

Attualità

## La disciplina fiscale degli immobili (12)

31 Ottobre 2005

Iva: costruzione di immobili

### Thumbnail **2.4 Costruzione di immobili**

Image not found or type unknown

Dopo aver definito le tipologie di immobili cui è possibile applicare le aliquote Iva agevolate, si passa all'individuazione delle operazioni che, su tali immobili, danno diritto all'applicazione delle predette aliquote.

Innanzitutto, con riferimento alla costruzione di immobili, occorre distinguere tra:

- l'acquisto delle materie prime e semilavorate
- l'acquisto dei beni finiti
- la prestazione dei servizi relativi alla costruzione dell'immobile.

La distinzione è importante perché a seconda del tipo di fabbricato e del tipo di operazione posta in essere, è possibile individuare l'esatta aliquota Iva.

#### **2.4.1 Acquisto di materie prime e semilavorati per l'edilizia**

Le materie prime e i semilavorati acquistati per essere impiegati nella costruzione di immobili sono sempre assoggettati all'aliquota Iva del 20 per cento:

- a prescindere dal soggetto acquirente (privato, impresa costruttrice o artigiano)
- in tutte le fasi della commercializzazione, anche se destinate a essere impiegate nelle costruzioni agevolate
- indipendentemente dall'impiego al quale sono destinate.

E' importante, dunque, identificare quali sono le materie prime e i semilavorati. A titolo esemplificativo (ma non esaustivo) si tratta di:

- materiali inerti (argilla, ghiaia, sabbia, silicio, pietrisco calcareo, ecc.)
- leganti e loro composti (calce, cemento, gesso, malta, miscela intonaco, ecc.)
- laterizi (mattoni pieni e forati, tegole, canne fumarie, ecc.)
- ferro per cemento armato (ferro e acciaio tondo, ecc.)
- manufatti e prefabbricati (in cemento, in gesso, ecc.)
- materiali per pavimentazione interna ed esterna e per rivestimenti (piastrelle, listoni in legno, carta da parati, ecc.)
- materiali di coibentazione e impermeabilizzanti (bitume, fibra di vetro, ecc.)
- materiali e prodotti dell'industria lapidea (alabastro, ardesia, marmo, granito, ecc.)
- materiali e sottoprodotti derivanti dalla lavorazione dei materiali dell'industria lapidea (pietrisco, granulati, sabbia, ecc.).

Anche in tal caso, la prassi si è adoperata a identificare le materie prime e i semilavorati, tra cui sono stati ricompresi:

- l'argilla (Cfr. risoluzione ministeriale 25 gennaio 1978, n. 9082)
- i profili antiscivolo per gradini (Cfr. risoluzione ministeriale 3 gennaio 1986, n. 324663)
- i rivestimenti per caminetti (Cfr. risoluzione ministeriale 30 luglio 1991, n. 430786)
- i pannelli di legno compensato (Cfr. risoluzione ministeriale 3 maggio 1983, n. 352163; risoluzione ministeriale 2 aprile 1987, n. 364228)
- le moquette (Cfr. risoluzione ministeriale 28 luglio 1992, n. 431297)
- le idropitture e pitture murali (Cfr. risoluzione ministeriale 3 febbraio 1989, n. 551469; risoluzione ministeriale 9 marzo 1991, n. 431099)
- i tubi isolanti in polietilene (Cfr. risoluzione ministeriale 24 luglio 1986, n. 323719)
- i paracarri in cemento (Cfr. risoluzione ministeriale 30 gennaio 1988, n. 460624)
- il polietilene espanso reticolato (Cfr. risoluzione ministeriale 27 aprile 1983, n. 341728)
- la sottocarta da parati (Cfr. risoluzione ministeriale 24 luglio 1986, n. 324732)

- i battiscopa in legno (Cfr. risoluzione ministeriale 30 luglio 1984, n. 395477).

Anche i prodotti lapidei di cui all'articolo 1 della legge n. 158/1971 e cioè i prodotti provenienti direttamente dalle cave o miniere ovvero quelli che hanno subito una o più lavorazioni industriali senza perdere le loro caratteristiche estrinseche e senza trasformarsi in prodotti diversi, sono considerate materie prime e, pertanto, sono soggetti all'aliquota Iva del 20 per cento.

