



CORSO DI SPECIALIZZAZIONE: L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

L'IVA nel settore immobiliare

Bologna, 6 dicembre 2017

La direttiva e le norme italiane

- La direttiva 2006/112/CE consente nel settore immobiliare varie opzioni in tema di soggettività, imponibilità ed esenzioni, che ogni Stato deve valutare in funzione della stima di gettito dal settore, con la massima libertà, dovuta al fatto che l'IVA sugli immobili non ha conseguenze sulla neutralità degli scambi transnazionali
- Le due modifiche più rilevanti al regime dell'edilizia sono state:
 - la cd. «Visco-Bersani» - art. 35 D.L. 4 luglio 2006, n. 223 (legge 4 agosto 2006, n. 248), in vigore dal 4 luglio/12 agosto 2006 sino alla successiva modifica;
 - il cd. decreto “sviluppo” - art. 9 del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (legge 7 agosto 2012, n. 134), tuttora in vigore dal 26 giugno 2012

Sintesi delle regole attuali

Locazioni e leasing immobiliari	Regime naturale esenzione Imponibilità solo per opzione: – costruttori o ristrutturatori, sia per l'abitativo che il non abitativo – alloggi sociali – fabbricati non abitativi
Cessioni abitative	Imponibili nei primi cinque anni dalla fine lavori da parte di costruttori o ristrutturatori Successivamente su opzione solo per questi soggetti, con la conseguente esenzione in ogni caso per le cessioni da parte di non costruttori o non ristrutturatori
Cessioni non abitative	Imponibili nei primi cinque anni dalla fine lavori da parte di costruttori o ristrutturatori Imponibili su opzione del cedente (chiunque – es. società di leasing)
Reverse charge	In ogni caso di cessione imponibile per opzione, nei confronti di soggetti passivi di imposta (non per le locazioni o il leasing, che sono prestazioni)
Aliquota 10%	Locazioni abitative su opzione del costruttore o ristrutturatore o locazione di alloggi sociali

L'IVA nel settore immobiliare

- Le aree fabbricabili
- I lavori di costruzione, manutenzione, restauro, ristrutturazione
- La locazione e il leasing
- La vendita degli immobili
- La detrazione e la rettifica della detrazione

Le cessioni di terreni

- art. 36, comma 2, D.L. 223/2006: un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo
- fabbricato da demolire: è un'area edificabile se il venditore aveva già iniziato la demolizione (Corte di Giustizia, 19.11.2009 – C-461/08 – *Don Bosco Onroerend Goed BV*), è un fabbricato se demolito solo in parte e continua ad essere utilizzato (Corte di Giustizia, 12.7.2012 – C-326/11 - *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV*)
- la cessione di terreni edificabili è sempre ad aliquota ordinaria; la cessione di quelli non edificabili (*non solo agricoli, es. per opere di urbanizzazione – per i terreni agricoli non si considera l'edificabilità dell'abitazione del coltivatore ex art. 9, lett. a, legge 10/1977 – ora art. 17, comma 3, lett. a TU edilizia 380/2001*) è fuori campo IVA (articolo 2, terzo comma, lett. c)

Soggettività del cedente

- l'applicazione dell'imposta sulla cessione di terreni consegue alla soggettività IVA del cedente. Non rilevano ai fini di questo tributo, ma dell'imposta proporzionale di registro, le cessioni fatte da «privati» o da enti non commerciali
- le assegnazioni di aree edificabili acquisite dai comuni in via espropriativa non si considerano, agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, operazioni svolte nell'esercizio di attività commerciali (art. 36, comma 19-bis D.L. 331/1993). Sono però soggette a IVA le assegnazioni di aree da parte di enti pubblici, anche se affidatari dei comuni. L'esclusione soggettiva opera solo per le cessioni dirette da parte dei comuni (ris. 30.7.2003, n. 160/E)
- soggettività anche per l'imprenditore agricolo che vende un terreno edificabile già utilizzato per la produzione (§ 4.5 della circ. 18/E del 29.5.2013); anche soggetto minore ex art. 34, comma 6 (ris. 54/E del 16.3.2007: l'acquirente deve emettere autofattura ad aliquota ordinaria, da pagare al produttore agricolo, che però deve versarla all'erario, al netto dell'IVA su eventuali costi direttamente correlati) – di opinione contraria, per un caso particolare di una limitata striscia di terreno: Cassazione, ordinanza n. 11600 del 6.6.2016

Responsabilità dell'acquirente

- Per contrastare la sottofatturazione nel settore immobiliare, l'articolo 60-bis, comma 3-bis legge IVA, prevede la responsabilità solidale dell'acquirente dell'immobile, anche se opera come «privato»
- Il cessionario che non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni può regolarizzare la violazione versando la maggiore imposta dovuta entro sessanta giorni dalla stipula dell'atto. Entro lo stesso termine, il cessionario che ha regolarizzato la violazione presenta all'ufficio territorialmente competente nei suoi confronti copia dell'attestazione del pagamento e delle fatture oggetto della regolarizzazione
- Nel caso di mancata regolarizzazione, l'acquirente risponde solidalmente anche delle sanzioni a carico del venditore (deroga all'articolo 6, comma 8, del D.Lgs. 471/97, che sanziona solo il cessionario o committente nell'esercizio di impresa, arte o professione)

