

IVA ridotta nell'Edilizia

I beni finiti, gli interventi agevolati,
le norme e le interpretazioni

edizione 2009



Carissimi Soci,

L'edizione 2009 delle "Istruzioni per l'uso", dedicate alle modalità applicative delle aliquote IVA ridotte nel settore dell'edilizia, tiene conto delle più recenti interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate, con particolare riferimento a quelle concernenti le cessioni di prodotti per impianti solari termici e fotovoltaici.

In materia di IVA ridotta, va segnalato che, con la recente Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea 5 maggio 2009, n. 2009/47/CE, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale UE n. L116 del 9 maggio 2009, è stata di fatto ufficializzata la possibilità per gli Stati membri di adottare o mantenere, in via permanente, l'aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di riparazione e ristrutturazione di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore del servizio reso (come è noto, la limitazione dei "beni significativi" si rende applicabile limitatamente alla fatturazione di prestazioni di servizi concernenti interventi di manutenzione).

L'opuscolo mantiene inalterata la propria struttura, presentando le principali casistiche legate all'IVA ridotta 4 e 10%, con particolare riguardo alle cessioni di beni finiti; sono inoltre presenti alcune brevi indicazioni concernenti le prestazioni di servizi e posa in opera.

Resta inteso che, stante l'estrema eterogeneità delle casistiche previste dalla normativa, l'opuscolo non può essere del tutto esaustivo; Vi ricordiamo comunque che ulteriori informazioni ed approfondimenti sono disponibili all'interno del sito ANGAISA, nell'Area Normative (Sezione Fiscale).

In ogni caso, eventuali quesiti possono essere sottoposti all'Ufficio Normative ANGAISA, che da molti anni fornisce alle aziende associate un servizio di consulenza ed aggiornamento costante sulle principali casistiche legate alla fruibilità delle aliquote IVA ridotte, con indicazioni e consigli che assumono una particolare importanza anche in chiave commerciale, nel rapporto quotidiano con la propria clientela.

Come sempre, le novità più significative che potranno interessare questa materia, successivamente alla pubblicazione della nuova edizione di queste "istruzioni per l'uso", verranno tempestivamente segnalate a tutti i Soci all'interno del portale www.angaisa.it e attraverso il bollettino informativo "ANGAISA Informa".

UFFICIO NORMATIVE
Dr. Corrado Oppizzi

IL SEGRETARIO GENERALE
Dr. Arch. Gianni Mari

L'elaborazione del testo è stata realizzata a cura di ANGAISA a fini informativi e divulgativi e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Milano, luglio 2009

Sommario

LA CESSIONE DEI BENI FINITI	pag. 1
I BENI FINITI: Caratteristiche ed elenchi esemplificativi	pag. 1
LE NUOVE COSTRUZIONI - Le aliquote IVA applicabili	pag. 4
GLI INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO - Le aliquote IVA applicabili	pag. 5
IVA RIDOTTA 4% - Cessione beni finiti	pag. 6
Nuove costruzioni	pag. 6
Gli immobili agevolati	pag. 6
Ampliamento e completamento	pag. 7
Gli ausili per disabili	pag. 7
IVA RIDOTTA 10% - Cessione beni finiti	pag. 9
Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio	pag. 9
Opere interne	pag. 11
Modifica destinazione d'uso	pag. 11
Gli immobili agevolati	pag. 12
Edifici assimilati alle case di abitazione	pag. 12
Urbanizzazioni e altri interventi agevolati	pag. 13
Impianti solari termici	pag. 13
Impianti solari fotovoltaici	pag. 14
LE PRESTAZIONI DI SERVIZI	pag. 14
LA RESPONSABILITÀ DEL VENDITORE	pag. 16

LE CESSIONI DI BENI FINITI

Per quanto riguarda le **cessioni di beni**, sono sostanzialmente tre le condizioni che devono sussistere per poter applicare le aliquote IVA ridotte nell'edilizia nel pieno rispetto della normativa fiscale vigente:

1. l'oggetto della cessione deve riguardare beni "finiti" (vedi paragrafo seguente);
2. i beni finiti devono essere utilizzati per uno degli interventi edilizi "agevolati" per i quali è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta 4% (vedi pag. 6) o 10% (vedi pag. 9);
3. l'acquirente deve rilasciare una dichiarazione di responsabilità circa l'utilizzo dei beni finiti stessi (vedi fac-simili pagg. 17-18); è inoltre opportuno che venga allegata la fotocopia del titolo abilitativo necessario per effettuare l'intervento edilizio (denuncia di inizio attività o permesso di costruire).

Naturalmente ad ogni cessione di beni deve essere applicata l'aliquota vigente al momento di effettuazione dell'operazione ex art. 6 D.P.R. 633/1972. L'acquisto dei beni finiti per un intervento "agevolato" consente di applicare l'agevolazione fiscale ai beni, diversi dalle materie prime e semilavorate, acquistati sia da un soggetto che costruisce in economia, sia da parte di chi esegua i lavori in appalto o subappalto; naturalmente anche in questo caso l'acquirente (es. subappaltante installatore) dovrà compilare una apposita dichiarazione di responsabilità che attesti la destinazione d'uso finale dei beni stessi.

I BENI FINITI

Caratteristiche ed elenchi esemplificativi

Le cessioni di beni con aliquota IVA ridotta devono essere relative a beni "finiti": deve trattarsi cioè di beni che, incorporandosi nei fabbricati senza perdere la loro individualità, ne costituiscono elementi struttu-

rali e diventano quindi parti integranti dei fabbricati stessi.

Le caratteristiche dei "beni finiti" sono state puntualizzate dal Ministero delle Finanze con la Circolare n. 14/330342 del 17 aprile 1981: *"ai fini della identificazione – dei beni ammessi al suddetto particolare trattamento di aliquota – vale il criterio – enunciato nella circolare n. 25 del 3 agosto 1979 – della permanenza del carattere della "individualità" dei beni stessi anche successivamente al loro impiego nella costruzione. Pertanto, non rientrano nell'ambito applicativo della disposizione omissis..... quei beni che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono invece materie prime e semilavorate per l'acquirente, quali mattoni, maioliche, chiodi, tondini di ferro, calce, cemento, pozzolana, gesso, ecc..... omissis..... possono considerarsi beni assoggettabili all'aliquota del 2% [N.B. attualmente 4%], purché, beninteso, risultino da dichiarazione dell'acquirente e sotto la sua responsabilità, forniti per la costruzione degli immobili agevolati, gli ascensori, i sanitari per bagno (lavandini, vasche, ecc.), i prodotti per impianti idrici, per gli impianti di riscaldamento (caldaia, elementi di termosifoni, tubazioni, ecc.), per impianti elettrici (contatore, interruttori, filo elettrico, ecc.), e per impianti del gas (contatore, tubazioni, ecc.) e le relative prestazioni accessorie di posa in opera ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. 633/1972. In base al principio richiamato dal Ministero delle Finanze, possono essere considerati a tutti gli effetti "beni finiti" del Settore Idrotermosanitario, con conseguente applicabilità delle aliquote IVA ridotte:*

