

# Le aliquote IVA nel settore edile: punti fermi e questioni aperte

A cura della Commissione di studio Fiscalità domestica e internazionale presso l'ODCEC di Padova – luglio 2023

Dott. Stefano Scola – Dott. Antonio Zanellato

## Introduzione

Le regole di applicazione dell'IVA nel settore edile sono molto complesse e frutto di norme articolate e documenti interpretativi che si sono succeduti nel tempo. Infatti, in questo settore economico si possono realizzare operazioni imponibili o esenti, oppure operazioni soggette al regime del reverse charge. A sua volta, le operazioni imponibili possono essere soggette ad aliquote IVA diverse (4%, 10% o 22%) a seconda che si tratti di cessioni di beni o prestazioni di servizi e di numerose altre variabili, come la tipologia di intervento edilizio secondo le categorie previste dall'art. 3, comma 1 del D.P.R. n. 380/2001 (Testo Unico dell'Edilizia o TUE), la tipologia di fabbricato, la tipologia di bene ceduto, la natura giuridica del committente/cessionario, fino al possesso da parte sua dei requisiti "prima casa".

Le problematiche connesse all'applicazione dell'IVA in edilizia rappresentano oggi un tema di attualità a seguito del potenziamento delle detrazioni fiscali per interventi edilizi – cd. "bonus edilizi" – i quali possono configurarsi diversamente sotto il profilo edilizio-urbanistico, determinando l'applicazione di aliquote IVA diverse. Il grande successo degli incentivi fiscali ha inoltre fatto entrare nel mercato imprese edili (chiamate comunemente "general contractor") che offrono ai committenti un servizio "chiavi in mano", sollevando diversi dubbi sul corretto regime IVA da applicare alle operazioni compiute nei confronti di questi soggetti.

Lo scopo di questo articolo è quello di illustrare le varie situazioni di applicazione dell'IVA nel settore edile e di affrontare le questioni che presentano ancora oggi maggiori criticità, alla luce della normativa vigente e dei più recenti chiarimenti amministrativi e giurisprudenziali.<sup>1</sup>

Il focus di questo lavoro riguarda **l'impresa edile**, la quale, spesso, non sa con esattezza quali siano le norme relative all'applicazione dell'IVA sulle proprie operazioni e di fronte a tante variabili si ritrova a dover compiere un'attenta analisi della situazione al fine di individuare l'aliquota IVA corrispondente al caso concreto, anche andando alla ricerca di informazioni personali del cliente come il possesso dei requisiti "prima casa".

---

<sup>1</sup> Evidenziamo che la disciplina dell'IVA in edilizia non ha subito modifiche sostanziali nel recente periodo: l'ultima riforma degna di nota è l'introduzione del regime del reverse charge nel subappalto edile nel 2006 e successivamente, nel 2014, del reverse charge per le prestazioni di cui all'art. 17, comma 6, lett. a-ter) del D.P.R. 633/1973; come vedremo, la scelta tra il regime ordinario e il reverse charge solleva, a distanza di anni, ancora dei dubbi;

Per svolgere questo lavoro abbiamo deciso di affrontare l'analisi delle varie situazioni partendo dalla tipologia di intervento edilizio secondo le definizioni previste dall'art. 3 del TUE, essendo questo il parametro di riferimento **delle due principali norme di legge che stabiliscono le aliquote IVA del settore edile: la Tabella A allegata al D.P.R. n. 633/1972, Parte II “Beni e servizi soggetti all’aliquota IVA del 4%” e Parte III “Beni e servizi soggetti all’aliquota IVA del 10%” e l’art. 7, comma 1 lett. b) della Legge n. 488/1999.**

Per comodità di esposizione abbiamo suddiviso gli interventi edilizi in **due macrocategorie**: gli interventi di **nuova costruzione** e quelli di **recupero del patrimonio edilizio esistente**.

Siamo consapevoli che l'individuazione della tipologia dell'intervento edilizio – la quale, come visto, costituisce la prima variabile di riferimento per individuare l'aliquota IVA dell'operazione – può risultare in concreto difficoltosa. Nella prassi notiamo che molte imprese edili stabiliscono le aliquote IVA delle proprie operazioni sulla scorta di una dichiarazione del committente, ma senza contare che il più delle volte il committente è del tutto ignaro della tipologia del proprio intervento edilizio secondo l'art. 3 del TUE e ancor di più del suo corretto inquadramento sotto il profilo dell'IVA. Eppure, bisogna considerare che secondo la giurisprudenza costante (tra le tante si veda **Cassazione, sentenza n. 3291 del 2/3/2012**) la responsabilità della corretta applicazione dell'IVA è sempre il cedente/prestatore (fa eccezione l'applicazione dell'aliquota ridotta per l'acquisto di fabbricati prima casa, in quanto, in base alla nota II-bis, comma 4 alla Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986, richiamata dalla voce n. 21) della Parte II della Tabella A allegata al D.P.R. 633/1972, in caso di dichiarazione mendace del cliente l'imposta è recuperata nei confronti dell'acquirente con applicazione di una sanzione del 30% della differenza di IVA non pagata).

Di fronte a questo scenario la “classica” dichiarazione del cliente appare insufficiente a sgravare il cedente/prestatore dalla responsabilità per la corretta applicazione dell'IVA.

Dal nostro punto di vista ci sembra necessario procedere ad un vaglio più attento della situazione e in particolare **individuare la tipologia dell'intervento edilizio attraverso la lettura e l'esame del titolo edilizio**.

A questo proposito abbiamo predisposto questa tabella di raccordo tra il titolo edilizio e l'intervento edilizio secondo le norme contenute nel TUE e in altre fonti normative. Pur evidenziando che si tratta di un'elaborazione meramente ricognitiva svolta a fini di ricerca, riteniamo che possa costituire un utile orientamento per i destinatari del presente lavoro.

**TABELLA 1**  
**INTERVENTO EDILIZIO PER TITOLO EDILIZIO**

<b>TITOLO EDILIZIO</b>	<b>TIPOLOGIA DI INTERVENTO</b>
Nessuno (attività in edilizia libera) <sup>2</sup>	Manutenzione ordinaria
Nessuno (attività in edilizia libera)	Manutenzione straordinaria
CILA	Manutenzione straordinaria
CILA	Restauro e risanamento conservativo
CILA-Superbonus o CILAS	Manutenzione straordinaria
SCIA	Manutenzione straordinaria che riguarda le parti strutturali o i prospetti
SCIA	Restauro e risanamento conservativo che riguarda le parti strutturali dell'edificio
SCIA	Ristrutturazione edilizia
SCIA alternativa al permesso di costruire	Ristrutturazione edilizia con aumento della volumetria (art. 23, comma 1, lett. a) TUE)
SCIA alternativa al permesso di costruire	Interventi di nuova costruzione disciplinati da piani attuativi (in alternativa al PDC) (art. 23, comma 1, lett. b) TUE)
SCIA alternativa al permesso di costruire	Interventi di nuova costruzione qualora siano in diretta esecuzione di strumenti urbanistici generali (in alternativa al PDC) (art. 23, comma 1, lett. c) TUE)
SCIA alternativa al permesso di costruire	Interventi di ristrutturazione urbanistica disciplinati da piani attuativi

---

<sup>2</sup> Le attività in edilizia libera, come suggerisce il nome, non prevedono alcun titolo abilitativo. Il legislatore ci fornisce un elenco non esaustivo delle principali opere in edilizia libera nell'Allegato 1 al decreto legislativo n. 222/2016 (decreto SCIA 2 o decreto Madia) denominato "**Glossario – edilizia libera**". Tra gli **interventi in edilizia libera** troviamo quelli di "**manutenzione ordinaria**" ai sensi dell'art. 3, comma 1, lett. a) del TUE e altri interventi che potrebbero configurarsi a ragione tra gli interventi di "manutenzione straordinaria" ai sensi della lett. b) (si pensi al rinnovamento di un impianto termico con installazione di pompe di calore di potenza termica utile nominale inferiore a 12 kW, di cui alla voce 26 del Glossario). Da questi elementi si può trarre la conclusione che *tutti* gli interventi di manutenzione ordinaria sono in edilizia libera, ma che ci possono essere anche interventi in edilizia libera diversi dalla manutenzione ordinaria;

	(art. 23, comma 1, lett. b) TUE)
Permesso di costruire	Ristrutturazione edilizia con aumento della volumetria (in alternativa alla SCIA)
Permesso di costruire	Nuova costruzione
Permesso di costruire	Ristrutturazione urbanistica

## Aliquote IVA per tipologia di intervento: la costruzione di fabbricati

A cura del Dott. Antonio Zanellato

Le norme IVA nell'ambito delle nuove costruzioni dipendono da diverse variabili: nel rapporto tra committente e appaltatore dai requisiti soggettivi (caratteristiche degli attori coinvolti nel rapporto sinallagmatico) ed oggettivi (tipo di intervento realizzato) ma anche da altre variabili, soprattutto se si fa riferimento al rapporto contrattuale (appalto o sub appalto).

Affrontiamo per primo il tema della cessione di fabbricati di nuova costruzione e successivamente le prestazioni di servizi per la costruzione di fabbricati.

### Cessione da parte dell'impresa costruttrice di fabbricati nuovi

Nella cessione da parte dell'impresa costruttrice di fabbricati di nuova edificazione si hanno le seguenti casistiche:

- Cessione di case di abitazione di nuova costruzione (o in corso di costruzione), diverse da quelle appartenenti alle categorie A1, A8, A9, nei confronti di soggetti privati in possesso dei requisiti prima casa: **4%** (n. 21, Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/1972) per obbligo entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione e per opzione dopo i 5 anni (in assenza di opzione la cessione è **esente** ai sensi dell'art. 10, comma 1, voce **8-bis**) DPR 633/1972).<sup>3</sup> La medesima disposizione agevolativa interessa anche la pertinenza dell'abitazione principale acquistata unitamente alla prima casa oppure successivamente.

Le categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville) e A/9 (castelli, palazzi di pregio) individuano le abitazioni comunemente chiamate "di lusso". Il riferimento alle categorie catastali per individuare le abitazioni di lusso risale al decreto legislativo n. 175/2014, art. 33, che ha sostituito, con effetti

---

<sup>3</sup> In caso di opzione per l'imponibilità non torna applicabile il reverse charge ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-bis) del D.P.R. 633/1972, dato che il possesso dei requisiti prima casa si può riferire soltanto ai privati consumatori e non ai soggetti passivi IVA;

dal 13 dicembre 2014, le parole “*non di lusso secondo i criteri di cui al Decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969*”.

- Assegnazione in proprietà o in godimento di abitazioni prima casa di cui alla voce n. 21) ai soci di cooperative edilizie e loro consorzi: **4% (n. 26, Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/1972)** per obbligo entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione e per opzione dopo i 5 anni (in assenza di opzione la cessione è **esente** ai sensi dell’art. 10, comma 1, voce **8-bis**) DPR 633/1972).<sup>4</sup>
- Cessione di costruzioni rurali ad uso abitativo, ancorché non ultimate, purché permanga l’originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui art. 9, comma 3, lettere c) ed e) della Legge 26 febbraio 1994 n. 133: **4% (n. 21-bis, Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/1972)** per obbligo entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione e per opzione dopo i 5 anni (in assenza di opzione la cessione è **esente** ai sensi dell’art. 10, comma 1, voce **8-bis**) DPR 633/1972).<sup>5</sup>

Per quanto attiene alle costruzioni rurali, considerando congiuntamente il disposto del n. 21-bis, Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/1972 con i requisiti fissati dall’art. 9, comma 3, lettere c) ed e), del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994 n. 133, si ricava che l’aliquota agevolata del 4% può essere applicata al ricorrere dei seguenti requisiti:

- requisito soggettivo, connesso alla qualifica di proprietario del terreno, o addetto alla coltivazione o ad attività connesse, che deve ricorrere in capo al destinatario della costruzione;
- requisito oggettivo, relativo sia all’ampiezza del terreno cui la costruzione è asservita, che deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario, sia alle caratteristiche della costruzione, che non deve possedere le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie catastali A/1 (abitazioni di tipo signorile) o A/8 (abitazioni in ville) oppure essere considerato di lusso ai sensi del decreto 6 agosto 1969.

Si ribadisce che l’agevolazione spetta alle costruzioni rurali ad uso abitativo e alle sue pertinenze (garage, cantine, ecc.). Restano esclusi dal beneficio i fabbricati non abitativi (stalle, magazzini, ricoveri attrezzi ecc.) ai quali si applica l’aliquota Iva ordinaria (22%).

- Cessione di case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al decreto 6 agosto 1969,<sup>6</sup> ancorché non ultimate, purché rimanga l’originaria destinazione, non prima casa per l’acquirente: 10% (n. 127-undecies, prima parte, Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972); per obbligo entro i 5 anni

---

<sup>4</sup> In caso di opzione per l’imponibilità non torna applicabile il reverse charge, per le stesse ragioni esposte al punto precedente;

<sup>5</sup> In caso di opzione per l’imponibilità, se il cessionario è un soggetto passivo IVA (ad es. imprenditore agricolo) trova applicazione il reverse charge ai sensi dell’art. 17, comma 6, lett. a-bis) del DPR 633/1972;

<sup>6</sup> Il decreto legislativo n. 175/2014, citato in precedenza nel testo, non è intervenuto su questa disposizione;

dalla ultimazione della costruzione e per opzione dopo i 5 anni (in assenza di opzione la cessione è **esente** ai sensi dell'art. 10, comma 1, voce **8-bis**) DPR 633/1972).