Fabbricati abitativi e fabbricati strumentali

- il regime IVA può variare in funzione della tipologia di edificio
- l'articolo 10, primo comma, al numero 8-ter individua i «fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche **non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicale trasformazione**», e per differenza, al numero 8-bis) i «diversi» dall'8-ter, cioè i fabbricati abitativi
- nella prassi dell'amministrazione finanziaria «*la distinzione tra immobili ad uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo*» (circolare n. 27/E del 4.10.2006)
- rileva la categoria A/10 nel solo caso in cui la destinazione ad ufficio o studio privato sia prevista nella licenza edilizia o concessione edilizia, anche in sanatoria (*tesi confermata al § 6.24 della circolare n. 18/E del 29.5.2013 – «enciclopedia dell'imposta di registro*). Infatti la differenza «fisica» tra un A/10 e un A/2 è inesistente o comunque non significativa

Fabbricati abitativi e fabbricati strumentali

- si considerano pertanto fabbricati abitativi tutti gli immobili classificati o classificabili nel gruppo catastale A, tranne A/10 e le loro pertinenze, anche se classificate nelle altre categorie
- si considerano fabbricati strumentali quelli classificati o classificabili nei gruppi catastali:
 - A/10 (uffici)
 - B (edifici pubblici e collettivi)
 - C (magazzini e negozi)
 - D (opifici, impianti industriali, alberghi)
 - E (stazioni per servizi di trasporto, edifici a destinazione particolare)
- sono «alloggi sociali» le unità abitative definite dal D.M. 22 aprile 2008 (*G.U. n. 146 del 24 giugno 2008*): adibite ad uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. Il servizio di edilizia residenziale sociale viene erogato da operatori pubblici e privati prioritariamente tramite l'offerta di alloggi in locazione alla quale va destinata la prevalenza delle risorse disponibili, nonché il sostegno all'accesso alla proprietà della casa

Fabbricati «non di lusso»

- le agevolazioni in tema di aliquota sono concesse con l'eccezione dei fabbricati «di lusso»
- sino al 12.12.2014 l'edificio «di lusso» era definito in base ai criteri del D.M. 2 agosto 1969 (*G.U.n.* 218 del 27.8.1969). Per l'imposta di registro questo criterio era già in vigore dal 7 aprile 2011 (art. 10 D.Lgs. 23/2011)
- dal 13.12.2014 sono edifici di lusso, anche ai fini IVA, soltanto quelli accatastati o accatastabili in A/1 (abitazioni signorili), A/8 (ville) e A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici)
- ciò in base all'articolo 33 del D.Lgs. 21.11.2014, n. 175, che cita solo la voce 21) della tabella A, parte II – aliquota 4% – cessioni prima casa al 4%. Con la circolare 31/E del 30.12.2014, § 24.2, è stato riconosciuto che questo criterio vale anche per le cessioni di case non di lusso che non siano prima casa – voce 127-*undecies*, tabella A, parte III – aliquota 10%. In considerazione della citazione di questa voce, la nuova classificazione opera anche ai fini della voce 127-*quaterdecies* – contratti di appalto per la costruzione

Fabbricati non più «di lusso»

- Cassazione – sentenza 11 maggio 2017, n. 11621
- il nuovo criterio di accatastamento, in luogo della verifica dei requisiti del D.M. 2 agosto 1969, non si applica agli atti precedenti l'entrata in vigore delle nuove norme
- si rende però applicabile d'ufficio l'esimente da sanzioni se l'immobile avrebbe potuto beneficiare delle attuali disposizioni

La legge Tupini

- articolo 13 legge 2 luglio 1949, n. 408
- case non di lusso, nella cui costruzione è stato rispettato il rapporto tra abitazioni, negozi ed uffici nel medesimo corpo di fabbrica
- l'edificio deve avere almeno il 50% più uno della superficie totale fuori terra destinata ad abitazioni e non più del 25% della stessa superficie destinata a negozi (legge 6.10.1962, n. 1493 e legge 2.12.1967, n. 1212). Nella superficie delle abitazioni si computano balconi e terrazze (risoluzione 9.2.1982, n. 370924); i laboratori artigianali aperti al pubblico sono assimilati ai negozi (ris. 8.2.1983, n. 354135); i box auto a piano terreno non sono assimilabili ai negozi (Comm. Centrale, sez. VIII, dec. 16.1.1989, n. 292)
- la costruzione deve essere regolare dal punto di vista urbanistico
- questi requisiti rilevano ai fini dell'applicazione dell'aliquota 4% sull'appalto di costruzione (voce 39, tabella A, parte II), per l'acquisto dei relativi beni finiti (voce 24) e dell'aliquota 10% per le vendite di unità non abitative da parte del costruttore (voce 127-undecies)

Operazioni esenti

- *(art. 10, n. 8, 8-bis e 8-ter) — in fase di vendita o locazione*
- Cessioni e locazioni di unità abitative (categoria A, tranne A/10) da parte delle imprese diverse da quelle costruttrici o ristrutturatrici
- Cessioni e locazioni di immobili di qualunque tipologia da parte delle imprese costruttrici o ristrutturatrici, dopo cinque anni dalla fine lavori, se non viene esercitata l'opzione per l'imponibilità
- Cessioni e locazioni di immobili non abitativi da parte delle imprese diverse da quelle costruttrici o ristrutturatrici, se non viene esercitata l'opzione per l'imponibilità

