

Nel caso in cui si intenda realizzare una piscina di superficie superiore agli 80 mq, pertinenza di un immobile ad uso residenziale accatastato in categoria A/7, avente le caratteristiche oggettive e soggettive di "prima casa", quale aliquota IVA andrà applicata alle fatture emesse dall'impresa realizzatrice?

Per dare una risposta compiuta al quesito posto occorre, innanzitutto, chiarire il significato del concetto di pertinenza quale risultante dagli articoli 817 ("Sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa. La destinazione può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima") ed 818 del Codice Civile, secondo cui "... gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto ...". Se per quanto riguarda la possibilità di rendere pertinenza di un immobile principale una piscina non vi sono quindi dubbi, apparentemente (ed in seguito spiegheremo l'uso dell'avverbio "apparentemente") più delicata è la questione relativa al trattamento IVA da applicarsi alle fatture emesse in conseguenza dell'esecuzione di un contratto d'appalto finalizzato alla realizzazione del manufatto in parola. Infatti il comma 3 della nota II-bis articolo 1 della tariffa Parte Prima allegata al D.P.R. 131/1986 dispone che "sono ricomprese fra le pertinenze, limitatamente a una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2 (cantine, soffitte, magazzini), C/6 (autorimesse, rimesse, scuderie) e C/7 (tettoie aperte o chiuse), che siano destinate di fatto in modo durevole a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato". Ora, alcuni interpreti ritengono che le parole usate dal legislatore "... sono ricomprese tra le pertinenze ..." significa che le unità immobiliari accatastate in categoria C/2, C/6 e C/7 sono "ricomprese" tra le pertinenze agevolabili e che l'enumerazione delle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 non rappresenti un elenco tassativo delle sole pertinenze la cui realizzazione può godere del regime IVA agevolato "prima casa" ma semplicemente un'esemplificazione, che non esclude il fatto che anche altre tipologie di pertinenze possano godere di tale trattamento. D'altro canto, invece, alcuni Uffici dell'Agenzia delle Entrate interpretano in maniera rigida il dettato normativo e sostengono possano rientrare nel regime agevolativo "prima casa" solo le pertinenze accatastate come C/2, C/6 e C/7.

Tuttavia, quello che si pone è, ad oggi, un falso problema, in quanto la definizione di "immobile di lusso", che è poi la ragione del contendere (in quanto il DM 2 agosto 1969, n. 1072 prevedeva che un immobile residenziale dotato di una piscina di superficie maggiore di 80 mq si sarebbe dovuto automaticamente considerare "di lusso" e quindi che la realizzazione della piscina sarebbe stata assoggettata all'aliquota IVA ordinaria del 22%), attualmente non è più in vigore per effetto delle modifiche contenute nell'articolo 33 del D.Lgs. 175/2014 ("semplificazioni fiscali"), in vigore dal 13 dicembre 2014, secondo cui anche per usufruire dell'aliquota ridotta del 4%, si dovrà far riferimento alla categoria catastale degli immobili e saranno considerati di lusso, quindi non agevolabili, le unità immobiliari classificate in catasto nelle categorie A/1, A/8 e A/9 a prescindere dalle loro caratteristiche. In questo senso si è recentemente espressa anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 31/E/2014. In base a quanto esposto, si ritiene pertanto che la realizzazione della piscina in questione, se resa pertinenza di un immobile che NON è accatastato nelle categorie A/1, A/8 o A/9, possa essere assoggettata all'aliquota IVA prevista per la realizzazione di immobili oggettivamente e soggettivamente qualificabili come "prima casa".

Ti vuoi fare la piscina? Scopri quanto dovrai spendere!

Quale aliquota IVA bisogna applicare per la realizzazione di una piscina? Tutti i dettagli della normativa!

La realizzazione di una piscina, se dichiarata come pertinenza di un immobile non accatastato nelle categorie A/1, A/8 o A/9, può essere assoggettata all'aliquota IVA prevista per la realizzazione di immobili oggettivamente e soggettivamente qualificabili come "prima casa".

Quale aliquota IVA bisogna applicare per la realizzazione di una piscina?

Per dare una risposta compiuta alla domanda, che tanti italiani si sono posti e si pongono quotidianamente, bisogna prima di tutto chiarire il significato del concetto di pertinenza quale risultante dagli articoli 817 e 818 del Codice Civile

"Gli atti e i rapporti giuridici che hanno per oggetto la cosa principale comprendono anche le pertinenze, se non è diversamente disposto"

Quale aliquota IVA considerare invece se si procede alla realizzazione di un garage?