- Assegnazione in proprietà o in godimento delle medesime abitazioni, non prima casa per l'assegnatario, ai soci di cooperative edilizie e loro consorzi: **10% (n. 127-undecies, prima parte, Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972)** per obbligo entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione e per opzione dopo i 5 anni (in assenza di opzione la cessione è **esente** ai sensi dell'art. 10, comma 1, voce **8-bis**) DPR 633/1972).
- Cessioni di interi fabbricati di cui all'art. 13 della Legge 408/1949 detti fabbricati "Tupini" (ossia tali che più del 50% della superficie fuori terra è destinata ad abitazioni e non più del 25% della superficie fuori terra è destinata a negozi)<sup>7</sup> ancorché non ultimati, purché rimanga l'originaria destinazione: **10% (n. 127-undecies, seconda parte, Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972)**.

### Edifici Tupini

La nozione di edifici Tupini è il frutto della stratificazione di diverse fonti normative.

L'art. 13 della Legge 408/1949 (Legge Tupini), che rappresenta il nucleo originario di questo percorso normativo, recita: *"Le case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazione di lusso, la cui costruzione sia iniziata entro il 31 dicembre 1953 ed ultimata entro il biennio successivo all'inizio, saranno esenti per venticinque anni dall'imposta sui fabbricati e relative sovraimposte dalla data della dichiarazione di abitabilità."*

Successivamente è intervenuto l'art. 1 della Legge 1493/1962 (*Modifiche ed interpretazioni di norme legislative in materia di agevolazioni tributarie nel settore dell'edilizia*) a dire: *"Le agevolazioni fiscali previste per le case di abitazione non di lusso dalle leggi 2 luglio 1949, n. 498, 16 aprile 1954, n. 112, 27 gennaio 1955, n. 22, 15 marzo 1956, n. 166, 27 dicembre 1956, n. 1416, e 10 dicembre 1957, n. 1218, sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi quando, a questi ultimi, sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra."*

Infine, l'articolo unico della Legge 1212/1967 (*Interpretazione autentica dell'art. 1 della legge 6 ottobre 1962, n. 1493, concernente modifiche ed interpretazioni di norme legislative in materia di agevolazioni tributarie nel settore dell'edilizia*), ha sancito che: *"L'articolo 1 della legge 6 ottobre 1962, n. 1493, deve intendersi nel senso che le agevolazioni fiscali menzionate nell'articolo stesso sono applicabili anche ai locali destinati ad uffici e negozi, quando ai negozi sia destinata una superficie non eccedente il quarto di quella totale nei piani sopra terra. Per la concessione delle suddette agevolazioni è pertanto necessario e sufficiente che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni: a) che almeno il 50 per cento più uno della superficie totale dei piani sopra terra sia destinata ad abitazioni; b) che non più del 25 per cento della superficie totale dei piani sopra terra sia destinato a negozi."*

La disposizione è stata abrogata dall'art. 24 del decreto-legge 112/2008 per esigenze di semplificazione normativa (ma non si può dubitare che la disposizione abrogata abbia ancora valore di definizione).

---

<sup>7</sup> La norma individua un limite massimo di superficie destinabile a "negozi" (intesi come locali destinati allo svolgimento di un'attività imprenditoriale consistente nell'offerta di beni e servizi al pubblico dei consumatori) ma non un limite minimo. Pertanto, può ben essere un fabbricato "Tupini" un edificio la cui superficie sia integralmente composta da sole unità abitative (purché diverse dalla categoria catastale A1, A8, A9) e non vi siano "negozi". Il limite del 25% è calcolato solo in riferimento ai "negozi" e non anche alle altre categorie catastali non abitative quali ad esempio gli uffici (A10).

Nel caso di interi edifici Tupini a destinazione promiscua, l'applicazione dell'esenzione ex voci 8-bis) o 8-ter) appare dubbia.

La questione è oggetto di una circolare ministeriale – la circolare n. 182 dell'11/7/1996 – la quale ha affermato che “*nel caso in cui sia ceduto un fabbricato contenente unità immobiliari destinate solo in parte ad uso abitativo, il cedente, ove non rientri nelle categorie di soggetti sopra elencate,*” – e quindi stiamo parlando di soggetti tenuti ad applicare l'esenzione ai sensi della voce 8-bis) allora vigente – “*dovrà evidenziare distintamente i corrispettivi relativi alle vendite di abitazioni dagli altri relativi alle unità non abitative, atteso il diverso regime tributario, IVA o registro, previsto dal legislatore.*”

Da queste parole sembra potersi evincere la regola secondo la quale l'impresa (qualunque attività svolga) è chiamata a valutare il regime e l'aliquota IVA applicabile alla cessione di ciascun fabbricato che compone l'edificio. La vendita di un fabbricato Tupini risulta così imponibile nei primi 5 anni dall'ultimazione della costruzione (poiché ciascuna singola unità immobiliare venduta ricadrà in una fattispecie di esclusione dell'esenzione di cui alle voci 8-bis) e 8-ter)) e successivamente esente o imponibile a seconda dell'opzione esercitata dalla medesima impresa in relazione a ciascuna unità immobiliare venduta.

- Cessioni di porzioni di fabbricati “Tupini”, diverse dalle case di abitazione, ancorché non ultimati, purché rimanga l'originaria destinazione: **10% (n. 127-undecies, seconda parte**, Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972) per obbligo entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione e per opzione dopo i 5 anni; in assenza di opzione la cessione è **esente**, ai sensi dell'art. 10, comma 1, voce **8-ter)** DPR 633/1972; in tal caso, se il cessionario è un soggetto passivo IVA, si applica il **reverse charge** ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a-bis).<sup>8</sup>
- Cessioni di **edifici assimilati** ai fabbricati “Tupini”: **10% (n. 127-quinquies**, Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/1972).

#### Gli “edifici assimilati Tupini”

Anche gli edifici assimilati ai fabbricati “Tupini” sono desumibili da diverse fonti normative.

**Art. 1 legge n. 659 del 19 luglio 1961:** “*Le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione dagli artt. 13, 14, 16 e 18 della L. 2 luglio 1949, n. 408, e successive proroghe e modificazioni, sono estese agli edifici contemplati dall'art. 2, secondo comma, del R.D. 21 giugno 1938, n. 1904, convertito nella L. 5 gennaio 1939, n. 35.*

*Le agevolazioni si applicano anche all'ampliamento ed al completamento degli edifici già costruiti o in corso di costruzione.”*

<sup>8</sup> La fattispecie in esame trova applicazione anche nel caso della cessione di porzioni di fabbricati abitativi, non solo strumentali; vedi lo Studio n. 88/2003/T del Consiglio Nazionale del Notariato;

Si tratta sostanzialmente di edifici “**equiparati alle case di civile abitazione**”.

**Art. 2 Regio Decreto-Legge n. 1094 del 21 giugno 1938** “*Agli effetti del beneficio previsto dal comma precedente sono equiparati alle case di civile abitazione gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandati, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili.*”

Si possono considerare tali: edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi e simili, e cioè gli immobili aventi finalità analoghe a quelli aventi finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza e destinati ad ospitare collettività o categorie di persone quali: carceri, case di riposo, sanatori, pensionati, gerontocomi, brefotrofi, monasteri e conventi, seminari, centri di recupero per bambini handicappati.

**Rientrano tra gli edifici assimilati alle case di abitazione non di lusso, vista l’equiparazione agli effetti tributari del fine del culto a quello di beneficenza e istruzione**, anche gli edifici di culto cattolico, quali: chiese, santuari, oratori pubblici e semi pubblici, e quelli di culto non cattolico ammessi nello Stato.

L’espressione “simile” dell’**Art. 2 del Regio Decreto-Legge n. 1094 del 21 giugno 1938**, che serve a definire meglio il concetto generale di abitazione per la collettività, deve intendersi riferito a tutti quegli edifici che comportino un soggiorno o un ricovero stabile. In base a questo concetto sono equiparati alle case di civile abitazione le costruzioni destinate a: abitazione di guardiani di impianti e stabilimenti industriali quando non sono in essi incorporati, brefotrofi, carcere giudiziario, case cantoniere, case destinate a dimora stagionale o saltuaria, case di missione, case di villeggiatura, case prefabbricate in legno, caserme, caserme dei vigili del fuoco, centri di riabilitazione per invalidi civili, comunità religiose, conventi, edifici scolastici, locali per abitazioni di suore addette ad un ospedale, monasteri, palestre scolastiche, penitenziari, pensioni per anziani, poliambulatori educativi, policlinici, sanatori, seminari, università, sedi dei vigili del fuoco, villini al mare o ai monti.

Sono **esclusi** dalla norma di favore perché non assimilati alle case di civile abitazione né edifici ad esse parificati dalla L. 659/1961, le seguenti costruzioni: ambulatori medici, biblioteche comunali, campi sportivi, case comunali o palazzi comunali (queste costruzioni rientrano nelle opere di urbanizzazione secondaria se destinate a delegazioni comunali), case di cultura, centri sociali, consultori della maternità e dell’infanzia, dispensari, edifici destinati a scuole private autorizzate, mattatoi, mercati, palestre polivalenti, piscine, poliambulatori, ricreatori per la gioventù cattolica, scuole di catechismo e di educazione cristiana, tribunali e uffici giudiziari.

Resta da chiarire se la vendita di fabbricati assimilati Tupini ricada in una fattispecie di esenzione ai sensi delle voci 8-bis) e 8-ter) dell’art. 10 del DPR 633/1972. A nostro avviso la risposta ce la può dare il testo della disposizione di cui al n. 8-ter), nella parte in cui fa riferimento ai fabbricati strumentali che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione economica. Si tratta, per prassi consolidata, di fabbricati censiti sotto le categorie A/10, B, C, D ed E. La voce 8-bis) si applica ai fabbricati diversi da quelli di cui al numero 8-ter). Per tali ragioni, sembra corretto ritenere che la cessione di fabbricati assimilati Tupini ricada nelle fattispecie di esenzione (e nelle rispettive cause di esclusione) in ragione della loro categoria catastale. Ad es. la vendita di un convitto per studenti universitari, censito normalmente sotto la categoria B/1 (collegi e convitti, educandati; ricoveri; orfanotrofi; ospizi; conventi; seminari; caserme) da parte di imprese costruttrici risulterebbe imponibile nella misura del 10% entro i primi 5 anni (per effetto della voce 127-quinquies) e poi esente o imponibile per opzione, **ai sensi della voce 8-ter)**, con applicazione, in caso di opzione e cessionario soggetto passivo IVA, del reverse charge.

- Cessione di fabbricati appartenenti alle categorie A1, A8, A9: **22%** per obbligo entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione e per opzione dopo i 5 anni (in assenza di opzione la cessione è **esente** ai sensi dell'art. 10, comma 1, voce **8-bis**) DPR 633/1972).<sup>9</sup>
- Cessione di opere di urbanizzazione primaria e secondaria, linee di trasporto ad impianto fisso, impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica, impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie e relativi collettori di adduzione: **10%** (**n. 127-quinquies**, Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/1972).

### **Contratti di appalto per la costruzione di fabbricati**

Oltre alla cessione trattata al punto precedente, l'impresa edile può essere parte di un contratto di appalto per la realizzazione dei fabbricati. Gli ambiti trattati sono quelli dell'appalto per la costruzione di un fabbricato commissionato da un privato o da un'altra impresa.

#### **Committente privato**

- Prestazione di servizi dipendenti da contratti di appalto per la costruzione della prima casa (diversa dalla categoria catastale A1, A8, A9): **4%** (**n. 39**, Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972). Anche l'ampliamento della casa di abitazione soggiace alle regole IVA previste per l'edificazione: in presenza dei requisiti prima casa sarà pertanto applicata l'IVA al 4% e in assenza degli stessi l'IVA al 10%.<sup>10</sup>

Più complessa è la fattispecie nella quale l'ampliamento si accompagna a lavori di demolizione oppure di manutenzione straordinaria o ristrutturazione e tali interventi siano annoverati nel permesso di costruire.

Anzitutto, va ricordato che il decreto-legge 76/2020, convertito in legge 108/2020 (decreto semplificazioni) ha assimilato la demolizione con ricostruzione alla ristrutturazione edilizia, anche nel caso di edificazione di un fabbricato "*con diversi sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche*". Ciò vale a dire che la demolizione con ricostruzione di un edificio con ampliamento del volume preesistente può ricadere ora nella categoria della ristrutturazione edilizia. Di conseguenza in questo caso trova applicazione l'aliquota IVA del 10% – prevista, come più ampiamente vedremo nel proseguo, per le prestazioni di servizi

---

<sup>9</sup> La fattispecie non ricade in alcuna situazione di applicazione dell'IVA agevolata;

<sup>10</sup> Art. 1, comma 2 della Legge n. 659 del 19 luglio 1961: "*Le agevolazioni si applicano anche all'ampliamento ed al completamento degli edifici già costruiti o in corso di costruzione.*" Si veda anche la circolare ministeriale n. 219 del 30/11/2000, che sancisce l'applicazione del 4% ai sensi della voce 39) ai lavori di ampliamento della prima casa non di lusso;

dependenti da contratti di appalto per l'esecuzione di interventi di ristrutturazione edilizia – e non l'aliquota più favorevole del 4%. La tesi ha trovato conferma nella risposta all'interpello n. 564 del 27/11/2020.<sup>11</sup>

Qualora invece le opere non prevedano la demolizione, ma la semplice ristrutturazione dell'esistente con ampliamento, oppure prevedano una demolizione parziale dell'edificio preesistente, occorre analizzare l'intervento da un punto di vista tecnico-edilizio. Se è previsto tale doppio intervento nel permesso di costruire, in presenza di un unico contratto di appalto l'aliquota IVA del 4% sarebbe applicabile solo se dal contratto e dalle fatture fosse possibile una oggettiva individuazione della parte del corrispettivo relativo all'ampliamento rispetto a quello relativo alla ristrutturazione (si può pensare ad un computo metrico che individui esattamente le lavorazioni "in ampliamento" e quelle "in ristrutturazione", ma non si esclude che si possa fare anche un calcolo in percentuale delle opere in ampliamento e ristrutturazione, in presenza di oggettive difficoltà di misurazione, ad es. in caso di profonda trasformazione del corpo edilizio esistente). In assenza della possibilità dell'oggettiva suddivisione, oppure in presenza di un corrispettivo unico per le prestazioni, è da ritenersi applicabile l'aliquota IVA più elevata del 10% in forza del consolidato principio di inscindibilità del contratto di appalto.<sup>12</sup>

In ogni caso, affinché alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi all'ampliamento della prima casa sia applicabile l'aliquota IVA del 4%, l'Amministrazione Finanziaria, nella citata circolare n. 219/2000, ha chiarito che i lavori devono rimanere contenuti nell'ambito del semplice ampliamento di abitazione non di lusso ricorrendo le seguenti condizioni: A) i locali di nuova realizzazione non devono configurare una nuova unità immobiliare né avere consistenza tale da poter essere successivamente destinati a costituire un'autonoma unità immobiliare; B) l'abitazione deve conservare, anche dopo l'esecuzione dei lavori di ampliamento, le caratteristiche non di lusso.

