

Risposta n. 309/2025

OGGETTO: Trattamento IVA applicabile alla realizzazione e progettazione di un Centro di ricerca destinato alle attività di ricerca, didattica e di formazione.

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

QUESITO

L'ente di ricerca istante ("...", di seguito "Istante") chiede di conoscere il trattamento Iva applicabile alla fattispecie concernente la costruzione di un nuovo fabbricato da parte del proprio Centro di ricerca (...) (nel prosieguo "Centro di ricerca"), situato a (...).

L'Istante, in particolare, chiede chiarimenti in merito alla corretta interpretazione dei numeri 127-quinquies) e 127-septies), contenuti nella parte terza della Tabella A, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA"), i quali prevedono l'applicazione dell'aliquota IVA nella misura del 10

per cento alla cessione e realizzazione di alcuni edifici individuati. Più specificatamente, l'Istante chiede di conoscere se alla realizzazione e progettazione del suddetto edificio, destinato all'attività di ricerca e a quella didattica e di formazione, possa rendersi applicabile la predetta aliquota agevolata del 10 per cento.

All'uopo, l'Istante, fa presente di essere un ente di ricerca e che il nuovo fabbricato sarà destinato, oltre che ad attività di ricerca, anche, in misura pari o superiore, ad attività di formazione. Evidenzia altresì come l'attività di ricerca in questione sia inscindibilmente connessa all'attività didattica o formativa esercitata in collaborazione con gli istituti universitari, le scuole del territorio e le organizzazioni professionali agricole.

Al fine dell'applicazione della suddetta aliquota Iva agevolata del 10 per cento, di cui ai citati numeri 127-quinquies) e 127-septies), il CREA chiede di conoscere se la costruenda struttura possa essere annoverata tra gli "edifici scolastici", di cui all'articolo 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659 e, come tale, assimilabile alle "case di abitazione non di lusso", di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949, n. 408.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante è del parere che a entrambe le prestazioni oggetto della convenzione sottoscritta, in data (...), con il Provveditorato, ossia la realizzazione della nuova sede del Centro di ricerca per un costo complessivo stimato di euro (...) e la relativa progettazione, già finanziata per euro (...), possa applicarsi l'IVA nella misura del 10 per cento, ai sensi dei richiamati numeri 127-quinquies) e 127-septies), parte III, della Tabella A allegata al decreto IVA.,

Al riguardo, l'Istante rappresenta che le opere in via di realizzazione sono annoverabili tra gli "edifici scolastici", di cui al citato articolo 1 della legge n. 659 del 1961, assimilabili alle case di abitazione non di lusso, di cui all'articolo 13 della legge n. 408 del 1949.

In tale ottica l'Istante evidenzia quanto segue:

- che con convenzione sottoscritta, in data 5 agosto 2021, con il Provveditorato Interregionale Opere Pubbliche - (...) (di seguito Provveditorato), il Direttore del Centro di ricerca ha inteso disciplinare i rapporti tra la stazione appaltante conferente e lo stesso Provveditorato, ai sensi degli articoli 37 e 38 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, relativamente alla realizzazione della nuova sede del Centro di ricerca, per un costo complessivo stimato di euro (...) e con una spesa massima di progettazione già finanziata per euro (...);
- che in data (...), il responsabile unico del progetto del provveditorato ha trasmesso il quadro economico del progetto recante l'indicazione dell'Iva al 22 per cento;
- che il Direttore del Centro di ricerca, con nota n. (...), ha attestato l'attività formativa e didattica che viene svolta presso la sede di (...) la quale, più precisamente, cura la formazione di dottorandi, la preparazione di tesi di laurea magistrale e la formazione dei tirocinanti sulla base di apposite convenzioni con numerose Università italiane, ospita titolari di borse di studio e stagisti provenienti da paesi europei ed extraeuropei, svolge un'estesa attività formativa nei confronti delle scuole del territorio a cui partecipano oltre 500 studenti per anno, svolge altresì un'estesa attività formativa verso il mondo agricolo; inoltre, come specificato nella citata nota, le attività formativa di dottorandi e la formazione di tirocinanti nonché l'attività formativa nei confronti dei

titolari di borse di studio e stagisti vengono svolte in maniera permanente per l'intero anno, parallelamente all'attività di ricerca, mentre l'attività didattica verso le scuole e il mondo agricolo impegna la sede di (...) per un minimo di 20 giornate all'anno.

