

L'IVA nella costruzione di fabbricati civili e rurali e di opere di urbanizzazione

Uno dei temi più delicati della fiscalità immobiliare è, senza dubbio, rappresentato dalla individuazione della corretta aliquota IVA da applicare, di volta in volta, tra le molte previste nelle tabelle allegate al D.P.R. n. 633/1972.

Errori in tale scelta possono, infatti, comportare pesantissime sanzioni (se l'aliquota in concreto applicata è inferiore a quella corretta) oppure maggiori esborsi non dovuti (se sfavorevoli al contribuente). In un nostro recente scritto ci siamo occupati del problema con riferimento alle manutenzioni e alle ristrutturazioni. In questa sede, invece, l'attenzione è rivolta alle nuove costruzioni di fabbricati, civili e rurali, e di opere di urbanizzazione o, comunque, di interesse pubblico.

A cura di Stefano Baruzzi

Fast Find® per trovare tutta la normativa e le altre risorse utili sull'argomento. >>>>>

- 1 Collegati al sito www.legislazionetecnica.it
- 2 Digita nel campo di ricerca in alto a destra il codice AR869

1. INTRODUZIONE

Uno fra i problemi che più ricorre nelle domande poste da chi opera nel settore immobiliare è rappresentato dalla corretta individuazione dell'aliquota IVA applicabile nelle varie fattispecie che possono in concreto presentarsi.

Tre sono, infatti, le aliquote IVA nella normativa italiana, molto diverse fra loro:

- l'aliquota *agevolata*, da molti anni pari al 4%;
- l'aliquota *intermedia*, da molti anni pari al 10%;
- l'aliquota *ordinaria*, dall'1 ottobre 2013 elevata dal 21 al 22%.

Inoltre, molteplici sono le fattispecie contemplate nelle tabelle allegate al D.P.R. n. 633/1972, non tutte di immediata comprensione. In un nostro recente scritto ci siamo occupati del problema con riferimento alle manutenzioni e alle ristrutturazioni. In questa sede, invece, l'attenzione è rivolta alle nuove costruzioni di fabbricati, civili e rurali, e di opere di urbanizzazione o, comunque, di interesse pubblico (1). Ne consegue che la scelta della corretta aliquota IVA da applicare rappresenta un momento delicato, da affrontare con attenzione: ciò in quanto l'applicazione di un'aliquota IVA inferiore a quella dovuta (con conseguente minor versamento di imposta a danno dell'Erario) comporta l'applicazione di **pesanti sanzioni amministrative** (oltre al recupero dell'imposta non versata con i relativi interessi) a carico dei «*soggetti passivi*» IVA (le imprese e i professionisti che rendono le proprie prestazioni) che abbiano errato nell'emissione della fattura; per contro, l'applicazione di un'aliquota IVA superiore a quella corretta determina a carico del committente esborsi molto superiori al dovuto. Le differenze fra le tre

(1) Cfr. «*Il trattamento IVA nei servizi di recupero in edilizia*» di Stefano Baruzzi, pubblicato nel «*Bollettino di Legislazione Tecnica*» n. 6/2013 (Fast Find AR758).

aliquote sono, infatti, ampie e, se applicate a basi imponibili di importo elevato, come di regola si verifica nel settore immobiliare, determinano esborsi di IVA molto variabili.

A titolo di esempio, si considerino le ben diverse conseguenze di natura finanziaria - per il contribuente e per l'Erario - che derivano dall'applicare un'aliquota piuttosto che l'altra a una medesima base imponibile, pari a 200.000 Euro, ordine di grandezza che assai spesso ricorre nelle costruzioni immobiliari, quando non è addirittura superiore:

- 4% di Euro 200.000 = Euro 8.000
- 10% di Euro 200.000 = Euro 20.000
- 22% di Euro 200.000 = Euro 44.000

Quanto sopra evidenziato determina, talvolta, delle contrapposizioni fra committenti e acquirenti da un lato, appaltatori e fornitori dall'altro: i primi preoccupati di contenere quanto più possibile gli esborsi di carattere fiscale, i secondi preoccupati di non incorrere in errori «per difetto» e quindi portati ad applicare, nei casi dubbi, in via prudenziale, un'aliquota più elevata.

Nel presente articolo riteniamo pertanto molto utile - per le imprese del settore e i loro managers, per i consulenti che a vario titolo vi operano e, naturalmente, per tutti i contribuenti - passare in rassegna le principali fattispecie che si possono verificare nel caso di **nuova costruzione di fabbricati civili o rurali nonché di opere di urbanizzazione o di pubblico interesse**, illustrandole in modo esaustivo nelle loro principali caratteristiche e condizioni.

2. FATTISPECIE DI NUOVE COSTRUZIONI PREVISTE NELLA TABELLA A PARTE II DEL D.P.R. N. 633/1972 (ALiquOTA IVA AGEVOLATA 4%)

2.1 Acquisto agevolato della «prima casa» di abitazione (n. 21 della Tabella A, parte II)

Case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al Decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969 (...) ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, in presenza delle condizioni di cui alla nota II-bis) all'art. 1 della tariffa parte prima allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. n. 131/1986 («TUR»).

In caso di dichiarazione mendace nell'atto di acquisto, ovvero di rivendita nel quinquennio dalla data dell'atto si applicano le disposizioni indicate nella predetta nota.

La fattispecie in questione è quella dell'**acquisto di abitazioni** - e non della loro costruzione, oggetto del successivo punto n. 39 della medesima Tabella A parte seconda - **usufruendo delle agevolazioni «prima casa»**. Ciò che diremo vale peraltro anche nell'ipotesi in cui la «prima casa» sia costruita, anziché acquistata.

Sono parecchi e tutti molto importanti gli aspetti che meritano di essere evidenziati della norma qui in esame.

Un primo concetto da tenere presente quando si tratta di IVA, che assume particolare importanza proprio con riferimento all'attività edilizia, è che **nelle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera o di appalto** (e altri contratti simili) aventi per oggetto la produzione di beni e per quelli dipendenti da contratti di locazione finanziaria o noleggio (e simili) **l'IVA si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei medesimi beni prodotti oppure dati in locazione finanziaria** (art. 16, D.P.R. n. 633/1972).

Questo principio comporta che l'aliquota IVA applicabile a una determinata unità immobiliare sia la medesima, a prescindere dal fatto che la stessa sia acquistata con un contratto di compravendita (o altro contratto di trasferimento «similare», come, ad esempio, la permuta o il conferimento) oppure che la sua costruzione sia commissionata a un'impresa di costruzioni edili tramite contratto di appalto oppure, ancora, che sia acquisita mediante un contratto di locazione finanziaria (leasing).

In tutti i casi (compravendita, appalto, leasing) l'aliquota IVA applicabile all'operazione è la stessa. Con il corollario che se chi intende acquisire l'immobile possiede tutti i requisiti di legge può avvalersi, trattandosi di immobile abitativo, delle agevolazioni «prima casa» (aliquota IVA 4% e imposte ipotecaria e catastale fisse) sia che lo acquisti, sia che lo faccia costruire.

Le agevolazioni «prima casa» sono subordinate al sussistere di **tutti i requisiti** indicati nella nota

Il-bis all'articolo 1 della Tariffa parte prima del D.P.R. n. 131/1986 e ciò sia che l'acquisizione abbia luogo in regime di registro sia che avvenga in regime di IVA.