Aliquota 4% (tabella A, parte II)

- — *in fase di costruzione o recupero*
- appalti per la costruzione delle case «Tupini» (non di lusso, appartamenti oltre il 50%, negozi sino al 25% della superficie), da parte delle imprese che costruiscono per vendere (voce 39)
- appalti dei privati che costruiscono la prima casa (voce 39)
- appalti delle abitazioni rurali (voce 39)
- acquisto di beni finiti per la costruzione di case «Tupini» o di abitazioni rurali (voce 24)
- appalti per il superamento od eliminazione delle barriere architettoniche (voce 41-ter)

Aliquota 4% (tabella A, parte II)

- — *in fase di vendita o locazione* (*)
- cessione a titolo di «prima casa» della singola unità immobiliare abitativa non di lusso (no A/1-A/8-A/9 - anche se l'edificio non rispetta le proporzioni «Tupini») (voce 21)
- cessione dell'abitazione rurale da parte del costruttore (voce 21-*bis*)
- assegnazione (anche a titolo di godimento) delle abitazioni ai soci delle cooperative edilizie, a titolo di prima casa (voce 26)

(*) se non è applicabile il regime di esenzione

Aliquota 10% (tabella A, parte III)

- — *in fase di costruzione o recupero*
- appalti case non di lusso (no A/1-A/8-A/9), diverse dalle case «Tupini», se il committente è il «privato» che non le destina a «prima casa» od un'impresa che non costruisce per rivendere (voce 127-quaterdecies)
- appalti per la costruzione di opere di urbanizzazione ed edifici collettivi, delle linee di trasporto ad impianto fisso, degli impianti di calore-energia o di energia solare, degli impianti di depurazione (voce 127-septies); relativo acquisto dei materiali diversi dalle materie prime e semilavorati (voce 127-sexies)
- interventi di recupero di maggior rilievo (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e urbanistica) (voce 127-quaterdecies); relativo acquisto dei materiali diversi dalle materie prime e semilavorati (voce 127-terdecies)
- manutenzione straordinaria per gli edifici di edilizia residenziale pubblica - es. ex IACP (voce 127-duodecies)
- prestazioni di allacciamento al teleriscaldamento (voce 127-quater)

Il risparmio energetico

- l'articolo 26 della legge 9 gennaio 1991, n. 10 dispone che gli interventi su edifici residenziali esistenti che facilitino l'impiego di fonti di energia rinnovabile e/o recupero di energia sono assimilati a tutti gli effetti alla manutenzione straordinaria di cui agli articoli 31 e 48 della legge 5 agosto 1978, n. 457 (ora articolo 3 del T.U. edilizia n. 380/2001)
- gli impianti di produzione di calore o energia da fonte solare hanno l'aliquota oggettiva del 10% (voce 127-*quinquies*) applicabile in qualunque fase di commercializzazione. L'aliquota ridotta sui beni generici che potrebbero essere utilizzati per tali impianti si applica solo nell'ultima fase, al costruttore o al privato (voce 127-*sexies*). Così la risoluzione 269/E del 27.9.2007.

Interventi di risparmio energetico

Corte di Giustizia - Aliquota ridotta non ammissibile

<i>Causa:</i> C-161/14	<i>Sentenza:</i> 4 giugno 2015
<i>Ricorrente:</i> Commissione europea	<i>Stato:</i> Regno Unito
<p><i>Il caso:</i> La legislazione inglese concede l'aliquota ridotta per la fornitura e l'installazione di materiali atti a ridurre i consumi energetici nelle abitazioni. La Commissione ritiene non corretta questa disposizione, a meno che i lavori non siano eseguiti in edifici destinati ad attività non profit (<i>charitable</i>). Un simile intervento non rientrerebbe nel numero 10) dell'allegato III alla direttiva 2006/112/CE (cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell'ambito della politica sociale), in quanto non è finalizzata a consentire l'accesso all'abitazione per chi non ne dispone. La precedente proposta della Commissione di ridurre l'IVA sulle opere di risparmio energetico non era stata accolta dal Consiglio (direttiva 2009/47/CE). Né l'operazione può essere inquadrata nel numero 10-bis) relativo ai lavori di manutenzione abitativa con scarsa rilevanza dei materiali.</p>	
<p><i>Decisione della Corte:</i> Pur in presenza di formulazioni discordanti nelle varie versioni linguistiche, occorre ricondurre la norma allo scopo e alle regole generali. In ogni caso la direttiva non ammette l'aliquota ridotta per qualsiasi tipo di abitazione (fuori cioè dalla "politica sociale", che dovrebbe considerare il reddito, l'età, le situazioni di disagio ...), né si può considerare il risparmio energetico come miglioramento delle condizioni sociali.</p>	
<p><i>Riflessi sulla normativa o prassi italiana:</i> Alcune interpretazioni dovrebbero essere rimesse in discussione. La circolare 58/E del 24 febbraio 1998 qualifica gli interventi finalizzati al risparmio energetico tra le opere di manutenzione straordinaria (lett. b, art. 31 legge 457/1978, ora art. 3 del testo unico sull'edilizia (D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380) ammesse all'aliquota 10% nelle unità abitative ex art. 7, comma 1, lett. b legge 488/1999 (equivalente al numero 10-bis dell'allegato alla direttiva), salvo il problema dei beni significativi (DM 29.12.1999). A questo proposito la risoluzione 5 maggio 2014 (diretta alla Confartigianato e non pubblicata ufficialmente) consente l'applicazione dell'aliquota 10% alla fornitura di stufe a pellet, in quanto considerata parte indistinta della prestazione del servizio di manutenzione. La stufa che non produce acqua calda e irraggia il calore direttamente nell'aria non è un "bene significativo" del tipo "caldaia", unico in questo ambito individuato dal DM sopra indicato.</p>	