- Prestazione di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati rurali ad uso abitativo: **4%** (n. 39, Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972).
- Prestazione di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di edifici di cui alla voce 127-undecies) e quindi case di abitazione, diverse dalla categoria A1, A8, A9, diverse dalla prima casa, nonché interi fabbricati "Tupini" o porzioni di essi: **10%** (n. 127-quaterdecies, prima parte, tabella A, Parte III allegata al DPR 633/1972).
- Prestazione di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di edifici assimilati "Tupini": **10%** (n. 127-septies, tabella A, Parte III allegata al DPR 633/1972).

---

<sup>11</sup> A nostro avviso si può ricadere nella categoria più favorevole della nuova costruzione a condizione che l'intervento edilizio, per il suo carattere innovativo rispetto alla situazione precedente, si configuri sotto il profilo edilizio-urbanistico come una vera e propria nuova costruzione, purché ciò risulti dal titolo abilitativo (si pensi alla demolizione di un'abitazione unifamiliare con ricostruzione di un supercondominio composto da più edifici);

<sup>12</sup> R.M. n. 223/1996, ris. n. 111/2004, risposte interpello nn. 41/2020 e 49/2020;

- Prestazione di servizi di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati abitativi appartenenti alla categoria catastale A1, A8, A9: **22%**.
- Prestazione di servizi di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di fabbricati non abitativi e non inquadrabili nella categoria dei Tupini o assimilati (generalmente fabbricati produttivi o commerciali): **22%**.

### **Committente altra impresa**

Nel campo dell'edilizia è frequente che le opere e le forniture di beni siano appaltate ad altre imprese direttamente o in virtù di un rapporto di subappalto o di sub-fornitura. In tali casi occorre chiedersi se trovino ancora applicazione le aliquote IVA ridotte esaminate in precedenza. Allo stesso tempo va considerato che in alcuni casi fa ingresso l'applicazione del reverse charge previsto dall'art. 17, comma 6, lett. a) o lett. a-ter) del D.P.R. 633/1972. Quindi nei rapporti tra committente impresa e impresa edile bisogna chiedersi due cose: 1) se trova applicazione il reverse charge e 2) qual è l'aliquota IVA dell'operazione (eventualmente applicata dall'impresa committente tramite il reverse charge).

Procediamo un passo alla volta esaminando le diverse fattispecie previste dalla normativa.

- Prestazione di servizi dipendenti da contratti di appalto relative alla costruzione di fabbricati "Tupini" effettuate nei confronti di committenti **soggetti passivi IVA con attività di costruzione per la successiva vendita**: **4% (n. 39, Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/1972)**. In tali casi l'impresa edile fattura all'impresa appaltatrice con applicazione dell'IVA del 4% a prescindere dal possesso dei requisiti prima casa del futuro acquirente.
- Prestazione di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di edifici di cui alla voce 127-undecies) e quindi case di abitazione, diverse dalla categoria A1, A8, A9, diverse dalla prima casa (ma di fatto si ricade nella situazione precedente, posto che il committente-impresa non può avere i requisiti prima casa) nonché interi fabbricati "Tupini" o porzioni di essi: **10% (n. 127-quaterdecies, prima parte, tabella A, Parte III allegata al DPR 633/1972)**.
- Prestazione di servizi per la costruzione di non abitativi e non inquadrabili nella categoria dei Tupini o assimilati (generalmente fabbricati produttivi o commerciali): **22%**.

Le predette fattispecie trovano applicazione nel caso in cui l'impresa committente affida i lavori ad un'altra impresa in virtù di un rapporto di appalto. Se l'impresa edile agisce in virtù di un rapporto di subappalto occorre chiedersi se trovino ancora applicazione le aliquote IVA ridotte appena elencate. La questione nasce dal fatto che le norme, nei casi esaminati, parlano esattamente di "*prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto*", facendo sorgere il dubbio se le medesime aliquote valgano anche in caso di subappalto.

Ebbene a questo proposito torna utile la circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 19/E del 1° marzo 2001 (paragrafo 2.2.12) in cui si afferma, in relazione alla fattispecie di cui alla voce n. 39), che essa “*si applica anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto attraverso i quali l’impresa costruttrice affida ad altri soggetti la realizzazione di parte dei lavori relativi alla costruzione dell’edificio. Ciò in quanto l’aliquota IVA si determina in riferimento all’appalto principale, estendendosi poi a tutti i subappalti in ragione del fatto che questi concorrono alla realizzazione dell’opera che il legislatore ha inteso agevolare.*”

Tale affermazione potrebbe estendersi anche alle altre fattispecie esaminate (costruzione di edifici di cui alla voce 127-undecies), ovvero case di abitazione non di lusso e interi fabbricati “Tupini” o porzioni di essi. In tali casi, peraltro, trova spazio anche l’applicazione il reverse charge per il subappalto edile (art. 17, comma 1, lett. a) del D.P.R. 633/1972).

Ora è frequente il caso in cui l’impresa edile affidi ad un’altra impresa edile dei lavori diversi dalla costruzione, come la demolizione oppure altre inquadrabili più correttamente nelle opere di rifinitura, impiantistiche o di completamento (piuttosto che di costruzione). In tali casi – in cui trova generalmente applicazione il reverse charge ai sensi della voce a-ter) – non sembra applicabile il principio affermato dalla circolare n. 19/E/2001, poiché le prestazioni affidate in subappalto (demolizione, rifinitura, installazione d’impianti ecc.) sono diverse da quelle appaltate (costruzione di edifici).

### **Fornitura di beni e materiali per nuove costruzioni**

L’impresa edile che, in proprio o per conto di un’altra impresa, costruisce un edificio nuovo deve acquistare le materie prime e i prodotti finiti necessari alla realizzazione dell’opera. L’applicazione dell’IVA in tali ambiti, in termini di aliquote, è applicata dal fornitore in maniera differenziata a seconda del tipo di bene acquistato.

La normativa traccia una netta distinzione tra **materie prime e semilavorate** e “**beni, diversi dalle materie prime e semilavorate**” che, secondo una prassi amministrativa che si perde negli anni, prendono il nome di “**beni finiti**”. “*Per beni finiti,*” come ricorda la circolare ministeriale n. 1/1994, “*si intendono quelli che anche successivamente al loro impiego nella costruzione o nell’intervento di recupero non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell’immobile.*” La più recente risoluzione n. 71/2020 ribadisce che “*non esiste... un’elencazione tassativa dei beni finiti.*”

A titolo di esempio (non esaustivo) in base alla prassi amministrativa sono considerati beni finiti: gli ascensori e i montacarichi, gli infissi esterni ed interni, i sanitari per bagno i prodotti per impianti idrici/di riscaldamento, i prodotti per impianti elettrici. Si sottolinea che vanno incluse nel concetto di bene finito anche le prestazioni accessorie di posa in opera ai sensi dell’art. 12 del DPR. n. 633/72.

Sono considerate invece materie prime gli inerti, i laterizi, i pavimenti e i rivestimenti, il ferro per le armature delle fondazioni, i materiali per la coibentazione ecc.

La predetta tassonomia dei beni in edilizia non sembra escludere, a nostro avviso, la presenza di altri beni del mondo dell'edilizia che non possono considerarsi con sicurezza né materie prime e semilavorate, né beni finiti nel senso anzidetto, vuoi perché pur essendo beni del fabbricato non si incorporano nello stesso, vuoi perché non è chiaro se si tratta di beni forniti per la costruzione di fabbricati oppure meri beni d'arredo. Infatti, nella pratica sono frequenti i dubbi riguardanti una vasta gamma di beni per la casa di larga diffusione – magari soggetti a detrazioni fiscali – quali: tende da sole, pergole bioclimatiche, gazebo, ma anche cassette delle lettere, voliere, spaventapasseri, banderuole ecc. oggetti di illuminazione o per l'arredo del giardino, minuterie varie. In molti casi ragioni di prudenza suggeriscono di applicare l'aliquota IVA ordinaria.

Al contempo, come visto, vi sono dei beni che beneficiano direttamente dell'aliquota IVA del 10%. Si tratta dei “beni” di cui alla voce 127-sexies), forniti per la realizzazione delle opere e degli impianti di cui alla voce 127-quinquies). Tra questi beni figurano beni di largo utilizzo, anche per effetto delle agevolazioni fiscali, come gli **impianti solari fotovoltaici** e i **pannelli solari per la produzione di acqua calda sanitaria**. Secondo la giurisprudenza costante (si veda da ultimo **Cassazione, ordinanza n. 11690 del 5/5/2021**) ai fini dell'applicazione dell'IVA agevolata la norma richiede *“unicamente che i componenti finiti siano concretamente adoperati per la realizzazione dell'impianto, dell'opera o dell'edificio, senza che rilevi la qualità del soggetto beneficiario e il suo ruolo nella fase di commercializzazione del bene e l'immediatezza dell'utilizzo nella realizzazione dell'impianto”*.

I beni finiti ossia quei beni che anche successivamente al loro utilizzo nella costruzione non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile – con l'esclusione di quei beni che, pur essendo prodotti finiti per il cedente costituiscono materie prime e semilavorate per il cessionario – rientrano nelle seguenti fattispecie di legge.

- Cessione di beni finiti, forniti per la costruzione di fabbricati “Tupini” e di costruzioni rurali ad uso abitativo: **4%** (n. 24, Tabella A, Parte II, allegata al DPR 633/72).
- Cessione di beni finiti forniti per la realizzazione delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria e altre opere previste dalla disposizione: **10%** (n. 127 sexies, Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72).
- Cessione di beni finiti forniti per la costruzione di fabbricati assimilati ai “Tupini”: **10%** (n. 127 sexies, Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72).

**I beni che non appartengono alla categoria dei beni finiti, come sopra descritta, sono assoggettati all'aliquota ordinaria del 22%.**

## Table di Sintesi

**TABELLA 2**  
**CESSIONE DA PARTE DELL'IMPRESA DI COSTRUZIONE DI FABBRICATI NUOVI**

<b>TIPO FABBRICATO</b>	<b>ACQUIRENTE</b>	<b>ALIQUTA IVA</b>	<b>NORMA DPR 633/1972</b>
Abitativo diverso da A1, A8, A9	Con requisiti prima casa	4% entro 5 anni poi esente, salvo opzione per l'IVA	n. 21, tabella A, Parte II
Abitativo diverso da A1, A8, A9	Socio assegnatario di cooperativa, con requisiti prima casa	4% entro 5 anni poi esente, salvo opzione per l'IVA	n. 26, tabella A, Parte II
Abitativo diverso da A1, A8, A9	Socio assegnatario di cooperativa, senza requisiti prima casa	10% entro 5 anni poi esente, salvo opzione per l'IVA	n. 127 undecies, prima parte, tabella A, Parte III
Rurale uso abitativo diverso da A1, A8, A9	Con requisiti art. 9 Legge 133/1994	4% entro 5 anni poi esente, salvo opzione per l'IVA	n. 21 bis, tabella A, Parte II
Abitativo diverso da A1, A8, A9	Senza requisiti prima casa	10% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA	n. 127 undecies, prima parte, tabella A, Parte III
Intero fabbricato Tupini	Chiunque	10% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA (si deve valutare l'aliquota caso per caso su ciascuna singola abitazione)	n. 127 undecies, seconda parte, tabella A, Parte III
Parte non abitativa di fabbricato Tupini (uffici, negozi, garage, cantine)	Chiunque	10% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA	n. 127 undecies, seconda parte, tabella A, Parte III
Parte abitativa Tupini	Con requisiti prima casa	4% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA	n. 21, tabella A, Parte II
Parte abitativa Tupini	Senza requisiti prima casa	10% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA	n. 127 undecies, prima parte, tabella A, Parte III
Abitativo A1, A8, A9	Chiunque	22% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA	
Assimilato Tupini	Chiunque	10% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA (tesi preferibile)	n. 127 quinquies, Tabella A, Parte III
Non abitativo non Tupini	Chiunque	22% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA	

**TABELLA 3**  
**CONTRATTI DI APPALTO PER LA PRESTAZIONE DEI SERVIZI DI COSTRUZIONE –**  
**COMMITTENTE PRIVATO**

<b>TIPO FABBRICATO</b>	<b>COMMITTENTE</b>	<b>ALIQUTA IVA</b>	<b>NORMA DPR 633/1972</b>
Costruzione e ampliamento della prima casa	Privato con requisiti prima casa	4%	n. 39, Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972
Rurale uso abitativo diverso da A1, A8, A9	Con requisiti art. 9 Legge 133/1994	4%	n. 39, Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972
Interi fabbricati Tupini	Privato	10% entro 5 anni poi esente salvo opzione per l'IVA (si deve valutare l'aliquota caso per caso su ciascuna singola abitazione)	n. 127 undecies, seconda parte, tabella A, Parte III
Fabbricato abitativo diverso da A1, A8, A9	Privato senza requisiti prima casa	10%	n. 127 quaterdecies, prima parte, tabella A, Parte III
Abitativo A1, A8, A9	Privato	22%	
Non Tupini oppure non abitativo	Privato	22%	

