

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 23/2016
del 23 giugno 2016

IVA AGEVOLATA NEL SETTORE EDILIZIA

1. Iva nell'acquisto o costruzione della prima casa e altre fattispecie analoghe
2. Iva nell'acquisto o costruzione di abitazioni non prima casa e altre fattispecie analoghe
3. Iva negli interventi di recupero edilizio
4. Iva nei rapporti fra soggetti di impresa
5. Detrazione Irpef per l'iva corrisposta sull'acquisto di edifici di classe energetica A/B

Il nostro ordinamento contempla uno **speciale regime Iva** da applicarsi al settore edile, che consente la fruibilità, all'occorrere di determinate circostanze, di **aliquote Iva «ridotte»**. Perché il meccanismo di agevolazione possa compiutamente applicarsi, è però previsto che il soggetto fruitore dichiari, con autonoma certificazione, la sussistenza di tutti i presupposti invocati dal Legislatore. Si tratta, in prevalenza, di fattispecie legate alle ipotesi di **costruzione/ristrutturazione** di edifici. Recentemente, comunque, nel contesto dei provvedimenti di agevolazione Iva riguardanti le predette fattispecie, la Legge di Stabilità 2016 (art. 1, co. 56, L. 28 dicembre 2015, n. 208) ha introdotto una **nuova detrazione Irpef**, pari al 50% dell'Iva corrisposta relativa agli acquisti, effettuati entro il 31 dicembre 2016, di unità immobiliari residenziali, di classe energetica A o B, cedute dalle imprese costruttrici.

Come noto, il Testo Unico sull'Imposta sul Valore Aggiunto (D.P.R. 633/1972) prevede, col combinato disposto degli artt. 1 e 6, che sulle cessioni di beni o servizi debba applicarsi l'aliquota Iva vigente al momento in cui la cessione si intende effettuata.

La predetta regola trova una speciale **deroga** nel settore edilizio, dove è previsto che, all'occorrere di determinate circostanze, possano applicarsi sostanziali sconti d'imposta, fruibili attraverso l'applicazione di **aliquote Iva ridotte**. Si tratta, in prevalenza, di operazioni riconducibili all'effettuazione di manutenzioni ordinarie e straordinarie, lavori di ristrutturazione e recupero del patrimonio edilizio effettuate su fabbricati a prevalente destinazione abitativa, ma anche di mero acquisto o costruzione di abitazioni.

Considerato che la normativa in materia ha subito numerosi aggiornamenti e arricchimenti, non ultimo con le previsioni della Legge di Stabilità per il 2016, appare quanto mai opportuno riepilogare, classificandoli per singola fattispecie, le agevolazioni Iva applicabili nel settore edile.

1. Iva nell'acquisto o costruzione della prima casa e altre fattispecie analoghe

Il Legislatore consente la fruibilità dell'aliquota Iva ridotta al **4%** in tutte le ipotesi di **cessione**, da imprese costruttrici e non, di **case di abitazione**, non di lusso, ancorché non ultimate, purché permanga l'**originaria destinazione**, prima casa per acquirente. Analogo trattamento scontano l'assegnazione in proprietà o in godimento di prime case ai soci di cooperative edilizie e loro consorzi e le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la costruzione della prima casa.

Affinché possa beneficiarsi della menzionata agevolazione, è necessario che sussistano determinate condizioni. Innanzitutto l'immobile acquistato o costruito deve possedere le caratteristiche di casa di abitazione, ricompresa nelle categorie catastali da A1 e A11, ad esclusione della categoria A10, e non classificabile quale casa di lusso, individuabili nelle categorie catastali A1, A8 ed A9.

Inoltre, il **beneficiario** deve **dichiarare**, a pena di decadenza dall'agevolazione:

1. che l'immobile è ubicato, alternativamente: a) nel Comune in cui l'acquirente ha o stabilisca la residenza entro 18 mesi dall'acquisto; b) nel comune in cui l'acquirente svolge la propria attività; c) ovunque nel territorio italiano nel caso di acquirente cittadino italiano emigrato all'estero; d) nel comune in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui l'acquirente dipende nel caso di trasferimento all'estero per motivi di lavoro;
2. di non essere titolare esclusivo o in regime di comunione dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel comune in cui è situato l'immobile agevolato;

3. di non essere titolare, neppure per quote o in regime di comunione legale, su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su abitazione acquistata usufruendo delle agevolazioni prima casa dal 1982 in poi.

Oltre che nelle ipotesi di mendacità nel rendere le predette dichiarazioni, la **decadenza** dall'agevolazione è stabilita anche nell'ipotesi in cui si proceda alla **rivendita** dell'immobile acquistato nel **quinquennio successivo**, ad eccezione del caso in cui il contribuente acquisti, entro un anno dalla rivendita, un altro immobile da destinare a propria abitazione principale.

Per completezza di esposizione, si chiarisce che la stessa aliquota ridotta al 4% spetta, ai sensi del n. 21/bis, Tabella A, Parte II, D.P.R. 633/1972, anche per l'acquisto o costruzione di fabbricati rurali destinati ad abitazione. A tal scopo, il beneficiario deve risultare proprietario del terreno, o addetto alla sua coltivazione o ad attività connesse e il terreno deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Infine, la costruzione non deve possedere le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie catastali «di lusso».