La manutenzione negli edifici abitativi

- aliquota 10% per manutenzione ordinaria e straordinaria di immobili abitativi, esclusa una quota di beni significativi (articolo 7, commi 1 e 2 legge 488/99 – art. 2, comma 8, legge 191/09)
- la disposizione ha per oggetto soltanto «prestazioni», e quindi non si applica all'acquisto di beni da un produttore o rivenditore
- in base ai chiarimenti ufficiali (circolari 247/E del 29 dicembre 1999 e 71/E del 7 aprile 2000) sono agevolate:
 - le opere all'interno di una abitazione (categorie catastali da A/1 ad A/11, escluso A/10) a prescindere dall'effettivo utilizzo; sono esclusi gli edifici destinati a utilizzazioni pubbliche
 - la manutenzione di una autorimessa, in quanto pertinenza di abitazione privata
 - gli interventi sulle parti comuni di un condominio, se almeno la metà più uno della superficie totale dei piani fuori terra sia destinata ad abitazione.
- la manutenzione delle caldaie installate in edifici abitativi (o prevalentemente tali) beneficia di questa aliquota ridotta, anche relativamente alle prestazioni di revisione periodica e controllo delle emissioni (ris. 4.3.2013, n. 15/E).
- l'aliquota ridotta può essere applicata solo nei confronti del committente proprietario o conduttore dell'immobile. Non è quindi ammessa nel caso di subappalto, date le finalità della norma e per una corretta verifica dell'incidenza dei beni significativi.

I beni significativi nelle manutenzioni

- D.M. 29 dicembre 1999
 - ascensori e montacarichi
 - infissi esterni e interni (*sono beni significativi e non servizi anche se prodotti su misura – risoluzione 25/E del 6.3.2015*)
 - caldaie (*non sono tali le stufe a pellet che non scaldano l'acqua – risoluzione 5.5.2014 alla Confartigianato*)
 - videocitofoni
 - apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria
 - sanitari e rubinetterie da bagno
 - impianti di sicurezza
- se la prestazione non richiede l'utilizzo di questi beni (ad esempio muratore che rifà il tetto di una casa o imbianchino che ne dipinge la facciata) tutta la prestazione è al 10%.
- sempre al 10% è la prestazione in cui il costo del bene significativo non superi il 50% della prestazione.
- se invece tale bene supera il 50%, il valore di tale bene è tassato al 10% per la parte corrispondente al valore della manodopera e dei materiali non significativi e ad aliquota ordinaria per l'eccedenza

Beni significativi eccedenti il 50%

- Prestazione per l'installazione di un impianto di condizionamento in una abitazione privata - Corrispettivo totale € 4.500,00, di cui 3.300,00 riferibili alle apparecchiature di condizionamento e riciclo
- Imponibile della parte non riferibile ai beni significativi – compresa manodopera e montaggio - $(4.500,00 - 3.300,00) = 1.200,00$ al 10%
- Quota dei beni significativi corrispondente al valore del punto precedente = 1.200,00 al 10%
- Quota residua beni significativi $(3.300,00 - 1.200,00) = 2.100$ al 22%

Beni significativi eccedenti il 50%

Descrizione	Ore/GG/Pz	N*	Importo Unitario	Importo totale
Acconto fornitura e installazione impianto di climatizzazione				
Manodopera (IVA agevolata al 10%)	GG	1	€ 1.200,00	€ 1.200,00
Apparecchiature (IVA agevolata al 10%)		1	€ 1.200,00	€ 1.200,00
Apparecchiature (IVA ordinaria al 22%)		1	€ 2.100,00	€ 2.100,00
Nr. 1 unità esterna Samsung AJ080FCJ4EH/EU unità esterna Nr. 2 unità interna Samsung AR07H55DBWKNEU Nr. 2 unità interna Samsung AR12H55DBWKNEU				
			Subtotale	€ 2.400,00
			Aliquota IVA	10%
			Totale IVA	€ 240,00
			Subtotale	€ 2.100,00
			Aliquota IVA	22%
			Totale IVA	€ 462,00
			Totale	€ 5.202,00

Aliquota 10% (tabella A, parte III)