A titolo esemplificativo, rientrano in tale ipotesi:

- la pietra pomice (Cfr. risoluzione ministeriale 24 marzo 1988, n. 550206)
- le marmette e i marmettoni (Cfr. risoluzione ministeriale 25 luglio 1977, n. 364262)
- le tegole composte di materiale lapideo (Cfr. risoluzione ministeriale 11 dicembre 1979, n. 368812)
- le lapidi in marmo (Cfr. risoluzione ministeriale 8 febbraio 1983, n. 350577)
- le tombe in marmo e granito (Cfr. risoluzione ministeriale 17 dicembre 1983, n. 343081)
- le statue in marmo (Cfr. risoluzione ministeriale 30 luglio 1990, n. 430395).

#### **2.4.2 Acquisto di beni finiti**

Si considerano beni finiti i beni (diversi dalle materie prime e semilavorate) che, anche successivamente al loro impiego, non perdono la loro individualità, pur venendo incorporati nell'immobile. Si deve trattare di parti strutturali dell'opera e non di semplici ornamenti (Cfr. circolare ministeriale 2 marzo 1994, n. 1/E).

Non sono considerati beni finiti i beni che, pur costituendo prodotti finiti per il soggetto cedente, sono materie prime e semilavorati per l'acquirente, quali cemento, mattoni, calce, piastrelle, eccetera (Cfr. circolare ministeriale 17 aprile 1981, n. 14).

Anche in tal caso, la prassi ha cercato di identificare alcune tipologie di beni finiti, tra cui (Cfr., tra gli altri, circolare ministeriale 17 aprile 1981, n. 14, e circolare ministeriale 2 marzo 1994, n. 1/E):

- montacarichi
- prodotti per impianti a gas - contatori, tubazioni, eccetera
- infissi interni e esterni
- prodotti e impianti per il riscaldamento - caldaia, elementi termosifoni, eccetera
- prodotti per impianti idrici - tubi, contatori, eccetera

- vasche e botti in cemento per vino e altri prodotti alimentari (Cfr. risoluzione ministeriale 26 luglio 1985, n. 397671)
- impianti di riscaldamento a energia solare<sup>(84)</sup>
- caminetti (Cfr. risoluzione ministeriale 18 ottobre 1982, n. 353485)
- ascensori
- porte a scomparsa<sup>(86)</sup>
- prodotti per impianti elettrici - interruttori, eccetera
- sanitari per bagno.

L'acquisto di beni finiti può essere assoggettato alle aliquote ridotte (4 e 10 per cento); in particolare, è assoggettato alla stessa aliquota Iva applicata all'intervento effettuato (agevolato o meno).

A tal fine, l'acquirente del bene o del servizio deve attestarne la destinazione a opere o interventi agevolati con apposita dichiarazione.

#### **2.4.2.1 Beni finiti soggetti all'aliquota del 4 per cento**

La Tabella A, parte II, n. 24, del Dpr n 633/1972 prevede l'applicazione dell'aliquota Iva agevolata al 4 per cento in caso di cessione e importazione di beni finiti impiegati nei seguenti immobili:

- prima casa
- fabbricati non di lusso "Tupini"
- costruzioni rurali.

#### **2.4.2.2 Beni finiti soggetti all'aliquota del 10 per cento**

In base alla Tabella A, parte III, n. 127-*sexies* e 127-*terdecies* sono invece soggette all'aliquota Iva del 10 per cento le cessioni e importazioni di beni finiti impiegati nei seguenti immobili:

- edifici assimilati alle abitazioni non di lusso
- opere di urbanizzazione (primaria e secondaria, linee di trasporto, eccetera) e opere assimilate (parcheggi realizzati ai sensi della legge n. 122/1989)
- fabbricati oggetto di interventi di recupero di cui all'articolo 31, comma 1, lettere c), d) ed e), legge n. 457/1978, trasfuso nell'articolo 3 del Dpr 6 giugno 2001, n. 380 (restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica).