- Apparecchi idrosanitari in vitreous china, fire clay e altri materiali
- Bruciatori per caldaie
- Cabina doccia (comprensiva di box-doccia e piatto doccia)

- Cabina doccia-sauna (comprensiva di box-doccia e piatto doccia)
- Caldaie per riscaldamento a gasolio, a gas, a carbone o funzionanti con altri tipi di combustibile
- Caminetti
- Cassette di scarico esterne e/o da incasso
- Centraline elettroniche ed apparati di controllo per impianti di riscaldamento e/o condizionamento
- Condizionamento (impianti)
- Contatori e misuratori per impianti idraulici e di riscaldamento
- Depuratori
- Dolcificatori d'acqua
- Filtri
- Flessibili
- Impianti solare termico
- Impianti fotovoltaici
- Impianti irrigazione (se accessori)
- Infissi
- Lavelli in acciaio inox
- Minuterie per impianti idraulici, da riscaldamento e/o condizionamento
- Piatti doccia in ghisa, acciaio e altri materiali
- Pilettame
- Pompe e circolatori di tutti i tipi per uso idraulico e/o di riscaldamento
- Raccorderia in ghisa, ferro, nera, zincata, cromata
- Raccorderia in ottone, rame, bronzo
- Radiatori a corpi scaldanti di tutti i tipi e materiali
- Rubinetteria cromata e rubinetteria gialla esterna da incasso
- Saracinesche e valvole in ghisa
- Scaldabagni elettrici, a gas o funzionanti con altri combustibili
- Scaldabagni solari
- Scale a chiocciola
- Sifoname
- Stufe
- Tubazioni e altri manufatti in ghisa,

acciaio, plastica, piombo e/o altri materiali per impianti di scarico di acque bianche o nere

- Tubazioni in acciaio nero o zincato, in rame e altri materiali per impianti di adduzione di acqua calda e/o fredda
- Vasche idromassaggio
- Vasche in ghisa, acciaio e altri materiali.

Non possiedono invece le caratteristiche di "bene finito" i prodotti riconducibili alle famiglie dell'arredobagno e dell'accessoristica in genere, così come i semplici elettrodomestici (es.: stufe elettriche) che devono essere pertanto ceduti applicando l'aliquota IVA ordinaria.

L'aliquota IVA ordinaria deve essere inoltre applicata nel caso in cui vengano cedute materie prime – es. cemento – ovvero semilavorati – es. piastrelle – anche se i prodotti venduti devono essere utilizzati per costruzioni di case non di lusso o per interventi di recupero del patrimonio edilizio "agevolati".

Ricordiamo che la tabella A del D.P.R. 633/72 (istitutivo dell'IVA), parti II e III, è inequivocabile nell'escludere le semplici cessioni di "materie prime e semilavorati" dall'applicazione delle aliquote IVA ridotte. Per maggior chiarezza espositiva, riportiamo di seguito un elenco esemplificativo dei prodotti che **non possono essere ceduti con aliquote IVA ridotte:**

- Battiscopa
- Box/paretine doccia (si ritiene ammissibile l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta se la cessione è comunque riconducibile alla fornitura del prodotto finito "cabina doccia", anche se la consegna viene effettuata in un momento successivo rispetto alla posa del piatto doccia)
- Collanti
- Elettrodomestici
- Ferro per cemento armato: ferro e acciaio tondo per cemento armato, in

- barre lisce e in barre ad aderenza migliorata
- Idropitture
 - Laterizi: comignoli e canne fumarie, elementi in laterizio per soletta mista e nervature parallele con o senza alette ed elementi semplici, forati, mattoni anche refrattari, tavelle e tavelloni, tegole
 - Leganti e loro composti: calce dolce e spenta, calce eminentemente idraulica, calce idrata, cementi normali e clinker, malta, miscela per intonaco pronta
 - Maniglioni (*)
 - Manufatti e prefabbricati in gesso, cemento, laterocemento, ferrocemento, fibrocemento e anche con altri composti: blocchi cavi in conglomerati di cemento e granulato in argilla espansa, blocchi cavi prefabbricati in calcestruzzo di cemento vibrocompresso, pali prefabbricati in calcestruzzo, pozzetti in cemento prefabbricati, recinzione prefabbricata costituita da pilastri in calcestruzzo armato
 - Materiali di coibentazione, impermeabilizzazione, bituminosi e bituminati: agglomerato ligneo in lastre, bitume, cartone bituminato e cilindrato, cemento plastico bituminoso e fibra di amianto, fibra di vetro, frammenti di sughero in lastre, idrofugo liquido e in polvere, isolanti flessibili in gomma per tubi, lana di roccia, guaine impermeabili, polistirolo espanso
 - Materiali e prodotti dell'industria lapidea: alabastro, ardesia, caolino, diorite, granito, marmo, pietre calcaree e silicee, pietre di gesso, quarzite, sienite, travertino, serpentino, tufi, porfido, feldspato, caolino; prodotti e sottoprodotti derivati dalla lavorazione dei materiali dell'industria lapidea: argilla, calce, cubetti, gesso cotto, ghiaia, granulati, marmette e marmettoni, pietrisco, polvere e similari, sabbia, selci
 - Materiali inerti: argilla, bentonite di tipo medio, ghiaia, ghieietta, graniglia per trattamento superficiale e massicciate stradali, granulati di pomice, perlite espansa in grana grossa, pietrisco calcareo, polistirolo liquido o in granuli, sabbia viva di cava o sabbietta viva di fiume, silicio o simili, vermiculite espansa
 - Materiali per pavimentazione interna ed esterna: doghe e doghette in legno, linoleum, listoni in legno, marmette e marmettoni, moquette, pavimenti in gomma e in PVC, piastrelle di rivestimento murale in sughero, piastrelle in gres e di marmo, piastrelle per rivestimento in maiolica, scaglie di spacco di lastra di marmo, frammenti di lastra di marmo e pietra naturale per pavimentazione, prodotto ceramico cotto denominato biscotto, quarzo plastico, tessere di caolino smaltato per rivestimenti, tessere di vetro per pavimenti e rivestimenti
 - Mobili e mobiletti
 - Portarifiuti
 - Porta salviette
 - Portasaponette
 - Sedili per WC
 - Specchi e specchiere
 - Stucco
 - Tappeti
 - Tende per doccia
 - Tubi isolanti in polietilene
 - Vernici
- (*) Possono essere ceduti con IVA 4% in quanto ausili per disabili alle condizioni previste dalla legge (vedi pag. 7).
- Ribadiamo che le semplici cessioni di piastrelle devono sempre essere effettuate applicando l'aliquota IVA ordinaria; è invece consentita l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta nel caso in cui venga fatturata contestualmente la "posa in opera".