- — *in fase di vendita o locazione* (*)
- cessione *non* a titolo di «prima casa» della singola unità immobiliare abitativa non di lusso (diversa da A/1, A/8 o A/9- pertanto anche se l'edificio non rispetta le proporzioni «Tupini») (voce 127-*undecies*)
- cessione da parte delle imprese costruttrici di unità *non* abitative (negozi, uffici) edificate nell'ambito di un edificio «Tupini» (voce 127-*undecies*)
- cessione degli edifici o relative porzioni da parte delle imprese che hanno eseguito gli interventi di recupero di maggior rilievo (restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia ed urbanistica) (voce 127-*quinqüesdecies*)
- (*in caso di opzione*) locazione di immobili abitativi da parte dei costruttori o ristrutturatori; locazione di alloggi sociali (voce 127-*duodevices*)
- cessione delle opere di urbanizzazione e degli edifici collettivi e degli impianti di produzione e reti di distribuzione di calore energia, energia elettrica solare o eolica, impianti di depurazione, linee di trasporto a impianto fisso (voce 127-*quinqües*)

Aliquota ordinaria

- cessioni di aree fabbricabili
- materie prime e semilavorati (cemento, prefabbricati, materiali per rivestimenti, marmi e prodotti lapidei)
- appalti e cessioni (*) delle case «di lusso»
- appalti e cessioni (*) delle costruzioni non abitative
- appalti di edifici con unità non abitative, commissionati da privati o imprese che non destinano la costruzione alla rivendita
- appalti e cessioni di opere pubbliche e private non rientranti tra quelle di urbanizzazione o gli edifici assimilati alla residenza: dighe, aeroporti, alberghi, palazzi comunali, mercati all'ingrosso (risoluzione 14.5.1984, n. 344478)
- cessioni di prodotti finiti per l'edilizia nella fase di commercializzazione oppure non destinati ad opere agevolate
- cessioni (*) di unità non abitative in edificio non rispondente ai requisiti della legge Tupini
- cessioni (*) di unità non abitative, anche poste in edificio rispondente ai requisiti della legge Tupini, se il cedente non è il costruttore
- manutenzione, ordinaria e straordinaria, non agevolata (vedere aliquota 10%)

(*) se non è applicabile il regime di esenzione

Aliquota oggettiva o di destinazione

- Le aliquote del 4 e del 10% sono, di regola, aliquote di destinazione, applicabili solo in presenza delle condizioni poste dalle norme, in funzione della tipologia dell'opera o dei requisiti del committente.
- L'applicazione di queste aliquote deve pertanto essere formalmente richiesta (dall'acquirente o committente sotto la sua responsabilità: circolare n. 25 del 3 agosto 1979, per l'acquisto dei beni finiti) o, comunque, essere fondata su situazioni riscontrabili anche a posteriori (atti urbanistici).
- La risoluzione 21 settembre 1996, n. 223/E precisa che nel caso di costruzione avente ad oggetto opere con diversa aliquota deve applicarsi quella più elevata sull'intero corrispettivo. Il caso riguardava l'ampliamento di un albergo, soggetto ad IVA del 22%, con la contemporanea ristrutturazione al 10%.
- I prodotti finiti per l'edilizia, diversi cioè dalle materie prime e dai semilavorati, hanno un'aliquota ordinaria del 22% (applicabile in ogni caso nella fase di commercializzazione) e, di regola, quella agevolata, del 4 o 10% per l'acquisto finalizzato alla costruzione, anche in economia, di opere aventi tali aliquote
- Con circolare n. 25 del 3.8.1979 il Ministero precisò che i beni ad aliquota ridotta – diversi dalle «materie prime o semilavorate» – devono mantenere la loro individualità a costruzione ultimata, ed esemplificò con i serramenti, radiatori, caldaie, anche di serie. Rientrano nell'agevolazione i sanitari per bagno e cucine (lavandini, vasche) e i materiali per gli impianti elettrici e del gas.

L'aliquota dei subappalti

- La circolare 1° marzo 2001, n. 19/E, nel quesito 2.2.12 afferma che l'aliquota IVA del 4% prevista dal numero 39) della tabella A, parte II (appalti commissionati da imprese che costruiscono per vendere – ma la norma riguarda pure l'appalto della prima casa) si applica anche ai subappalti con cui il costruttore affida ad altre imprese parte dei lavori di costruzione
- La motivazione sta nella determinazione dell'aliquota in riferimento al contratto principale, che si estende a tutti i subappalti, in quanto concorrono alla realizzazione dell'opera agevolata
- Non è agevolato il subappalto per le manutenzioni abitative ad aliquota 10%, in quanto la disposizione ha per scopo di attenuare l'onere a carico dei privati. Inoltre nel subappalto non è possibile verificare la proporzione tra beni significativi e costo complessivo dell'intervento (circolare 7 aprile 2000, n. 71/E, § 3.2)

Definizione di «costruttore»