Non vi sono quindi dubbi sulla possibilità o meno di rendere una piscina come una pertinenza di un immobile principale. Tutto chiaro quindi, la fattispecie diventa più complessa se si prende in esame la questione relativa al

trattamento IVA da applicarsi alle fatture emesse in conseguenza dell'esecuzione di un contratto d'appalto finalizzato alla realizzazione di una piscina.

Varie normative sembrano confermare la possibilità di considerare una piscina come un semplice bene accessorio di un immobile, indifferentemente dalla qualità elevata o meno dello stesso; la questione del dibattito è in realtà un falso problema, in quanto la definizione di "immobile di lusso", che è poi la ragione stessa del contendere (in quanto il DM 2 agosto 1969, n. 1072 prevedeva che un immobile residenziale dotato di una piscina di superficie maggiore di 80 mq si sarebbe dovuto automaticamente considerare "di lusso" e quindi che la realizzazione della piscina sarebbe stata assoggettata all'aliquota IVA ordinaria del 22%), attualmente non è più in vigore per effetto delle modifiche contenute nell'articolo 33 del Decreto legislativo numero 175 del 2014, in vigore dal 13 dicembre 2014, secondo cui anche per usufruire dell'aliquota ridotta del 4%, si dovrà far riferimento alla categoria catastale degli immobili e saranno considerati di lusso, quindi non agevolabili, le unità immobiliari classificate in catasto nelle categorie A/1, A/8 e A/9 a prescindere dalle loro caratteristiche.

Restauro e risanamento conservativo

Quesito:

Persone fisiche effettuano un intervento di restauro e risanamento conservativo su immobile abitativo di proprietà.

Si chiede di individuare:

- 1) aliquota IVA da applicarsi da parte dell'impresa appaltatrice sui lavori di restauro;
- 2) aliquota IVA da applicarsi a lavori di sistemazione muri di contenimento, situati nell'area circostante l'immobile abitativo;
- 3) aliquota IVA da applicarsi sulla realizzazione di una piscina nell'area circostante l'immobile abitativo;
- 4) aliquota IVA da applicarsi sull'acquisizione dei beni finiti e loro definizione.

Gli interventi di restauro e risanamento conservativo, ovviamente supportati da idoneo titolo autorizzativo emesso dalle competenti Autorità, trovano la loro esatta definizione nell'art. 31 co. 1 lett. c), della L. 457/78, ora trasfuso nelle lett. c), dell'art. 3 del DPR 6.6.2001 n. 380.

Tal ultima norma così definisce gli interventi di restauro conservativo: "c) "interventi di restauro e di risanamento conservativo", gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili. Tali interventi comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio."

Il punto 127-quaterdecies, tabella A parte terza, del D.P.R. 633/72, prevede l'applicazione dell'aliquota IVA 10% alle "prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione di cui al numero 127-undecies (n.d.r.: case di abitazione non di lusso) e alla realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978 n. 457 (n.d.r.: oggi D.P.R. 380/2001), esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo.

In virtù della letteralità della norma agli interventi di restauro e risanamento conservativo è applicata l'IVA nella misura del 10%, purché l'intervento sia effettuato su un immobile qualificabile come "edificio" a prescindere dalla destinazione d'uso (abitativa, commerciale, industriale, servizi, culto, costruzioni rurali etc.). Detta aliquota sembrerebbe quindi applicabile anche ad immobili abitativi, qualora gli stessi abbiano le caratteristiche degli immobili cosiddetti "di lusso".

La suddetta agevolazione non spetta invece per gli interventi eseguiti su immobili tipologicamente diversi dagli edifici, quali dighe, rupi, muri di cinta, monumenti, ecc..

Con riferimento al quesito 1), sembrerebbe potersi quindi dire che alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi ad interventi di restauro e risanamento conservativo, effettuate su edifici a tutto campo, si possa applicare l'IVA nella misura del 10%.

Con riferimento al quesito 2), appare essere più complesso stabilire se la medesima aliquota IVA del 10% possa applicarsi a tutto campo anche alla sistemazione di muretti di contenimento situati nell'area circostante all'edificio, in quanto da un lato tali muretti costituiscono pertinenza dell'immobile, così come definita dal codice civile, ed in in virtù della circolare Agenzia delle Entrate n. 12 del 1 marzo 2007 e della Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 139/E del 20/6/2007, al bene pertinenziale si applica lo stesso regime IVA del bene principale; dall'altro detti muretti non sono beni integranti dell'edificio e come tali non rientrano nei beni di intervento sull'edificio di cui alla legge 457/78 e D.P.R. 380/2001.