Detti requisiti, che devono essere verificati **congiuntamente** per poter fruire delle agevolazioni «prima casa» (aliquota dell'imposta di registro 2% oppure aliquota IVA 4%) (2) nell'acquisto, mediante atti traslativi a titolo oneroso, della proprietà di case di abitazione non di lusso e dei diritti di godimento a esse relativi (nuda proprietà, usufrutto, uso, abitazione), sono piuttosto articolati, spesso danno luogo a contenzioso e meriterebbero una specifica trattazione, che riserviamo ad un prossimo articolo.

Ciò che qui merita di essere evidenziato è che essi devono tradursi nelle seguenti **dichiarazioni, da rendere nell'atto di acquisto:**

- che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro diciotto mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui svolge la propria attività ovvero, se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui l'acquirente dipende oppure ancora, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquisito come prima casa sul territorio italiano;
- di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni «prima casa» in una delle varie «versioni» elencate nella stessa norma, succedutesi nel tempo a partire dal 1982, volte ad agevolare l'acquisto dell'abitazione principale.

Come detto, le **dichiarazioni devono essere rese dall'acquirente, in ogni caso, a pena di decadenza, nell'atto di acquisto.**

Se la cessione è soggetta a IVA, le predette dichiarazioni, oltre che nell'atto di acquisto, nel quale dovranno essere ribadite, possono essere rese già nel preliminare, «*comunque riferite al momento in cui si realizza l'effetto traslativo*» e non alla loro sussistenza già al momento del preliminare.

L'anticipazione delle dichiarazioni al preliminare consente all'acquirente di ricevere fatture con IVA agevolata fin dall'inizio per i pagamenti dovuti a titolo di acconto.

Se le dichiarazioni non vengono rese nel preliminare, le fatture devono essere emesse con l'aliquota IVA intermedia (10%) anziché agevolata. Tuttavia, se vengono poi rilasciate alla stipula dell'atto definitivo, l'acquirente ha diritto allo storno delle fatture precedentemente emesse con IVA 10% e alla loro riemissione con l'aliquota agevolata 4% (Circolare n. 1/1994), e ciò anche oltre il limite temporale di un anno previsto dall'articolo 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 (Risoluzione n. 187/2000), conclusione - quest'ultima - che la Risoluzione n. 187/2000 estende agli appalti per la costruzione della «prima casa»: «*Alle medesime conclusioni deve pervenirsi nella ipotesi in cui in al momento della corrispondenza degli acconti dovuti per la realizzazione, mediante contratto di appalto, di una casa di abitazione non di lusso non sussistano, in capo al committente, i requisiti per fruire dell'applicazione dell'aliquota IVA del 4%, ai sensi del n. 39) della Tabella A, parte seconda allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, qualora tali requisiti vengano a sussistenza alla data della consegna dell'immobile. Anche in questo caso le fatture emesse in relazione agli acconti, con applicazione dell'aliquota IVA del 10%, potranno essere*

(2) Oltre all'asimmetria fra le aliquote applicabili, a seconda che l'acquisto con le agevolazioni «prima casa» venga effettuato in regime di imposta di registro (2%) oppure in regime di IVA (4%), si noti anche che le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di Euro 50 ciascuna se la cessione è soggetta a imposta di registro e di Euro 200 ciascuna se è invece soggetta a IVA; tuttavia, se l'operazione è effettuata in regime di IVA, è dovuta anche l'imposta di registro fissa di Euro 200. Conclusivamente, i tributi dovuti nei due casi sono i seguenti:

- in regime di registro: 2% (registro) + Euro 50 (ipotecaria) + Euro 50 (catastale)
- in regime IVA: 4% (IVA) + Euro 200 (registro) + Euro 200 (ipotecaria) + Euro 200 (catastale)

Quella sopra rappresentata è la situazione in vigore dall'1 gennaio 2014.

Fino al 31 dicembre 2013, invece, le cessioni in discorso erano soggette alle seguenti imposizioni:

- in regime di registro: 3% (registro) + Euro 168 (ipotecaria) + Euro 168 (catastale)
- in regime di IVA: 4% (IVA) + Euro 168 (registro) + Euro 168 (ipotecaria) + Euro 168 (catastale).

rettificate, mediante variazioni in diminuzione, al fine di applicare l'aliquota IVA del 4% sull'intero corrispettivo dovuto per la realizzazione dell'immobile».

Fermo quanto precede, si noti, tuttavia, che con riferimento agli appalti «prima casa» la Circolare n. 1/1994, pur premettendo che la norma non è esplicita sul punto, richiede la sussistenza dei requisiti di legge in capo al privato committente sia nei momenti in cui le singole prestazioni si considerano effettuate ai sensi della normativa IVA (art. 6 del D.P.R. n. 633/1972) - ossia, già all'atto del pagamento degli acconti o di emissione delle relative fatture, se emesse antecedentemente - sia all'atto della consegna del bene realizzato. La Circolare, pertanto, conclude che il committente dovrà rendere noto all'appaltatore, al momento di effettuazione di ciascuna prestazione, se possieda o meno i requisiti per usufruire dell'aliquota del 4%. Qualora i requisiti non siano posseduti già nel momento di effettuazione delle singole prestazioni, ma vengano a esistere all'atto della consegna del bene realizzato, l'appaltatore potrà effettuare - senza limiti di tempo - le già ricordate rettifiche delle fatture precedentemente emesse ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. n. 633/1972.

La dichiarazione del committente di «prima casa» all'appaltatore

Per richiedere la fatturazione con aliquota IVA agevolata, il committente dovrà:

- attestare di essere in possesso delle condizioni di cui alla nota *li-bis* all'articolo 1 della Tariffa parte prima del T.U.R.
- impegnarsi a comunicare tempestivamente ogni fatto che faccia venire meno il diritto all'agevolazione per consentire l'emissione di fatture integrative per la differenza di imposta data dalla maggiore aliquota che, in tal caso, risulterà applicabile su tutte le fatture già emesse.

Le agevolazioni «prima casa», al ricorrere delle suddette dichiarazioni, possono consentire di acquistare, oltre alla casa di abitazione, anche con atto notarile separato, le pertinenze destinate a servizio della stessa, limitatamente a una sola per ciascuna categoria catastale C/2 (cantina, magazzino), C/6 (box o posto auto in autorimessa) e C/7 (tettoie aperte o chiuse).

La sentenza della Corte di Cassazione n. 6259/2013 ha peraltro affermato che l'agevolazione «prima casa» spetta anche per l'acquisto di un lastrico solare, se pertinenza civilistica dell'abitazione agevolata e se di proprietà esclusiva dell'acquirente, in quanto la norma ha valore non esaustivo delle pertinenze agevolabili (non limitate alle categorie catastali C/2, C/6 e C/7) e non è neppure necessario un censimento unitario con l'immobile principale.

Tuttavia, secondo l'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 38/2005, par. 6.4), i terreni «non graffiati» catastalmente all'immobile agevolato, ma iscritti autonomamente nel catasto terreni, non possono costituire pertinenza di un'abitazione che abbia fruito dell'agevolazione «prima casa» e, quindi, non possono avvalersi anch'essi dello stesso beneficio fiscale, ancorché durevolmente destinati al servizio dell'immobile principale. Secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate, infatti, per godere delle agevolazioni «prima casa», le «aree scoperte» pertinenziali devono risultare censite al catasto urbano unitamente al bene principale.