- varie disposizioni – ad esempio nelle opzioni per l'imponibilità – fanno riferimento alla cessione eseguita dal «costruttore»
- Circolare n. 45 del 2 agosto 1973: si considera costruttrice l'«impresa che svolge, anche occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese». La circolare n. 45 è confermata dalla 182/E dell'11 luglio 1996, che richiama anche la risoluzione 330083 del 14 marzo 1981, che lasciava fermo il requisito di costruttore anche a chi aveva concesso i beni in locazione prima della vendita. La circolare 182/E qualifica tra le imprese costruttrici le cooperative edilizie che, anche avvalendosi di imprese appaltatrici, costruiscono alloggi da assegnare ai propri soci
- Si può considerare «costruttore» anche una Compagnia di assicurazione o una banca, titolare della concessione edilizia (risoluzione 29.11.1982, n. 391795; risoluzione 21.3.1990, n. 430065), o un'impresa che abbia acquistato allo stato rustico eseguendo rilevanti lavori di ultimazione (risoluzione 13.10.1984, n. 396446)
- La qualifica di «impresa costruttrice» si trasmette all'incorporante (risoluzione 7.8.1984, n. 398521) e consente di applicare l'aliquota ridotta anche in sede di assegnazione ai soci (risoluzione 26.7.1985, n. 320154)
- Ad analoghe conclusioni giunge la ris. 23.4.2003, n. 93/E: sono imponibili le cessioni di immobili effettuate da imprese costruttrici, anche non abituali. La qualifica di impresa costruttrice si trasferisce alle società conferitarie.

Interventi di recupero

- le voci della tabella A, parte III, richiamano ancora l'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, escludendo quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma
- la normativa urbanistica oggi vigente è l'articolo 3 del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380. Gli interventi agevolati sono: lettera c) restauro e di risanamento conservativo; d) ristrutturazione edilizia; f) ristrutturazione urbanistica
- aliquota 10% per:
 - beni finiti per la realizzazione degli interventi (*127-terdecies*)
 - appalti per la realizzazione degli interventi (*127-quaterdecies*)
 - cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati oggetto degli interventi, da parte delle imprese che li hanno eseguiti (*spetta comunque il 4% prima casa*)
- questa aliquota prescinde dalla tipologia abitativa o meno dei fabbricati – circolare n. 14/E del 17.4.1981; n. 142/E del 9.8.1994

Il frazionamento senza cambio d'uso

- rientrano nella manutenzione straordinaria (lett. b – art. 3 TU edilizia 380/2001) anche gli interventi di 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 d'uso
- questa estensione è stata introdotta dal D.L. 133/2014 (cd. «sblocca Italia»), abbassando il livello di intervento
- chi pone in essere queste operazioni può essere ancora considerato «ristrutturatore»? no
- commento nello studio 57-2016/T del Consiglio Nazionale del Notariato, che considera soprattutto casi complessi di coesistenza dei vari interventi
- per ora silenzio dall'Agenzia delle Entrate

Opere a scomputo oneri di urbanizzazione

- articolo 51 legge 21.11.2000, n. 342
- si devono intendere fuori dal campo di applicazione dell'IVA le cessioni delle opere di urbanizzazione o di aree nei confronti dei comuni, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione
- viene aggiunta l'importante precisazione che questa operazione, non soggetta all'imposta, non limita il diritto alla detrazione sui costi sostenuti per l'acquisto delle aree e l'esecuzione delle opere
- La risoluzione 50/E del 22 aprile 2005 ha precisato che non rientra in questa normativa la cessione di aree da parte di un comune in permuta con la realizzazione di opere

Il *reverse charge* in edilizia

- Le regole italiane trovano la fonte sovraordinata nella direttiva 2006/69/CE del 24.7.2006, ora articolo 199 della direttiva 2006/112/CE, che consente la scelta dello Stato per il *reverse charge* relativo a:
 - a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni
 - b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a)
 - c) cessioni di beni immobili qualora il cedente abbia optato per l'imponibilità
- Queste disposizioni hanno natura di tutela erariale, in quanto vi è il fondato timore per la fatturazione imponibile da parte di chi potrebbe non rispettare gli obblighi di liquidazione e versamento

Il reverse charge in edilizia

- articolo 17, sesto comma (*le lettere sono quelle della norma*):
 - *a-ter) prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici – **indipendentemente dalla tipologia del committente***
 - *a) prestazioni di servizi diversi da quelli di cui alla lettera a-ter), compresa la prestazione di manodopera, **rese nel settore edile da soggetti subappaltatori** nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori;*
 - *a-bis) cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;*

Il *reverse charge* oggettivo

- legge IVA, articolo 17, sesto comma, lett. a-ter) – VJ17
- pulizia, demolizione, installazione di impianti e di completamento relative ad edifici – *sia in appalto, che subappalto o come contratto d'opera*
- circolare 14/E del 27.3.2015 – anche se la norma parla di «installazione» di impianti si deve comprendere la manutenzione e la riparazione (*sanatoria per comportamenti pregressi – prevista anche dalla circolare 35/E del 22.12.2015*)
- il *reverse charge* prevale sullo *split payment* (articolo 17-ter), quando cioè la pubblica amministrazione e le società destinatarie di questa disposizione acquistano servizi relativi alla gestione in proprio di un servizio rilevante ai fini IVA (es. acquedotto)

Circolare 37/E del 22.12.2015

- 1 – contratti complessi: regola generale = scomposizione della parte di corrispettivo soggetta a *reverse charge* – fatturazione normale per l'appalto relativo ad un frazionamento di edificio, comprensivo dell'installazione degli impianti
- 2 – demolizione compresa in un appalto di costruzione – fatturazione normale
- 3 – cessione con posa in opera vs. prestazione – non è essenziale il confronto con il costo dei materiali – prestazione se il risultato è diverso e nuovo rispetto ai beni utilizzati, che sono il mezzo per la produzione dell'opera – volontà delle parti - produzione di infissi «standard» anche con le misure del cliente = cessione (ris. 25/E del 6.3.2015)
- 4 – parcheggi interrati o collocati sul lastrico solare: sono edifici (*reverse charge*) in quanto ne formano parte integrante