Alla luce del concetto di pertinenzialità si potrebbe propendere per l'applicabilità dell'aliquota del 10% qualora l'immobile principale sia un immobile "non di lusso", dell'aliquota del 21% qualora l'immobile principale sia un immobile "di lusso".

Con riferimento alla definizione di immobile "di lusso" il D.M. 2 agosto 1969 fornisce gli elementi necessari per effettuarne la corretta classificazione.

Gli articoli da 1 a 7 del suddetto D.M. individuano caratteristiche capaci di qualificare l'abitazione come casa "di lusso" e questi sono:

- 1) Le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a «ville», «parco privato» ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come «di lusso».
- 2) Le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3000 mq., escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali.
- 3) Le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2000 mc. e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc. v.p.p. per ogni 100 mq. di superficie asservita ai fabbricati.
- 4) Le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq. di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq.
- 5) Le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 200 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchina) ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta.
- 6) Le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a mq. 240 (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchina).
- 7) Le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione.

L'art. 8 del suddetto D.M. individua le seguenti caratteristiche che determinano la natura di lusso dell'immobile se presenti nel numero di oltre 4 in relazione ad un'unità immobiliare.

- Superficie dell'appartamento - Superficie utile complessiva superiore a mq. 160, esclusi dal computo terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchina.
- Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi - Quando la loro superficie utile complessiva supera mq. 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana.
- Ascensori - Quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di 7 piani sopraelevati.
- Scala di servizio - Quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta da necessità di prevenzione di infortuni od incendi.
- Montacarichi o ascensore di servizio - Quando sono a servizio di meno di 4 piani.
- Scala principale - con pareti rivestite di materiali pregiati per un'altezza superiore a cm. 170 di media; con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato.
- Altezza libera netta del piano - Superiore a m. 3,30 salvo che regolamenti edilizi prevedano altezze minime superiori.
- Porte di ingresso agli appartamenti da scala interna: in legno pregiato o massello e lastronato; di legno intagliato, scolpito o intarsiato; con decorazioni pregiate sovrapposte od impresse.
- Infissi interni: in legno pregiato o massello e lastronato; di legno intagliato, scolpito o intarsiato; con decorazioni pregiate sovrapposte od impresse; anche se tamburati qualora la loro superficie complessiva superi il 50% della superficie totale.
- Pavimenti - Eseguiti per una superficie complessiva superiore al 50% della superficie utile totale dell'appartamento: in materiale pregiato; con materiali lavorati in modo pregiato.
- Pareti - Quando per oltre il 30% della loro superficie complessiva siano: eseguite con materiali e lavori pregiati; rivestite di stoffe od altri materiali pregiati.
- Soffitti - Se a cassettoni decorati oppure decorati con stucchi tirati sul posto o dipinti a mano, escluse le piccole sagome di distacco fra pareti e soffitti.
- Piscina - coperta o scoperta, in muratura, quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.
- Campo da tennis - Quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

Con riferimento al quesito 3), alla luce di quanto sopra si ritiene opportuno esaminare attentamente se l'immobile corredato di piscina, unitamente agli altri elementi, di cui al citato D.M. del 2 agosto 1969, possa portare ad individuare l'immobile stesso come "di lusso", perché in tale caso l'aliquota IVA da applicarsi dovrebbe essere quella del 21%, mentre nel caso di bene pertinenziale all'abitazione non di lusso, si potrebbe ipotizzare di applicare l'IVA del 10%, per quanto sopra detto e più precisamente in virtù del concetto di pertinenzialità al bene principale.

Con riferimento al quesito 4), si evidenzia che il punto 127 terdecies della tabella A, parte terza, del D.P.R. 633/72 prevede l'applicabilità dell'IVA nella misura del 10% ai beni, escluse le materie prime e semilavorati, forniti per la

realizzazione degli interventi di recupero di cui al citato art. 31 della Legge 457/78, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b).

A tal riguardo è necessario individuare con esattezza la definizione di "bene" che, con riferimento alla norma citata, è quello che mantiene la sua individualità e funzionalità, anche qualora esso concorra a realizzare la costruzione dell'opera. Il bene finito è tale in quanto, pur incorporandosi nella costruzione, è comunque riconoscibile e non perde le proprie caratteristiche, tanto da essere suscettibile di ripetute utilizzazioni.