Inoltre, l'attività di ricerca, attualmente svolta nei fabbricati esistenti che sarà trasferita in quelli di nuova costruzione, è inscindibilmente connessa all'attività didattica e formativa esercitata in collaborazione con gli istituti universitari, le scuole del territorio e le organizzazioni professionali agricole e come, in sostanza, detta attività rappresenta una componente costitutiva dell'intera attività svolta nel costruendo Centro di ricerca.

Infine, l'Istante sottolinea che oggetto della convenzione è, altresì, l'attività di progettazione propedeutica alla costruzione dell'edificio che, a parere dell'Istante, rientra appieno nella previsione di cui al citato numero 127-septies), per cui al relativo importo dovrebbe essere applicata l'IVA nella misura agevolata del 10 per cento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

I numeri 127-quinquies) e 127-septies), parte III, della Tabella allegata al decreto IVA prevedono l'applicazione dell'aliquota nella misura del 10 per cento, rispettivamente, alle cessioni, tra l'altro, «(...); degli 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 alle «prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al n. 127-quinquies);».

L'articolo 1 della legge n. 659 del 1961 prevede che «le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione delle case di abitazione degli articoli 13, (...) della

legge 2 luglio 1949, n. 408, (...), sono estese agli edifici contemplati dall'articolo 2, secondo comma, del regio decreto legge 21 giugno 1938, n. 1094, convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 5». Trattasi di edifici quali «gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali e le case di cura, i ricoveri, le colonie marine, i collegi, gli educandati, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili».

Con l'entrata in vigore del decreto-legge 22 dicembre 2008, n. 200, convertito dalla legge 18 febbraio 2009, n. 9, il r.d.l. n. 1094 del 1938 è stato abrogato. Nonostante detta abrogazione, è stato ritenuto che il richiamo agli edifici contemplati all'articolo 2, secondo comma, del r.d.l. n. 1094 del 1938, contenuto nell'articolo 1 della legge n. 659 del 1961, sia ancora validamente applicabile (cfr. risposta ad interpello pubblicata l'11 febbraio 2020, n. 49).

Invero, come accennato, con riferimento all'identificazione degli edifici assimilati alle case di abitazione di cui all'articolo 13 della citata legge n. 408 del 1949, vi rientrano quelli previsti dal richiamato articolo 1 della legge n. 659 del 1961 e indicati dall'articolo 2, comma 2, del r.d.l. 21 giugno 1938 n. 1094, convertito nella legge 5 gennaio 1939, n. 35 (scuole, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili); la locuzione "e simili" contenuta nella disposizione rende l'indicazione non tassativa. (cfr. circolare del 2 marzo 1994, n. 1/E).

Infatti, con la circolare n. 1/E del 1994, è stato precisato che, per quanto attiene all'identificazione dei sopra menzionati edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, con la circolare n. 14 del 17 aprile 1981, erano stati compresi nella categoria anche gli immobili diversi da quelli espressamente indicati nell'articolo 2 della citata legge n. 35 del 1939, ma aventi analoghe finalità e comunque destinati a ospitare collettività.

Nella medesima circolare n. 1/E, 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 sono 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, perseguitate attraverso l'attività svolta negli immobili» (cfr. anche le successive risoluzioni n. 57 del 17 aprile 1996; n. 147 del 26 giugno 1997 e n. 291 del 12 ottobre 2007).

La stessa circolare n. 1/E del 1994 ha chiarito, peraltro, 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.

Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato dall'Istante, l'edificio in questione sarà destinato all'attività di ricerca e a quella didattica e di formazione.

Al riguardo, al fine di precisare le peculiari finalità del costruendo edificio, è stata allegata la nota prot. n. (...), concernente l'attestazione, da parte del Direttore del Centro di ricerca, dell'attività formativa e didattica che verrà svolta presso il costruendo edificio.

