

(estratto IVA 10% - Legge di Bilancio 2018 29/12/2018)

Si intende analizzare le numerose ipotesi di riconoscimento dell'aliquota ridotta del 10%, tutte previste dalla Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972. OPERE di URBANIZZAZIONE: secondo quanto previsto dai numeri 127-quinquies/sexies/septies), della Tabella A, parte III, l'aliquota del 10% si applica ai seguenti interventi relativi alle opere di urbanizzazione: - costruzione; - cessione di beni, escluse le materie prime e semilavorate, impiegate per la costruzione; - prestazione di servizi dipendenti da contratto d'appalto per la costruzione. Per completezza, si segnala che le stesse disposizioni sopra richiamate prevedono l'applicazione dell'aliquota del 10% anche agli stessi interventi elencati poc'anzi, e relativi ai seguenti beni: - linee di trasporto metropolitane, tranviarie 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; - edifici assimilati ai fabbricati "Tupini" (art. 13, Legge 408/1949, ossia edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili ed orfanotrofi). INTERVENTI AGEVOLATI: come si desume dalla lettura delle disposizioni normative (Tabella A, parte III, n. 127-quinquies/sexies/septies),

l'agevolazione è concessa solo nella fase della costruzione delle opere di urbanizzazione, prescindere dalle modalità attuative (in economia, tramite appalto, ecc.). Ne consegue che sono esclusi dall'agevolazione tutti gli interventi diversi dalla costruzione, e quindi quelli di recupero del patrimonio edilizio, di cui alle lett. c), d) ed f), dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001, ossia quelli inerenti alla manutenzione e sistemazione delle opere preesistenti. Sul punto, si segnalano i seguenti interventi di prassi: - R.M. 26.7.1985, n. 397666 e R.M. 26.5.1998, n. 46/E: relativamente ai contratti di appalto per la costruzione delle opere di urbanizzazione, di cui al n. 127-

septies), della Tabella A, parte III, non è possibile ricomprendere in tale ambito i lavori di ammodernamento, sistemazione e pavimentazione di strade residenziali preesistenti; - R.M. 19.5.2008, n.

202/E: fornisce interessanti chiarimenti in merito all'ambito applicativo dell'aliquota ridotta del 10%. In particolare, è precisato che tale aliquota può essere utilizzata solo nel caso in cui l'intervento è volto alla costruzione ex novo di strade residenziali, ovvero anche per la costruzione di marciapiedi e vialetti pedonali realizzati in un momento successivo alla costruzione della strada stessa. Al contrario, non sono agevolabili gli interventi di ammodernamento, sistemazione e pavimentazione effettuati su strade già esistenti, in quanto non costituiscono un intervento di costruzione, bensì una mera miglioria eseguita successivamente alla costruzione. Infine, si segnala che l'art. 3, co. 11, del D.L. 27.4.1990, n. 90, quale norma di interpretazione autentica, ha chiarito che l'ambito applicativo del n. 127-quaterdecies), della Tabella A, parte III, si estende a tutte le opere di urbanizzazione primaria e secondaria, anche se realizzate al di fuori del centro abitato, ma che in ogni caso costituiscono opere al servizio del tessuto urbano. Con tale norma, pertanto, il Legislatore ha voluto agevolare ad esempio: - la costruzione di strade comunali che attraversano un centro industriale; - le condutture e le altre opere, poste al di fuori del centro abitato, che consentono l'approvvigionamento idrico della rete esistente nel tessuto urbano (acquedotti, serbatoi, impianti piezometrici, ecc., con esclusione di quelle opere che esulano dal concetto di rete idrica, quali, ad esempio, gli SISTEMI FRIZZERA Iva in edilizia: Operazioni con aliquota 10% impianti di captazione, i bacini artificiali e le relative dighe di contenimento). IMPIANTI FOTOVOLTAICI: in merito alla cessione di impianti fotovoltaici e dei relativi componenti, l'Agenzia delle Entrate ha fornito interessanti chiarimenti con le RR.MM. 27.9.2007, n. 269/E, 3.12.2008, n. 469/E e 5.12.2008, n. 474/E, ed in particolare sul differente ambito applicativo delle disposizioni di cui ai numeri 127-quinquies) e 127-sexies) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972. Tali documenti, pertanto, contengono importanti indicazioni operative anche per le altre fattispecie contemplate nei richiamati numeri della Tabella A, con particolare riguardo alla nozione di "beni finiti". Schematizzando i chiarimenti offerti dall'Amministrazione finanziaria, dalla lettura delle citate risoluzioni, emerge quanto segue: - per i beni richiamati nel n. 127-quinquies), tra cui gli impianti fotovoltaici, l'aliquota del 10% si rende applicabile a prescindere dalle caratteristiche dell'impianto,