Concetto ribadito (Risoluzione n. 32/2006) anche nell'ipotesi di un'area censita al catasto terreni alla «partita 1» (aree di enti urbani e promiscui).

Si tratta di conclusioni già contestate dalla dottrina e ancor più dubbie alla luce della recente sentenza della Suprema Corte poc'anzi richiamata.

Sono riconosciute le agevolazioni «prima casa» anche per l'acquisto di un immobile in corso di costruzione che presenti le caratteristiche «non di lusso» stabilite dal D.M. 2 agosto 1969. In questi casi, non essendo possibile compiere tale verifica al momento del trasferimento dell'immobile, ancora in costruzione, l'agevolazione viene accordata sulla base della dichiarazione d'intento del contribuente di non rendere l'abitazione «di lusso» nel prosieguo dei lavori. L'Amministrazione potrà contestare la decadenza dal beneficio se l'immobile, una volta ultimato, presenti caratteristiche di lusso. Dal canto suo, il contribuente, al fine di conservare l'agevolazione, deve dimostrare l'ultimazione del fabbricato entro tre anni dalla registrazione dell'atto, termine a disposizione dell'Amministrazione per esercitare il proprio potere di accertamento (Circolare n. 38/E/2005, par. 3.3).

Da ultimo, ma non meno importante, occorre soffermarsi sui requisiti «di lusso», individuati dal già citato D.M. del 2 agosto 1969, che non devono sussistere affinché l'acquisto possa fruire dell'agevolazione «prima casa».

Al riguardo, l'articolo 10 del D. Leg.vo n. 23/2011, entrato in vigore dall'1 gennaio 2014, modifica la normativa relativa alle agevolazioni «prima casa», contenuta nell'articolo 1 e nella nota II-bis della Tariffa parte prima del T.U.R., facendo venire meno la necessità di verificare che non sussistano nell'immobile i requisiti «di lusso» stabiliti dal D.M. 2 agosto 1969 e riconducendo invece detta verifica, più semplicemente, alla **classificazione catastale** nelle categorie A/1 (abitazioni di tipo signorile), A/8 (abitazioni in ville), A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

Dall'1 gennaio 2014, pertanto, almeno nell'ambito degli acquisti soggetti a imposta di registro, non possono beneficiare dell'agevolazione «prima casa» gli immobili censiti nelle suddette categorie catastali.

Facciamo notare che **tale importante modifica di impostazione non è stata, al momento, estesa alla normativa IVA**, cosicché, in mancanza di interventi, in più punti delle Tabelle allegate al D.P.R. n. 633/1972 continua a farsi riferimento ai requisiti stabiliti dal D.M. 2 agosto 1969 anziché alla classificazione catastale.

Si è così creata una ulteriore discrasia (3) fra operazioni identiche a seconda che siano effettuate in regime di imposta di registro oppure di IVA.

Come detto, dall'1 gennaio 2014, nel regime di registro, per fruire delle agevolazioni «prima casa» è necessario che l'unità immobiliare non sia censita o censibile in una delle tre categorie catastali di pregio poc'anzi indicate; nel regime IVA, invece, continuano, come in passato, a non dover sussistere i requisiti di lusso stabiliti dal richiamato D.M. 2 agosto 1969, a nulla rilevando, in questo caso, la categoria catastale di appartenenza dell'immobile.

Ciò detto, esaminiamo di seguito in che cosa consistono i requisiti «di lusso» stabiliti dal D.M. 2 agosto 1969, tuttora rilevanti per le operazioni che rientrano nel regime IVA. Ai sensi di tale D.M. sono considerate abitazioni di lusso:

- le abitazioni realizzate su aree destinate dagli strumenti urbanistici, adottati od approvati, a «ville», «parco privato» ovvero a costruzioni qualificate dai predetti strumenti come «di lusso»;
- le abitazioni realizzate su aree per le quali gli strumenti urbanistici, adottati od approvati, prevedono una destinazione con tipologia edilizia di case unifamiliari e con la specifica prescrizione di lotti non inferiori a 3.000 mq, escluse le zone agricole, anche se in esse siano consentite costruzioni residenziali;
- le abitazioni facenti parte di fabbricati che abbiano cubatura superiore a 2.000 mc e siano realizzati su lotti nei quali la cubatura edificata risulti inferiore a 25 mc «vuoto per pieno» per ogni 100 mq di superficie asservita ai fabbricati;
- le abitazioni unifamiliari dotate di piscina di almeno 80 mq di superficie o campi da tennis con sottofondo drenato di superficie non inferiore a 650 mq;
- le case composte di uno o più vani costituenti unico alloggio padronale aventi superficie utile complessiva superiore a 200 mq (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine) ed aventi come pertinenza un'area scoperta della superficie di oltre sei volte l'area coperta;
- le singole unità immobiliari aventi superficie utile complessiva superiore a 240 mq (esclusi i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e posto macchine);
- le abitazioni facenti parte di fabbricati o costituenti fabbricati insistenti su aree comunque destinate all'edilizia residenziale, quando il costo del terreno coperto e di pertinenza supera di una volta e mezzo il costo della sola costruzione;
- le case e le singole unità immobiliari che abbiano **oltre 4 caratteristiche tra quelle della tabella allegata al medesimo Decreto, di seguito riportate.**

(3) Ci limitiamo a ricordare che, da tempo, esistono importanti discrasie fra il regime dell'imposta di registro e il regime IVA. Si pensi alle aliquote sensibilmente differenti, 2% dall'1 gennaio 2014 per gli acquisti con le agevolazioni «prima casa» in regime di registro contro l'aliquota IVA del 4%, differenza ancora più elevata se l'immobile è di lusso in quanto, in regime di registro, si pagano le imposte nella misura complessiva del 9% mentre l'aliquota IVA applicabile è pari al 22%.

Si consideri poi anche la possibilità, ma solo se l'operazione è soggetta a imposta di registro e se l'acquirente è una persona fisica che agisce in veste «privata» (ossia, non di lavoratore autonomo, né di imprenditore), di avvalersi del cosiddetto meccanismo del «prezzo valore» al fine di subire la tassazione dei trasferimenti di immobili abitativi e delle loro pertinenze sul valore catastale rivalutata, in genere assai inferiore al prezzo pattuito dalle parti, a prescindere dal fatto che l'operazione sia o meno effettuata avvalendosi delle agevolazioni «prima casa».

