsti dall'art. 3, Dpr 380/2001. Quindi, se la documentazione tecnico-amministrativa dovesse qualificare gli interventi effettuati dalla Regione nell'ambito delle opere del citato art. 3, potrebbe in ogni caso trovare applicazione l'IVA al 10%.

IVA - Operazioni di permuta di beni con servizi

Risposta Agenzia delle Entrate n. 194 del 14 aprile 2022

La Risposta analizza il **trattamento IVA** applicabile alle **cessioni di materiali alluvionali** (litoidi e vegetali) da parte di un Comune **in compensazione** degli **interventi** (servizi) di disalveo di due fluviali.

La particolarità della casistica risiede nel fatto che la cessione posta in essere dal Comune non ha rilevanza IVA, mentre la prestazione di servizi resa dalle imprese private affidatarie dei lavori va assoggettata ad imposta.

Le norme di riferimento – in relazione alla permuta – sono gli art. 2, 4 e 11, DPR n. 633/1972 e gli artt. 9 e 13, Direttiva 112/2006/Ce.

Nello specifico:

1) la cessione dei materiali alluvionali (litoidi e vegetali) effettuata da un Comune, in attuazione di un'ordinanza, **non assume rilevanza Iva** in quanto l'operazione è posta in essere dall'ente pubblico nell'ambito della sua attività istituzionale (carezza del requisito soggettivo di cui all'articolo 9, Direttiva 112/2006/Ce). In altre parole, l'attività è svolta dal Comune nella veste di pubblica autorità, come previsto dagli articoli 13, Direttiva 112/2006/Ce, e 4, Dpr 633/1972 (sul tema si vedano Corte di Giustizia Ue, sentenza 20 marzo 2014, causa C-72/13; Corte di Giustizia Ue, sentenza 25 febbraio 2021, causa C-604/19; Corte di Cassazione 28 settembre 2021, n. 26208, Corte di Cassazione 18 ottobre 2021, n. 28558; Corte di Cassazione 15 febbraio 2022, n. 4835);

2) gli interventi di disalveo realizzati dalle ditte affidatarie, al fine di prevenire situazioni di pericolo per il territorio e ripristinare la ripresa delle attività produttive, devono essere **assoggettati** all'imposta con **aliquota ordinaria**. La prestazione di servizi soddisfa il requisito oggettivo (articolo 3, Dpr 633/1972), in quanto è resa a titolo oneroso; situazione che presuppone l'esistenza di un nesso diretto che *«esiste qualora tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al destinatario»* (Corte di Giustizia Ue, sentenza 26 settembre 2013, causa C-283/12 e Corte di Giustizia Ue, sentenza 22 giugno 2016, causa C-11/15).

La compensazione tra la cessione dei materiali litoidi e vegetali e le prestazioni di servizi di disalveo (una sorta di pagamento o comunque l'estinzione dell'obbligazione assunta tra le parti) dà luogo ad un'operazione permutativa di cui all'articolo 11, comma 1, Dpr 633/1972, trattandosi di *«reciproche operazioni effettuate ciascuna in controprestazione dell'altra»*.

Infatti, l'AdE precisa che la noma citata ha un contenuto oggettivamente più ampio rispetto alla corrispondente disposizione civilistica (articolo 1552 del Codice civile), poiché comprende nel proprio ambito anche *«le operazioni concernenti prestazioni di servizi che sono realizzate in corrispettivo di altre prestazioni di servizi o, in via alternativa, operazioni concernenti prestazioni che costituiscono il corrispettivo di cessioni di beni»*, le quali devono essere considerate autonomamente ai fini del trattamento IVA.

Sulla base di tali considerazioni, nella fattispecie considerata, la cessione dei materiali alluvionali (litoidi e vegetali) effettuata da un Comune non è risultata riconducibile nell'ambito applicativo dell'IVA per carezza del presupposto soggettivo, in quanto attività di natura pubblicistica-autoritativa. Viceversa, le prestazioni relative agli interventi di disalveo effettuati dalle ditte affidatarie, in controprestazione alla suddetta cessione, sono state ritenute imponibili IVA secondo l'aliquota ordinaria, applicata al valore normale ai sensi dell'articolo 13, comma 2, lettera d), Dpr 633/1972.