essendo sufficiente che si tratti di impianto idoneo a produrre calore-energia; non vi sono altri vincoli, nemmeno di natura soggettiva, ragion per cui l'agevolazione è applicabile indipendentemente dal soggetto acquirente, il quale può essere l'utilizzatore finale ovvero altro operatore commerciale (grossista, installatore, ecc.); - per i beni finiti di cui al n. 127-sexies), invece, l'agevolazione è di carattere "soggettivo", in quanto l'aliquota ridotta è prevista solo nella fase finale di commercializzazione, ed è subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa l'utilizzazione dei beni stessi. Infatti, tali beni devono essere destinati direttamente alla costruzione dell'impianto da parte del soggetto acquirente. Ulteriori opere agevolate: relativamente all'ambito applicativo dell'aliquota ridotta del 10% per le opere di urbanizzazione, nella tabella che segue si riassumono i principali chiarimenti emanati dall'Agenzia delle Entrate in merito alle ulteriori opere agevolate rispetto a quelle "tradizionali" (opere di urbanizzazione primaria e secondaria). Opere

escluse: l'Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza hanno altresì emanato una serie di chiarimenti relativamente ad alcune fattispecie escluse dall'ambito applicativo dell'aliquota agevolata. In particolare, si segnalano i seguenti documenti di prassi: - poligoni di tiro (R.M. 6.12.1989, n. 550416); - edifici da adibire a Pretura (R.M. 18.3.1992, n. 430057); - pozzi artesiani con installazione di autoclave, posti al servizio di una singola costruzione, in quanto non costituenti "rete idrica" (Cassazione 3.7.2003, n. 10487); - realizzazione di infrastrutture di telecomunicazioni (R.M. 20.3.2006, n. 41/E); - cessione di lapidi, nonché di vasi, lanterne, croci, ecc., a sé stanti, ossia non inglobate in un manufatto per sepoltura, ovvero lavori di restauro eseguiti su lapidi già realizzate (R.M. 9.10.2006, n. 111/E). CESSIONE di CASE di ABITAZIONE "NON di LUSSO": secondo quanto stabilito dal primo periodo del n. 127-undecies), Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, sono soggette ad aliquota agevolata del 10% le cessioni di case di abitazione non di lusso, qualora in capo al soggetto acquirente non ricorrano le condizioni per fruire dell'agevolazione "prima casa". L'aliquota del 10% si rende applicabile anche se

l'immobile ceduto non è ultimato, ma a condizione che permanga l'originaria destinazione. E' opportuno ricordare che la cessione di immobili abitativi è soggetta ad Iva, in presenza delle seguenti condizioni:

- il soggetto cedente è l'impresa che ha costruito l'immobile; - la cessione avviene entro quattro anni dall'ultimazione dei lavori. In buona sostanza, come precisato dalla C.M. 2.3.1994, n. 1/E, alla cessione di case di abitazione non di lusso l'aliquota applicabile è la seguente: - 4%, se l'acquirente dichiara di possedere i requisiti "prima casa"; - 10%, in presenza di acquirente senza i suddetti requisiti. Fattispecie assimilate: relativamente alla fattispecie in oggetto, è bene segnalare le ulteriori ipotesi in cui si rende applicabile l'aliquota agevolata del 10%. In particolare: - case prefabbricate: sono soggette all'aliquota ridotta (del 4% o del 10% in relazione alle caratteristiche soggettive dell'acquirente), le cessioni di case prefabbricate "non di lusso" (R.M. 12.3.1974, n. 503351 e R.M. 18.11.1975, n. 500553); - immobili non ultimati: l'aliquota ridotta è applicabile anche alla cessione di un immobile non ultimato, effettuata dall'impresa di costruzione, purché ne permanga l'originaria destinazione, risultante dalla licenza di costruzione (C.M. 17.4.1981, n. 14). Tale posizione è stata altresì confermata dalla Cassazione (sent. 7.7.2000, n. 9150), che ha evidenziato che l'agevolazione è prevista per le case destinate ad abitazione, con ciò intendendosi anche una destinazione "potenziale", e quindi solo futura; purché ovviamente si tratti di abitazione "non di lusso". CESSIONE di FABBRICATI o PORZIONI di FABBRICATO "TUPINI": il secondo periodo del n. 127-undecies), Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, dispone l'applicazione dell'aliquota del 10% alle cessioni, effettuate dalle imprese costruttrici (e comunque entro