Caratteristiche e specificazione delle stesse

- a) *Superficie dell'appartamento*: superficie utile complessiva superiore a mq 160, esclusi dal computo terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchine.
- b) *Terrazze a livello coperte e scoperte e balconi*: quando la loro superficie utile complessiva supera mq 65 a servizio di una singola unità immobiliare urbana.
- c) *Ascensori*: quando vi sia più di un ascensore per ogni scala, ogni ascensore in più conta per una caratteristica se la scala serve meno di 7 piani sopraelevati.
- d) *Scala di servizio*: quando non sia prescritta da leggi, regolamenti o imposta da necessità di prevenzione di infortuni od incendi.
- e) *Montacarichi o ascensore di servizio*: quando sono a servizio di meno di 4 piani.
- f) *Scala principale*: a) con pareti rivestite di materiali pregiati per un'altezza superiore a cm 170 di media; b) con pareti rivestite di materiali lavorati in modo pregiato.
- g) *Altezza libera netta del piano*: superiore a m 3,30 salvo che regolamenti edilizi prevedano altezze minime superiori.
- h) *Porte di ingresso agli appartamenti da scala interna*: a) in legno pregiato o massello e lastonato; b) di legno intagliato, scolpito o intarsiato; c) con decorazioni pregiate sovrapposte od impresse.
- i) *Infissi interni*: come alle lettere a), b), c) della caratteristica h) anche se tamburati qualora la loro superficie complessiva superi il 50% (cinquanta%) della superficie totale.
- l) *Pavimenti*: eseguiti per una superficie complessiva superiore al 50% (cinquanta%) della superficie utile totale dell'appartamento: a) in materiale pregiato; b) con materiali lavorati in modo pregiato.
- m) *Pareti*: quando per oltre il 30% (trenta%) della loro superficie complessiva siano: a) eseguite con materiali e lavori pregiati; b) rivestite di stoffe od altri materiali pregiati.
- n) *Soffitti*: se a cassettoni decorati oppure decorati con stucchi tirati sul posto dipinti a mano, escluse le piccole sagome di distacco fra pareti e soffitti.
- o) *Piscina*: coperta o scoperta, in muratura, quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.
- p) *Campo da tennis*: quando sia a servizio di un edificio o di un complesso di edifici comprendenti meno di 15 unità immobiliari.

Diverse sentenze della Corte di Cassazione (n. 17439/2013, n. 10807/2012, n. 22279/2011) si sono occupate del tema affermando i seguenti principi:

- i locali la cui superficie può essere esclusa dal computo delle metrature, al fine di verificare se sussistono o meno i requisiti di lusso, sono soltanto quelli espressamente indicati dalle norme sopra citate, ossia terrazze e balconi, cantine, soffitte, scale e posto macchine;
- nella superficie utile vanno comunque considerati i vani interni all'immobile (per esempio, ripostigli, interrati, locali per hobby), ancorché privi dell'abitabilità, in quanto tale ultimo requisito non è richiamato dal D.M. 2 agosto 1969;
- inoltre (sentenza n. 21287/2013) nel conteggio della superficie utile dell'immobile deve essere considerato il dato quantitativo globale della superficie indicato nell'atto notarile, comprensivo dei muri perimetrali e divisorii e delle superfici non calpestabili, escludendo soltanto i balconi, le terrazze, le cantine, le soffitte, le scale e il posto macchina in quanto espressamente esclusi dal D.M. 2 agosto 1969.

2.2 Appalti con IVA al 4% anche per l'ampliamento della «prima casa»

L'importante tema è stato esaminato dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/2001, par. 2.2.13, che ha riconosciuto la **possibilità di usufruire dell'aliquota agevolata anche nelle prestazioni di servizi aventi ad oggetto lavori di ampliamento della «prima casa»** qualora il committente dei lavori di ampliamento non possieda un'altra abitazione nel medesimo comune, diversa da quella che va ad ampliare.

In tal caso, infatti, risulta verificata la condizione «di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare» essendo il committente legittimato a dichiarare all'appaltatore di non essere titolare di diritti reali su altra abitazione nel comune poiché la nuova realizzazione ampliativa non può considerarsi «*altra abitazione*» rispetto a quella oggetto dell'amplia-

mento. Naturalmente, l'agevolazione può essere applicata solo nel caso in cui i lavori rimangano contenuti nell'ambito del semplice ampliamento, ragion per cui devono essere soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

- i locali di nuova realizzazione non devono configurare una nuova unità immobiliare né devono avere consistenza tale da poter essere destinati a costituire una nuova unità immobiliare;
- l'abitazione deve conservare, anche dopo l'esecuzione dei lavori di ampliamento, le caratteristiche «non di lusso» sulla base dei parametri dettati dal Decreto del Ministero dei Lavori Pubblici del 2 agosto 1969.

2.3 Costruzioni rurali a uso abitativo (n. 21-bis della Tabella A, parte II)

Costruzioni rurali destinate ad uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni dello stesso o all'allevamento del bestiame e alle attività connesse, cedute da imprese costruttrici, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, sempre che ricorrano le condizioni di cui all'articolo 9, comma 3, lettere c) ed e), del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla Legge 26 febbraio 1994, n. 133.

La previsione normativa si riferisce espressamente alle **cessioni dei fabbricati rurali a destinazione abitativa, ancorché non ultimati, effettuate da imprese costruttrici.**

Tuttavia, come vedremo fra breve, il punto 39 della stessa Tabella A parte II del D.P.R. n. 633/1972 consente di applicare l'aliquota IVA agevolata anche ai **corrispettivi dei contratti di appalto finalizzati alla realizzazione di dette abitazioni.**

Occorre sottolineare che **l'aliquota IVA agevolata è prevista soltanto per le abitazioni destinate a uso abitativo dei soggetti precisati dalla norma, ossia:**

- del proprietario del terreno;
- di altri addetti alla coltivazione o all'allevamento o ad attività connesse.

Inoltre:

- la cessione deve essere effettuata dall'impresa costruttrice del fabbricato, intesa nel senso fiscale del termine, ossia quale impresa intestataria del titolo edilizio in forza del quale l'immobile rurale abitativo è stato realizzato, anche se l'oggetto principale dell'attività non fosse rivolto alla costruzione di immobili;
- devono essere verificate entrambe le condizioni stabilite dall'articolo 9, comma 3, lettere c) ed e), del D.L. n. 557/1993, di seguito indicate.

Articolo 9, comma 3, lettere c) ed e), D.L. n. 557/1993

- c) il terreno cui il fabbricato è asservito deve avere superficie non inferiore a 10.000 metri quadrati ed essere censito al catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. Qualora sul terreno siano praticate colture specializzate in serra o la funghicoltura o altra coltura intensiva, ovvero il terreno è ubicato in comune considerato montano ai sensi dell'art. 1, comma 3, della Legge n. 97/1994, il suddetto limite viene ridotto a 3.000 metri quadrati;
- e) i fabbricati ad uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle categorie A/1 ed A/8, ovvero le caratteristiche di lusso previste dal Decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969 (...) non possono comunque essere riconosciuti rurali.

2.4 Appalti per la costruzione dei fabbricati «Tupini» (n. 39 della Tabella A, parte II)

Prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408, e successive modificazioni, effettuate nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita, ivi comprese le cooperative edilizie e loro consorzi, anche se a proprietà indivisa, o di soggetti per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel numero 21), nonché alla realizzazione delle costruzioni rurali di cui al numero 21-bis).

La norma, abbastanza articolata, in presenza di contratti di appalto, consente di applicare l'aliquota IVA agevolata (4%) a tre diverse fattispecie, le prime due accomunate da elementi oggettivi (la tipologia del fabbricato) ma differenziate da elementi soggettivi, la terza distinta e autonoma dalle prime due. Di seguito esaminiamo le tre fattispecie.