**TABELLA 4**  
**CONTRATTI DI APPALTO PER LA PRESTAZIONE DEI SERVIZI DI COSTRUZIONE –**  
**COMMITTENTE ALTRA IMPRESA**

<b>TIPO FABBRICATO</b>	<b>COMMITTENTE</b>	<b>ALIQUTA IVA</b>	<b>NORMA DPR 633/1972</b>
Fabbricato Tupini	Altra impresa di costruzioni con appalto diretto (no sub appalto)	4%	n. 39, Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972
Fabbricato Tupini	Altra impresa NON di costruzioni con appalto diretto	10%	n. 127 quaterdecies, prima parte, tabella A, Parte III
Assimilato Tupini	Altra impresa con appalto diretto	10%	n. 127 septies, Tabella A parte III
Non abitativo non Tupini	Altra Impresa – appalto diretto dal committente	22%	

Qualunque	Altra impresa di costruzioni in categoria "Ateco F" – sub appalto	10% con reverse charge	n. 39, Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972 Art. 17 comma 6 lett. a) Circ. 19/E/2001
Qualunque	Altra impresa per lavori di demolizione, completamento e installazione di impianti sia in appalto che in sub appalto	reverse charge	Art. 17 comma 6 lett. a) ter

**TABELLA 5**  
**CESSIONI DI BENI PER LA COSTRUZIONE DI FABBRICATI NUOVI**

TIPO FABBRICATO	TIPO DI BENI	ALIQUTA IVA	NORMA DPR 633/1972
Fabbricato Tupini	Beni finiti	4%	n. 24, Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972
Costruzioni rurali	Beni finiti	4%	n. 24, Tabella A, parte II allegata al DPR 633/1972
Opere di urbanizzazione primaria e secondaria, linee di trasporto metropolitane, tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso, impianti di produzione e reti di distribuzione calore energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica, impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori da adduzione	Beni finiti	10%	n. 127-sexies, Tabella A, parte III allegata al DPR 633/1972
Fabbricati assimilati Tupini	Beni finiti	10%	n. 127-sexies, Tabella A, parte III allegata al DPR 633/1972
Qualsiasi	Materie prime e semilavorate	22%	
Qualsiasi	Altri beni diversi dai beni finiti e dalle materie prime e semilavorate (es. beni d'arredo)	22%	

## Aliquote IVA per tipologia di intervento: interventi di recupero di fabbricati

A cura del Dott. Stefano Scola

Come abbiamo visto, nel nostro ordinamento il parametro di riferimento per individuare l'aliquota IVA delle operazioni rese nel settore edile è la tipologia di intervento edilizio. In tale contesto assume importanza la distinzione tra interventi *innovativi* e interventi *conservativi*. I primi, esaminati nel capitolo precedente, consistono in opere di nuova costruzione o di ampliamento di edifici esistenti. I secondi, esaminati in questo capitolo, consistono in interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente, che la normativa individua mediante ricorso alle definizioni contenute nell'art. 31, comma 1 della Legge 457/1978, disposizione oggi trasfusa nell'art. 3 TUE.

La distinzione tra interventi innovativi e conservativi è presente anche nella disciplina delle detrazioni fiscali ai fini delle imposte sui redditi di cui all'art. 16-bis del D.P.R. 917/1986 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi o TUIR) (cd. "bonus edilizio" o "bonus casa"). La norma prevede la detrazione del 36% (provvisoriamente aumentata al 50% dall'art. 16, comma 1 del decreto-legge 63/2013) per una vasta gamma di interventi denominati "interventi di recupero del patrimonio edilizio" aventi natura sostanzialmente conservativa, tra cui figurano anche gli interventi di manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, che stiamo per introdurre. Questa analogia non deve far pensare che le due agevolazioni (aliquote IVA ridotte e detrazioni fiscali) siano gemelle: vi possono essere spese detraibili che non presentano l'IVA ridotta, così come interventi con IVA ridotta che non sono detraibili.<sup>13</sup>

Ciò premesso passiamo in rassegna le definizioni di interventi edilizi contenute nell'art. 3 del TUE.

**Manutenzione ordinaria** (art. 3, comma 1, lett. a) TUE): "gli 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".

**Manutenzione straordinaria** (art. 3, comma 1, lett. b) TUE): "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 la volumetria complessiva degli edifici e non comportino modifiche delle destinazioni di uso e non comportino mutamenti urbanisticamente rilevanti delle destinazioni"

---

<sup>13</sup> Per quanto riguarda la prima categoria si pensi al fatto che le opere di costruzione della "prima casa" beneficiano dell'aliquota IVA ridotta del 4%, ma non sono detraibili (perché non si tratta di spese per interventi conservativi, bensì innovativi); per la seconda categoria si pensi invece agli interventi di manutenzione ordinaria eseguiti su edifici a prevalente destinazione abitativa, i quali – come vedremo appresso – beneficiano dell'IVA ridotta del 10%, ma non sono sempre detraibili ai fini delle imposte sui redditi;

d'uso implicanti incremento del carico urbanistico. 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 d'uso [...]”.

**Restauro e risanamento conservativo** (art. 3, comma 1, lett. c) TUE): “gli interventi edilizi rivolti a conservare l'organismo edilizio e ad assicurarne la funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano anche il mutamento delle destinazioni d'uso purché con tali elementi compatibili, nonché conformi a quelle previste dallo strumento urbanistico generale e dai relativi piani attuativi. 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”.

**Ristrutturazione edilizia** (art. 3, comma 1, lett. d) TUE): “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 altresì gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici esistenti con diversa sagoma, prospetti, sedime e caratteristiche planivolumetriche e tipologiche, con le innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, per l'applicazione della normativa sull'accessibilità, per l'istallazione di impianti tecnologici e per l'efficientamento energetico [...]”

**Ristrutturazione urbanistica** (art. 3, comma 1, lett. f) TUE): “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.”

La distinzione tra le varie tipologie di intervento non è sempre agevole (ad es. non è sempre netta la differenza tra manutenzione ordinaria e straordinaria oppure tra manutenzione straordinaria “pesante” e ristrutturazione edilizia “leggera”). Inoltre, un intervento può contemplare diverse opere qualificabili all'interno di categorie diverse (si pensi ad es. alla tinteggiatura delle pareti – opera di manutenzione ordinaria – eseguita al termine di un intervento di ristrutturazione edilizia).

Per qualificare correttamente l'intervento torna utile, a nostro avviso, quanto affermato dall'ex ministero delle Finanze nella **circolare n. 57/1998**, secondo la quale l'esatta qualificazione dell'intervento edilizio va condotta tenendo conto del “carattere assorbente” della **categoria “superiore” rispetto a quella “inferiore”**. Tale circolare riguarda una diversa agevolazione – nello specifico la detrazione fiscale ai fini delle imposte sui redditi introdotta dalla Legge 449/1997 (ora confluita nell'art. 16 bis del TUIR) – ma sembra del tutto lecito

applicarla anche al nostro caso, perché anche le agevolazioni previste ai fini IVA presuppongono, come visto, il corretto inquadramento dell'intervento sotto il profilo edilizio-urbanistico.

Ora vediamo le operazioni soggette ad aliquota ridotta previste dal D.P.R. n. 633/1972:

- **“prestazioni di servizi aventi ad oggetto la realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria di cui all'articolo 31, primo comma, lettera b), della legge 5 agosto 1978, n. 457, agli edifici di edilizia residenziale pubblica”**: **10% (n. 127-duodecies, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972)**;
- **“beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo”**, vale a dire interventi di **restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica: 10% (n. 127-terdecies, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972)**;
- **“prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla [...] realizzazione degli interventi di recupero di cui all'art. 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457, esclusi quelli di cui alle lettere a) e b) del primo comma dello stesso articolo”**, vale a dire interventi di **restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica: 10% (n. 127-quaterdecies, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972)**.

Esistono poi alcune disposizioni che fissano un'aliquota ridotta per particolari tipologie di beni o servizi:

- **“prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche”**: **4% (n. 41-ter, Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972)**;
- **“opere di urbanizzazione primaria e secondaria elencate nell'art. 4 della legge 29 settembre 1964, n. 847, integrato dall'art. 44 della legge 22 ottobre 1971, n. 865; linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso; impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia e di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica ed eolica; impianti di depurazione destinati ad essere collegati a reti fognarie anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione; edifici di cui all'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, assimilati ai fabbricati di cui all'art. 13 della legge 2 luglio 1949 n. 408, e successive modificazioni”**: **10% (n. 127-quinquies, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972)**;
- **“beni, escluse materie prime e semi lavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies”**: **10% (n. 127-sexies, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972)**;
- **“prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-quinquies”**: **10% (n. 127-septies, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972)**.

Queste operazioni presentano tutte l'aliquota agevolata a **prescindere dalla tipologia di intervento edilizio**.

Richiamiamo nuovamente l'attenzione sul fatto che l'attuale definizione di "ristrutturazione edilizia" – riformata dal decreto-legge n. 104/2020, convertito nella legge n. 126/2020 (cd. decreto Semplificazioni) – comprende ora anche gli interventi di **demolizione e ricostruzione di un edificio con caratteristiche sostanzialmente diverse** rispetto all'edificio preesistente, compresa la **volumetria**. Ne consegue che **gli interventi di demolizione e ricostruzione di edifici con ampliamento di volume rientrano a pieno titolo negli interventi di ristrutturazione edilizia** e di conseguenza le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto e la vendita di beni, diversi dalle materie prime e semilavorate, fornite per la costruzione dello stesso sono soggette all'aliquota IVA del **10%** per ristrutturazione edilizia, **anziché al 4% (per opere di costruzione)**. Al contrario, se non si tratta di un intervento di demolizione e ricostruzione, bensì di "parziale" demolizione con ampliamento o semplicemente di **ristrutturazione edilizia (senza demolizione) con ampliamento**, in linea di principio ritorna applicabile l'aliquota IVA del **10% per le opere di ristrutturazione** e l'aliquota IVA del **4% per le opere ampliamento** (fermo restando, ove previsto, la sussistenza dei requisiti "prima casa").

Le disposizioni contenute nel D.P.R. 633/1972 vanno integrate con quelle contenute nell'art. 7, comma 1 della Legge 488/1999, che stabilisce:

*“Ferme restando le disposizioni più favorevoli di cui all'articolo 10 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e delle tabelle ad esso allegate, fino alla data del 30 settembre 2003 sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento:*

a) [...]

*b) le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata. Con decreto del Ministro delle finanze sono individuati i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni di cui alla presente lettera, ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni.”*

Questa rapida rassegna ci permette di osservare che il D.P.R. n. 633/1972 prevede **l'applicazione generale dell'aliquota IVA del 10%** agli interventi di **restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica**, con esclusione degli interventi di **manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria**, a **prescindere dalla tipologia di fabbricato**. Solamente per le opere di **manutenzione straordinaria (e non ordinaria)** effettuate sugli **edifici di edilizia residenziale pubblica** è prevista l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% (voce 127-duodecies).

La legge prevede una netta distinzione tra **cessione di beni (diversi dalle materie prime e semilavorate)** e **prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto**. Questo elemento facilita il lavoro dell'interprete, posto che la distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi, soprattutto nel mondo dell'edilizia, non è sempre agevole. Stranamente questa disciplina uniforme è prevista solo per le opere di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica e per le opere e gli impianti di cui alla voce n. 127-quinquies). Al contrario, le opere di manutenzione straordinaria riguardanti gli edifici di edilizia residenziale pubblica risultano agevolate solamente nella forma di prestazioni di servizi.

Ora, come abbiamo visto, la legge n. 488/1999 fissa al 10% l'aliquota IVA delle "prestazioni" aventi ad oggetto interventi di cui all'art. 31, comma 1, lett. a), b), c) e d) realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata.

La principale novità introdotta da questa legge consiste dunque nell'estensione dell'aliquota IVA ridotta del 10% alle opere di manutenzione ordinaria e straordinaria, **effettuati su edifici a prevalente destinazione abitativa privata** (salva l'applicazione dell'IVA ordinaria in presenza di alcuni beni individuati con decreto, per i quali l'aliquota ridotta si applica, come si legge, "*fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione, al netto del valore dei beni stessi*"), poiché l'applicazione dell'aliquota del 10% alle opere di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia era già prevista dal D.P.R. n. 633/1972.