quattro anni dall'ultimazione dei lavori), dei seguenti fabbricati, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione: - interi edifici "Tupini"; - porzioni di fabbricati "Tupini", diversi dalle case di abitazione non di lusso. La disposizione appena analizzata "completa" in qualche modo il primo periodo dello stesso n. 127-undecies), atteso che le porzioni abitative "non di lusso" comprese nell'edificio "Tupini" scontano l'aliquota del 10% in quanto ricomprese nell'ambito applicativo dello stesso n. 127-undecies), primo periodo. Fattispecie escluse dall'aliquota ridotta del 10%: ragionando per esclusione, correttamente la C.M. 2.3.1994, n. 1/E, precisa che si rende applicabile l'aliquota ordinaria del 20% alle seguenti fattispecie:

- cessione di interi edifici senza caratteristiche "Tupini", anche se contenenti unità immobiliari abitative con i requisiti "non di lusso"; - cessione di porzioni di fabbricato, a destinazione non abitativa, situate in un edificio privo dei requisiti "Tupini"; - cessione di interi fabbricati "Tupini", effettuate da imprese diverse da quelle costruttrici; - cessioni di porzioni di fabbricato, non destinate ad uso abitativo, site in un edificio "Tupini", effettuate da soggetti diversi dalle imprese costruttrici. APPALTI per la COSTRUZIONE di CASE di ABITAZIONE "NON di LUSSO": il n. 127-quaterdecies), Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, prevede l'applicazione dell'aliquota del 10%: - alle prestazioni di servizi dipendenti da contratto d'appalto; - per la costruzione di case di abitazione di cui al precedente n. 127-undecies). Il rinvio alle case di abitazione "non di lusso" di cui al n. 27-undecies), se interpretato letteralmente, significherebbe che l'aliquota ridotta del 10% spetterebbe solamente agli appalti per la costruzione di case di abitazione "non di lusso", e non anche agli appalti per la costruzione dei fabbricati "Tupini", fattispecie anch'essa contemplata nel n. 127-undecies).

Tale soluzione, evidentemente, non può essere accettata, in quanto si arriverebbe alla conclusione secondo cui la costruzione di fabbricati "Tupini" con sole abitazioni sconterebbe l'aliquota agevolata del 10%, mentre quelli in cui sono presenti anche uffici e negozi, nei limiti proporzionali previsti, sarebbero assoggettati ad aliquota ordinaria del 20%.

Sul punto, correttamente, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 2.3.1994, n. 1/E, in cui si è precisato che "detta fattispecie, poiché in sostanza consiste nella realizzazione di fabbricati di edilizia abitativa, ancorché comprendenti e nelle percentuali sopra chiarite, uffici e negozi, sia riconducibile nella previsione del citato n. 127-quaterdecies) e quindi assoggettabile anch'essa all'aliquota del 9% (ora 10%)". Fabbricati "Tupini" e relative opere di urbanizzazione: secondo quanto precisato con la R.M. 21.8.2007, n. 229/E, in caso di appalti aventi ad oggetto fabbricati di cui alla legge "Tupini" e relative opere di urbanizzazione, si debbono applicare aliquote separate sui corrispettivi, non essendo l'esecuzione delle opere di urbanizzazione, considerata accessoria alla realizzazione dei fabbricati di cui alla legge "Tupini".