Non rientrano, invece, nell'agevolazione IVA 10 %, quei beni che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono materie prime e semilavorate per l'acquirente, quali mattoni, maioliche, chiodi, tondini di ferro, calce, cemento, tavolati, tubi metallici, ecc..

L'aliquota ridotta del 10% si applica, tra l'altro, ai seguenti beni: ascensori e montacarichi; prodotti per impianti idrici (tubi, contatori) e sanitari per bagno; prodotti per impianti a gas e di riscaldamento (caldaie, elementi di termosifone, tubazioni); impianti di riscaldamento ad energia solare, caminetti; tubi in gres ceramico e loro raccordi, impiegati per la costruzione di impianti di riscaldamento, idrici, del gas, ecc.; prodotti per impianti elettrici (contatore, interruttori, filo elettrico); infissi interni ed esterni; porte a scomparsa; scale a chiocciola; apparecchiature destinate a incorporarsi nelle strutture dell'edificio, sì da costituirne parte integrante, pur senza perdere la propria individualità.

La suddetta aliquota del 10%, non si applica invece ai seguenti beni: materiali inerti quali, ad esempio, polistirolo liquido o in granuli, sabbia di cava, ghiaia e ghiaietto, argilla espansa, pietrisco, vermiculite, graniglia, argilla; leganti e loro composti, quali ad esempio cementi normali e clinker, calce, gesso, malta; laterizi (es. mattoni anche refrattari pure per stufe, tavelle e tavelloni, comignoli per canne fumarie, tegole); manufatti e prefabbricati in gesso, cemento e laterocemento, ferrocemento, fibrocemento, eventualmente anche con altri composti); pali in calcestruzzo compresi quelli per recinzioni; paracarri; rete elettrosaldata; trefoli in acciaio; materiale deumidificante; materiali per pavimentazione interna o esterna (es. moquette, pavimenti in gomma, pavimenti in P.V.C., prodotto ceramico denominato biscotto, pannelli in fibre di legno); lincustra; pavimenti in legno, anche in laminato di tipo flottante che non preveda l'utilizzo di collanti; battiscopa in legno; profili antiscivolo e giunti di dilatazione; materiali per rivestimenti (es. carta da parati e carta-stoffa da parati, quarzo plastico, piastrelle da rivestimento murale in sughero, listoni in legno, linoleum); sottocarta da parati; perline; pannelli in legno compensato; idropitture e pitture murali; stucco; materiali di coibentazione, impermeabilizzanti, isolanti flessibili in gomma per tubi; lana di roccia; controsoffitti isolanti acustici; pannelli in legno denominati Gutex; guaine impermeabili normali e con alluminio; impermeabilizzanti per esterni; polietilene espanso; vetro multicellulare e vetro in alveoli; materiali bituminosi e bitumati (es. conglomerati bituminosi; beni considerati come arredi od ornamenti, quali fioriere, panchine, portabiciclette, contenitori per rifiuti; feldspati; marmette e marmettoni; pietra pomice; sottoprodotti quali granulati, cubetti, polveri; prodotti dell'industria lapidea lavorati e non; tegole composte di materiale lapideo; lapidi; statue in marmo; rivestimenti in legno o marmo per i caminetti.

RISOLUZIONE N. 65 AGENZIA DELLE ENTRATE, 16 marzo 2009 Direzione Centrale Normativa e Contenzioso Oggetto: Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 – TRATTAMENTO AI FINI IVA E IMPOSTE DIRETTE DELLE SPESE DI COSTRUZIONE DI UNA PISCINA SOSTENUTE DA UN'AZIENDA AGRITURISTICA.