### **2.4.2.3 Beni finiti soggetti all'aliquota del 20 per cento**

Per esclusione, sono soggette all'aliquota Iva del 20 per cento le cessioni e importazioni di beni finiti impiegati nei seguenti immobili:

- fabbricati che non soddisfano i requisiti "Tupini"
- abitazioni di lusso
- interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria di cui all'articolo 31, comma 1, lettere a) e b), legge n. 457/1978 (anche se va ricordato che dal 2000 al 2005 - salvo eventuale proroga - possono essere soggette ad aliquota del 10 per cento).

Si applica, comunque l'aliquota del 20 per cento nei seguenti casi:

- i beni non si incorporano nella costruzione come elemento strutturale, ma come ornamenti o arredi (fioriere, panchine<sup>(87)</sup> - armadi, tavoli, tendaggi<sup>(88)</sup> - arredi per palestre<sup>(89)</sup>)
- la cessione è effettuata nei confronti di soggetti che li utilizzano per costruire immobili non agevolati o per inserirli in immobili non di nuova costruzione
- la cessione è effettuata nei confronti di soggetti che destinano i beni alla rivendita<sup>(90)</sup>
- la cessione ha per oggetto non il bene finito, ma singole parti di esso<sup>(91)</sup>
- i beni costituiscono attrezzature utilizzate per l'esercizio dell'attività.

### **2.4.2.4 Dichiarazione per l'applicazione dell'aliquota ridotta**

Come già accennato, l'acquirente, per fruire dell'aliquota Iva ridotta, deve rilasciare al rivenditore apposita dichiarazione da cui risultino:

- i dati di identificazione dell'imprenditore che acquista i beni dal rivenditore
- l'ubicazione del fabbricato (prima casa, rurale, eccetera)
- il tipo di operazione agevolata (costruzione prima casa, restauro seconda casa, eccetera)
- gli estremi dei documenti che danno diritto all'agevolazione Iva (licenza edilizia, concessione, autorizzazione, dichiarazione inizio lavori - Dia, eccetera)
- il luogo di destinazione nel quale sono effettuati i lavori e utilizzati i beni (se diverso dall'ubicazione del fabbricato)

- la causale del trasporto (costruzione, installazione, eccetera).

Resta inteso che la responsabilità è del venditore, indipendentemente dalle dichiarazioni dell'acquirente, salvo che, in caso di verifica o contestazioni dell'Amministrazione finanziaria non dimostri di aver agito in buona fede e con diligenza e che l'errore è imputabile a obiettive condizioni di incertezza normativa o al comportamento del cliente che ha occultato o falsificato documenti o compiuto atti illeciti.

L'acquirente, nel caso in cui viene meno la destinazione agevolata, deve comunicare tale variazione al venditore, a parziale rettifica di quanto dichiarato affinché quest'ultimo possa emettere nota di addebito ai fini del pagamento della maggiore imposta dovuta ex articolo 26, comma 1, Dpr n. 633/1972.

Di seguito, si riporta una tavola di sintesi relativa all'applicazione Iva per le materie prime e i beni finiti:

<b>Tipo di immobile</b>	<b>Cessione di materie prime e semilavorati</b>	<b>Ces</b> <b>fini</b>
Fabbricati "Tupini" - prima casa	20%	4%
Fabbricati "Tupini" - diversi da prima casa	20%	4%
Costruzioni rurali a uso abitativo	20%	4%
Fabbricati assimilati "Tupini"	20%	10%
Opere di urbanizzazione primaria e secondaria	20%	10%
Interventi di recupero di cui all'articolo 31, comma 1, lettere c), d) ed e), legge n. 457/1978	20%	10%
Altre tipologie di abitazioni o di interventi	20%	20%

### **2.4.3 Prestazioni di servizi relativi alla costruzione di immobili**

Così come detto per l'acquisto dei beni finiti, anche le prestazioni di servizi per la realizzazione di immobili possono essere assoggettati alle aliquote Iva ridotte (4% - 10%).

L'aliquota Iva applicata dipende dal tipo di intervento effettuato, anche se è bene ribadirlo, si deve trattare di una prestazione dipendente da contratto di appalto o sub-appalto.