Questa legge costituisce anche il **quadro normativo di riferimento** per gli interventi di efficientamento energetico e miglioramento del rischio sismico di edifici abitativi, effettuati ai sensi dell'art. 119 del decreto-legge 34/2020 (disciplina del "superbonus"), posto che il legislatore stesso ha stabilito che tali interventi, eccetto quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono interventi di manutenzione straordinaria, introducendo anche uno speciale titolo edilizio (CILA-Superbonus, chiamato in gergo anche "CILAS"). La norma in parola, sancita dall'art. 119, comma 13-ter, è stata introdotta dall'art. 33 del decreto-legge 77/2021, in vigore dal 1/6/2021. La legge di conversione – legge n. 108/2021, in vigore dal 31/7/2021 – ha rafforzato la previsione, precisando che gli interventi costituiscono manutenzione straordinaria "*anche qualora riguardino le parti strutturali o i prospetti*" (infatti, gli interventi di manutenzione straordinaria che interessano le parti strutturali dell'edificio o i prospetti richiedono la SCIA).<sup>14</sup> Tale previsione, peraltro, si può dire che fosse già nelle corde dell'ordinamento, alla luce di quanto previsto dall'art. 123, comma 1 del Testo Unico dell'Edilizia, in cui è stato trasfuso l'art. 26 della Legge 10/1991, che recita quanto segue: "*Gli interventi di utilizzo delle fonti di energia di cui all'articolo 1 della legge 9 gennaio 1991, n. 10, in edifici ed impianti industriali non sono soggetti ad autorizzazione specifica e sono assimilati a tutti gli effetti alla*

---

<sup>14</sup> Art. 22, comma 1, lett. a) Testo Unico Edilizia;

*manutenzione straordinaria di cui all'art. 3, comma 1, lett. a)*<sup>15</sup> Dal canto suo, l'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 604/2020, pubblicata prima dell'introduzione del comma 13-ter, segnalava che *“per le operazioni di riqualificazione energetica degli edifici non è prevista una particolare disposizione in merito alla aliquota IVA applicabile. Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi poste in essere per la loro realizzazione, pertanto, sono assoggettate all'imposta sul valore aggiunto in base alle aliquote previste per gli interventi di recupero del patrimonio immobiliare in cui gli stessi si sostanziano, con la conseguenza che, per individuare l'aliquota IVA in concreto applicabile, si rende necessario tener conto di come l'intervento di riqualificazione energetica attuato sull'edificio sia qualificabile sotto il profilo edilizio.”*

La previsione in commento da una parte semplifica il lavoro dei contribuenti, perché, nel caso in cui effettuino interventi “superbonus”, non devono più porsi il problema di quale titolo edilizio presentare e individuare il regime IVA previsto per il proprio intervento edilizio, dall'altra solleva alcune problematiche. Limitando l'analisi al campo dell'IVA possiamo individuare le seguenti questioni:

1. la norma non è denominata espressamente “legge di interpretazione autentica”, ponendo il dubbio se disponga solo per il futuro o se abbia efficacia retroattiva (com'è più logico pensare); nel primo caso, ci si potrebbe chiedere se gli interventi cominciati prima dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 77/2021 possano classificarsi anche in maniera diversa con applicazione di un diverso regime IVA;
2. se l'intervento “superbonus” ricade inesorabilmente nella categoria della manutenzione straordinaria oppure se può trovare spazio, nel caso specifico, anche una diversa classificazione degli interventi (ad esempio, gli interventi più sostanziosi potrebbero ricadere sotto la voce ristrutturazione edilizia, con conseguente applicazione generale dell'IVA al 10%);
3. come deve configurarsi l'intervento sotto il profilo edilizio qualora il contribuente effettui gli interventi “superbonus” nell'ambito di un più ampio intervento di ristrutturazione edilizia; in tal caso è lecito chiedersi se l'intervento nel suo complesso ricada sotto la categoria “superiore” di ristrutturazione edilizia (per citare la circolare n. 57/1998), con conseguente applicazione dell'IVA al 10% su tutte le opere, oppure se si debba applicare comunque il regime dell'IVA previsto per le opere di manutenzione straordinaria di cui alla legge n. 488/1999, o entrambi a seconda delle opere oggetto di fatturazione.

\*\*\*

Le disposizioni contenute nella Legge n. 488/1999 non sono mai state trasfuse nel D.P.R. n. 633/1972, ponendo dei problemi di coordinamento con le altre disposizioni in materia di IVA.

---

<sup>15</sup> *Sic*: la lettera a) come visto si riferisce agli interventi di manutenzione *ordinaria* e non *straordinaria*. Questo refuso (la norma è citata da [normattiva.it](http://normattiva.it)) sta ad indicare ancora una volta l'estrema complessità della materia dell'IVA nel settore edile;

Innanzitutto, il D.P.R. n. 633/1972, come visto, disciplina distintamente le “cessioni di beni” e le “prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto”, mentre la Legge n. 488/1999 parla semplicemente di “prestazioni”, facendo sorgere la domanda se siano soggette all’aliquota ridotta anche le cessioni di beni (comprese le cessioni di beni con posa in opera, tipiche del mondo dell’edilizia). E ancora, ipotizzando che l’aliquota ridotta valga anche per le cessioni di beni, è lecito chiedersi se valga per tutti i beni o solo per i “beni, diversi dalle materie prime e semilavorate”, come previsto dal D.P.R. n. 633/1972 a proposito degli altri interventi edilizi (si rinvia a questo proposito alla disamina dei beni in edilizi contenuta nel capitolo precedente).

Nel proseguo affronteremo gli aspetti critici della disciplina esaminando separatamente gli interventi “minori” di manutenzione ordinaria e straordinaria, assoggettati in generale al regime di favore introdotto dalla Legge n. 488/1999, e quelli “maggiori” di restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia/urbanistica, che fanno invece riferimento al D.P.R. n. 633/1972.

### **Interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria**

La Legge n. 488/1999, come visto, stabilisce che le “prestazioni” aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all’art. 31, primo comma, lett. a) (manutenzione ordinaria), b) (manutenzione straordinaria), c) (restauro e risanamento conservativo) e d) (ristrutturazione edilizia), realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata, sono soggette all’aliquota IVA del 10%.

Lo stesso articolo stabilisce che il Ministro delle Finanze individua con decreto i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture, ai quali l’aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione.

Tale meccanismo di applicazione dell’IVA, che non ha una denominazione specifica, viene chiamato in gergo in diversi modi: IVA “mista”, IVA “diversificata” ecc.

Innanzitutto, segnaliamo che la norma doveva restare in vigore fino al 31 dicembre 2000.<sup>16</sup> Il termine è stato via via prorogato dall’art. 30, comma 3 della legge 388/2000 fino al 31 dicembre 2001, dall’art. 9, comma 3 della legge 448/2001 fino al 31 dicembre 2002, dall’art. 2, comma 6 della legge 289/2002 fino al 30 settembre 2003, dall’art. 23-bis, comma 1, lett. c) del decreto-legge 355/2003, convertito in legge n. 47/2004, per le spese sostenute dal 1° gennaio 2004 al 31 dicembre 2005, per le spese sostenute dal 1° ottobre 2006 al 31 dicembre 2006 dall’art. 35, comma 35-ter del decreto-legge 223/2006, convertito in legge n. 248/2006, dall’art. 1, comma 387, lett. b) della legge 296/2006 fino al 31 dicembre 2007, dall’art. 1, comma 18 della legge 244/2007

---

<sup>16</sup> Circostanza che aiuta a capire il mancato inserimento della norma nella fonte normativa di riferimento dell’imposta sul valore aggiunto, vale a dire il D.P.R. n. 633 del 26/10/1972;

per le spese sostenute dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012 e infine prorogato *sine die* dall'art. 2, comma 11 della legge 191/2009.

L'ex Ministero delle Finanze ha diffuso importanti chiarimenti prima con la circolare n. 247/E del 29 dicembre 1999 (par. 2.1) ma soprattutto con la **circolare n. 71 del 7 aprile 2000**.

La circolare n. 71/2000 richiama l'attenzione sul fatto che l'agevolazione è stata introdotta per recepire la direttiva comunitaria n. 1999/85/CE del Consiglio del 22/10/1999, con la quale è stata concessa agli stati membri la facoltà di applicare, per un periodo di tempo determinato, un'aliquota IVA ridotta sui servizi ad alta intensità di lavoro. L'art. 1 di tale direttiva inseriva all'interno dell'art. 28 della direttiva n. 77/388/CEE del Consiglio il paragrafo 6, concernente la possibilità per gli stati membri di istituire per un massimo di tre anni tra il 1° dicembre 2000 e il 31 dicembre 2002, un'aliquota ridotta per le categorie di cui all'allegato K, tra cui figuravano anche le *“riparazioni e ristrutturazioni di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore della fornitura”*. Il paragrafo 6 stabiliva anche che per beneficiare dell'aliquota ridotta i servizi dovevano avere le seguenti caratteristiche: *“a) essere caratterizzati da un'alta intensità di lavoro; b) essere in larga misura prestati direttamente ai consumatori finali; c) avere principalmente natura locale e non essere atti a creare distorsioni della concorrenza; d) originare una stretta connessione tra i prezzi minori risultanti dalla riduzione dell'aliquota ed il prevedibile aumento della domanda e dell'occupazione.”* L'art. 28 e l'allegato K sono confluiti rispettivamente nel capo 3 del titolo VIII e nell'allegato IV (*Elenco dei servizi di cui all'articolo 106*) della direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio.<sup>17</sup> Il termine è stato posticipato al 31 dicembre 2010 (art. 106, par. 1). Successivamente, la direttiva n. 2009/47/CE del Consiglio ha abrogato il suddetto capo 3 e l'allegato IV della direttiva n. 112. Di contro ha introdotto il punto 10-bis all'allegato III alla medesima direttiva n. 112/2006 (*Elenco delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi che possono essere assoggettate alle aliquote ridotte di cui all'articolo 98*) riguardante di nuovo i servizi *“riparazioni e ristrutturazioni di abitazioni private, esclusi i materiali che costituiscono una parte significativa del valore della fornitura”*. Tale direttiva non prevede alcun limite temporale all'applicazione dell'IVA ridotta per i beni e i servizi di cui all'allegato III alla direttiva n. 112/2006. Vale la pena rilevare che il preambolo della direttiva n. 47/2009 richiama l'opportunità di mantenere le aliquote ridotte per le stesse motivazioni esposte nel paragrafo 6 dell'art. 28 della direttiva n. 77/388 e nell'art. 107 sotto il capo 3 della direttiva n. 112/2006.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Si veda l'allegato XII (*Tabella di concordanza*) alla medesima direttiva n. 112;

<sup>18</sup> Il secondo considerando recita: *“La Commissione, nella sua comunicazione sulle aliquote IVA diverse dall'aliquota IVA normale presentata al Parlamento europeo e al Consiglio nel 2007, ha concluso che l'applicazione di aliquote ridotte ai servizi prestati localmente non pone reali problemi per il buon funzionamento del mercato interno e può, a determinate condizioni, avere effetti positivi in termini di creazione di occupazione e di lotta contro l'economia sommersa. È dunque opportuno offrire agli Stati membri la possibilità di applicare aliquote IVA ridotte ai servizi ad alta intensità di lavoro che sono oggetto delle disposizioni temporanee applicabili fino al termine del 2010 nonché ai servizi di ristorazione e catering”*;

### ***Presupposto oggettivo (operazioni)***

La circ. n. 247/1999 osserva che, facendo salve le previsioni più favorevoli previste dal D.P.R. 633/1972, la portata innovativa della norma riguarda gli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa. Nel proseguo la circolare afferma che *“l’agevolazione riguarda la prestazione di servizi complessivamente intesa, per cui si estende anche alle forniture delle materie prime e semilavorate e degli altri beni necessari per i lavori”*. Tale ultima precisazione sembrerebbe estendere l’applicazione dell’IVA agevolata anche alle forniture di materie prime e semilavorate nell’ambito di interventi di restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, in deroga alle previsioni contenute nel D.P.R. 633/1972, secondo cui la fornitura di materie prime e semilavorati nell’ambito dei suddetti interventi non beneficia dell’IVA agevolata del 10%. Tuttavia, nella successiva circolare n. 71/2000 l’ex Ministero delle Finanze ridimensiona l’ambito applicativo della norma. Nel primo paragrafo si legge: *“Sulla base della citata disposizione la medesima aliquota si applica, in linea generale, anche ai beni forniti dal prestatore del servizio per la realizzazione dell’intervento.”* Tale affermazione di principio non sembrerebbe discostarsi da quella contenuta nella precedente circolare. Ma le parole usate nel proseguo fanno intendere che le nuove disposizioni sono rivolte esclusivamente alle opere di manutenzione ordinaria e straordinaria, e di conseguenza la fornitura di materie prime e semilavorati nell’ambito di interventi di restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia rimane assoggettata all’aliquota ordinaria, come previsto dal D.P.R. 633/1972. Riportiamo il passaggio in questione, sottolineando la parte che rappresenta bene questa linea interpretativa: *“L’art. 7, comma 1, lett. b), prevede l’applicazione dell’aliquota IVA del 10 per cento agli interventi di recupero di cui all’art. 31, primo comma, lettere a), b), c), e d) della legge 5 agosto 1978, n. 457, consistenti, rispettivamente, in interventi di manutenzione ordinaria, di manutenzione straordinaria, di recupero e restauro conservativo e di ristrutturazione edilizia. Non vengono tuttavia abrogate le disposizioni che già prevedono, in materia di aliquote IVA, un trattamento agevolato per gli interventi di recupero edilizio, le quali, in quanto più favorevoli, vengono espressamente fatte salve. Continuano quindi ad applicarsi, anche per l’anno 2000, le disposizioni recate dai n. 127-quaterdecies) e 127-terdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633 del 1972 le quali prevedono, tra l’altro, in via non transitoria e senza limiti attinenti alla tipologia degli immobili, l’applicazione dell’aliquota IVA del 10 per cento alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d’appalto relativi alla realizzazione degli interventi di cui all’art. 31, lettere c) e d), della legge n. 457 del 1978, nonché alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la relativa realizzazione. Resta, inoltre, salva l’applicazione del n. 127-duodecies) della Tab. A, parte terza, che prevede l’applicazione dell’aliquota del 10 per cento agli interventi di manutenzione ordinaria [rectius straordinaria] realizzati su edifici di edilizia residenziale pubblica. La portata innovativa della norma resta sostanzialmente circoscritta agli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria.”*

D'altra parte, è la stessa l'amministrazione finanziaria a ribadire che il centro della disciplina agevolativa sono **le prestazioni di servizi, precisando che la fornitura di beni è agevolata solo in quanto sia funzionale alla realizzazione dell'intervento.** Questo spiega perché, secondo la circolare, l'aliquota agevolata trova applicazione soltanto quando il bene sia fornito dallo stesso soggetto che esegue la prestazione. Diversamente il bene è soggetto all'aliquota ordinaria. Citando ancora la circolare: *“L'articolo 7, comma 1, lettera b), infatti, non agevola le cessioni di beni in quanto tali, ma in quanto la realizzazione dell'intervento, che è il vero oggetto della agevolazione, comporta anche la fornitura dei beni. In considerazione della ratio dell'agevolazione 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... L'aliquota del 10 per cento, invece, non si rende applicabile se i beni, anche se finalizzati ad essere impiegati in un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria, vengono forniti da un soggetto diverso da quello che esegue la prestazione, o vengano acquistati direttamente dal committente dei lavori. In tali ipotesi alle cessioni dei beni dovrà essere applicata l'aliquota del 20 per cento.”*

Passando alla disamina degli interventi agevolati, la circolare n. 71/2000 richiama i chiarimenti e le precisazioni già contenute nella circolare n. 57/1998 in materia di detrazioni fiscali.