Con l'istanza indicata in oggetto è stato posto il seguente quesito: L'istante svolge l'attività agricola in qualità di coltivatrice diretta e l'attività accessoria di agriturismo su fondi ed immobili di proprietà. Al fine di incrementare i servizi offerti alla clientela e rendere più allettante la propria offerta turistica, l'istante avrebbe intenzione, una volta ottenute tutte le autorizzazioni di natura urbanistica e sanitaria, di procedere alla costruzione di una piscina. Pertanto, chiede di conoscere il corretto trattamento fiscale da riservare ai costi sostenuti per la relativa costruzione; in particolare, se l'imposta assolta possa essere considerata detraibile ai sensi dell'articolo 19 e se i medesimi costi siano deducibili ai fini della determinazione del reddito dell'impresa esercitata. Soluzione prospettata dal contribuente: L'istante ritiene che la piscina, qualora la costruzione rispetti tutte le prescrizioni di natura urbanistica e sanitaria previste dalla normativa attuale, possa essere qualificata come "strumentale" all'attività agrituristica e che, quindi, l'IVA assolta e afferente le spese di costruzione sia detraibile ai sensi degli articoli 19 e seguenti del DPR n. 633 del 1972. 2 Parere dell'Agenzia delle Entrate: La disciplina generale dell'agriturismo è contenuta nella legge quadro n. 96 del 20 febbraio 2006 che all'articolo 2 così ne definisce i requisiti: "Per attività agrituristiche si intendono le attività di ricezione e ospitalità esercitate dagli imprenditori agricoli di cui all'articolo 2135 del codice civile, anche nella forma di società di capitali o di persone, oppure associati tra loro, attraverso l'utilizzazione della propria azienda in rapporto di connessione con le attività di coltivazione del fondo, di silvicoltura e di allevamento di animali". Nel caso di specie occorre far riferimento anche all'articolo 3, comma 13, della legge regionale Umbra del 14 agosto 1997, n. 28 secondo cui possono essere utilizzati per le attività agrituristiche, oltre ai locali siti nell'abitazione dell'imprenditore agricolo ubicata nel fondo, anche "le piscine, di superficie inferiore a mq. 150 e con profondità massima dell'acqua non superiore a cm. 140, presenti nell'azienda agrituristica, a disposizione esclusivamente degli alloggiati"; la norma precisa, inoltre, che le suddette strutture "sono considerate ad uso privato". La disposizione in esame sembra confermare che la piscina possa far "naturalmente" parte della struttura agrituristica e che, quindi, possa essere

considerata bene relativo all'esercizio dell'attività agrituristica. A sostegno della sussistenza di un nesso di diretta strumentalità tra l'utilizzo della piscina e lo svolgimento dell'attività agrituristica si pone la considerazione che costituiscono oggetto di tale attività non solo i servizi di ospitalità e somministrazione, ma anche i particolari servizi aggiuntivi offerti al turista come, per l'appunto, l'utilizzo della piscina. Ciò stante, con riferimento al quesito posto nell'istanza, si osserva che il regime IVA dell'attività agrituristica è regolato dall'articolo 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, il quale al comma 2 prevede che "i soggetti che esercitano attività di agriturismo di cui alla legge 5 dicembre 1985, n. 730, determinano l'imposta sul valore aggiunto riducendo l'imposta relativa alle 3 operazioni imponibili in misura pari al 50 per cento del suo ammontare, a titolo di detrazione forfetaria dell'imposta afferente agli acquisti e alle importazioni". Tale regime, pur essendo quello naturale per l'attività di agriturismo, non è obbligatorio; il successivo comma 3 prevede, infatti, la possibilità di esercitare l'opzione per il regime ordinario a condizione che l'opzione (vincolante per un triennio) esercitata ai fini IVA abbia effetto anche ai fini delle imposte dirette. Ne consegue che il problema della detraibilità dell'IVA assolta sui costi sostenuti per la realizzazione di piscine si pone solo qualora il contribuente opti per il regime ordinario. In tal caso, si ritiene che i costi sopportati per la relativa costruzione siano, in linea di principio, inerenti, a condizione che la piscina sia in possesso delle caratteristiche tecniche previste dalla citata legge regionale umbra e sia in concreto utilizzata come bene strumentale all'attività dell'impresa agrituristica; al ricorrere di tali condizioni, l'IVA assolta è detraibile ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Per quanto concerne la deducibilità dei costi sostenuti per la costruzione della piscina ai fini della determinazione del reddito di impresa, si ritiene che, al ricorrere dei presupposti di fatto in precedenza menzionati, sia possibile procedere all'ammortamento degli stessi nel caso in cui la piscina sia realizzata su un terreno relativo all'impresa agrituristica. Solo in questa ipotesi, a ben vedere, i costi sostenuti sono riferibili alla costruzione di un bene immobile strumentale ammortizzabile di proprietà dell'impresa. Diversamente, qualora il contribuente realizzi la piscina su un terreno di terzi, le relative spese di costruzione saranno capitalizzabili e iscrivibili nella voce "altre immobilizzazioni immateriali"; ciò in quanto l'opera realizzata, essendo inseparabile dal terreno cui accede, non può essere iscritta in bilancio come bene ammortizzabile proprio del soggetto che l'ha effettuata. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate con risoluzione del 27 dicembre 2005, n. 179 le spese in esame, benché siano iscritte in bilancio tra le 4 immobilizzazioni immateriali, costituiscono, invero, oneri pluriennali e più precisamente spese relative a più esercizi di cui al comma 3 dell'articolo 108 del Tuir. Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.