#### **2.4.3.1 Prestazioni soggette all'aliquota del 4 per cento**

In base a quanto previsto dalla Tabella A, parte II, n. 39, del Dpr 633/1972, sono soggette all'aliquota Iva del 4 per cento le prestazioni effettuate su:

- fabbricati "Tupini", svolte nei confronti di imprese costruttrici (soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita)
- fabbricati "Tupini", svolte nei confronti di cooperative edilizie e loro consorzi, anche a proprietà indivisa, se per i soci ricorrono i requisiti "prima casa"
- fabbricati adibiti ad abitazione, svolte nei confronti di soggetti che hanno i requisiti "prima casa"
- fabbricati rurali, destinati a uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alla coltivazione dello stesso o all'allevamento del bestiame, purché permanga l'originaria destinazione.

Le condizioni, per le imprese costruttrici, per applicare l'aliquota ridotta sono le seguenti:

1. Si deve trattare di:

- imprese che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita (sono escluse le imprese che vogliono locare l'immobile);
- cooperative edilizie e loro consorzi

2. Si deve trattare di immobili non di lusso che hanno i requisiti "Tupini".

#### **2.4.3.2 Prestazioni soggette all'aliquota del 10 per cento**

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

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

#### **2.4.3.3 Prestazioni soggette all'aliquota del 20 per cento**

Sono soggette all'aliquota Iva del 20 per cento le prestazioni effettuate su:

- fabbricati non assimilati a quelli "Tupini"
- case di abitazione di lusso
- fabbricati rurali non destinati a uso abitativo o destinati ad abitazione di soggetti diversi dal proprietario del terreno e altri addetti alla coltivazione o per i quali non ricorrono i requisiti di ruralità (articolo 9, commi 3 e 3-bis, decreto legge 557/1993)
- opere di urbanizzazione primaria e secondaria non rientranti nell'articolo 4 della legge n. 847/1964.

#### **2.4.3.4 Casi particolari**

Oltre a quanto detto sopra, è possibile elencare i seguenti casi particolari:

- pluralità di operazioni con corrispettivo unico forfetario: si applica l'aliquota massima tra quelle applicabili alle varie tipologie di operazioni incluse nel contratto stesso; per applicare aliquote distinte e usufruire dell'aliquota agevolata per talune operazioni, le singole prestazioni configurabili in modo autonomo vanno indicate dettagliatamente con la specificazione del diverso corrispettivo fissato per ciascuna di esse<sup>(92)</sup>
- case prefabbricate: l'aliquota agevolata si applica solo nel caso in cui l'impresa si assume l'obbligo di consegnare la casa, sempre se non di lusso, costruita e completa, sia pure con pezzi da essa prodotti (in tal caso, infatti, si è in presenza di un contratto di appalto). Nel caso in cui, invece, il committente acquista i pezzi prefabbricati e li fa montare dalla stessa impresa produttrice (o da terzi) si configura un contratto di fornitura con posa in opera, soggetto ad aliquota del 20 per cento<sup>(93)</sup>

- marciapiedi e vialetti pedonali: sono considerate opere di urbanizzazione agevolate i marciapiedi e i vialetti pedonali in quanto parte integrante delle strade residenziali, anche nel caso in cui gli stessi vengono realizzati successivamente<sup>(94)</sup>
- spazi di sosta e parcheggio: sono considerate opere di urbanizzazione agevolate non solo le aree di superficie destinate a sosta o parcheggio, ma anche le opere costruite su più piani o livelli, sotterranei o sopra terra, realizzate dai Comuni o per loro conto, purché siano destinati a uso pubblico, senza riserva di posti da utilizzare privatamente<sup>(95)</sup>
- impianti sportivi di quartiere: sono considerati opere di urbanizzazione agevolate i soli impianti sportivi realizzati di regola dal Comune e messi a disposizione dei cittadini, mentre non scontano l'aliquota ridotta gli impianti sportivi di quartiere utilizzati esclusivamente o prevalentemente da parte di soggetti iscritti a federazioni sportive o realizzati soprattutto per lo svolgimento di attività agonistiche<sup>(96)</sup>.