Va, infine, segnalato che l'aliquota ridotta del 4% è applicabile anche nei contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati ex «Tupini» effettuate nei confronti di committenti soggetti Iva con attività di costruzione per successiva vendita.

Sullo stesso piano, si rende applicabile l'aliquota ridotta del 4% anche nell'ipotesi di prestazioni di servizio dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di opere direttamente finalizzate al superamento ed alla eliminazione di barriere architettoniche.

L'applicazione dell'aliquota ridotta è consentita anche per le cessioni di beni. Deve trattarsi, comunque di beni "finiti" ossia beni che, incorporandosi nei fabbricati senza perdere la loro individualità, ne costituiscono elementi strutturali e/o funzionali, diventando quindi parti integranti dei fabbricati stessi (si veda la Circolare del Ministero delle Finanze n. 14/330342 del 17 aprile 1981).

Inoltre, i beni finiti devono essere utilizzati per uno degli interventi edilizi agevolati per i quali è prevista l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta al 4%.

Infine, l'acquirente dei beni deve rilasciare una dichiarazione di responsabilità circa l'utilizzo dei beni finiti stessi.

2. Iva nell'acquisto o costruzione di abitazioni non prima casa e altre fattispecie analoghe

In relazione alla cessione, operata da imprese costruttrici, di interi fabbricati o porzioni di essi, ex «Tupini», ancorché non ultimati, purché rimanga inalterata l'originaria destinazione, il Legislatore prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del **10%**. Analogo trattamento spetterà in ipotesi di prestazioni di servizio derivanti da **contratti di appalto** effettuate nei confronti di persone fisiche che non siano soggetti passivi Iva o a favore di imprese od enti che non esercitano attività di costruzione immobili per la rivendita.

L'aliquota ridotta del 10% si sconta, inoltre, per tutte le cessioni, **assegnazione in proprietà o in godimento** da imprese costruttrici e non, di case di abitazione, non di lusso, ancorché non ultimate, purché ne rimanga inalterata l'originaria destinazione, che non servano da prima casa per l'acquirente.

Analogo trattamento spetta alle prestazioni di servizio dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione, non di lusso, diverse dalla prima casa. Anche in questo caso, l'immobile acquistato o costruito deve possedere le caratteristiche di casa di abitazione, ricompresa nelle categorie catastali da A1 e A11, ad esclusione della categoria A10, e non classificabile quale casa di lusso, individuabile nelle categorie catastali A1, A8 ed A9.

Per completezza di esposizione, si segnala che l'aliquota del 10% resta fruibile anche per la cessione o costruzione di fabbricati **assimilabili** alle civili abitazioni, quali ad esempio, gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali e gli edifici di culto.

Anche per l'aliquota ridotta del 10% valgono le considerazioni sulla cessione di beni finiti fatte a proposito dei beni che fruiscono dell'aliquota ridotta al 4%.

3. Iva negli interventi di recupero edilizio

Le prestazioni di **servizio** derivanti da **contratti di appalto** relativi ad interventi di **manutenzione**, ordinaria e straordinaria, realizzati su immobili residenziali, fruiscono di un regime Iva agevolato, consistente essenzialmente nell'applicazione dell'Iva **ridotta al 10%** (art. 3, L. 164/2014).

Non solo le prestazioni di servizio, ma anche le cessioni di beni possono godere di un analogo trattamento, purché la relativa fornitura sia posta in essere nell'ambito del contratto di appalto. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale condizione, segnatamente alla fornitura di **beni di valore significativo**, resta applicabile, con applicazione dell'Iva ridotta, solo fino a concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni stessi.

Seguendo il ragionamento condotto dal Fisco nell'apposita Guida ministeriale, il limite andrà calcolato scomputando dal valore complessivo dell'appalto il valore dei beni significativi. Questi ultimi sono stati espressamente individuati dal D.M. 29 dicembre 1999 e consistono nei seguenti beni:

1. ascensori e montacarichi;
2. infissi esterni e interni;
3. caldaie;
4. video citofoni;
5. apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria, sanitari e rubinetteria da bagni;
6. impianti di sicurezza.

Riprendendo l'esempio contenuto nella Guida del Fisco, se il valore complessivo dell'appalto è pari a diecimila euro mentre il costo dei predetti beni (già compreso nel valore dell'appalto) ammonta a seimila euro, l'Iva al 10% resterà fruibile su questi entro il limite della prestazione «pura», ossia 4.000 euro. Di conseguenza, l'Iva ridotta sarà applicata sui 4.000 euro di prestazione e su 4.000 euro di beni rispetto ai 6.000 totali.

Vale la pena di evidenziare che per la cessione di beni l'aliquota ridotta rimane applicabile solo se i beni sono ricompresi nel contratto di appalto, dovendosi invece applicare l'aliquota ordinaria a quelli che siano forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori o acquistati direttamente dal committente. Sono, poi, escluse dall'aliquota ridotta le prestazioni professionali e le prestazioni di servizi rese in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori.