Società consortile e ribaltamento dei costi: il successivo ribaltamento dalla società consortile, intestataria dell'appalto, agli appaltatori originari scontrerà le seguenti aliquote (in tal senso, si veda anche R.M. 11.10.2007, n. 287/E): - lo stesso trattamento fiscale applicato nel rapporto tra mandatario e terzo e quindi a medesima aliquota applicata in sede di acquisto dei servizi

presso terzi se il contratto è riconducibile ad un mandato senza rappresentanza (artt. 1703 e segg. c.c.);

- l'aliquota propria del bene che la società consortile sta realizzando se il contratto è configurato come una generica obbligazione di fare. APPALTI per INTERVENTI di RECUPERO: il n. 127-quaterdecies), già analizzati nel precedente paragrafo 6.4, prevede l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10% anche ai contratti di appalto relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 3, lett. c), d) ed f), del D.P.R. 380/2001. Si tratta, pertanto, dei seguenti interventi: - restauro e risanamento conservativo; - ristrutturazione edilizia; - ristrutturazione urbanistica.

L'aliquota ridotta del 10% è accordata indipendentemente dalla natura dell'immobile oggetto dell'intervento, che può quindi essere sia abitativo che strumentale, ed a prescindere dalle opere oggetto dell'intervento, in quanto riconducibili unitariamente al contratto di appalto.

Come già anticipato al paragrafo 5.5.1, la C.M. 16.2.2007, n. 11/E, ha precisato che rientrano nell'ambito applicativo degli interventi di ristrutturazione, ai quali si rende quindi applicabile oggettivamente l'aliquota Iva del 10%, quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente.

Pertanto, in tale ipotesi, laddove l'intervento sia eseguito in un immobile abitativo, ed il committente possieda i requisiti "prima casa", non è possibile applicare l'aliquota ridotta del 4%, bensì si rende applicabile quella del 10%. In altre parole, l'aliquota agevolata del 10% è di carattere oggettivo, e pertanto "elimina" qualsiasi agevolazione connessa alle qualità soggettive del committente, tra le quali quelle legate all'agevolazione prima casa. D'altro canto, per gli immobili strumentali, per i quali normalmente l'aliquota applicabile è quella ordinaria del 20%, la disposizione in parola appare vantaggiosa.

CESSIONE di BENI FINITI per INTERVENTI di RECUPERO : ai sensi del n. 127-terdecies), Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, la cessione di beni finiti, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di cui alle lett. c), d) ed f), dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001, sono soggette all'aliquota del 10%. L'ambito applicativo riguarda gli stessi interventi individuati nel precedente paragrafo 6.5, e segnatamente i seguenti: - estauo e risanamento conservativo; - ristrutturazione edilizia; - ristrutturazione urbanistica. CESSIONE di IMMOBILI RISTRUTTURATI: ai sensi del n. 127-quaterdecies), Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, si applica l'aliquota del 10% alla cessione di immobili oggetto degli interventi di recupero e di ristrutturazione di cui alle lett. c), d) ed f), dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001, ossia quelli di: - restauro e risanamento conservativo; - ristrutturazione edilizia; - ristrutturazione urbanistica. L'aliquota del 10%, di carattere oggettivo, in quanto applicabile a qualsiasi cessione di immobile, e quindi non solo a quelli abitativi, bensì anche a quelli strumentali, è ridotta al 4% nel caso in cui sussistano le seguenti condizioni: - l'immobile oggetto dell'intervento sia di natura abitativa, senza le caratteristiche "di lusso"; - l'acquirente dichiari di possedere i requisiti "prima casa". E' appena il caso di ricordare che l'impresa che esegue gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, come sopra elencati, acquisisce, ai fini dell'applicazione dell'Iva, lo status di impresa costruttrice, con la conseguenza che: - per gli immobili abitativi, ai sensi del n. 8-bis), dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972, l'Iva (del 10% o del 4%) si rende applicabile qualora la cessione avvenga entro il termine di quattro anni dall'ultimazione dei lavori; - per gli immobili strumentali, ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter), del D.P.R. 633/1972, si applica l'aliquota Iva del 10% nel caso sussistano le condizioni previste dalle lett. a), b), c) e d), dello stesso n. 8-ter).