Nuove costruzioni

Le aliquote IVA applicabili

Tabella riepilogativa

Gli interventi edilizi	Cessione beni finiti	Prestazioni di servizi (contratti appalto/subappalto)
Costruzione casa non di lusso (se il committente possiede i requisiti "prima casa")	4%	4%
Costruzione casa non di lusso (se il committente non possiede i requisiti "prima casa")	4%	10%
Costruzione casa non di lusso (se il committente è un'impresa che effettua la costruzione per la successiva vendita)	4%	4%
Costruzione casa non di lusso (se il committente non è un'impresa che effettua la costruzione per la successiva vendita)	4%	10%
Costruzioni fabbricati rurali ad uso abitativo (se ricorrono le condizioni previste dall'art. 9, DL 557/1993)	4%	4%
Costruzione edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso (caserme, ospedali, case di cura, collegi, orfanotrofi, ecc...)	10%	10%
Costruzione uffici, negozi, alberghi	20%	20%
Ampliamento casa non di lusso	4%	4% (*)
Completamento casa non di lusso	4%	4% (*)
Costruzione casa di lusso (D.M. 2 agosto 1969)	20%	20%

(*) Se "prima casa"

Gli interventi di recupero edilizio

Le aliquote IVA applicabili

Tabella riepilogativa

Gli interventi di RECUPERO EDILIZIO Fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata	
Manutenzione ordinaria e straordinaria Lett. a/b, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001	Contratti di appalto - 10% Contratti di subappalto - 20% (10% per i soli edifici di edilizia residenziale pubblica) Cessione beni finiti con posa in opera - 10% (1) Cessione beni finiti senza posa in opera - 20% Cessione altri materiali con posa in opera - 10% Cessione altri materiali senza posa in opera - 20%
Restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica Lett. c/d/f, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001	Contratti di appalto - 10% Contratti di subappalto - 10% Cessione beni finiti con posa in opera - 10% Cessione beni finiti senza posa in opera - 10% Cessione altri materiali con posa in opera - 10% (2) Cessione altri materiali senza posa in opera - 20%

Gli interventi di RECUPERO EDILIZIO Altri edifici ed immobili	
Manutenzione ordinaria e straordinaria Lett. a/b, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001	Per qualsiasi prestazione o cessione - 20%
Restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica Lett. c/d/f, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001	Contratti di appalto - 10% Contratti di subappalto - 10% Cessione beni finiti con posa in opera - 10% Cessione beni finiti senza posa in opera - 10% Cessione altri materiali con posa in opera - 20% Cessione altri materiali senza posa in opera - 20%

- (1) Se la posa in opera riguarda i beni di valore significativo di cui al D.M. 29.12.1999 devono essere rispettate le modalità di fatturazione riportate a pag. 15.
- (2) Solo per gli interventi di ristrutturazione urbanistica, l'aliquota per cessioni di altri materiali con posa in opera è quella ordinaria 20%.

IVA RIDOTTA 4% Cessione beni finiti

Nuove costruzioni

In base a quanto previsto dal n. 24 della tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972 istitutivo dell'IVA, è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA 4% per le cessioni di beni finiti forniti per la costruzione di case di abitazione non di lusso; più precisamente il punto citato prevede quanto segue: DPR 633/72, tabella A, parte II – Beni e servizi soggetti all'aliquota del 4% punto 24: *"beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949 n. 408 e successive modificazioni, delle costruzioni rurali di cui al numero 21-bis e, fino al 31 dicembre 1996, quelli forniti per la realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio pubblico e privato danneggiato dai movimenti sismici del 29 aprile, del 7 e dell'11 maggio 1984"*.

Gli immobili agevolati

L'aliquota IVA 4% si applica alle cessioni di beni destinati alla costruzione di:

1. Fabbricati di cui all'art. 13 della legge n. 408/1949 (c.d. "legge Tupini"): si tratta dei fabbricati composti o da sole unità abitative (vedi di seguito la definizione di "casa di abitazione") che non possiedono le caratteristiche "di lusso" di cui al DM 2 agosto 1969, oppure composti da abitazioni, uffici e negozi; in quest'ultimo caso, come previsto dalla legge n. 1212/1967, per applicare l'aliquota 4% devono ricorrere le seguenti condizioni:
 - a. oltre il 50% della superficie totale dei piani sopra terra deve essere destinata ad abitazione non di lusso;
 - b. non oltre il 25% della superficie

totale dei piani sopra terra deve essere destinato a negozi (nel concetto di "negozi" rientrano tutte le attività commerciali che prevedano un contatto diretto con il pubblico).

Seconda casa: ferme restando le condizioni sopra indicate, non ha alcun rilievo il fatto che l'immobile sia adibito o meno a prima casa; l'aliquota IVA ridotta al 4% si applicherà quindi anche alle cessioni di beni finiti da destinare ad un'abitazione che non presenti tali caratteristiche.

Definizione di "casa di abitazione": per casa di abitazione deve intendersi "ogni costruzione destinata a dimora delle persone e delle loro famiglie, cioè strutturalmente idonea ad essere utilizzata ad alloggio stabile di singole persone o di nuclei familiari, a nulla rilevando la circostanza che la stessa sia abitata in via permanente o saltuaria" (Circ. Min. Finanze n. 14 del 17.04.1981)

Caratteristiche "casa di lusso": rientrano nella categoria delle "case di lusso" (per le quali non è applicabile l'aliquota IVA ridotta 4%) fra l'altro: 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 macchine); 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; le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati o approvati, a "ville", "parco privato" ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come "di lusso" (l'elenco completo di tali casistiche è compreso nel Decreto Ministero Lavori Pubblici 2 agosto 1969).

2. Costruzioni rurali a destinazione abitativa: si tratta di fabbricati destinati al servizio del terreno ove si svolge l'attività agricola; la costruzione deve essere destinata all'uso abitativo da parte del

proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse.

Devono inoltre ricorrere le altre condizioni previste dall'art. 9, comma 3, lett. c) ed e) D.L. n. 557 del 30.12.1993: il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere una superficie non inferiore a 10.000 mq ed essere censito al catasto terreni con attribuzione del reddito agrario; il fabbricato non deve possedere le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 e A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal D.M. 2 agosto 1969.