Quali sono gli interventi manutentivi che scontano tale agevolazione è spiegato nell'art. 3, D.P.R. 380/2001. Si tratta di:

1. interventi di **manutenzione ordinaria**: opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti;
2. interventi di **manutenzione straordinaria**: 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 la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni d'uso. Nell'ambito degli interventi di manutenzione straordinaria sono ricompresi anche quelli consistenti nel frazionamento o accorpamento delle unità immobiliari con esecuzione di opere anche se comportanti la variazione delle superfici delle singole unità immobiliari nonché del carico urbanistico purché non sia modificata la volumetria complessiva degli edifici e si mantenga l'originaria destinazione di uso;
3. interventi di **restauro** e di **risanamento conservativo**, quelli rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurare 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;
4. interventi di **ristrutturazione edilizia**, gli interventi 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 quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del D.Lgs. 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente (...) sono subordinati a permesso di costruire gli interventi di ristrutturazione edilizia che portino ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente e che comportino modifiche della volumetria complessiva degli edifici o dei prospetti, ovvero che, limitatamente agli immobili compresi nelle zone omogenee A, comportino mutamenti della destinazione d'uso, nonché gli interventi che comportino modificazioni della sagoma di immobili sottoposti a vincoli ai sensi del decreto legislativo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni (art. 3, co. 1, lettera b) e art. 10, co. 1, lettera c);
5. interventi di **ristrutturazione urbanistica**, quelli 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.

4. Iva nei rapporti fra soggetti di impresa

Come noto la Finanziaria per il 2007 ha assoggettato al cd. regime del *reverse charge* i **subappalti** di prestazioni di servizi compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile fra soggetti di impresa.

In particolare, detto intervento normativo comporta che le operazioni effettuate dal subappaltatore nei confronti dell'appaltatore principale, o di un altro subappaltatore, sulla scorta dell'art. 17, co. 5, D.P.R. 633/1972, siano **fatturate senza applicazione dell'Iva**. Sarà, infatti, l'appaltatore ad integrare la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota Iva e della relativa imposta dovuta.

Dal 2015 il regime del *reverse charge* è stato esteso ad ogni prestazione eseguita nei confronti di soggetti Iva relativamente alle sole prestazioni di pulizia, demolizione, impiantistica e lavori di completamento degli edifici.

5. Detrazione Irpef per l'Iva corrisposta sull'acquisto di edifici di classe energetica A/B

In sede di approvazione della Legge di Stabilità (art. 1, co. 56, L. 28 dicembre 2015, n. 208) sono state introdotte una serie di disposizioni particolarmente vantaggiose per le imprese che operano nel settore immobiliare.

Importante risulta la misura secondo cui resta possibile, in capo alle persone fisiche acquirenti, **detrarre dall'Irpef lorda**, fino a sua concorrenza, il **50%** dell'**Iva corrisposta** sull'acquisto di unità immobiliari residenziali, di classe energetica A/B, **cedute direttamente** dalle imprese costruttrici.

Si tratta di un intervento che, sebbene di non elevato impatto per gli acquirenti, lo è senz'altro per le imprese costruttrici.

Cominciamo col sottolineare che la misura riguarda i **solii immobili «abitativi»**, ossia quelli rientranti nella categoria catastale A, con esclusione della A/10. Analogo trattamento, comunque, spetta anche ai fabbricati cd. di «**pertinenza**» di quelli abitativi. Si tratta, sostanzialmente, di quelli rientranti nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 e, quindi, di box auto, cantine o soffitte, che, generalmente, sono messi a servizio dell'immobile abitativo.

Ebbene, quando l'impresa costruttrice, o ristrutturatrice, cede detti fabbricati abitativi entro i cinque anni dal loro completamento, è costretta ad applicare l'Iva in misura pari al 4% del valore di cessione per le abitazioni costituenti prima casa e addirittura il 10% nelle ipotesi residue.

La predetta fattispecie rappresenta un forte ostacolo alla cessione dei beni, in quanto il soggetto acquirente trova molto più conveniente acquistare un immobile da un privato piuttosto che dall'impresa.

Vale solo la pena di evidenziare come, per la cessione a soggetti privati, anche oltre i cinque anni la disposizione in commento porterebbe a ritenere conveniente l'applicazione dell'Iva per **opzione** da parte dell'impresa cedente. In questo caso, infatti, l'acquirente pagherebbe poco di più rispetto all'ipotesi in cui, in mancanza dell'opzione, il cedente vendesse in esenzione Iva. Dal canto suo, invece, l'impresa costruttrice, applicando l'Iva, eviterebbe di rimanere incagliata nel subdolo meccanismo del cd. pro-rata, in base al quale, la cessione in esenzione Iva limita l'integrale deduzione dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta sugli acquisti.

Per completare le caratteristiche della misura in commento, va detto che la detrazione dall'Irpef spetta per i soli acquisti effettuati **entro il 31.12.2016** e va ripartita in **10 quote annuali**.

Studio Mariani