1. Servizi in appalto - volti alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. fabbricati «Tupini») - resi alle imprese che svolgono l'attività di costruzione di immobili ai fini della successiva vendita, comprese le cooperative edilizie, anche se «a proprietà indivisa», e i relativi consorzi: in questo caso, l'impresa che costruisce fabbricati rispondenti ai requisiti «Tupini» al fine di venderli può appaltare i lavori di costruzione a un'impresa edile beneficiando dell'IVA al 4%. Sottolineiamo il termine «costruzione» in quanto l'aliquota agevolata può essere applicata solo alle prestazioni costruttive e non anche alle prestazioni professionali, queste ultime soggette ad aliquota ordinaria.

Inoltre, occorre tenere presente il fatto che l'impresa committente deve realizzare l'immobile ai fini della vendita e non per altri scopi, tipicamente per utilizzarlo in proprio o per locarlo: in quest'ultimo caso, peraltro, purché sussistano i requisiti «Tupini», in luogo dell'aliquota IVA agevolata si può comunque applicare quella intermedia - anziché quella ordinaria - in considerazione del favore riservato dal legislatore alla costruzione di fabbricati prevalentemente abitativi (Circolare n. 1/E/1994). La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/E/2001, par. 2.2.12, ha confermato che l'aliquota IVA ridotta 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 in quanto - principio molto importante e di rilevanza generale - 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.

2. Servizi in appalto - volti alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408 (c.d. fabbricati «Tupini») - resi a soggetti che si trovano nella condizione di invocare l'applicazione dell'agevolazione «prima casa»: in questo caso, chi si avvale dell'agevolazione «prima casa» non la acquista, ma si pone nella qualità di committente, facendola costruire a un'impresa e potendo comunque usufruire dell'aliquota IVA 4%, come se acquistasse l'immobile. La fattispecie è stata già approfondita congiuntamente all'ipotesi di acquisto con le agevolazioni «prima casa».

3. Servizi in appalto relativi alla realizzazione delle costruzioni rurali abitative di cui al già esaminato n. 21-bis, al ricorrere dei presupposti e delle condizioni già precisate.

Entrambe le fattispecie di cui ai punti 1 e 2 fanno riferimento alla Legge «Tupini» e alle sue successive modificazioni. Tale fondamentale norma identifica i fabbricati dotati delle caratteristiche di seguito indicate.

La Legge «Tupini» (n. 408/1949)

Al ricorrere delle condizioni di seguito elencate anche fabbricati nei quali siano presenti uffici e negozi possono essere edificati con applicazione dell'aliquota IVA ridotta:

- oltre il 50% delle superfici dei piani sopra terra deve essere destinato ad abitazione;
- non più del 25% delle superfici dei piani sopra terra deve essere destinato ai negozi;
- deve trattarsi di case di abitazione prive delle caratteristiche di abitazione di lusso.

2.4.1 L'aliquota IVA ridotta al 4% è applicabile anche alle «migliorie» in presenza dei requisiti agevolativi per l'acquisto o per la costruzione della «prima casa» (Risoluzione Ag. Entrate n. 22/2011)

Un caso molto interessante, che ricorre frequentemente e che può dare luogo a contrapposizioni di interessi fra imprese appaltatrici e clienti proprio per quanto già detto in merito alla scelta dell'aliquota IVA applicabile, è stato esaminato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 22/2011 e ricondotto, correttamente, nell'ambito del punto 39 della tabella A, parte seconda, poc'anzi esaminato.

Il caso è stato sollevato dal socio di una cooperativa edilizia a «*proprietà divisa*», dedita alla realizzazione di alloggi abitativi non di lusso con conferimento in appalto a terzi dei lavori, che aveva commissionato, in corso d'opera, alla medesima ditta appaltatrice che realizzava l'immobile, interventi edili aggiuntivi consistenti in «*migliorie*» sulla propria unità immobiliare a destinazione abitativa quale «*prima casa*». L'esecuzione e il pagamento di tutte le opere extra-capitolato erano stati gestiti e concordati dal socio direttamente con l'impresa edile, senza cioè il tramite della cooperativa edilizia.

La Risoluzione n. 22/2011 ha confermato l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata anche alle «*migliorie*» commissionate all'impresa edile dal socio acquirente dell'alloggio in quanto le stesse non hanno ad oggetto un intervento di ristrutturazione edilizia (considerazione importante perché, in tal caso, l'aliquota IVA applicabile sarebbe quella intermedia del 10%) atteso che l'alloggio su cui intervengono i lavori non è ancora completamente realizzato.

Si tratta, piuttosto, di prestazioni che, pur se rese nei confronti di un soggetto diverso dal committente principale, si inseriscono comunque nel processo di costruzione dell'immobile ed hanno ad oggetto l'inserimento di materiali particolari o accorgimenti costruttivi destinati ad assicurare una migliore funzionalità dell'alloggio.

Per tale motivo, posto che il soggetto che richiedeva le migliorie possedeva i requisiti per l'agevolazione «*prima casa*», la Risoluzione n. 22/2011 ha riconosciuto che alle prestazioni extra-capitolato poteva essere applicata l'aliquota del 4% alla condizione - già enunciata dalla Circolare n. 219/2000 con riferimento agli ampliamenti - che l'abitazione conservi, anche dopo l'esecuzione dei lavori in questione, le caratteristiche «*non di lusso*» in base ai parametri dettati dal D.M. 2 agosto 1969.

Da ultimo, la Risoluzione ha ricordato la necessità che il contribuente, in relazione all'appalto, renda all'impresa edile le prescritte dichiarazioni relative alla sussistenza dei requisiti per fruire delle agevolazioni «*prima casa*».

Dichiarazioni che devono naturalmente essere rese dal socio anche alla cooperativa edilizia alla stipula del rogito di compravendita.

2.5 Beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati «*Tupini*» e delle abitazioni rurali (n. 24 della Tabella A, parte II)

Il punto n. 24 della Tabella A, parte II, del D.P.R. n. 633/1972 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta anche alle cessioni di «*beni, escluse le materie prime e semilavorate*» forniti per la costruzione, anche in economia, dei fabbricati «*Tupini*» e delle abitazioni rurali.

Per effetto di ciò, in tutti i casi di realizzazione di fabbricati rispondenti ai requisiti «*Tupini*» (incluse le ipotesi di costruzione agevolata della «*prima casa*» in economia) è possibile acquistare i beni finiti necessari alla costruzione con applicazione dell'aliquota IVA ridotta. Tale possibilità non si estende alle materie prime e ai semilavorati, soggetti all'aliquota IVA ordinaria, in quanto - a differenza dei beni finiti, che non perdono la propria individualità pur incorporandosi nell'immobile - essi si confondono nella costruzione e non è quindi verificabile il loro utilizzo in un intervento edificatorio privo dei requisiti.

Sulla base di quanto precisato nella Circolare n. 1/1994:

- esempi di beni finiti sono costituiti da ascensori, montacarichi, infissi, sanitari, prodotti per gli impianti idrici, elettrici, a gas, ecc.;
- l'applicazione dell'aliquota di favore, 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 prestazioni di posa in opera da parte del soggetto cedente, che si configurino come operazioni accessorie ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972;
- non sono invece da considerare beni finiti quelli che, pur essendo prodotti finiti per il cedente, costituiscono materie prime e semilavorate per il cessionario (es. mattoni, maioliche, chiodi, ecc.).