Effettività dei lavori: una questione particolarmente delicata è quella relativa ai fabbricati a destinazione abitativa, per i quali l'impresa cedente abbia ottenuto i titoli abilitativi per effettuare l'intervento di recupero del patrimonio edilizio (Dia o permesso di costruire), e che proceda alla cessione dell'immobile senza aver effettivamente iniziato i lavori. Si tratta, infatti, di stabilire se tale cessione possa (o debba) essere assoggettata ad Iva, o se rientri nell'ambito del regime di esenzione, posto che si tratterebbe di cessione di immobile da parte di un soggetto diverso dall'impresa che ha eseguito i lavori di ristrutturazione.

Sulla questione, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, che con la C.M. 1.3.2007, n. 12/E, ha precisato che "ai fini dell'assoggettamento ad Iva

della cessione dell'immobile, sia necessario che i lavori edili, ancorché in misura parziale, siano stati effettivamente realizzati, non ritenendosi sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento, per poter considerare il fabbricato "in corso di ristrutturazione".

Da quanto affermato dall'Amministrazione finanziaria, deriva che la cessione del fabbricato può entrare nell'ambito di applicazione del regime di imponibilità ad Iva solo laddove i lavori siano materialmente almeno iniziati, altrimenti si tratterebbe di una mera rivendita di un immobile acquistato nello stesso stato.

Conseguentemente, lo status di impresa ristrutturatrice deve essere acquisito "sul campo", in quanto è necessario dimostrare non solo la potenzialità ad eseguire l'intervento (ottenimento delle autorizzazioni), bensì la materiale esecuzione dei lavori, sia pure parzialmente. Si veda scheda Manutenzioni e riparazioni. In merito al trattamento Iva da riservare alle cessioni di immobili oggetto di interventi di recupero edilizio, è opportuno segnalare anche la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 13.3.2009, n. 8/E. In particolare, i chiarimenti riguardano i seguenti aspetti: la cessione, entro quattro anni dall'ultimazione dei lavori, di fabbricati abitativi da parte delle imprese che lo hanno costruito o ristrutturato:

L'Agenzia delle Entrate precisa che in caso di cessione a seguito di ristrutturazione dell'immobile, né l'art. 10, n. 8-bis), del DPR 633/72 (per l'imponibilità ai fini Iva), né il n. 127-quinquiesdecies), della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72 (per l'applicazione dell'aliquota del 10%), prevedono che gli interventi di recupero non siano ricollegati ad uno stato di degrado dell'immobile (come sostenuto nella R.M. 3.3.1992, n. 430791), ragion per cui l'applicazione dell'Iva, con aliquota del 10%, "può trovare applicazione anche in ipotesi di cambio di destinazione d'uso non collegato a degrado del bene"; l'applicazione dell'aliquota del 10%, ai sensi del n. 127-quinquiesdecies), Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, da parte delle imprese che hanno eseguito interventi di recupero: nella C.M. 13.3.2009, n.

8/E, l'Amministrazione Finanziaria precisa che la disposizione di cui al citato n. 127-quinquiesdecies), nel prevedere l'aliquota del 10%, "non tratta specificamente anche dei fabbricati non ultimati", con la conseguenza che "la cessione di un fabbricato effettuata dal soggetto che ha realizzato l'intervento di ristrutturazione in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo è esclusa dall'ambito applicativo del citato n. 127-quinquiesdecies)". Pertanto, laddove la cessione intervenga anteriormente all'ultimazione dei lavori, l'aliquota applicabile è quella ordinaria del 20%.

**MANUTENZIONI ORDINARIE e STRAORDINARIE:** gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria (di cui alle lett. a) e b), dell'art. 3, del D.P.R. 380/2001), ai sensi dell'art. 7, co. 1, lett. b), della Legge 23.12.1999, n. 488, tali interventi sono soggetti all'aliquota del 10%, se eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa. La citata Legge 488/1999 aveva previsto in un primo momento l'applicazione dell'aliquota agevolata solo per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria effettuati, ai sensi dell'art. 6 del D.P.R. 633/1972, nell'anno 2000. Successivamente, per effetto di ripetute proroghe, l'agevolazione in parola è applicata fino al 31.12.2010 e con la L. 23.12.2009, n. 191 (Finanziaria 2010) è stata definitivamente prevista l'applicazione a regime del 10%.