In detta nota viene precisato che il Centro di ricerca svolgerà una significativa attività didattica-formativa in collaborazione con le Università, oltre che le scuole del territorio e le organizzazioni professionali agricole, in linea con quanto previsto dallo Statuto dell'Istante [articolo 3, lettere m) e f) che prevedono la promozione della

formazione e della crescita scientifica del personale addetto alla ricerca; supporta la formazione universitaria e post-universitaria attraverso gli strumenti propri del mondo accademico quali, ad esempio, tesi di laurea, dottorati, master, tirocini e stage].

In particolare, come dichiarato nell'istanza, la nuova struttura del Centro di ricerca curerà lo svolgimento, in maniera permanente per l'intero periodo annuale in parallelo all'attività di ricerca, della formazione dei dottorandi, la preparazione di tesi di laurea magistrale e la formazione dei tirocinanti sulla base di apposite convenzioni con numerose Università italiane e ospiterà titolari di borse di studio e stagisti provenienti da paesi sia europei sia extraeuropei oggetto di specifica attività formativa. Mentre l'attività didattica verso le scuole e il mondo agricolo impegnerà la nuova struttura per almeno 20 giornate/annue.

Ciò posto, in linea con i principi enunciati con i richiamati documenti di prassi, qualora effettivamente ricorrono le condizioni ivi illustrate e, in particolare, qualora l'edificio sia destinato al perseguimento di "finalità di interesse collettivo, perseguiti attraverso l'attività svolta negli immobili" ovvero, nel caso di specie, qualora sia in concreto utilizzato per svolgere attività didattica e che tale attività didattica non risulti marginale rispetto all'attività di ricerca effettuata nel medesimo edificio, la cui verifica implica, peraltro, valutazioni di fatto non esperibili in sede di interpello, si ritiene che il costruendo immobile possa essere ricondotto agli immobili assimilati alle case di abitazione non di lusso, di cui al combinato disposto degli articoli 1 della legge n. 659 del 1961 e dell'articolo 13 della legge 408 del 1949, secondo i chiarimenti di prassi sopra richiamati.

Conseguentemente, le prestazioni oggetto del contratto di appalto relative alla costruzione del predetto edificio potranno essere assoggettate ad IVA con l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento, ai sensi dei numeri 127-quinquies) e 127-septies) della Tabella A, parte III, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972.

In merito al trattamento IVA applicabile al corrispettivo per la progettazione dello stesso nuovo Centro di ricerca, si fa presente che la risoluzione del 18 febbraio 2008, n. 52/E ha ribadito, tra l'altro, che «con riferimento in particolare ai servizi "di progettazione" relativi alla realizzazione dell'opera agevolabile, si rileva che il n. 127-septies) attiene solo alla costruzione delle opere (...) di cui al precedente n. 127-quinquies), senza riferirsi espressamente alle prestazioni di progettazione. Dette prestazioni, pertanto, in linea di principio, non beneficiano dell'applicazione della minore aliquota, ma scontano l'imposta ordinariamente (...»).

Tuttavia, si evidenzia come nella risoluzione 24 dicembre 1999, n. 168 è stato inoltre chiarito che «le prestazioni di progettazione delle opere (...) 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 dell'aliquota ridotta.» (cfr. anche risposta pubblicata del 21 gennaio 2021, n. 53).

Pertanto, nel caso di specie, il corrispettivo relativo alla prestazione di progettazione potrebbe fruire dell'aliquota agevolata IVA del 10 per cento solo nella

misura in cui lo stesso rientri nel medesimo rapporto contrattuale che disciplinerà la prestazione di realizzazione del nuovo Centro di ricerca; diversamente, ossia nel caso in cui la progettazione sarà oggetto di specifico rapporto contrattuale, si renderà applicabile l'aliquota ordinaria, in quanto prestazione autonoma rispetto alla prestazione di costruzione.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**Per il Direttore Centrale ad interim
Atto di delega prot. R.I. 11963 del 30.06.2025**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**