A questo proposito merita di essere segnalata una recente sentenza della Corte di Giustizia UE, sez. VI, sentenza 5 maggio 2022, causa C-218/21, relativa ad una controversia incorsa con l'autorità fiscale portoghese. Il caso sottoposto ai giudici europei riguardava l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, in riferimento al capo 3 del titolo VIII della sesta direttiva IVA (si veda il paragrafo precedente), in merito ai servizi di riparazione e manutenzione di ascensori. Ebbene, la corte ha stabilito che “[par. 32] *per quanto riguarda i termini 'ristrutturazione' e 'riparazione', va notato che essi si riferiscono, rispettivamente alla messa a nuovo di un oggetto e al ripristino di un oggetto danneggiato.* [par. 33] *Orbene, siffatti servizi sono caratterizzati, in particolare, dal loro carattere occasionale, cosicché semplici servizi di manutenzione, forniti in modo regolare e continuativo, non possono essere considerati rientrate nell'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA.*” Per concludere infine che: “[par. 47] *l'allegato IV, punto 2, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che rientrano nella nozione di 'ristrutturazione e manutenzione di abitazioni private', ai sensi di tale disposizione, i servizi di riparazione e di ristrutturazione di ascensori di immobili ad uso abitativo, ad esclusione dei servizi di manutenzione di ascensori di tale tipo.*”

La decisione dei giudici di Strasburgo sembrerebbe porre la normativa italiana in contrasto con la normativa europea.

### ***Presupposto oggettivo (fabbricati)***

La norma fa espresso riferimento ai fabbricati a prevalente destinazione abitativa.

La circolare n. 71/2000 chiarisce che devono intendersi tali le seguenti categorie di fabbricati:

- a) unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A/1 a A/11, esclusa la categoria A/10, a prescindere dal relativo utilizzo, precisando che l'agevolazione si applica ai lavori eseguiti sulle singole unità abitative indipendentemente dalla tipologia dell'edificio del quale sono parte (che può avere anche prevalente destinazione commerciale o produttiva); dalle parole dell'estensore del documento interpretativo si evince che l'IVA agevolata riguarda gli immobili a prescindere dall'effettivo utilizzo (quindi anche le abitazioni adibite a sede della propria attività d'impresa o professionale) nonché agli immobili di lusso (che invece, in alcuni casi, sono esclusi dalle aliquote agevolate stabilite dal D.P.R. 633/1972);
- b) interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa, per quanto concerne gli interventi sulle parti comuni; la circolare precisa che devono considerarsi a prevalente destinazione abitativa i fabbricati aventi più del 50% della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo (attenzione: non c'entra la tipologia Tupini); gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari a destinazione non abitativa, pur se facenti parte di un fabbricato a prevalente destinazione abitativa, non beneficiano dell'aliquota IVA agevolata;
- c) edifici di edilizia residenziale pubblica connotati dalla prevalenza della destinazione abitativa, individuata secondo i criteri precedenti.

Si ricordi che il D.P.R. 633/1972 prevede già l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% alle prestazioni di manutenzione straordinaria effettuate su edifici di edilizia residenziale pubblica. Al riguardo – ripetiamo – la circolare afferma che la portata innovativa consiste nell'estensione del beneficio dell'IVA agevolata alle opere di manutenzione ordinaria, giusto richiamo al fatto che l'applicazione dell'IVA del 10% per questi edifici è già prevista dalle voci n. 127-duodecies), 127-terdecies) e 127-quaterdecies) della parte III, Tabella A del D.P.R. 633/1972, suscitando il dubbio se nell'ambito delle prestazioni di manutenzione straordinaria effettuate sugli edifici di edilizia residenziale pubblica tornino applicabili le disposizioni di favore contenute nella legge 488/1999, secondo i chiarimenti forniti dalla circolare, con estensione delle disposizioni di favore alle cessioni di beni e applicazione della regola dell'IVA mista.

- d) edifici assimilati alle abitazioni non di lusso ai sensi dell'art. 1 della legge n. 659/1961, a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività (la circolare menziona a titolo d'esempio gli orfanotrofi, gli ospizi, i brefotrofi e i conventi); se l'edificio è destinato solo in parte a finalità abitative l'aliquota ridotta è applicabile agli interventi che interessano le parti comuni dell'edificio sempreché

la parte abitativa rappresenti più del 50% della superficie totale e a quelli che interessano la parte abitativa (vengono a mente le scuole con convitti);<sup>19</sup>

e) pertinenze di immobili abitativi.

### ***Presupposto soggettivo***

La disposizione non pone alcuna condizione riguardo il profilo soggettivo del committente. D'altra parte, se l'aliquota IVA agevolata trova applicazione esclusivamente nei confronti di edifici a prevalente destinazione abitativa, va da sé che l'ambito di applicazione più comune riguarderà le opere ordinate da committenti privati. Ma la disciplina agevolata potrebbe interessare anche committenti imprese che effettuano interventi su immobili abitativi posseduti in regime d'impresa, professionisti che esercitano l'attività all'interno di un edificio a destinazione abitativa, nonché società semplici (magari prive di partita IVA) che esercitano l'attività di locazione immobiliare.

La circolare n. 71/2000 affronta questo tema, ma lascia aperti alcuni dubbi.

Secondo l'ex Ministero delle Finanze la disciplina in esame non si applica nei rapporti tra subappaltatore e impresa appaltatrice. Il motivo andrebbe individuato nelle particolari modalità di applicazione dell'IVA agevolata per i beni significativi. Secondo la disposizione, come visto, l'aliquota IVA del 10% sui beni significativi si applica limitatamente alla differenza tra l'importo complessivo della prestazione e il valore del bene significativo. Ebbene, la circolare osserva che nel rapporto tra subappaltatore e impresa appaltatrice non è possibile realizzare il raffronto tra l'importo complessivo dell'intervento e il valore dei beni significativi forniti nell'ambito dell'intervento (il passaggio non è chiarissimo: l'estensore del documento sembra riferirsi al fatto che il subappaltatore non può applicare l'IVA diversificata sulle proprie prestazioni perché non conosce l'importo complessivo della prestazione, fatturato dall'appaltatore).<sup>20</sup>

Ma questo non esclude la possibilità di applicare il regime dell'IVA diversificata non tra subappaltatore e appaltatore, ma tra appaltatore e committente impresa.

Ora, a dire il vero, il contesto da cui nasce la norma lascia intendere che l'agevolazione sia riservata ai destinatari finali delle prestazioni (si ricordi la direttiva n. 85/1999, che parlava di interventi effettuati nei confronti dei consumatori finali, ma si veda anche il preambolo della direttiva n. 47/2009, che accenna ai benefici nascenti dalla lotta al sommerso, che caratterizza tipicamente i rapporti con i consumatori finali). Infatti, la circolare prosegue con queste parole: "*in considerazione dei meccanismi applicativi previsti dalla*

---

<sup>19</sup> Quindi non la norma non si applica a tutti i fabbricati assimilati Tupini, ma solo a quelli che costituiscono stabile residenza di collettività;

<sup>20</sup> GIULIANI G.-SPERA M., *L'IVA negli interventi di manutenzione sugli edifici a prevalente destinazione abitativa privata*, Il Fisco, 27/2016;

*norma... e tenuto conto delle disposizioni comunitarie in attuazione delle quali è stata emanata si deve ritenere che l'agevolazione sia diretta ai soggetti beneficiari dell'intervento di recupero, identificabili ordinariamente con i consumatori finali della prestazione. Conseguentemente, alle operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, e cioè dalle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi rese nei confronti dell'appaltatore o del prestatore d'opera, l'IVA resta applicabile con l'aliquota per esse prevista. Tali beni e servizi verranno, naturalmente assoggettati all'aliquota del 10 per cento nella successiva fase di riaddebito del committente, in quanto confluiranno nel corrispettivo globale dell'intervento di recupero."*

Alcuni commentatori hanno osservato come la soluzione dettata nella circolare n. 71/2000 appaia più che altro uno "stratagemma" per semplificare il lavoro degli operatori nel passaggio del bene dal subappaltatore all'appaltatore e dall'appaltatore al committente, senza escludere la possibilità di applicare il particolare regime IVA nei confronti di committenti imprese.<sup>21</sup>

Nella circolare n. 35 del 37/E del 22 dicembre 2022 l'Agenzia delle Entrate affronta il problema dell'applicazione dell'IVA diversificata nel reverse charge (si tratta di una problematica sconosciuta al tempo della Legge n. 488/1999, quando ancora il reverse charge non esisteva). La questione nasce evidentemente dal fatto che l'appaltatore si troverebbe nella situazione complicata di dover chiedere al subappaltatore il valore del bene significativo onde applicare correttamente l'IVA nel reverse charge.<sup>22</sup> Ebbene, la circolare, richiamando il passaggio della circolare n. 71/2000 appena citato, afferma che "*la disposizione agevolativa in materia di aliquota prevista per i beni significativi, riguardando esclusivamente prestazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, non possa trovare applicazione nelle ipotesi di cui alla lett. a-ter), sesto comma, dell'articolo 17 del citato DPR n. 633 del 1972, che, come noto, riguarda i soli rapporti tra soggetti passivi d'imposta [quesito 13]."* Tale interpretazione è stata confermata anche dalla circolare n. 27/E del 13 giugno 2016 quesito 5.2.

La motivazione fornita dall'Agenzia delle Entrate da una parte si giustifica con lo sforzo di semplificare il lavoro degli operatori economici, dall'altra non appare del tutto convincente. Abbiamo visto, infatti, che la circolare n. 71/2000 afferma che il particolare regime della Legge n. 488/1999 si applica alle prestazioni rese "ordinariamente" nei confronti dei consumatori finali, ma "ordinariamente" non vuol dire "esclusivamente" (come dice la circolare 35). Con questo avverbio l'amministrazione finanziaria sembra recidere alla base la possibilità di applicare l'IVA diversificata nei confronti dei soggetti diversi dai consumatori finali, sebbene il ragionamento sia volto a dimostrare che l'IVA diversificata non trova applicazione nei rapporti tra subappaltatore e appaltatore e non anche nei rapporti tra appaltatore e impresa committente.<sup>23</sup>

---

<sup>21</sup> GIULIANI-SPERA, *op. cit.*;

<sup>22</sup> *Ibidem*;

<sup>23</sup> *Ibidem*;

Per tutte queste ragioni non sembra corretto escludere dall'applicazione dell'IVA agevolata le prestazioni di appalto a beneficio diretto delle imprese, tra cui le società immobiliari "di gestione", ovvero di professionisti.<sup>24</sup>

Questa discriminazione finisce peraltro per penalizzare tali soggetti in termini economici, posto che ai sensi dell'art. 19-bis1, comma 1, lett. i) del D.P.R. 633/1972, le imprese che non hanno come oggetto esclusivo o principale la costruzione di immobili, come le società di gestione immobiliare (contraddistinte tipicamente dal codice ATECO 69.20.21 "Locazione di immobili"), sono soggette al regime di indetraibilità oggettiva dell'IVA sulle spese di "manutenzione" e "recupero" di immobili abitativi.<sup>25</sup>

Lo stesso problema colpisce anche le società costituite in forma di società semplice che non svolgono attività commerciale e sono pertanto prive di soggettività IVA.

### ***La regola dei beni significativi***

L'art. 7, comma 1, lett. b) della legge 488/1999 stabilisce che le "prestazioni" indicate sono soggette all'IVA del 10% fatta eccezione per *"i beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni..., ai quali l'aliquota ridotta si applica fino a concorrenza del valore complessivo della prestazione relativa all'intervento di recupero, al netto del valore dei predetti beni."*

Tali beni sono detti comunemente **beni significativi** e sono previsti con decreto del Ministro delle Finanze del 29 dicembre 1999, che recita: *"Sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10 per cento le cessioni dei seguenti beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 31, primo comma, lett. a), b), c) e d) della legge 5 agosto 1978, n. 457, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa:*

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni ed interni;
- caldaie;
- video citofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- sanitari e rubinetterie da bagno;
- impianti di sicurezza."

La regola di applicazione dell'IVA cd. "mista" si può così riassumere.

---

<sup>24</sup> *Ibidem*;

<sup>25</sup> *Ibidem*;

Il bene significativo è soggetto all'IVA del 10% sulla quota corrispondente alla differenza tra il costo totale della prestazione (P) e il valore del bene significativo (V) e all'IVA del 22% sulla parte restante. Su tutto il resto (vendita di beni non significativi, manodopera ecc.) trova applicazione l'IVA del 10% secondo la regola generale.

La regola di calcolo, che può apparire a prima vista bizantina, fa sì che quando il valore del bene significativo supera la metà del costo totale della prestazione risulti soggetto in parte all'IVA del 10% e in parte all'IVA del 22%, fino al caso estremo in cui il costo totale della prestazione è uguale al valore del bene significativo, caso in cui l'intero bene è soggetto all'aliquota IVA del 22%. Si tratta evidentemente di un'invenzione matematica-contabile volta a realizzare l'obiettivo di assoggettare all'IVA ordinaria i beni che costituiscono una parte significativa (maggiore del 50%) della prestazione, secondo l'obiettivo del legislatore comunitario e fatto proprio dalla legge n. 488/1999.

Vediamo con alcuni esempi quanto appena affermato.

Nei seguenti esempi assumeremo che il valore del bene significativo sia uguale al prezzo del bene significativo.