IRAP - La revoca dei regimi opzionali per il calcolo della base imponibile e dichiarazione integrativa

Risposta Agenzia delle Entrate n. 187 del 8 aprile 2022

La decisione relativa alla fruizione di un regime opzionale non può essere **mutata**, a posteriori, presentando una **dichiarazione integrativa** (ai sensi dell'articolo 2, comma 8, Dpr 22 luglio 1998, n. 322) **per gli anni pregressi**.

Il caso riguarda un'Amministrazione pubblica che intende mutare le **modalità di calcolo** della **base imponibile IRAP**.

Si ricorda che, per le Pubbliche Amministrazioni, il calcolo dell'IRAP segue regole diverse a seconda che l'Ente eserciti, in alternativa (articolo 10-bis, commi 1 e 2, Dlgs 446/1997):

- 1) esclusivamente l'attività istituzionale; in tal caso la base imponibile è determinata con il metodo retributivo;
- 2) attività istituzionale unitamente ad un'attività commerciale, in via non prevalente; in tal caso è possibile optare per il metodo misto.

Quest'ultimo prevede la possibilità alternativa (Circolare n. 148/E/2000, paragrafo 7.3.1):

- a) di calcolare l'intera base imponibile IRAP con il sistema retributivo, includendovi anche la parte che si riferisce all'esercizio di attività commerciali;
- b) determinare separatamente la base imponibile IRAP delle due attività, applicando, all'attività istituzionale, il sistema retributivo e, a quella commerciale, i criteri previsti dall'articolo 5, Dlgs 446/1997 per le società di capitali (cd. metodo da bilancio).

L'opzione in esame viene manifestata per comportamento concludente, coerentemente con la disciplina generale in materia di opzioni e revoche, e poi indicata nel quadro VO della dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d'imposta in cui è stato adottato il relativo comportamento concludente.

Nella fattispecie, il comportamento concludente è rappresentato dalla scelta effettuata dall'Amministrazione pubblica all'inizio del periodo d'imposta, vale a dire in sede di primo acconto mensile (Circolare n. 234/E/2000).

Ai sensi dell'art. 3, DPR n. 442/1997, l'opzione vincola il soggetto passivo per almeno un triennio (Circolare n. 148/E/2000, paragrafo 7.3.2), dopo di che l'opzione potrà essere revocata (con indicazione nel quadro VO della dichiarazione annuale Iva).

Nel caso di specie, l'Amministrazione pubblica ha optato, per i periodi d'imposta anteriori al 2016, per la determinazione della base imponibile IRAP con il metodo misto.

Dal 2016 ha, invece, applicato il metodo retributivo, revocando la precedente opzione (sempre mediante comportamento concludente, ossia versando mensilmente l'acconto IRAP).

L'**opzione precedentemente espressa non** può essere **modificata**; a nulla vale la giustificazione dell'istante circa il cambio del sistema gestionale che non ha permesso di valutare la convenienza dei vari regimi disponibili.

Infatti, come chiarito dalla Risoluzione n. 325/E/2002 (nonché dalla Corte di Cassazione nn. 30172/2017e 14550/2018), le opzioni, anche se inserite nelle dichiarazioni dei redditi, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale, possono essere modificate **soltanto in presenza di dolo, violenza o errore**. Quest'ultimo, quale vizio della volontà, deve possedere i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità (articolo 1427 del Codice civile) e non deve cadere sui motivi della scelta, vale a dire sulle mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento.

Nel caso di specie, l'adozione del metodo retributivo anche per le attività commerciali non è frutto di un errore, come attestano i versamenti in acconto per quattro anni.