2.6 Prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto aventi ad oggetto la realizzazione delle opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche (n. 41-ter della Tabella A, parte II)

Anche ai corrispettivi degli appalti sopra indicati è possibile applicare l'aliquota IVA ridotta. La Circolare n. 1/E/1994 ha evidenziato che ciò si verifica anche se l'abbattimento delle barriere architettoniche concretizza un semplice intervento manutentivo, ordinario o straordinario.

3. FATTISPECIE RELATIVE A NUOVE COSTRUZIONI PREVISTE NELLA TABELLA A PARTE III DEL D.P.R. N. 633/1972 (ALIQUOTA IVA INTERMEDIA 10%)

Passiamo ora ad analizzare le operazioni di nuova costruzione soggette all'aliquota IVA «intermedia» (10%), per il cui esame torneranno utili molti dei concetti già illustrati.

3.1 Opere di urbanizzazione primaria e secondaria, linee di trasporto metropolitane e altre opere di pubblico interesse (numeri 127-*quinquies*, *sexies* e *septies* della Tabella A parte III)

Il n. 127-*quinquies* della Tabella A parte III allegata al D.P.R. n. 633/1972 prevede l'aliquota IVA intermedia (10%) per le opere di **urbanizzazione primaria e secondaria** elencate nell'art. 4 della Legge n. 847/1964, integrato dall'art. 44 della Legge n. 865/1971, nonché per le seguenti **infrastrutture**:

- linee di trasporto metropolitane tramviarie ed altre linee di trasporto ad impianto fisso (incluse carrozze, motrici e materiale rotabile: art. 5, D.L. n. 70/1988 e Circolare n. 1/E/1994);
- impianti di produzione e reti di distribuzione calore-energia (teleriscaldamento) 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 n. 659/1961, assimilati ai fabbricati di cui all'art. 13 della Legge Tupini n. 408/1949, e successive modificazioni.

La Circolare n. 1/E/1994 ha, inoltre, precisato che la medesima aliquota è applicabile alle altre opere e impianti che risultino assimilati, in virtù di disposizioni contenute in leggi speciali, a quelli elencati nel punto 127-*quinquies*.

I successivi numeri 127-*sexies* e 127-*septies* prevedono, a loro volta, l'applicazione della medesima aliquota anche per i **beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per la costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-*quinquies*) e per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione delle opere, degli impianti e degli edifici di cui al numero 127-*quinquies*.**

In sostanza, alle costruzioni elencate al punto 127-*quinquies* si rende applicabile l'aliquota IVA intermedia sia quando gli stessi sono ceduti, sia quando gli stessi sono realizzati mediante contratti di appalto e alla fornitura di beni - al solito, per le ragioni già illustrate, escluse le materie prime e semilavorate - necessari per la loro realizzazione.

3.1.1 Le opere di urbanizzazione

Per comprendere meglio la portata delle predette norme occorre considerare che l'articolo 4 della Legge n. 847/1964, e successive modifiche e integrazioni, elenca le seguenti opere di urbanizzazione, oggi confluite nell'articolo 16, commi 7 e 8, del D.P.R. n. 380/2001 - Testo Unico dell'Edilizia («TUE»):

- *Opere di urbanizzazione primaria*
 - strade residenziali;
 - spazi di sosta o di parcheggio;
 - fognature;
 - rete idrica;
 - rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas;
 - pubblica illuminazione;
 - spazi di verde attrezzato.

Alle opere di urbanizzazione primaria di cui sopra, già elencate dall'art. 4 della Legge n. 847/1964, sono state poi «assimilate ad ogni effetto» le **infrastrutture di comunicazione elettronica per impianti radioelettrici e le opere relative** dall'art. 86, comma 3, del D. Leg.vo. 259/2003 («Le infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione, di cui agli articoli 87 e 88, sono assimilate ad ogni effetto alle opere di urbanizzazione primaria di cui all'articolo 16, comma 7, del D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380, pur restando di proprietà dei rispettivi operatori, e ad esse si applica la normativa vigente in materia»). Inoltre, il comma 7-bis (introdotto dall'art. 40, comma 8, della Legge n. 166/2002) del D.P.R. n. 380/2001 dispone che tra gli interventi di urbanizzazione primaria rientrano i **cavodi multiservizi e i cavidotti per il passaggio di reti di telecomunicazioni**, salvo nelle aree individuate dai comuni sulla base dei criteri definiti dalle regioni.

- *Opere di urbanizzazione secondaria*
 - asili nido e scuole materne;
 - scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo;
 - mercati di quartiere;
 - delegazioni comunali;
 - chiese ed altri edifici per servizi religiosi;
 - impianti sportivi di quartiere;
 - centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie, incluse tra queste ultime le opere, le costruzioni e gli impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani, speciali, pericolosi, solidi e liquidi, alla bonifica di aree inquinate previste «all'origine» dall'art. 58 del D. Leg.vo n. 22/1997;
 - aree verdi di quartiere.

3.1.2 La recente modifica della prassi dell'Agenzia delle Entrate sull'applicazione dell'aliquota IVA 10% alle opere di urbanizzazione

Fino all'emanazione della Risoluzione n. 69/2013 l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 1/1994 e Risoluzione n. 41/2006) era che fosse assoggettabile all'aliquota IVA del 10% (numeri 127-*quinquies* e 127-*septies*, Tabella A, parte III, D.P.R. n. 633/1972) la **cessione o la costruzione in appalto delle sole opere di urbanizzazione primaria e secondaria tassativamente elencate nell'art. 4 della Legge n. 847/1964 (successivamente integrato dall'art. 44 della Legge n. 865/1971), oppure assimilate alle opere di urbanizzazione da disposizioni contenute in leggi speciali.** Tra le opere assimilate l'Agenzia delle Entrate richiama le seguenti:

- gli impianti cimiteriali (art. 26-*bis*, L. n. 38/1990);
- i parcheggi realizzati ai sensi della Legge Tognoli (L. n. 122/1989);
- le cessioni di opere, costruzioni e impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione di rifiuti urbani speciali (art. 5, Legge n. 441/1987);
- le opere di impiantistica sportiva (realizzate ai sensi, e con le procedure, di cui al D.L. n. 2/1987, convertito dalla Legge n. 65/1987).

In forza del citato principio di tassatività, la Risoluzione n. 41/2006 aveva negato la rilevanza, ai fini della normativa IVA, dell'assimilazione alle opere di urbanizzazione primaria che il TUE ha stabilito per i cavidotti realizzati per il passaggio di reti di telecomunicazioni; assimilazione che poteva, pertanto, assumere rilevanza ai soli fini urbanistici per la disciplina del contributo di costruzione e non anche nell'ambito fiscale. Ciò in quanto il TUE, nell'assimilare i cavidotti realizzati per il passaggio di reti di telecomunicazioni alle opere di urbanizzazione primaria, non richiama esplicitamente l'art. 4 della Legge n. 847/1964.

Pertanto, la realizzazione dei cavidotti necessari per la costruzione delle reti di telecomunicazione doveva essere assoggettata all'aliquota IVA ordinaria.