Esempio 1: valore bene significativo (V) < 50% costo totale della prestazione (P)

V: € 5.000

P: € 12.000

Prezzo del bene significativo assoggettato all'IVA del 10%: € 12.000-€ 5.000=€ 7.000

Poiché € 7.000 > € 5.000 (V) l'intero prezzo del bene significativo è soggetto all'IVA del 10%

Esempio 2: valore bene significativo (V) = 50% costo totale della prestazione (P)

V: € 6.000

P: € 12.000

Prezzo del bene significativo assoggettato all'IVA del 10%: € 12.000-€ 6.000=€ 6.000 (A)

Prezzo del bene significativo assoggettato all'IVA del 22%: € 6.000 (V)-€ 6.000 (A) =€ 0

Poiché € 6.000 (A) = € 6.000 (V) il bene significativo è soggetto all'IVA del 10%

Esempio 3: valore bene significativo (V) > 50% costo totale della prestazione (P) ma inferiore a P

V: € 10.000

P: € 12.000

Prezzo del bene significativo assoggettato all'IVA del 10%: € 12.000-€ 10.000=€ 2.000 (A)

Prezzo del bene significativo assoggettato all'IVA del 22%: € 10.000 (V)-€ 2.000 (A) =€ 8.000

Esempio 4: valore bene significativo (V) = costo totale della prestazione (P)

V: € 12.000

P: € 12.000

Prezzo del bene significativo assoggettato all'IVA del 10%: € 12.000-€ 12.000=€ 0 (A)

Prezzo del bene significativo assoggettato all'IVA del 22%: € 12.000 (V)-€ 0 (A)=€ 12.000 (B)

Poiché € 12.000 (B) = € 12.000 (V) il bene significativo è soggetto all'IVA del 22%

Sotto il profilo degli interventi agevolati la disciplina agevolativa non può che riguardare le prestazioni di manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria relative ad immobili a prevalente destinazione abitativa, (nonostante il decreto del 29/12/1999 richiami anche le altre prestazioni previste dall'art. 3 TUE). Infatti, l'applicazione di questa regola, che può determinare l'applicazione di un'aliquota IVA media della prestazione superiore al 10%, sarebbe svantaggiosa rispetto al regime agevolato sancito dal D.P.R. n. 633/1972, che prevede l'applicazione generale dell'aliquota IVA del 10% alle cessioni di beni forniti per la realizzazione di interventi di restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia, e l'art. 7 della legge n. 488/1999 fa espressamente salve le disposizioni più favorevoli previste dal D.P.R. 633/1972.

La circ. 71/2000 si occupa anche di stabilire le regole di calcolo del valore del bene significativo richiamando l'art. 13 del D.P.R. 633/1972 – secondo cui la base imponibile IVA è costituita dall'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore secondo le condizioni contrattuali – precisando che il valore dei beni significativi deve pertanto essere assunto “quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti nell'esercizio dell'autonomia privata.”

L'art. 1, comma 19 della legge n. 205/2017 contiene una norma di interpretazione autentica della disciplina in esame che si sofferma sul calcolo del valore del bene significativo, in particolare quando si è in presenza di “parti staccate”, nonché sulle regole di fatturazione delle prestazioni con beni significativi.

Il citato comma stabilisce che: “l'articolo 7, comma 1, lett. b) della legge 23 dicembre 1999, n. 488, nonché il decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 306 del 31 dicembre 1999, si interpretano nel senso che l'individuazione dei beni che costituiscono una parte significativa del valore delle forniture effettuate nell'ambito delle prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio e delle parti staccate si effettua in base all'autonomia funzionale delle parti rispetto al manufatto principale, come individuato nel citato decreto ministeriale; come valore dei predetti beni deve essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti, che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi e che, comunque, non può essere inferiore al

*prezzo di acquisto dei beni stessi. La fattura emessa ai sensi dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare, oltre al servizio che costituisce l'oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo, individuati con il predetto decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, che sono forniti nell'ambito dell'intervento stesso. Sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti fino alla data di entrata in vigore della presente legge. Non si fa luogo al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto applicata sulle operazioni effettuate.”*

L'intervento del legislatore è stato oggetto di commento da parte dell'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 15/E del 12 luglio 2018.

La circolare, da una parte, ha il pregio di riaffermare taluni principi interpretativi sanciti con precedenti documenti di prassi, suggellando la prassi seguita da innumerevoli operatori economici. Dall'altra, non sembra fare piena luce su alcuni aspetti della norma, creando delle difficoltà agli operatori economici e ai loro consulenti.

In questa sede preme soffermarci sulla nozione di “valore del bene significativo” così come formulata dalla norma di interpretazione autentica, che va a colmare lo spazio lasciato dalla legge n. 488/1999, la quale – come osservato dalla circolare n. 71/2000 – non contiene una definizione di valore del bene significativo.

Ebbene la legge n. 205/2017, nel solco della linea interpretativa dell'ex Ministero delle Finanze, stabilisce che il valore dei beni significativi “*deve essere assunto quello risultante dall'accordo contrattuale stipulato dalle parti contraenti*”, ma precisando anche “*che deve tenere conto solo di tutti gli oneri che concorrono alla produzione dei beni stessi e, dunque, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi e che, **comunque, non può essere inferiore al prezzo di acquisto dei beni stessi.***”

La circolare n. 15/2018 si sofferma sul concetto di costo di produzione, richiamando l'accezione contenuta nel principio contabile OIC 13 (*Rimanenze*), e stabilisce che esso non può essere inferiore al costo delle materie prime utilizzate e al costo della manodopera impiegata. Se l'impresa non produce il bene significativo, ma lo acquista da terzi, il valore del bene non può essere inferiore al suo valore di acquisto.

Nel paragrafo successivo la circolare ribadisce che “*l'intervento del legislatore è, altresì, diretto ad escludere dal valore del bene significativo... il margine aggiunto dal prestatore al costo di produzione o al costo di acquisizione del bene significativo per determinare il prezzo finale di cessione dello stesso al cliente/committente (il c.d. mark-up). Ciò che rileva, dunque, è solo il costo 'originario' del bene significativo, sia esso di produzione ovvero di acquisizione.*”

Questa ulteriore considerazione pare porsi in contrasto col dettato normativo, il quale, nel solco della circolare n. 71/2000, parla semplicemente del valore assunto nell'accordo contrattuale stipulato dalle parti, ossia nient'altro che il prezzo di vendita, mentre la circolare n. 15/2018 sembra introdurre una distinzione artificiosa

tra il valore del bene significativo – calcolato secondo il costo di produzione o di acquisto – e il prezzo di vendita – che normalmente comprende anche il “ricarico” sul costo di produzione o di acquisto.

È evidente che escludere il ricarico dal calcolo del valore del bene significativo determina un beneficio per il cliente finale, perché detto ricarico, essendo escluso dal valore del bene significativo, sarà soggetto all’aliquota agevolata. D’altra parte, l’applicazione letterale delle indicazioni contenute nella circolare può risultare complicata per le imprese, le quali non sempre possiedono strumenti *software* gestionali adeguati per calcolare il costo di produzione, o tracciare il costo di acquisto del bene, trovando del tutto logico e naturale assumere come valore del bene significativo direttamente il prezzo di vendita.

**TABELLA 6**  
**ALIQUOTE IVA NEGLI INTERVENTI DI RECUPERO – MANUTENZIONE ORDINARIA E STRAORDINARIA**

<b>Descrizione della prestazione</b> <b>Tipologia di fabbricato</b>	<b>Committente</b>	<b>Aliquota IVA in caso di appalto</b>
Prestazioni di servizi di manutenzione ordinaria Fabbricati a prevalente destinazione abitativa	Privato consumatore Soggetto con partita IVA/società semplice priva di partita IVA (in via interpretativa)	<b>10%</b> Art. 7, comma 1, lett. b) Legge 488/1999
Cessione di materie prime e semilavorate nell’ambito di interventi di manutenzione ordinaria Fabbricati a prevalente destinazione abitativa	Privato consumatore Soggetto con partita IVA/società semplice priva di partita IVA (in via interpretativa)	<b>10% se forniti dallo stesso prestatore di servizi, altrimenti 22%</b> Art. 7, comma 1, lett. b) Legge 488/1999, circolare n. 71/2000
Cessione di beni finiti nell’ambito di interventi di manutenzione ordinaria Fabbricati a prevalente destinazione abitativa	Privato consumatore Soggetto con partita IVA/società semplice priva di partita IVA (in via interpretativa)	<b>10% o mista in presenza di beni significativi se forniti dallo stesso prestatore di servizi, altrimenti 22%</b> Art. 7, comma 1, lett. b) Legge 488/1999, D.M. 29/12/1999
Cessione di altri beni nell’ambito di interventi di manutenzione ordinaria (mobili, quadri, arredi) Qualsiasi tipologia di fabbricato	Qualsiasi	<b>22%</b>
Prestazioni di servizi di manutenzione straordinaria Fabbricati a prevalente destinazione abitativa	Privato consumatore Soggetto con partita IVA/società semplice priva di partita IVA (in via interpretativa)	<b>10%</b> Art. 7, comma 1, lett. b) Legge 488/1999

<p>Cessione di materie prime e semilavorate nell'ambito di interventi di manutenzione straordinaria</p> <p>Fabbricati a prevalente destinazione abitativa</p>	<p>Privato consumatore</p> <p>Soggetto con partita IVA/società semplice priva di partita IVA (in via interpretativa)</p>	<p><b>10% se forniti dallo stesso prestatore di servizi, altrimenti 22%</b></p> <p>Art. 7, comma 1, lett. b) Legge 488/1999, circolare n. 71/2000</p>
<p>Cessione di beni finiti nell'ambito di interventi di manutenzione straordinaria</p> <p>Fabbricati a prevalente destinazione abitativa</p>	<p>Privato consumatore</p> <p>Soggetto con partita IVA/società semplice priva di partita IVA (in via interpretativa)</p>	<p><b>10% o mista in presenza di beni significativi se forniti dallo stesso prestatore di servizi, altrimenti 22%</b></p> <p>Art. 7, comma 1, lett. b) Legge 488/1999, D.M. 29/12/1999</p>
<p>Prestazioni di servizi di manutenzione straordinaria</p> <p>Edificio di edilizia residenziale pubblica</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p><b>10%</b></p> <p>D.P.R. 633/1972, Tabella A, parte III, voce 127-duodecies)</p>
<p>Prestazioni di servizi di manutenzione ordinaria</p> <p>Fabbricati non a prevalente destinazione abitativa</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p><b>22%</b></p>
<p>Prestazioni di servizi di manutenzione straordinaria</p> <p>Fabbricati non a prevalente destinazione abitativa</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p><b>22%</b></p>
<p>Cessione di materie prime e semilavorate nell'ambito di interventi di manutenzione ordinaria</p> <p>Fabbricati non a prevalente destinazione abitativa</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p><b>22%</b></p>
<p>Cessione di beni finiti nell'ambito di interventi di manutenzione ordinaria</p> <p>Fabbricati non a prevalente destinazione abitativa</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p><b>22%</b></p>
<p>Cessione di materie prime e semilavorate nell'ambito di interventi di manutenzione straordinaria</p> <p>Fabbricati non a prevalente destinazione abitativa</p>	<p>Qualsiasi</p>	<p><b>22%</b></p>

Cessione di beni finiti nell'ambito di interventi di manutenzione straordinaria	Qualsiasi	22%
Fabbricati non a prevalente destinazione abitativa		

### **Interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica**

Le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto per la realizzazione di interventi di recupero di cui all'art. 31 della Legge n. 457/1978 (ora confluito nell'art. 3 del TUE) – ad eccezione degli interventi di cui alla lettera a) (manutenzione ordinaria) e lettera b) (manutenzione straordinaria) – sono soggette all'aliquota IVA del 10% (voce 127-quaterdecies). La stessa aliquota ridotta è prevista anche per le cessioni di “beni, escluse le materie prime e semilavorate”, forniti per la realizzazione degli stessi interventi (voce 127-terdecies).

Si tratta di disposizioni introdotte dal decreto-legge n. 331/1993, convertito in legge n. 427/1993, con effetto a partire dal **1° gennaio 1994**. Il precedente Ministero delle Finanze ha illustrato le modifiche intervenute con la circolare n. 1 del 2/3/1994 (la quale aiuta anche a districarsi nel complicato affastellamento di norme emanate nel 1993, che hanno modificato a più riprese le voci delle tabelle IVA).

La disposizione non prevede alcuna condizione riguardo la tipologia del fabbricato interessato dall'intervento, che, pertanto, può essere sia di tipo abitativo che di tipo non abitativo (ad es. produttivo o commerciale), né riguardo alla tipologia di committente (privato o impresa).

Ricordiamo che l'aliquota del 10% trova applicazione anche con riguardo alle prestazioni di servizi e alle cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui alla voce 127-quinquies, a prescindere dalla tipologia di intervento e dalla tipologia di fabbricato.

L'applicazione di queste disposizioni incontra alcune difficoltà nella pratica.

Orbene, il primo problema riguarda l'applicazione dell'aliquota ridotta alla prestazione di posa in opera di materie prime e semilavorate (si pensi alla posa di pavimenti e rivestimenti). Se la posa in opera riveste carattere accessorio rispetto alla vendita, essa è assoggettata alla stessa aliquota dell'operazione principale di vendita, ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. 633/1972. Pertanto, anche il costo della posa in opera di materie prime e semilavorate è escluso dall'aliquota di ridotta.

D'altra parte, l'aliquota ridotta potrebbe trovare applicazione nel caso in cui la vendita e la posa siano effettuati da soggetti diversi, o – teoricamente – anche dallo stesso soggetto, ma in virtù di due contratti distinti. In tali

casi, sembra compatibile col dettato normativo la prassi di molti operatori di fatturare con IVA al 22% la vendita e con IVA al 10% la posa.