**AMBITO APPLICATIVO: DIFFERENZE con gli ALTRI INTERVENTI di RECUPERO:** per una corretta analisi dell'ambito applicativo dell'aliquota ridotta sugli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria, è bene da subito evidenziare le differenze esistenti con gli altri interventi di recupero (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, di cui alle lett. c), d) ed f), dell'art. 3 del D.P.R. 380/2001). In particolare: - immobili agevolati: gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria scontano l'aliquota del 10%, solamente se eseguiti su immobili a prevalente destinazione abitativa, e relative pertinenze, con esclusione di quelli a diversa destinazione (e quindi gli immobili strumentali); per quanto riguarda, invece, gli interventi di restauro e ristrutturazione, essi sono agevolati a prescindere dall'immobile in cui sono eseguiti, e quindi anche per interventi operati su immobili strumentali; - operazioni agevolate: le manutenzioni ordinarie e straordinarie agevolate sono solamente quelle relative alle prestazioni di servizi, mentre per gli interventi di restauro e ristrutturazione l'agevolazione si applica sia alle cessioni di "beni finiti" forniti per tali interventi (n. 127-terdecies, Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972), sia ai contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione degli interventi stessi (n. 127-quaterdecies, Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972).

Infine, come si vedrà meglio nel seguito, l'applicazione dell'aliquota del 10% trova una forte limitazione laddove, nell'ambito della realizzazione dell'intervento, siano forniti beni cd. "significativi", il cui valore superi il 50% del valore della prestazione.

**TIPOLOGIE CONTRATTUALI AGEVOLATE:** come anticipato, l'oggetto dell'agevolazione riguarda le "prestazioni di servizi aventi ad oggetto gli interventi di recupero". Sul punto, si segnala che la C.M. 7.4.2000, n. 71/E, ha precisato che l'agevolazione interessa solamente le prestazioni rese in base ad un contratto d'appalto, d'opera e simili, e che sono quindi escluse dall'aliquota ridotta le prestazioni rese da professionisti, in quanto esse non hanno ad oggetto la materiale esecuzione dell'intervento, ma vi risultano collegate solo indirettamente.

L'agevolazione, infatti, è tesa ad incentivare l'impiego di manodopera in determinati settori ad alta intensità di lavoro, ragion per cui mal si concilia l'estensione dell'aliquota ridotta anche a quelle prestazioni, quali quelle di natura professionale, in cui non sussiste tale impiego di manodopera. Un aspetto importante da evidenziare è quello relativo alle prestazioni di manutenzione ordinaria e straordinaria rese in base ad un contratto di subappalto. In linea generale, alle prestazioni rese in subappalto si estende l'aliquota agevolata dell'appalto principale, ma per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria questa estensione non si rende applicabile. Infatti, con la già citata C.M. n. 71/E/2000, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che, "tenuto conto delle disposizioni comunitarie in attuazione delle quali essa è stata emanata, si deve ritenere che l'agevolazione sia diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. Conseguentemente, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento".

ervento, e cioè alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'Iva resta applicabile con l'aliquota per esse prevista. Tali beni e servizi verranno, naturalmente, assoggettati all'aliquota del 10% nella successiva fase di riaddebito al committente, in quanto confluiranno nel corrispettivo globale dell'intervento di recupero agevolato". La ratio di tale restrizione, confermata anche dalla R.M. 11.9.2007, n.