Ampliamento e completamento

L'art. 1 della legge 19 luglio 1961 n. 659 prevede che le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione dagli articoli 13, 14, 16 e 18 della legge 2 luglio 1949 n. 408 si applicano anche all'ampliamento degli edifici già costruiti o in corso di costruzione (sono comprese nella categoria dell'ampliamento anche le opere finalizzate a soprizzo - sopraelevazione dell'immobile).

Con Risoluzione Ministeriale n. 400039 del 9 marzo 1985, il Ministero delle Finanze ha ribadito che "gli ampliamenti di immobili agevolati soggiacciono alla stessa aliquota applicabile alla costruzione del bene ex novo, in quanto l'ampliamento deve considerarsi una nuova parziale costruzione".

Pertanto, a fronte di un regolare titolo abilitativo che a tale intervento faccia espresso riferimento e comunque concernente fabbricati di cui alla "legge Tupini" 2 luglio 1949 n. 408, art. 13, alle relative cessioni di beni finiti deve applicarsi l'aliquota IVA ridotta al 4%. Può accadere che l'intervento di ampliamento si sovrapponga ad un intervento di restauro o di ristrutturazione

edilizia (entrambi gli interventi devono essere naturalmente menzionati all'interno della concessione); in questo caso l'applicazione della corretta aliquota dovrà essere effettuata necessariamente in base alla dichiarazione presentata dal cliente, che potrà acquistare con aliquota del 4% facendo riferimento all'ampliamento e con aliquota del 10%, facendo riferimento all'intervento di restauro o ristrutturazione edilizia.

L'aliquota IVA ridotta al 4% deve inoltre essere applicata nel caso in cui la destinazione d'uso dei beni finiti ceduti sia relativa a lavori di "completamento" di una nuova costruzione di casa di abitazione non di lusso; a tale proposito va ricordato che le caratteristiche proprie del "completamento" sono state escluse dal Ministero delle Finanze in presenza di fattispecie non riconducibili alla nozione di costruzione: riattamenti, rifacimenti, riammodernamenti e ristrutturazioni. A titolo esemplificativo ricordiamo che in base alla risoluzione ministeriale n. 330968 del 7 aprile 1981, il rifacimento della facciata di un fabbricato, successivamente alla data di fine lavori e al rilascio del certificato di abitabilità (attualmente denominato "certificato di agibilità", vedi art. 24, D.P.R. n. 380/2001), non può beneficiare dell'aliquota ridotta, in quanto di per sé non costituisce opera di completamento ma di semplice manutenzione ordinaria.

Gli ausili per disabili

L'art. 1, comma 3-bis, della legge 28 luglio 1989 n. 263 prevede che "Tutti gli ausili e le protesi relativi a menomazioni funzionali permanenti sono assoggettati all'aliquota dell'imposta sul valore aggiunto del 4 per cento". Il punto 41-quater, tabella A, parte II, del D.P.R. 633/1972, nella versione attualmente in vigore, prevede che siano soggetti all'aliquota IVA 4% "protesi e ausili

inerenti a menomazioni di tipo funzionale permanenti". L'effettiva portata del provvedimento agevolativo e le relative modalità di applicazione dell'aliquota IVA ridotta sono state successivamente chiarite dalla circolare Ministero Finanze - Dipartimento delle entrate, n. 189/E del 22 novembre 1994. In particolare, tale circolare precisa che "l'aliquota agevolata non può applicarsi alle cessioni di protesi ed ausili per i quali, attesa la loro possibile utilizzazione promiscua, non è dato di individuare, all'atto di effettuazione delle relative cessioni, il loro effettivo impiego da parte di soggetti aventi menomazioni funzionali permanenti. In queste ipotesi, pertanto, l'agevolazione si rende applicabile esclusivamente per le cessioni effettuate direttamente nei confronti dei soggetti muniti di specifica prescrizione autorizzativa rilasciata dal medico specialista della UU.SS.LL. di appartenenza, nella quale si faccia anche riferimento alla menomazione permanente dell'acquirente". Pertanto tutte le cessioni di prodotti che possono essere considerati ausili ma che si prestano ad un utilizzo "promiscuo", cioè tanto da parte del disabile quanto da parte di persone "normodotate", per poter usufruire dell'aliquota IVA ridotta al 4% devono essere accompagnate dalla predetta certificazione.

La certificazione dovrebbe contenere l'elencazione dei beni/prodotti che il medico specialista "prescrive" al disabile, in quanto "ausili" atti a compensare l'handicap. Rimarrebbero quindi esclusi dall'ambito agevolativo le cessioni di beni che non possono essere fatti rientrare nella categoria degli "ausili": a titolo esemplificativo, lavabi, rubinetterie, piastrelle ed infissi che non hanno alcuna specifica funzionalità legata al loro utilizzo da parte di un disabile permanente dovranno necessariamente essere venduti con aliquota IVA ordinaria (a meno che la cessione non sia legata ad un

intervento edilizio già agevolato in base alla normativa fiscale vigente, come nel caso di restauro risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia per i quali è prevista l'aliquota IVA ridotta al 10%).

In caso contrario l'agevolazione fiscale prevista per "ausili e protesi" troverebbe un'applicazione generalizzata a qualsiasi tipologia di bene, ciò che esula dagli ambiti previsti dalla legge n. 263/1989. Con le risoluzioni n. 97/E del 20 aprile 1995 e n. 107/E del 29 luglio 2005, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune precisazioni in merito alla possibilità di applicare l'aliquota IVA ridotta al 4%, relativa agli ausili e alle protesi per disabili, alle cessioni effettuate nei confronti di strutture quali fondazioni, case di cura, ecc.

La risoluzione del 1995 aveva ritenuto ammissibile la concessione dell'agevolazione fiscale nei confronti di tali soggetti "quando la sicura utilizzazione da parte del soggetto disabile sia dimostrata sulla base della seguente documentazione, che l'acquirente deve produrre al cedente:

- a) un elenco delle persone sofferenti delle suaccennate menomazioni permanenti ricoverate nella casa di riposo;
- b) un attestato del Direttore sanitario delle condizioni dei ricoverati, con allegati, anche in fotocopia, i certificati originali sullo status dei singoli... rilasciati dalle UU.SS.LL. competenti".

Consapevole del fatto che la produzione di tale documentazione al fornitore "può confliggere con le norme che tutelano il diritto alla privacy" (vedi d. lgs. n. 196/2003), l'Agenzia delle Entrate ha quindi confermato la possibilità di sostituire la documentazione citata con una semplice dichiarazione attestante che gli elenchi ed i certificati esistono e sono a disposizione dell'Amministrazione finanziaria in sede di eventuali verifiche.