Un'altra difficoltà che incontrano gli operatori è quella di stabilire se la posa in opera di materie prime o semilavorate riveste carattere accessorio rispetto alla vendita oppure se assume piuttosto i caratteri di una vera e propria prestazione di servizi complessa, inquadrabile in un contratto di opera o appalto, specie se l'intervento richiede un apporto notevole di manodopera addestrata (magari restauratori di professione) e lo studio di una soluzione su misura del cliente. In tal caso, sembra lecito estendere l'applicazione dell'IVA ridotta anche alla fornitura delle materie prime o semilavorate.

Un altro problema frequente nella pratica riguarda l'applicazione dell'IVA ridotta nei confronti di imprese edili in regime di subappalto.

Innanzitutto, evidenziamo di nuovo che la disposizione non fa alcun richiamo alla natura soggettiva del committente/cessionario. Difatti, nella pratica le imprese edili applicano normalmente l'IVA del 10% anche nei confronti di altre imprese. Il dubbio è se questo vale anche se l'impresa agisce in veste di appaltatore.

A questo proposito si osserva che in base alla voce n. 39) della Parte II sono assoggettate all'aliquota del 4% anche le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, ma non dice chiaramente se vale anche nei confronti delle imprese che operano non come committenti, bensì come appaltatori.

Sul punto è intervenuta la già citata circ. n. 19 del 01/03/2001 (quesito 2.2.12) che ha stabilito: *“L'aliquota IVA del 4%, prevista dal n. 39 della Tab. A, parte II, allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per le prestazioni di servizi diretti alla realizzazione di un fabbricato di cui alla legge n. 408 del 1949, effettuata nei confronti di soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita, si applica anche alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di subappalto attraverso i quali l'impresa costruttrice affida ad altri soggetti la realizzazione di parte dei lavori relativi alla costruzione dell'edificio [ossia in subappalto]. Ciò in quanto l'aliquota IVA si determina in riferimento all'appalto principale, estendendosi poi a tutti i subappalti in ragione del fatto che questi concorrono alla realizzazione dell'opera che il legislatore ha inteso agevolare.”*

Il principio enunciato dall'Agenzia delle Entrate dovrebbe rivestire carattere generale e pertanto si presta ad essere applicato anche alle prestazioni di servizi di cui alla voce 127-quaterdecies).

Va da sé che nel caso di prestazioni di servizi rese nei confronti di altre imprese oggetto di discussione trova generalmente applicazione il **reverse charge** ai sensi dell'art. 17, comma 6, lett. a) e lett. a-ter) del D.P.R. 633/1972, con la conseguenza che sarà compito del committente anziché del prestatore individuare l'aliquota IVA corretta.

Al contrario, l'estensione di questa tesi anche alla vendita di beni (voce 127-terdeciesi) non appare convincente, posto che si parla precisamente di appalto e non vendita.

Per quanto riguarda questo ultimo aspetto la più volte citata circolare ministeriale n. 1/1994 sembra appoggiare la possibilità di applicare l'aliquota ridotta anche alla cessione di beni all'impresa appaltatrice (e non solo nei confronti del committente).

Nel par. 8 (*Beni finiti*) si legge: *“Si precisa, infine, che l'applicazione dell'aliquota ridotta, prevista solo nella fase finale di commercializzazione dei beni, è subordinata al rilascio di una dichiarazione da parte dell'acquirente circa la utilizzazione dei beni stessi ed è estensibile anche alle relative di prestazioni di posa in opera da parte del soggetto cedente, che si configurino come operazioni accessorie e nei sensi indicati dall'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972.”*

Sebbene le parole “fase finale di commercializzazione” facciano pensare alle prestazioni rese nei confronti dei consumatori finali – ma anche imprese o professionisti che agiscono quali *committenti* – non sembra del tutto scorretto escludere l'applicazione dell'IVA ridotta nei confronti dell'impresa di costruzioni appaltatrice, là dove l'impresa sub-fornitrice effettui l'intervento direttamente sul fabbricato del committente finale, perché è chiaro che in tal caso il bene giunge nella fase finale di commercializzazione.

Tale soluzione interpretativa sembrerebbe trovare spazio nel caso in cui il committente finale, per praticità o per altre ragioni, affidi l'intervento ad un'impresa sola (comunemente chiamata “**general contractor**”) chiamata a “tenere le fila” di tutto l'intervento, posto che l'interposizione di questa impresa produce un risultato sostanzialmente analogo da quello che si avrebbe nel caso in cui l'impresa edile fatturi direttamente al committente finale.

**TABELLA 7**  
**ALIQUOTE IVA NEGLI INTERVENTI DI RECUPERO – RESTAURO E RISANAMENTO**  
**CONSERVATIVO, RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA E RISTRUTTURAZIONE URBANISTICA**

<b>Descrizione della prestazione</b> <b>Tipologia di fabbricato</b>	<b>Aliquota IVA in caso di appalto</b>	<b>Aliquota IVA in caso di subappalto/sub-fornitura</b>
Prestazioni di servizi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica Qualsiasi tipologia di fabbricato	<b>10%</b> Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 127-terdecies)	<b>10%</b> Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 127-quaterdecies), circ. 19/E/2001
Cessione di materie prime e semilavorate nell'ambito di interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione	<b>22%</b> Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 127-quaterdecies)	<b>22%</b>

edilizia e ristrutturazione urbanistica Qualsiasi tipologia di fabbricato		
Cessione di beni finiti nell'ambito di interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica Qualsiasi tipologia di fabbricato	<b>10%</b> Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 127- quaterdecies)	<b>10%</b> Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 127- quaterdecies), circ. 19/E/2001 (si evince in via interpretativa da circ. 1/1994)
Cessione di altri beni nell'ambito di interventi di manutenzione ordinaria (mobili, quadri, arredi) Qualsiasi tipologia di fabbricato	<b>22%</b>	<b>22%</b>

### Acquisto di case ristrutturate

Come ultima fattispecie esaminiamo quella prevista dalla voce n. **127-quinquiesdecies)** della Parte III della Tabella A del D.P.R. 633/1972, che riserva l'IVA al 10% alle cessioni di *“fabbricati o porzioni di fabbricati sui quali sono stati eseguiti 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, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi.”*

La disposizione in commento stabilisce al 10% l'aliquota IVA sulla vendita di fabbricati o porzioni di fabbricato, di qualsiasi categoria, oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, ceduti dalle imprese che hanno effettuato gli interventi. Si tratta degli interventi edilizi di recupero edilizio previsti dalla Legge n. 457 del 1978 – ora confluito nell'art. 3, comma 1 del TUE – esclusi gli interventi di manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria.<sup>26</sup>

Questa norma va letta congiuntamente a quelle che stabiliscono, in alcuni casi, l'**esenzione** per la vendita di fabbricati oggetto di tali interventi.

**Art. 10, comma 1, voce 8-bis) del D.P.R. 633/1972:** sono **esenti** *“le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato diversi da quelli di cui al numero 8-ter), escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f)”* – cioè restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, gli stessi interventi previsti dalla voce 127-quinquiesdecies) – *del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla*

<sup>26</sup> Si noti la “simmetria” con la detrazione fiscale ai fini IRPEF per l'acquisto di abitazioni oggetto delle stesse tipologie di intervento, prevista dall'art. 16-bis, comma 3 del TUIR (cd. “bonus per l'acquisto di case ristrutturate”);

data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, ovvero quelle effettuate dalle stesse imprese anche successivamente nel caso in cui nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione".

**Art. 10, comma 1, voce 8-ter) del D.P.R. 633/1972:** sono **esenti** *“le cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, escluse quelle effettuate dalle imprese costruttrici degli stessi o dalle imprese che vi hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, gli interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere c), d) ed f), del Testo Unico dell'edilizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, e quelle per le quali nel relativo atto il cedente [anche diverso dall'impresa che ha costruito o ristrutturato il fabbricato] abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione”.*

Inoltre, essa corre in parallelo con altre disposizioni che stabiliscono un'aliquota ridotta per la vendita di fabbricati, e in particolare:

- la voce 21) della Parte II, che fissa, come visto, l'aliquota del 4% alla vendita di case di abitazione, diverse da quelle di categorie catastali A/1, A/8 e A/9, a contribuenti in possesso dei requisiti prima casa;
- la voce 21-bis) della Parte II, che fissa, come visto, l'aliquota del 4% alla vendita di costruzioni rurali (in quanto tali non sono accatastate sotto le categorie catastali A/1, A/8 e A/9) da parte di imprese di costruzione;
- la voce 127-undecies), prima parte, della Parte III, che fissa, come visto, l'aliquota del 10% alla vendita di case di abitazione non di lusso a contribuenti privi dei requisiti prima casa.

Orbene nella pratica si possono presentare delle fattispecie ricadenti in una o nell'altra categoria, con la complicazione di capire se si applichi l'imposta oppure l'esenzione.

Procediamo un passo alla volta ragionando per tipologia di fabbricato.

#### Fabbricati strumentali

La cessione di fabbricati strumentali ristrutturati da parte di imprese che NON vi hanno effettuato gli interventi di ristrutturazione ricade nella fattispecie di **esenzione** ex voce **8-ter)**, salvo opzione per l'imponibilità. In caso di opzione, se la cessione avviene nei confronti di un soggetto passivo IVA, si applica il reverse charge.

Diversamente la cessione da parte delle imprese che vi hanno effettuato gli interventi di ristrutturazione risulta tassata nella misura del **10%** ai sensi della voce **127-quinquiesdecies)** (**anziché nella misura del 22%**) per obbligo se effettuata entro 5 anni dall'ultimazione dell'intervento, oppure per opzione. In caso di opzione, se la cessione avviene nei confronti di un soggetto passivo IVA, si applica il reverse charge.

### Fabbricati abitativi

La cessione di fabbricati abitativi da parte di imprese che NON vi hanno effettuato gli interventi di ristrutturazione ricade nella fattispecie di **esenzione** ex voce **8-bis)** senza possibilità di opzione per l'imponibilità.

Diversamente la cessione da parte delle imprese che vi hanno effettuato gli interventi di ristrutturazione è **imponibile** per obbligo, se effettuata entro 5 anni dall'ultimazione dell'intervento, oppure per opzione. In caso di opzione, se la cessione avviene nei confronti di un soggetto passivo IVA, si applica il reverse charge.

La vendita di fabbricati abitativi ristrutturati, non ricadenti nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, nei confronti di cessionari in possesso dei requisiti prima casa, risulta soggetta sia all'aliquota del 4% (in virtù della voce 21, della Parte II) sia all'aliquota del 10% (in virtù della voce 127-quinquiesdecies). Secondo la circolare ministeriale n. 1/1994, più volte citata, *“la disposizione relativa alle cessioni degli immobili recuperati non trova applicazione nei casi in cui l'immobile ceduto abbia le caratteristiche non di lusso e costituisca <prima casa> per l'acquirente. Si rende, infatti, applicabile in tale ipotesi, la minore aliquota del 4 per cento.”* Nulla dice a proposito della cessione di costruzioni rurali; per queste sembrerebbe valere implicitamente lo stesso posizionamento interpretativo.

Se il cessionario è privo dei requisiti prima casa, l'acquisto della casa ristrutturata risulta soggetta all'aliquota del 10% per effetto della voce 127-undecies) oppure del 10% per effetto della voce 127-quinquiesdecies). Poiché l'aliquota è la stessa, l'individuazione della “voce” corretta non riveste rilievo pratico.

Resta da chiarire quale sia l'aliquota IVA in caso di vendita di fabbricati abitativi ristrutturati ricadenti in una delle categorie catastali A/1, A/8 o A/9. Infatti, potrebbe trovare applicazione la voce in commento, oppure la voce 127-undecies) che esclude dall'applicazione dell'IVA ridotta le cessioni di fabbricati cd. di lusso da parte di imprese costruttrici. Poiché codesta voce parla di “imprese costruttrici” sembra corretto ritenere che essa si riferisca alle imprese che hanno costruito l'immobile e non genericamente ad imprese di costruzione che hanno effettuato interventi di recupero di un fabbricato esistente. Di conseguenza, anche la vendita di case ristrutturate di lusso risulterebbe soggetta all'aliquota IVA del 10% (anziché del 22%).

Sintetizziamo le nozioni appena esposte in questa tabella.

**TABELLA 8**  
**ALIQUOTE IVA NELLA VENDITA DI IMMOBILI OGGETTO DI INTERVENTI DI RECUPERO**  
**DA PARTE DELLE STESSE IMPRESE CHE HANNO EFFETTUATO GLI INTERVENTI**

<b>Fattispecie</b>	<b>Aliquota IVA</b>
Acquisto “prima casa” ristrutturata non di lusso	<b>4% (anziché 10%)</b> entro i primi 5 anni, dopo esente con opzione per l'imponibilità <sup>27</sup>  Tabella A, Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 21); circ. 1/1994 (prevale sulla voce n. 127-quinquiesdecies)
Acquisto abitazione ristrutturata di lusso	<b>10% (anziché 22%)</b> entro i primi 5 anni, dopo esente con opzione per l'imponibilità (con eventuale applicazione del reverse charge)  Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 127-quinquiesdecies) (prevale sulla voce 127-undecies)
Acquisto casa ristrutturata in assenza dei requisiti prima casa	<b>10%</b> entro i primi 5 anni, dopo esente con opzione per l'imponibilità (con eventuale applicazione del reverse charge)  Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 127-quinquiesdecies) o 127-undecies)
Acquisto fabbricato ristrutturato non abitativo (commerciale, produttivo ecc.)	<b>10% (anziché 22%)</b> entro i primi 5 anni, dopo esente con opzione per l'imponibilità (con eventuale applicazione del reverse charge)  Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, voce 127-quinquiesdecies)

<sup>27</sup> In caso di opzione per l'imponibilità il reverse charge non trova praticamente applicazione, perché il possesso dei requisiti prima casa non interessa i soggetti passivi IVA;