243/E, è legata a preoccupazioni dell'Amministrazione finanziaria di estendere l'agevolazione in situazioni intermedie, per le quali diverrebbe difficile verificare il peso dei beni significativi. Fabbricati a prevalente destinazione abitativa: come anticipato in precedenza, l'aliquota del 10% sugli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria è limitata a quelli eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa. Secondo la C.M. 29.12.1999, n. 247/E, sono considerati fabbricati a prevalente destinazione abitativa:

- le unità immobiliari, e relative pertinenze, accatastate nella categoria A, esclusi i fabbricati A/10, indipendentemente dall'utilizzo degli stessi;
- gli interi edifici che abbiano oltre il 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata, nel qual caso l'agevolazione si estende anche alle parti comuni dell'edificio. Inoltre, per effetto di quanto contenuto nella C.M. 7.4.2000, n. 71/E, sono agevolati anche gli interventi eseguiti sui seguenti immobili: - edifici di edilizia residenziale pubblica, caratterizzati dalla prevalenza della destinazione ad abitazione di soggetti privati; - edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, ai sensi dell'art. 1, della Legge 19.7.1961, n. 659, a condizione che le stesse costituiscano stabile residenza di collettività; - parti comuni relative ai locali non abitativi, situati in edifici a prevalente destinazione abitativa privata, restando invece esclusi gli interventi eseguiti sulle singole unità immobiliari non abitative;

- pertinenze di unità immobiliari classificate nella categoria A, anche se l'intervento è eseguito esclusivamente sulla pertinenza, ovvero se la stessa è situata in un edificio che non ha prevalente destinazione abitativa.

**BENI SIGNIFICATIVI:** come anticipato in precedenza, l'aliquota ridotta del 10% si applica sul valore intero della prestazione, anche se nell'ambito dell'intervento sono impiegati dei beni. Tuttavia, il Legislatore, al fine di evitare che l'aliquota del 10% si applichi anche alle cessioni di beni, ha introdotto delle limitazioni all'applicazione dell'agevolazione laddove per l'esecuzione della prestazione siano impiegati beni cd.

"significativi", il cui valore supera il 50% dell'intero corrispettivo. Tali beni sono tassativamente elencati nel D.M. 29.12.1999, e si tratta dei seguenti: ascensori e montacarichi; infissi esterni ed interni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; sanitari e rubinetterie da bagno; impianti di sicurezza. Pertanto, laddove siano impiegati beni diversi da quelli sopra elencati, l'agevolazione si estende a tutta la prestazione, e quindi anche alla cessione di beni con posa in opera. Da quanto sopra affermato, discende che l'aliquota ridotta per gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria non può interessare in alcun modo i rivenditori di beni, materie prime e semilavorate, che sono

successivamente impiegati per l'esecuzione della prestazione da parte dell'acquirente degli stessi. Pertanto l'acquisto di sabbia, ghiaia, mattoni, serramenti, ecc., e quant'altro sia necessario per l'esecuzione dell'intervento, da parte dell'impresa che esegue l'intervento. Ciò significa, in controtendenza ai principi generali di applicazione dell'Iva, che per le operazioni in esame è la posa in opera che determina l'aliquota sulla fornitura del bene principale. Infatti, solo chi esegue

materialmente l'intervento, e quindi ad esempio la posa in opera dei beni, può applicare l'aliquota ridotta a tutto l'intervento, compresa la fornitura dei beni. Infine, si deve tener conto anche dei seguenti aspetti: - parti e pezzi di beni significativi (C.M. 7.4.2000, n. 71/E): la limitazione relativa all'applicazione dell'Iva al 10% si applica solo in presenza dei beni significativi di cui al D.M. 29.12.1999, ma considerati nella loro interezza, e non interessa gli eventuali pezzi singoli o parti di ricambio (ad esempio, le parti staccate dei beni significativi, quali il bruciatore di una caldaia, non assumono rilevanza autonoma e quindi consentono l'applicazione dell'aliquota ridotta a tutto l'intervento, anche se il "peso" è superiore al 50% dell'intero valore e della prestazione); - unitarietà del contratto (C.M. 17.5.2000, n. 98/E): se l'intervento di recupero comprende diverse opere di manutenzione, e solo alcune

prevedono l'impiego di beni significativi, il contratto, ai fini del calcolo della quota non agevolata, deve essere considerato nella sua unitarietà, a condizione che le differenti opere siano oggetto di un'unica

previsione contrattuale. CALCOLO DELL'IVA

AGEVOLATA: come già ribadito in più occasioni, l'aliquota del 10% si rende applicabile all'intero corrispettivo o previsto per l'intervento di manutenzione, salvo nelle ipotesi in cui siano forniti nell'ambito della prestazione i beni significativi elencati nel D.M. 29.12.1999,