Circolare 37/E del 22.12.2015

5 – derattizzazione, spurgo fosse biologiche e sgombero neve – no *reverse* in quanto il loro codice ATECO è diverso da quello relativo alla pulizia

6 – impianti parzialmente esterni – *reverse* in quanto di regola funzionali all'edificio : videosorveglianza, citofoni, climatizzatori, impianto idraulico con tubazioni esterne

7 – manutenzione e riparazione di impianti - l'ISTAT conferma che sono comprese nei codici ATECO della costruzione e installazione

8 – impianti fotovoltaici – no *reverse* solo se accatastati come unità immobiliari autonome

Circolare 37/E del 22.12.2015

9 – estintori – *reverse charge* se fanno parte di un impianto installato in un edificio – no estintori portatili o carrellati

10 – sostituzione delle componenti di un impianto – *reverse*

11 – impianti al servizio della produzione e non dell'edificio (*comprese le celle frigorifere*) – no *reverse* in quanto la loro funzione non è connessa all'utilizzo dell'edificio in quanto tale

12 – prestazioni di terzi – *reverse* sia nel caso in cui siano pagate dal fornitore del bene che dal cliente

Circolare 37/E del 22.12.2015

13 – manutenzioni abitative – aliquota ordinaria, in quanto quella ridotta spetta solo al consumatore finale (il *reverse* è tra soggetti passivi)

14 – abbonamenti e diritti di chiamata – *reverse* anche se il corrispettivo non è correlato ad un intervento materialmente eseguito

15 – contributi di allacciamento alle reti – no *reverse* in quanto elementi della fornitura di gas o elettricità

16 – servizi non imponibili (es. pulizia o installazione di impianti negli aeroporti) – fattura normale, in quanto il *reverse* è un sistema di cautela relativo al versamento dell'imposta

Reverse charge nei subappalti

- legge IVA, articolo 17, sesto comma, lett. a) – VJ13
- subappalti, compresa la prestazione di manodopera, nel settore edile nei confronti delle imprese di costruzione o ristrutturazione di immobili o nei confronti dell'appaltatore principale. La disposizione non si applica nei confronti del contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori
- sia il committente (appaltatore) che l'impresa (subappaltatore) devono operare nella sezione F ATECO, anche se non si tratta dell'attività principale (es. scavi edili da parte di una società operante nel settore delle discariche)

Numero	2008	Oggetto	Definizione
76	04.03	Edifici prefabbricati	La fornitura e il montaggio di elementi prefabbricati, anche da parte di un'impresa con codice attività non correttamente collocato nel settore F, va qualificata come appalto per la costruzione di un edificio, e pertanto il relativo subappalto comporta la fatturazione in reverse charge
97	14.03	Appalto principale	Viene esaminato un caso particolare, per la costruzione di un centro commerciale. La società che esegue le opere procede in subappalto, ma il reverse charge si applica se l'appaltatore (società immobiliare di investimento) appartiene al settore dell'edilizia
101	18.03	Impresa concessionaria	La stazione appaltante (società concessionaria di ente pubblico) stipula contratti di appalto e non di subappalto con i terzi e i propri soci
111	28.03	Società che affida i lavori a due consorzi	Il soggetto titolare dell'appalto deve avere una adeguata esperienza e qualificazione nella costruzione delle opere, e solo in questo caso i contratti a valle sono subappalti, soggetti al reverse charge
113	28.03	Installazione	Si ritiene che i pannelli segnalatori siano impianti facenti parte integrante di edifici o strutture simili (comprese quindi le autostrade), da cui il regime di reverse per i subappalti
155	16.04	Rapporto tra azienda e comune	La nozione di in house providing riguarda problematiche legate alle aggiudicazioni pubbliche. Sotto l'aspetto fiscale occorre valutare la sussistenza o meno di un rapporto di appalto tra la società e il comune, relativamente al quale le prestazioni edili acquisite dalla società sarebbero subappalti, e pertanto in regime di reverse charge
173	24.04	Nuovo codice attività	Il meccanismo si applica a condizione che sia l'appaltatore che il subappaltatore operino nel settore edile, indipendentemente dall'attribuzione del codice di attività della sezione F ATECOFIN