IVA RIDOTTA 10% Cessione beni finiti

Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio

Il n. 127-terdecies, tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 istitutivo dell'IVA, è dedicato alle cessioni di beni finiti forniti per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, per le quali è attualmente prevista l'applicazione dell'aliquota IVA 10%. Il punto sopra citato prevede quanto segue: *D.P.R. 633/72, tabella A, parte III – Beni e servizi soggetti all'aliquota del 10% punto 127-terdecies: "beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978 n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo".*

L'art. 31 della legge n. 457/78, nelle lettere da a) ad e) prende in considerazione cinque distinti interventi di recupero:

- a) manutenzione ordinaria;
- b) manutenzione straordinaria;
- c) restauro e risanamento conservativo;
- d) ristrutturazione edilizia;
- e) ristrutturazione urbanistica.

Le cessioni di beni finiti da destinare ad interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria devono essere effettuate applicando l'aliquota IVA ordinaria del 20%. L'aliquota IVA 10% è invece applicabile se i lavori riguardano rispettivamente restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica.

Riportiamo di seguito alcune delle tipologie di lavori riconducibili ai singoli interventi di recupero edilizio, facendo riferimento alle definizioni incluse nel citato art. 31, legge n. 457/78 che sono state successivamente recepite all'interno del "Testo Unico dell'Edilizia" (D.P.R. n. 380/2001).

1. **Manutenzione ordinaria** (lett. a, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001)

Interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti. Sono interventi di "manutenzione ordinaria", a titolo esemplificativo:

- sostituzione sanitari;
- installazione nuova doccia;
- rifacimento integrale o parziale di pavimenti;
- nuova piastrellatura bagno;
- riparazione di impianti;
- rifacimento intonaci interni e tinteggiatura;
- sostituzione caldaia (può rientrare fra gli interventi finalizzati al risparmio energetico);
- sostituzione scaldabagno;
- installazione di termostati e cronotermostati;
- sostituzione di vasca tradizionale con vasca idromassaggio;
- sostituzione di tubi gas/acqua;
- apertura/chiusura porte interne;
- installazione doppi vetri;
- installazione di porte blindate.

2. **Manutenzione straordinaria** (lett. b, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001).

Interventi edilizi che riguardano le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso. Sono interventi di "manutenzione straordinaria", a titolo esemplificativo:

- sostituzione di infissi esterni e serra-

menti o persiane con serrande, con modifica di materiale o tipologia di infisso;

- realizzazione e adeguamento di opere accessorie e pertinenziali che non comportino aumento di volumi o di superfici utili, realizzazione di volumi tecnici, quali centrali termiche, impianti di ascensori, scale di sicurezza, canne fumarie;
- nuova realizzazione e integrazione di servizi igienico-sanitari senza alterazione dei volumi e delle superfici (compresi scarichi e tubature interne);
- rifacimento integrale impianto di riscaldamento;
- sostituzione impianto igienico-sanitario;
- rifacimento di scale e rampe;
- realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate; sostituzione solai di copertura con materiali diversi dai preesistenti;
- sostituzione tramezzi interni, senza alterazione della tipologia dell'unità immobiliare;
- installazione di pannelli solari o di pompe calore per climatizzazione ambiente e/o produzione acqua calda sanitaria;
- interventi finalizzati al risparmio energetico.

3. **Restauro e risanamento conservativo** (lett. c, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001).

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. Si considerano interventi di "restauro e risanamento conservativo", a titolo esemplificativo:

- modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari per una più funzionale distribuzione;
- innovazione delle strutture verticali e orizzontali;
- ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche tramite la demolizione di superfetazioni;
- adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti;
- apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali;
- demolizione e ricostruzione strutture interne di un fabbricato.

4. **Ristrutturazione edilizia** (lett. d, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001).

Interventi edilizi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quella preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica. Si considerano interventi di "ristrutturazione edilizia", a titolo esemplificativo:

- riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni;
 - mutamento di destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi regionali e dalla normativa locale;
 - trasformazione dei locali accessori in locali residenziali;
 - recupero abitativo sottotetto
 - realizzazione solaio;
 - apertura finestre e porte finestre.
5. **Ristrutturazione urbanistica** (lett. f, art. 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001).
- Interventi rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico-edilizio con altro diverso mediante un insieme sistematico di interventi edilizi anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale.

Come puntualizza la Circolare del Ministero delle Finanze n. 57/E del 24.02.1998, "è il caso di rilevare che gli interventi previsti in ciascuna delle categorie sopra richiamate sono, di norma, integrati o correlati ad interventi di categorie diverse; per esempio, negli interventi di manutenzione straordinaria sono necessarie, per completare l'intervento edilizio nel suo insieme, opere di pittura e finitura ricomprese in quelle di manutenzione ordinaria. Pertanto, occorre tener conto del carattere assorbente della categoria "superiore" rispetto a quella "inferiore", al fine dell'esatta individuazione degli interventi da realizzare e della puntuale applicazione delle disposizioni in commento".

Opere interne

In linea generale le "opere interne" sono assimilate, ai fini IVA, ad interventi di manutenzione straordinaria. Peraltro il Ministero delle Finanze, con Circolare n. 57/E del

1998 ha precisato quanto segue:

"La definizione di opere interne si riferisce, come è noto, alle diverse categorie rubricate nell'art. 31 della legge 457/78, le cui caratteristiche principali ed unificanti sono, in sintesi, l'assenza di alterazione dell'aspetto esterno degli edifici, nonché la natura di interventi edilizi che non comportino trasformazioni urbanistiche, oggetto di concessione edilizia. (... omissis ...) ... l'intervento interno in conformità del titolo abilitativo necessario, non deve eccedere il limite dell'intervento meramente edilizio, potendosi realizzare, quindi, opere comprese nella manutenzione straordinaria o di restauro e risanamento conservativo, anche connesse con opere di manutenzione ordinaria... è evidente come la modalità di intervento in commento riguardi la maggior parte delle opere eseguibili all'interno di una singola unità immobiliare, per le quali le opere stesse devono essere considerate nell'insieme della categoria di intervento edilizio di maggiore rilievo, come identificata all'art. 31 della legge 457/1978".