Tale orientamento, estremamente formalistico, è stato ora superato dalla Risoluzione n. 69/2013, che ha preso atto del fatto che, attualmente, l'elenco delle opere di urbanizzazione è recato dal TUE e che il legislatore, nell'ampliare la categoria delle opere di urbanizzazione, ha operato una scelta di carattere generale, e non di dettaglio, al pari di quella operata nel classificare come opere di urbanizzazione primaria le strade residenziali, gli spazi di sosta e di parcheggio, le fognature, ecc., menzionate dalla precedente normativa.

Per tale motivo, **allorquando il legislatore richiama il TUE per introdurre nell'ordinamento giuridico altre opere da assimilare «ad ogni effetto» a quelle di urbanizzazione ivi già elencate, tale rinvio riguarda anche le disposizioni in materia di IVA.**

Tali considerazioni, valide anche in riferimento ai **cavedi multiservizi e cavidotti** per il passaggio di reti di telecomunicazioni, hanno portato così l'Agenzia delle Entrate a ritenere superata la Risoluzione n. 41/2006.

3.1.3 La cessione di opere di urbanizzazione ai Comuni a scomputo degli oneri urbanistici (Risoluzione n. 166/E/2009).

Merita di essere ricordato che **l'atto di cessione con il quale l'impresa costruttrice trasferisce al comune le opere di urbanizzazione realizzate, a scomputo degli oneri di urbanizzazione sostenuti, nella misura espressamente contemplata in apposita convenzione stipulata dal cedente con il**

comune (ai sensi dell'art. 11 della Legge n. 10/1977, ora art. 16 del D.P.R. n. 380/2001) quale adempimento attuativo della medesima convenzione, **si pone al di fuori del campo di applicazione dell'IVA** ai sensi dell'articolo 51 della Legge n. 342/2000: «Non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione».

Per l'effetto, tali cessioni devono essere poste in essere in regime di imposta di registro e, in tal caso, almeno fino al 31 dicembre 2013, hanno potuto usufruire di un regime estremamente agevolato in quanto assoggettate all'**imposta di registro in misura fissa e esentate dalle imposte ipotecarie e catastali**.

Dopo il 31 dicembre 2013, almeno apparentemente, tale agevolazione sembra essere stata travolta dal disposto dell'articolo 10 del D. Leg.vo n. 23/2011 ai sensi del quale dall'1 gennaio 2014 «sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali» relative ai trasferimenti di immobili a titolo oneroso rientranti nell'ambito dell'articolo 1 della Tariffa parte prima allegata al Testo Unico dell'Imposta di Registro (D.P.R. n. 131/1986).

Per l'effetto, anche le opere in questione ricadrebbero sotto la nuova aliquota «ordinaria» dell'imposta di registro (9%).

Con riferimento a questa fattispecie, così come alle molte altre preesistenti al riordino dell'imposta di registro attuato con decorrenza dall'1 gennaio 2014, sarà interessante verificare se nell'emananda circolare l'Agenzia delle Entrate riterrà di introdurre, in via interpretativa, distinguo tali da comportare, sia pur selettivamente, la sopravvivenza di talune fattispecie (4).

3.1.4 Edifici assimilati dall'art. 1 della Legge n. 659/1961 ai fabbricati «Tupini»

L'art. 1 della Legge n. 659/1961 dispone che le agevolazioni fiscali e tributarie stabilite per la costruzione di case di abitazione dagli artt. 13, 14, 16 e 18 della Legge n. 408/1949, e successive proroghe e modificazioni, sono estese agli edifici contemplati dall'art. 2, comma 2, del Regio Decreto-Legge n. 1094/1938, convertito dalla Legge n. 35/1939 e che le agevolazioni si applicano anche all'ampliamento ed al completamento degli edifici già costruiti o in corso di costruzione.

La Circolare n. 1/1994 precisa che tali edifici, **indicati con elencazione non tassativa** nell'articolo 2 del Regio Decreto-Legge n. 1094/1938, consistono in **scuole, caserme, ospedali case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi, educandati, asili infantili, orfanotrofi, e simili** e che possono essere ricompresi in tale novero, ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA intermedia in fase di costruzione e di vendita, anche edifici che, pur se non precipuamente destinati a ospitare collettività, sono utilizzati per il perseguimento delle finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza. Conclusione raggiunta anche sulla base dei principi enunciati dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 3503/1972) circa la necessità di far riferimento, per l'applicazione dei benefici fiscali, alle finalità di interesse collettivo perseguite attraverso l'attività svolta negli immobili, il cui esercizio deve comunque trovare rispondenza nelle caratteristiche strutturali dell'immobile.

3.2 Appalti per la costruzione di abitazioni non di lusso in assenza dei requisiti agevolativi «prima casa» (n. 127-*quaterdecies* e *undecies* della Tabella A parte III)

Il n. 127-*quaterdecies* ha riguardo alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di «**case di abitazione di cui al numero 127-undecies**», oltre che alla realizzazione degli interventi di recupero pesante che, tuttavia, non costituiscono l'oggetto del presente articolo (5). Le «*case di abitazione di cui al numero 127-undecies*» sono le «*case di abitazione non di lusso secondo i criteri di cui al Decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969 (...), anche se assegnate a soci da cooperative edilizie e loro consorzi, ancorché non ultimate, purché permanga l'originaria destinazione, qualora non ricorrano le condizioni richiamate nel numero 21) della parte seconda della presente tabella*».

(4) Sul delicatissimo tema facciamo rinvio alle interessanti considerazioni e ipotesi sviluppate dal Consiglio nazionale del Notariato al paragrafo 8 dello Studio n. 1011/2013/T «*La tassazione dei trasferimenti immobiliare titolo oneroso dal 1° gennaio 2014*», disponibile sul nostro sito Internet (Fast Find NN12643).

(5) Per approfondimenti su tale tema facciamo rinvio al già citato articolo «*Il trattamento IVA nei servizi di recupero in edilizia*» di Stefano Baruzzi, pubblicato nel «*Bollettino di Legislazione Tecnica*» n. 6/2013 (Fast Find AR758).

In sostanza, la costruzione di abitazioni il cui committente non sia nella condizione di richiedere le agevolazioni «prima casa» viene assoggettata all'aliquota IVA intermedia e sottratta, per effetto della norma qui in esame, all'applicazione della ben più onerosa aliquota ordinaria.

Condizione perché la norma sia applicabile è che la casa di abitazione non abbia i requisiti di lusso già esaminati.

3.2.1 Costruzione di un residence turistico alberghiero (aliquota IVA ordinaria)

La Risoluzione n. 321/2002 aveva ritenuto non applicabile l'aliquota IVA intermedia - bensì quella ordinaria - alle prestazioni di servizi dipendenti da contratto di appalto stipulato per la costruzione di un residence turistico-alberghiero.

Ciò in quanto, secondo la prassi dell'Amministrazione finanziaria (Risoluzione n. 14/1996), rientrano nella nozione di «casa di abitazione» quelle unità abitative funzionalmente e strutturalmente idonee ad essere utilizzate quale alloggio stabile di persone o di nuclei familiari, in via permanente o saltuaria.

Invece, sempre secondo la Risoluzione n. 321/2002, la circostanza che i bungalow vengano costruiti al fine di ospitare turisti per soggiorni di vacanza escluderebbe che gli stessi possano costituire, anche astrattamente, una stabile dimora, idonea allo svolgimento della quotidiana vita domestica. La costruzione del residence era finalizzata all'esercizio di una attività turistico-alberghiera da parte di una società, costituendo pertanto un luogo deputato all'esercizio di una attività di impresa.