Numero	2008	Oggetto	Definizione
245	16.06	Impianti antincendio e idraulici	Le fatture normali, anziché in reverse, riguardano le forniture e le manutenzioni in un ambito diverso da quello edile, come nel caso delle imbarcazioni e delle piattaforme galleggianti. La manutenzione degli estintori, delle manichette e delle maschere antigas va in reverse charge se l'impianto è installato in un edificio, nell'ambito della manutenzione dell'intero impianto
246	16.06	Vendita con posa in opera e appalto Associazioni temporanee di imprese	È vendita la cessione con la semplice posa in opera dei materiali prodotti (no reverse, anche se la posa è fatta da terzi); è appalto (reverse nei subappalti) la realizzazione di beni diversi e nuovi rispetto al complesso dei materiali impiegati. I partecipanti ad una ATI (Associazione Temporanea di Imprese) sono di regola mandatarî e non subappaltatori, se l'ATI ha individuato nel contratto il lavoro di ciascuna impresa
255	20.06	Fornitura e posa di pannelli per pareti	Se le prestazioni relative alla posa in opera dei pannelli assumono una funzione accessoria rispetto alla cessione dei pannelli, prodotti secondo le specifiche del committente, non opera il reverse charge anche se il contratto è stato qualificato come subappalto
432	12.11	Global service immobiliare	L'affidamento di un global service immobiliare configura contratto di appalto, e pertanto i lavori che vengono commissionati sono subappalti. Ai fini del reverse charge, applicabile nel caso di specie, è irrilevante che la società di global service abbia un codice di attività non edile, in quanto tale è l'attività esercitata
474	05.12	Impianti fotovoltaici	L'installazione di un impianto fotovoltaico è diretta alla realizzazione di un impianto complesso, costituente un «quid novi» rispetto ai materiali impiegati, che devono essere adattati alle particolari condizioni della superficie interessata dall'opera. Ne consegue che il relativo subappalto è soggetto al reverse charge

TABELLA ATECOFIN 2007**Sezione F - COSTRUZIONI****41 COSTRUZIONE DI EDIFICI**

- 41.10.00 Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione
- 41.20.00 Costruzione di edifici residenziali e non residenziali

42 INGEGNERIA CIVILE

- 42.11.00 Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali
- 42.12.00 Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane
- 42.13.00 Costruzione di ponti e gallerie
- 42.21.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi
- 42.22.00 Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni
- 42.91.00 Costruzione di opere idrauliche
- 42.99.01 Lottizzazione dei terreni connessa con l'urbanizzazione
- 42.99.09 Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca

43 LAVORI DI COSTRUZIONE SPECIALIZZATI

- 43.11.00 Demolizione
- 43.12.00 Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno
- 43.13.00 Trivellazioni e perforazioni
- 43.21.01 Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.21.02 Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.21.03 Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.01 Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione
- 43.22.02 Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.03 Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione)
- 43.22.04 Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.22.05 Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione)
- 43.29.01 Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili
- 43.29.02 Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni
- 43.29.09 Altri lavori di costruzione e installazione nca
- 43.31.00 Intonacatura e stuccatura
- 43.32.01 Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate
- 43.32.02 Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili
- 43.33.00 Rivestimento di pavimenti e di muri
- 43.34.00 Tinteggiatura e posa in opera di vetri
- 43.39.01 Attività non specializzate di lavori edili (muratori)
- 43.39.09 Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca
- 43.91.00 Realizzazione di coperture
- 43.99.01 Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici
- 43.99.02 Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione
- 43.99.09 Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca

***Reverse charge* nei subappalti - consorzi**

- qualora il consorzio agisca sulla base di un contratto di subappalto assoggettabile alla disciplina del reverse-charge, tale modalità di fatturazione, riverberandosi anche nei rapporti interni, è applicabile anche da parte delle società consorziate sempreché le prestazioni da esse rese al consorzio siano riconducibili alla specifica disciplina
- queste regole valgono anche per le cooperative tra prestatori di servizi: il regime del contratto principale (appalto o subappalto) si estende al rapporto con gli associati (risoluzione 243/E dell'11.9.2007)
- previa autorizzazione UE, si applicherà il *reverse charge* nei rapporti con un consorzio in regime di *split payment* (articolo 17, sesto comma, lett. a-quater)
- documento 31.1.2016 Fondazione Nazionale Commercialisti

Cessioni imponibili per opzione

- legge IVA, articolo 17, sesto comma, lett. *a-bis*) – VJ14
- cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati nel caso in cui il venditore abbia dichiarato espressamente nell'atto di optare per l'imponibilità, ove consentita dall'articolo 10, primo comma, n. *8-bis* e *8-ter*)
- fattura normale nelle cessioni con imponibilità obbligatoria (*cessione dal costruttore o ristrutturatore entro cinque anni dalla fine dei lavori*)
- fattura normale per i canoni di locazione o leasing (la norma parla solo di cessioni e non di prestazioni od operazioni)

Nozione di edificio e di impianto relativo

- Commissione europea – Explanatory notes (immovable property – *nozione più ampia rispetto a quella di «edificio»*) ai fini della territorialità, punto 218 – art. 31-bis regolamento (UE) 282/2011 - § 2, l): «strutture permanenti quali condotte del gas e dell’acqua, condotte fognarie e simili» > the maintenance, renovation or repair of telecommunication infrastructures (e.g. the replacement of a cable network installed underground)

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_en.pdf

- Confindustria – I nuovi meccanismi di inversione contabile - § 2.2.2 – Impianti di telecomunicazione (no)

http://www.confindustria.it/wps/wcm/connect/www.confindustria.it5266/898721a9-d0db-4ee8-a757-521eac6b5c9b/Reverse+charge+Ulteriori+Dubbi+interpretativi+per+Agenzia+Entrate+22+giugno++2015.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=898721a9-d0db-4ee8-a757-521eac6b5c9b