Modifica destinazione d'uso

In base a quanto disposto dalla legge 28 febbraio 1985 n. 47, compete alle singole Regioni regolamentare la disciplina delle modifiche di destinazione d'uso degli immobili. Ai fini dell'eventuale applicazione di aliquote IVA ridotte legate ad interventi di "modifica destinazione d'uso" è necessario tenere presente che tali modifiche possono comportare anche "opere significative" che rientrano nelle tipologie comprese nell'art. 3 del D.P.R. n° 380/2001. Il Ministero delle Finanze, nella Circolare 57/E del 24 febbraio 1998 ha precisato, a titolo esemplificativo, che nella ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche i "mutamenti di destinazione d'uso di edifici, secondo quanto disciplinato dalle leggi

regionali e dalla normativa locale": è quindi necessario fare riferimento all'eventuale permesso di costruire o alla Denuncia di Inizio Attività presentata, verificando di volta in volta i riferimenti di legge in essi contenuti, per determinare se la variazione è effettuata nel contesto di lavori riconducibili a uno degli interventi per i quali si rende applicabile l'aliquota IVA ridotta al 10%.

Gli immobili agevolati

Per quanto riguarda le tipologie degli immobili che possono costituire oggetto di interventi di recupero "agevolato", si è consolidata nel tempo una evoluzione interpretativa a livello amministrativo che ha comportato l'estensione dell'aliquota ridotta anche ai lavori effettuati su edifici ed organismi edilizi a carattere non abitativo. Sono pertanto interessati all'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% non soltanto gli interventi su edifici a carattere abitativo o ad essi assimilati, quali scuole, caserme, ospedali, case di riposo, ma anche immobili con diverse caratteristiche come uffici, negozi, alberghi, edifici di interesse artistico, ecc. Per quanto riguarda ad es. la "ristrutturazione" di albergo, il Ministero delle Finanze - D.G. Tasse e II.II. ha confermato l'ammissibilità dell'agevolazione fiscale con Risoluzione 16 febbraio 1989 n. 551410.

Edifici assimilati alle case di abitazione

Fra le categorie di immobili presi in considerazione dal legislatore al fine di determinare quelli ai quali possono essere applicate, nei casi previsti dalla legge, le aliquote IVA ridotte, vi è anche quella dei cosiddetti "edifici assimilati ai fabbricati non di lusso". Per tale categoria di immobili è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% non solo relativamente alle cessioni di beni finiti destinati ad interventi di recu-

pero ma anche per quelli destinati alla loro costruzione. La norma di riferimento è sempre il D.P.R. n. 633/1972, più precisamente i nn. 127-quinquies e sexies, tabella A, parte III, che prevedono l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% per le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione degli edifici assimilati ai fabbricati di cui all'articolo 13 della legge 2 luglio 1949 n. 408 e successive modificazioni. Un'elencazione, peraltro non tassativa, di tali fabbricati è contenuta nell'art. 2, comma 2, R.D.L. 1094 del 21 giugno 1938, convertito nella legge 35 del 5 gennaio 1939, che fa riferimento a:

- edifici scolastici
- caserme
- ospedali
- case di cura
- ricoveri
- colonie climatiche
- collegi
- educandati
- asili infantili
- orfanotrofi

e simili.

Fanno inoltre parte della categoria di edifici in esame anche gli immobili destinati al culto cattolico, quali chiese, santuari, oratori pubblici e semi-pubblici, oltre a quelli di culto non cattolico ammessi dallo Stato, a norma dell'art. 12 del R.D. 289 del 28 febbraio 1930. Con la Circolare n. 1/E del 2 marzo 1994, il Ministero delle Finanze ha esteso l'applicazione dell'IVA ridotta "anche ad edifici che, pure se non sono precipuamente destinati ad ospitare collettività, sono utilizzati per il perseguimento delle finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza", chiarendo altresì che "l'esercizio di attività volte al perseguimento di finalità di interesse collettivo deve trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell'immobile".

Urbanizzazioni e altri interventi agevolati

Il n. 127-quinquies, tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, individua inoltre ulteriori tipologie di interventi per i quali è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10%:

1. realizzazione opere di urbanizzazione: sono quelle elencate nell'art. 4 della legge n. 847 del 29.09.1964, fra le quali rientrano ad esempio:
 - a. fognature
 - b. reti idriche
 - c. asili nido e scuole materne;
 - d. scuole dell'obbligo;
 - e. mercati di quartiere;
 - f. delegazioni comunali;
 - g. chiese ed altri edifici per servizi religiosi;
 - h. impianti sportivi di quartiere;
 - i. centri sociali ed attrezzature culturali e sanitarie.
2. realizzazione impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica;
3. realizzazione impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione.

Impianti solari termici

Per quanto riguarda gli "impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica", va precisato che con le risoluzioni 334359 del 9 febbraio 1982 e 333154 del 30 ottobre 1981, il Ministero delle Finanze aveva inizialmente limitato l'applicazione dell'agevolazione agli impianti che immettevano calore o energia in apposite reti urbane, per essere impiegato da utenze civili o commerciali e industriali (c.s. "teleriscaldamento"). Successivamente l'Agenzia ha peraltro esteso tale ambito applicativo, fornendo

ulteriori chiarimenti nelle risposte fornite ad alcune istanze di interpello; sulla base di tali indicazioni era stata sostanzialmente ammessa la possibilità di applicare genericamente l'aliquota IVA ridotta al 10% alle "cessioni di pannelli solari utilizzati in genere per la produzione di acqua calda". Più recentemente la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 269/E del 27.09.2007, ha fissato con estrema chiarezza le principali casistiche e le relative modalità applicative delle aliquote IVA. I chiarimenti forniti dall'Agenzia riguardano le cessioni di:

- 1) "impianti termici ad energia solare, definiti anche kit solari, la cui funzione essenziale è quella di sfruttare al meglio l'irradiazione solare per trasformarla in energia termica";
- 2) "singole parti componenti dei citati kit solari, quali i pannelli solari, i bollitori specifici per tali impianti, le pompe di alimentazione del flusso del liquido termovettore tra pannelli solari e bollitori all'interno dell'impianto".

Nel ribadire l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta al 10% sulle cessioni di "impianti di produzioni e reti di distribuzione calore-energia... da fonte solare, fotovoltaica ed eolica" (a cui sono assimilati gli impianti termici solari), ai sensi del n. 127-quinquies, tabella A, parte III del D.P.R. n. 633/1972, l'Agenzia limita invece l'applicabilità dell'aliquota IVA 10% in caso di cessione dei "componenti" sopra menzionati, utilizzati per la realizzazione degli impianti solari termici. Più precisamente:

- 1) alla cessione dei beni finiti forniti per la costruzione degli impianti di cui sopra l'aliquota IVA 10% resta applicabile solamente "se detti beni sono acquistati da soggetti che rilasciano, sotto la propria responsabilità, un'apposita dichiarazione al cedente dalla quale risulti che i beni acquistati sono desti-

- nati ad essere impiegati per l'installazione o costruzione degli impianti in argomento”;
- 2) l'aliquota IVA ridotta si renderà applicabile esclusivamente per le cessioni che intervengono nell'ultima fase di commercializzazione del bene, con la conseguenza che il beneficio non può essere riconosciuto se la cessione interviene nei confronti di un soggetto operante nelle fasi intermedie di commercializzazione (quindi non potrà essere applicata per le cessioni da fornitore a distributore/grossista).