Di seguito si riporta una tabella che riassume le aliquote Iva applicabili alle prestazioni di servizi:

<b>Tipo di immobile</b>	<b>Aliquota IVA</b>
Fabbricati "Tupini" nei confronti di soggetti che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la rivendita	4%
Fabbricati "Tupini" nei confronti di cooperative edilizie se i soci hanno i requisiti prima casa	4%
Fabbricati adibiti ad abitazione "prima casa"	4%
Costruzioni rurali ad uso abitativo se abitate dal proprietario del terreno	4%
Fabbricati "Tupini" nei confronti di soggetti diversi da quelli che svolgono l'attività di costruzione di immobili per la rivendita	10%
Fabbricati assimilati "Tupini"	10%

Edifici destinati a finalità di istruzione, cura, assistenza e beneficenza	10%
Case abitazione non di lusso per le quali non ricorrono le condizioni "prima casa"	10%
Opere di urbanizzazione primaria, secondaria e assimilate	10%
Altre tipologie di abitazioni e opere	20%

*12 - continua. La tredicesima puntata sarà pubblicata giovedì 3 novembre; le precedenti sono consultabili nella sezione "Riflettori su..."*

**NOTE:**

63) Cfr. risoluzione ministeriale 25 gennaio 1978, n. 9082

64) Cfr. risoluzione ministeriale 3 gennaio 1986, n. 324663

65) Cfr. risoluzione ministeriale 30 luglio 1991, n. 430786

66) Cfr. risoluzione ministeriale 3 maggio 1983, n. 352163; risoluzione ministeriale 2 aprile 1987, n. 364228

67) Cfr. risoluzione ministeriale 28 luglio 1992, n. 431297

68) Cfr. risoluzione ministeriale 3 febbraio 1989, n. 551469; risoluzione ministeriale 9 marzo 1991, n. 431099

69) Cfr. risoluzione ministeriale 24 luglio 1986, n. 323719

70) Cfr. risoluzione ministeriale 30 gennaio 1988, n. 460624

71) Cfr. risoluzione ministeriale 27 aprile 1983, n. 341728

72) Cfr. risoluzione ministeriale 24 luglio 1986, n. 324732

73) Cfr. risoluzione ministeriale 30 luglio 1984, n. 395477

74) Cfr. risoluzione ministeriale 24 marzo 1988, n. 550206

75) Cfr. risoluzione ministeriale 25 luglio 1977, n. 364262

76) Cfr. risoluzione ministeriale 11 dicembre 1979, n. 368812

77) Cfr. risoluzione ministeriale 8 febbraio 1983, n. 350577

78) Cfr. risoluzione ministeriale 17 dicembre 1983, n. 343081

79) Cfr. risoluzione ministeriale 30 luglio 1990, n. 430395

80) Cfr. circolare ministeriale 2 marzo 1994, n. 1/E

81) Cfr. circolare ministeriale 17 aprile 1981, n. 14

82) Cfr., tra gli altri, circolare ministeriale 17 aprile 1981, n. 14, e circolare ministeriale 2 marzo 1994, n. 1/E

83) Cfr. risoluzione ministeriale 26 luglio 1985, n. 397671

84) Cfr. risoluzione ministeriale 17 gennaio 1986, n. 324048

85) Cfr. risoluzione ministeriale 18 ottobre 1982, n. 353485

86) Cfr. risoluzione ministeriale 8 settembre 1986, n. 360866

87) Cfr. risoluzione ministeriale 30 gennaio 1988, n. 460624

88) Cfr. risoluzione ministeriale 4 maggio 1983, n. 340514

89) Cfr. risoluzione ministeriale 24 febbraio 1989, n. 460142

90) Cfr. risoluzione ministeriale 17 gennaio 1986, n. 324048

91) Cfr. risoluzione ministeriale 8 settembre 1986, n. 360866

92) Cfr. risoluzione ministeriale 26 agosto 1999, n. 142/E

93) Cfr. risoluzione ministeriale 29 aprile 1974, n. 505367, e risoluzione ministeriale 30 dicembre 1985, n. 322526

94) Cfr. risoluzione ministeriale 3 novembre 1981, n. 332592

95) Cfr. risoluzione ministeriale 4 luglio 1989, n. 550203

96) Cfr. risoluzione ministeriale 2 ottobre 1986, n. 362270

di

**Saverio Cinieri**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/disciplina-fiscale-degli-immobili-12>