Pertanto, con la Risoluzione n. 4/2014, la stessa Agenzia delle Entrate, con riferimento a una richiesta di precisazioni su quale sia la corretta aliquota IVA da applicare alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto stipulati per la costruzione di complessi immobiliari destinati a «residenza turistico alberghiera» ha precisato, in modo più articolato, che l'aliquota applicabile è quella ordinaria (22%), riducibile, tuttavia, se sussistono i requisiti «Tupini» (ossia, se almeno il 50% della superficie totale fuori terra è adibita ad abitazioni e non più del 25% è commerciale), nel qual caso si ha l'applicazione dell'una o dell'altra delle seguenti aliquote:

- aliquota del 10% (n. 127-*quaterdecies* della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972 e Circolare Ministero delle Finanze n. 1/1994)

oppure

- aliquota del 4% se committente dell'appalto è un soggetto che svolge l'attività di costruzione di immobili per la successiva vendita (n. 39 della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. n. 633/1972).

La recente precisazione sembra conciliabile con la risposta di opposto tenore fornita con la risoluzione n. 321/E/2002 a condizione che l'immobile presenti le caratteristiche di unità abitativa funzionalmente e strutturalmente idonea ad essere utilizzata quale alloggio stabile di persone o di nuclei familiari, in via permanente o saltuaria.

4. COSTRUZIONI DI IMMOBILI CON ALIQUOTA IVA ORDINARIA

A conclusione di quanto detto, non possiamo che evidenziare come tutte le situazioni per le quali non sussiste una specifica norma che disponga l'applicabilità dell'aliquota IVA agevolata (4%) oppure intermedia (10%) siano necessariamente soggette all'aliquota IVA ordinaria.

Tra queste situazioni si collocano le seguenti:

- costruzioni di abitazioni che presentano i requisiti di lusso stabiliti dal D.M. 2 agosto 1969;
- costruzioni di edifici che non presentano i requisiti «Tupini» in quanto prevalentemente destinati a usi diversi (uffici, negozi, magazzini, e così via);

Come già rilevato, invece, la costruzione di edifici che presentano i requisiti «Tupini», e che quindi sono prevalentemente destinati ad abitazioni, ma che non sono realizzati per essere venduti, sono soggetti all'aliquota IVA intermedia e non ordinaria.

5. LA COSTRUZIONE CHE FA SEGUITO ALLA DEMOLIZIONE DI UN FABBRICATO PREESISTENTE

Dal punto di vista urbanistico è possibile *ristrutturare* un edificio già esistente anche demolendolo e ricostruendolo fedelmente.

Se la ricostruzione non è fedele, si fuoriesce dall'ambito della ristrutturazione edilizia per ricadere in quello della nuova costruzione, con le conseguenze, anche fiscali, proprie di quest'ultima fattispecie. È importante considerare che l'articolo 30 del Decreto-Legge «del fare» n. 69 del 21 giugno 2013 (convertito dalla Legge 9 agosto 2013 n. 98) ha ampliato la definizione di «ristrutturazione edilizia» dell'art. 3, comma 1, lettera d), del TUE.

La nuova definizione - valida dal 21 agosto 2013 - ricomprende fra le ristrutturazioni edilizie attuate mediante demolizione e fedele ricostruzione, con l'eccezione degli immobili vincolati, anche quelle che nella riedificazione rispettano il solo volume dell'edificio preesistente, mentre in precedenza era richiesto il doppio requisito consistente nel rispetto sia del volume che della sagoma, in mancanza dei quali si ricadeva nella ben diversa fattispecie della nuova costruzione.

Di questa rilevante novità si dovrà tenere conto anche nell'applicazione delle norme fiscali e nella lettura in chiave aggiornata dei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero delle Finanze, nonché delle sentenze, emanati prima della modifica normativa.

Nuova definizione di ristrutturazione edilizia (art. 3, lettera d), D.P.R. n. 380/2001)

Ai fini del presente testo unico si intendono per:

- d) «*interventi di ristrutturazione edilizia*», gli interventi rivolti a trasformare gli organismi edilizi mediante un insieme sistematico di opere che possono portare ad un organismo edilizio in tutto o in parte diverso dal precedente. Tali interventi comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti. Nell'ambito degli interventi di ristrutturazione edilizia sono ricompresi anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica nonché quelli volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza. Rimane fermo che, con riferimento agli immobili sottoposti a vincoli ai sensi del D. Leg.vo 22 gennaio 2004, n. 42 e successive modificazioni, gli interventi di demolizione e ricostruzione e gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia soltanto ove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente.



6. PROSPETTO RIEPILOGATIVO

A completamento di quanto illustrato, riteniamo opportuno proporre un prospetto di sintesi delle aliquote IVA applicabili negli interventi di nuova costruzione.

SINTESI DELLE ALIQUOTE IVA NELLE COSTRUZIONI DI EDIFICI			
Fattispecie di costruzione	Aliquota IVA	Requisiti fabbricato e condizioni	Note
Costruzione di abitazione non di lusso in presenza dei requisiti per fruire dell'agevolazione «prima casa».	4%	Condizioni e requisiti della nota II bis all'art. 1 della Tariffa parte prima del D.P.R. n. 131/1986.	IVA 4% anche per ampliamenti «prima casa» che non creino unità autonome e che non facciano scattare il requisito di immobile di lusso nonché per «migliorie» in fase di costruzione dell'immobile.
Costruzione di abitazioni rurali.	4%	Alle condizioni dell'art. 9, comma 3, lettere c) ed e), del D.L. 557/1993.	
Costruzione di abitazioni rurali.	4%	Alle condizioni dell'art. 9, comma 3, lettere c) ed e), del D.L. 557/1993.	
Appalti di fabbricati Tupini se destinati alla vendita.	4%	Requisiti Tupini relativi alle superfici fuori terra: oltre il 50% destinato ad abitazioni e non oltre il 25% destinato a negozi.	L'aliquota agevolata non spetta se l'immobile non è realizzato per la vendita ma, per esempio, per essere utilizzato in proprio.
Appalti di abitazioni non di lusso in mancanza dei requisiti «prima casa».	10%		Non deve trattarsi di immobile di lusso.
Opere finalizzate a eliminare o a superare le barriere architettoniche.	10%		Il beneficio spetta anche se le prestazioni si configurano come semplici manutenzioni.
Prestazioni professionali.	22%	Qualunque tipologia.	NO
Opere di urbanizzazione, linee di trasporto e altre opere di interesse pubblico nonché edifici di cui all'art. 1, L. 659/1961, assimilati ai Tupini.	10%		La cessione di opere di urbanizzazione «a scomputo» è esclusa da IVA.
Forniture di beni finiti in genere.	4% o 10%	La stessa aliquota prevista per l'appalto	
Materie prime e semilavorate.	22%		
Abitazioni di lusso.	22%		
Fabbricati privi dei requisiti Tupini.	22%		
fabbricati con requisiti Tupini ma non destinati alla vendita.	10%		La circolare 1/E/1994 afferma l'applicabilità di questa aliquota, anziché di quella ordinaria, in ragione della prevalenza abitativa.