In sostanza, l'agevolazione resterà applicabile alle sole cessioni dei componenti di impianti termici solari (quali pannelli solari, bollitori e pompe) effettuate nei confronti di soggetti dediti all'installazione o costruzione di impianti termici ad energia solare nonché degli utilizzatori finali che rilascino, sotto la propria responsabilità, una specifica “dichiarazione di responsabilità” circa l'utilizzazione dei beni per la costruzione degli impianti di cui al n. 127-quinquies.

Impianti solari fotovoltaici

Gli stessi principi sopra richiamati si rendono applicabili anche per quanto riguarda gli impianti fotovoltaici ed i loro componenti.

Già con la Circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che in caso di acquisto o realizzazione di impianti fotovoltaici si rende applicabile l'aliquota IVA ridotta 10% ai sensi dei nn. 127-quinquies e 127-sexies della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, che prevede l'applicazione di detta aliquota, fra l'altro, per impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica.

Quindi anche in questo caso kit / impianti solari completi dovranno essere ceduti con

aliquota IVA ridotta 10% sia nel passaggio da fornitore a distributore che in quelli successivi. Più recentemente, la risoluzione n. 474/E dell'Agenzia delle Entrate del 05.12.2008 ha ribadito che le cessioni di “componenti” di impianto potranno invece fruire dell'aliquota IVA 10% “esclusivamente se detti beni sono acquistati da soggetti che rilasciano, sotto la propria responsabilità, un'apposita dichiarazione al cedente dalla quale risulti che i beni acquistati sono destinati ad essere impiegati per l'installazione o costruzione degli impianti in argomento”. Resta inteso che, nel caso in cui la destinazione d'uso dei componenti o impianti acquistati sia relativa alla nuova costruzione di una “casa di abitazione non di lusso”, si renderà applicabile l'aliquota IVA ridotta al 4%, permanendo per queste tipologie di prodotto la caratteristica di “beni finiti”.

LE PRESTAZIONI DI SERVIZI

Anche le prestazioni di servizi relative alla realizzazione o al recupero di immobili possono essere assoggettate alle aliquote IVA ridotte (4% e 10%).

Prestazioni soggette ad aliquota IVA 4%

In base a quanto previsto dalla Tabella A, parte II, n. 39, del Dpr 633/1972, sono soggette all'aliquota Iva del 4 per cento le prestazioni di servizi, relative alla nuova costruzione di:

- fabbricati "Tupini", svolte nei confronti di imprese costruttrici (soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita)
- fabbricati "Tupini", svolte nei confronti di cooperative edilizie e loro consorzi, anche a proprietà indivisa, se per i soci ricorrono i requisiti "prima casa"
- fabbricati adibiti ad abitazione, svolte nei confronti di soggetti che hanno i requisiti "prima casa"

- fabbricati rurali, destinati a uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alla coltivazione dello stesso o all'allevamento del bestiame, purché permanga l'originaria destinazione.

L'aliquota IVA 4% si rende inoltre applicabile nei seguenti casi:

- ampliamento e completamento di fabbricati "Tupini", fabbricati "prima casa" e fabbricati rurali destinati ad uso abitativo
- prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per gli interventi di superamento delle barriere architettoniche.

Prestazioni soggette ad aliquota IVA 10%

La Tabella A, parte III, n. 127-septies e 127-quarterdecies del Dpr 633/72 stabilisce che sono soggette ad aliquota Iva del 10 per cento le prestazioni, relative a nuove costruzioni, effettuate su:

- fabbricati "Tupini", svolte nei confronti di soggetti diversi da quelli che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita (ad esempio, per locazione)
- fabbricati assimilati a quelli "Tupini"
- edifici destinati a finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza
- case di abitazione non di lusso quando non ricorrono i requisiti "prima casa"
- opere di urbanizzazione primaria e secondaria ex articolo 4, legge n. 847/1964 e assimilate.

E' inoltre applicabile l'aliquota IVA ridotta al 10% per:

- prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi a oggetto interventi di recupero di cui alle lettere c, d, f dell'articolo 3, comma 1, D.P.R. n° 380/2001 (cioè restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica), su tutte le tipologie di fabbricati;

- prestazioni di servizi per interventi di manutenzione straordinaria sugli edifici di edilizia residenziale pubblica.

La manovra finanziaria 2009 (legge n. 203 del 22 dicembre 2008) ha prorogato fino al 31 dicembre 2011 l'applicabilità dell'aliquota IVA ridotta 10% sulle prestazioni di servizi relative ad interventi di manutenzione ordinaria straordinaria effettuati su edifici a prevalente destinazione abitativa privata (cioè: singole unità immobiliari a destinazione abitativa indipendentemente dall'effettivo utilizzo delle stesse e relative pertinenze; interi fabbricati con più del 50 per cento della superficie dei piani sopra terra destinata ad abitazione privata, per gli interventi sulle parti condominiali). In questi casi la fatturazione della prestazione deve però tenere conto dei cosiddetti "beni significativi", individuati con il decreto ministeriale 29 dicembre 1999: ascensori e montacarichi; infissi esterni ed interni; caldaie; videocitofoni; apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria; sanitari e rubinetterie da bagno; impianti di sicurezza. Nel caso in cui questi beni siano impiegati nella prestazione, l'aliquota ridotta spetterà fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento, al netto dei predetti beni. Esempio: realizzazione nuovo impianto di riscaldamento con sostituzione caldaia. Se l'intervento ha un costo complessivo di 5.000 euro, costituito dal costo della caldaia (€ 3.000) oltre alle spese di installazione (€ 2.000), la rappresentazione in fattura del costo caldaia dovrà essere suddivisa in due parti:

- 1) la prima parte, pari al valore della prestazione e dei materiali e beni non significativi impiegati (es. tubi, fili), pari a 2.000 euro, verrà assoggettata ad aliquota IVA 10%;
- 2) la seconda parte, pari a 1.000 euro, dovrà invece essere fatturata con aliquota IVA ordinaria 20%.