il cui valore sia superiore al 50% dell'intera prestazione. In tale ultimo caso, è necessario scomporre l'intero corrispettivo come indicato nella tabella sottostante. Due ulteriori aspetti meritano di essere evidenziati, e che sono stati oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate nella C.M. 7.4.2000, n. 71/E. Si tratta in particolare dei seguenti: - pagamento di acconti: in tal caso, il valore dei beni significativi deve essere riportato, nella quota percentuale corrispondente alla parte di corrispettivo pagata, in ogni fattura di acconto, indicando sia la parte di valore del bene significativo da assoggettare ad aliquota del 10%, sia quella da assoggettare ad aliquota ordinaria del 20%; nel caso in cui, nell'ambito del preventivo di spesa, non sia possibile determinare il valore del

bene significativo, in base a quanto affermato a suo tempo dalla R.M. 27.6.1980, n. 411350, è possibile ripartire in via provvisoria tale valore in base ad un criterio di proporzionalità, salvo successiva regolarizzazione ai sensi dell'art. 26, D.P.R. 633/1972; - valorizzazione dei beni significativi: le disposizioni normative non pongono alcun vincolo per la determinazione del valore del bene significativo, ragion per cui si applicano le regole ordinarie previste in ambito Iva, e segnatamente l'art. 13 del D.P.R. 633/1972 in materia di base imponibile. Conseguentemente, la valorizzazione di tali beni deve avvenire in relazione al corrispettivo pattuito tra le parti, a meno che, per evidenti ragioni "elusive", lo stesso sia inferiore al costo sostenuto dal fornitore del bene stesso, nel qual caso si assume tale ultimo valore. Dati da indicare in

fattura: come precisato dalla C.M. 71/E/2000, in fattura è necessario indicare i seguenti dati: - corrispettivo complessivo dell'operazione, comprensivo del valore dei beni significativi; - in maniera separata, il valore dei beni significativi. Si segnala, inoltre, che nell'ambito della proroga dell'aliquota agevolata del 10%, per il triennio 2008-2010, l'agevolazione, rispetto al passato, prescinde dall'indicazione in fattura del costo della manodopera (C.M. 19.2.2008, n. 12/E). Per completezza, si segnala che l'obbligo di evidenziare in fattura il costo della manodopera resta obbligatorio per la fruizione dell'agevolazione Irpef del 36% (interventi di recupero del patrimonio edilizio), e di quelle Irpef/Ires del 55% (detrazione per gli interventi relativi al risparmio energetico). Conseguentemente, il soggetto che intenda fruire sia dell'aliquota ridotta Iva del 10%, sia della detrazione Irpef (o Ires), è obbligato all'indicazione separata in fattura del costo della manodopera. Interventi di manutenzione straordinaria su edifici di edilizia residenziale pubblica: ai sensi del n. 127-duodecies), Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 (aggiunta dall'art. 1, co. 11, della Legge 27.12.1997, n. 449), l'aliquota del 10% si applica agli interventi di manutenzione straordinaria di cui all'art. 3, lett. b), del D.P.R. 380/2001, effettuati su edifici residenziali pubblici. La C.M. 9.7.1999, n. 151/E, ha chiarito che si considera "edilizia residenziale pubblica" quella che presenta le seguenti caratteristiche: - è realizzata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali, nonché dagli Istituti autonomi per le case popolari (IACP) e dai loro consorzi comunque denominati e disciplinati dalle norme regionali; - fruisce del pubblico intervento, sotto forma di contributo statale ovvero di finanziamento con fondi pubblici. Relativamente al requisito di "residenzialità", sempre secondo la C.M. 9.7.1999, n. 151/E, in tale ambito rientrano le unità immobiliari caratterizzate dalla stabile residenzialità, ossia deve trattarsi di:

- abitazioni ed edifici destinati a stabili residenze per collettività (orfanotrofi, ospizi, ecc.); - edifici fatti costruire direttamente dallo Stato o da enti pubblici ai quali sia stata demandata la costruzione degli stessi.