Non esistendo alcun **errore** da rettificare, **non** potrà essere inviata una **dichiarazione integrativa** per modificare la scelta fatta.

Bollo - copie di documenti inviate via pec o via e-mail

Risposta Agenzia delle Entrate n. 170 del 6 aprile 2022

Le **copie** di documenti del fascicolo digitale rilasciate **in formato elettronico via Pec o via e-mail** in formato pdf scontano l'imposta di bollo nella misura di **16 euro per ogni foglio** (art. 4, co. 1, Tariffa Parte I, allegata al Dpr 642/1972).

Ai documenti rilasciati per via telematica anche in estratto o in copia dichiarata conforme all'originale si applica l'imposta di bollo nella misura forfetaria di **16 euro a prescindere dalla dimensione del documento** (articolo 4, comma 1-quater, Tariffa Parte I, allegata al DPR 642/1972), a condizione che i documenti siano prodotti in conformità alle linee guida del CAD (art. 23-bis, Dlgs 82/2005, Codice dell'Amministrazione Digitale) e alle regole tecniche (artt. 6 e 9, DPCM 13 novembre 2014).

In mancanza delle suddette condizioni, come nel caso esaminato in sede di interpello, ai documenti si applica l'imposta di bollo nella misura di 16 euro per ogni foglio.

Dichiarazioni fiscali - sottoscrizione e conservazione

Risposta Agenzia delle Entrate n. 217 del 26 aprile 2022

Vengono forniti chiarimenti in merito agli **obblighi** di **sottoscrizione** e **conservazione** delle **dichiarazioni fiscali trasmesse** dall'intermediario abilitato ai sensi dell'articolo 3, commi 3 e 9-bis, Dpr 22 luglio 1998 n. 322.

Viene specificato che:

- a) non sussiste l'obbligo, in capo all'intermediario, di sottoscrizione della dichiarazione trasmessa e, di conseguenza, delle relative copie;
- b) la conservazione delle dichiarazioni dei redditi (e delle relative copie) in modalità informatica e di tutti gli altri documenti rilevanti ai fini tributari che gli intermediari trasmettono all'agenzia delle Entrate o gestiscono per i contribuenti, deve avvenire nel rispetto del DI 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale) e dei relativi decreti attuativi, tra cui – per l'ambito tributario – il Dm 17 giugno 2014;
- c) il termine di conservazione delle dichiarazioni trasmesse da parte degli intermediari, per il periodo previsto dall'articolo 43, Dpr 600/1973, dev'essere inteso non in maniera statica ma come «termine per l'accertamento» del periodo d'imposta di riferimento (il riferimento si applica anche all'Iva); infatti, tale termine può essere aumentato o diminuito, rispetto a quello ordinario, in ragioni di peculiari previsioni normative.

Il chiarimento riguarda non solo le dichiarazioni, ma anche gli altri documenti rilevanti ai fini tributari che gli intermediari trasmettono all'agenzia delle Entrate e/o gestiscono in adempimento degli obblighi assunti nei confronti dei contribuenti, curandone per qualsiasi ragione la conservazione (es. esterometro, dichiarazioni di intento, LI.PE.).

ISTAT - Indice dei prezzi al consumo di febbraio 2022

Comunicato Istat GU 8 aprile 2022, n. 83

È stato pubblicato il comunicato Istat che riporta gli indici dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, relativi al mese di **febbraio 2022**, che si pubblicano ai sensi dell'articolo 81, legge 27 luglio 1978, n. 392 (Disciplina delle locazioni di immobili urbani), e dell'articolo 54, legge 27 dicembre 1997, n. 449 (Misure per la stabilizzazione della finanza pubblica).

L'indice segna una variazione percentuale rispetto:

- 1) al mese precedente **+1%** (Gennaio 2022);
- 2) allo stesso mese dell'anno precedente **+ 5,6%** (Febbraio 2021);
- 3) allo stesso mese di 2 anni precedenti **+ 6,1%** (Febbraio 2020).