Come ha precisato il Ministero delle Finanze, con la circolare n. 71 del 07.04.2000, "deve ritenersi che l'aliquota IVA ridotta compete anche nell'ipotesi in cui l'intervento di recupero si realizzi mediante cessione con posa in opera di un bene, poiché l'apporto della manodopera assume un particolare rilievo ai fini della qualificazione dell'operazione. L'oggetto della norma agevolativa è infatti costituito dalla realizzazione dell'intervento di recupero, a prescindere dalle modalità utilizzate per raggiungere tale risultato".

LA RESPONSABILITÀ DEL VENDITORE

Va innanzitutto ricordato che, in base a quanto precisato dal Ministero delle Finanze con Risoluzione 361705 del 05.01.1979 l'operatore economico che effettua la cessione o la prestazione di servizi deve assicurarsi in concreto che sussistano i presupposti per l'applicazione dell'IVA ridotta, non avendo carattere esimente da "sanzioni" l'eventuale dichiarazione rilasciata dal committente dei lavori circa la sussistenza dei requisiti per la concessione del beneficio fiscale applicabile. Successivamente, con le Circolari n. 1/E del 2 marzo 1994 e n. 22/E del 30 marzo 1998, il Ministero delle Finanze ha ribadito che l'applicazione delle aliquote IVA ridotte è subordinata al rilascio, da parte dell'acquirente, e sotto la sua responsabilità, di una "dichiarazione" circa l'utilizzazione dei beni finiti. L'Amministrazione Finanziaria ha sempre ricondotto l'applicazione delle aliquote IVA ridotte relative ad interventi edilizi ad un presupposto oggettivo legato all'effettiva destinazione del bene ceduto ad uno degli interventi "agevolati" per legge; è pertanto ammissibile l'acquisto ad aliquota IVA ridotta anche da parte di chi non risulti direttamente intestatario del titolo abilitativo (Permesso di Costruire o Denuncia di Inizio Attività).

Nella sostanza si deve ribadire che chi effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi applicando aliquote IVA ridotte è sempre responsabile per l'aliquota applicata, a meno che non sia in grado di dimostrare, a fronte di contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, che la scelta operata è stata causata da oggettive condizioni di incertezza normativa, oppure dal fatto che il proprio cliente ha occultato, falsificato o compiuto atti che lo hanno indotto all'errore.

Per questo motivo è opportuno che il venditore richieda sempre una copia del titolo abilitativo relativo all'intervento edilizio (Permesso di Costruire o Denuncia di Inizio Attività), in modo tale da poter effettuare i necessari riscontri tra quanto dichiarato dal cliente e l'effettivo impiego dei beni acquistati.

Ricordiamo che gli interventi edilizi subordinati al "Permesso di Costruire" e alla "Denuncia di Inizio Attività" sono elencati negli articoli 10 e 22 del "Testo Unico dell'Edilizia" (D.P.R. n. 380 del 06.06.2001) entrato in vigore il 30.06.2003. A tale proposito segnaliamo che è attualmente possibile effettuare previa presentazione di una semplice D.I.A. interventi di manutenzione straordinaria, di restauro risanamento conservativo, di ristrutturazione edilizia e, in determinati casi, anche di nuova costruzione.

Va inoltre sottolineato che l'acquirente, nel caso in cui venga meno la destinazione agevolata, è tenuto a comunicare tale variazione al venditore, a parziale rettifica di quanto dichiarato, affinché quest'ultimo possa emettere nota di addebito ai fini del pagamento della maggiore imposta dovuta ex articolo 26, comma 1, D.P.R. n. 633/1972.

Le Dichiarazioni di Responsabilità

IVA 4% - Privati

Spett.le

Il sottoscritto, _____, residente in _____ dichiara sotto la propria personale responsabilità, che i materiali idraulici, sanitari e da riscaldamento relativi a:

ordine n. _____ del _____

sono destinati alla costruzione o ampliamento di un fabbricato avente le caratteristiche di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949 n. 408, ovvero di fabbricato rurale di cui al punto 21-bis, tabella A, parte II, D.P.R. n. 633/1972,

Allego copia del Permesso di Costruire rilasciato dal Comune (ovvero Denuncia Inizio Attività inviata al Comune) di _____ in data _____ che costituisce titolo abilitativo idoneo all'effettuazione dei lavori sopra descritti ed è tutt'ora valido ed efficace ai sensi della normativa urbanistico-edilizia vigente.

Il sottoscritto, consapevole delle eventuali responsabilità e conseguenze derivanti da una dichiarazione mendace richiede pertanto l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 4% sulle cessioni dei beni finiti destinati a tale intervento, secondo quanto previsto dal punto 24, tabella A, parte II, D.P.R. n. 633/1972.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentirvi l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e successive modificazioni.

Data: ____/____/_____ Firma _____

Le Dichiarazioni di Responsabilità

IVA 10% - Privati

Spett.le

Il sottoscritto, _____, residente in _____ dichiara sotto la propria personale responsabilità, che i materiali idraulici, sanitari e da riscaldamento relativi a:

ordine n. _____ del _____

sono destinati al seguente intervento di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 3, comma 1, del D.P.R. n. 380/2001 ("Testo Unico Edilizia"):

- restauro e risanamento conservativo (lett. c, art. 3 comma 1, D.P.R. 380/2001)
- ristrutturazione edilizia (lett. d, art. 3 comma 1, D.P.R. 380/2001)
- ristrutturazione urbanistica (lett. f, art. 3 comma 1, D.P.R. 380/2001)

L'intervento verrà effettuato presso l'immobile sito in:

(indirizzo)

Allego copia della seguente documentazione:

- Permesso di Costruire rilasciato dal Comune di _____ in data _____
- Denuncia di Inizio Attività inviata al Comune di _____ in data _____

che costituisce titolo abilitativo idoneo all'effettuazione dei lavori sopra descritti ed è tutt'ora valido ed efficace ai sensi della normativa urbanistico-edilizia vigente.

Il sottoscritto, consapevole delle eventuali responsabilità e conseguenze derivanti da una dichiarazione mendace richiede pertanto l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta al 10% sulle cessioni dei beni finiti destinati a tale intervento, secondo quanto previsto dal punto 127-terdecies, tabella A, parte III, D.P.R. n. 633/1972.

Il sottoscritto si impegna a comunicare tempestivamente ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venire meno il diritto alla sopra indicata agevolazione, al fine di consentirvi l'emissione della fattura integrativa per la differenza di aliquota, secondo quanto previsto dall'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e successive modificazioni.

Data: ___/___/_____ Firma _____

HABITAT

Via Umbria, 159 - 74100 Taranto
Tel. 099.7361272 - Fax 099.7361274
www.gruppohabitat.it - info@gruppohabitat.it