

FABBRICATI OGGETTO DI INTERVENTI DI RECUPERO: TRATTAMENTO IVA

a cura di Sandro Cerato

Il trattamento ai fini Iva dei fabbricati oggetto di interventi di recupero costituisce da sempre, come del resto tutto il settore edile, un aspetto critico nell'applicazione dell'Iva sulle relative operazioni.

L'obiettivo del presente intervento è di focalizzare l'attenzione sulla corretta applicazione delle aliquote Iva in relazione alle seguenti operazioni:

- contratti di appalto per l'esecuzione degli interventi di recupero;
- successiva cessione dei fabbricati oggetto dei suddetti interventi.

Prima di entrare nel merito delle questioni poc'anzi indicate, è opportuno ricordare che gli interventi di recupero nel settore edile sono disciplinati dall'art. 3, co. 1, del DPR 380/2001, e la relativa suddivisione è quella indicata nella tabella sottostante.

INTERVENTI DI RECUPERO NEL SETTORE EDILE – DPR 380/2001	
MANUTENZIONE ORDINARIA (art. 3, lett. a)	Opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare e mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti
MANUTENZIONE STRAORDINARIA (art. 3, lett. b)	Opere finalizzate al mantenimento dell'efficienza dell'edificio senza alterazione di superficie, volumetria e destinazione d'uso

RESTAURO E RISANAMENTO CONSERVATIVO (art. 3, lett. c)	Opere relative al consolidamento, ripristino, rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio
RISTRUTTURAZIONE EDILIZIA (art. 3, lett. d)	Opere finalizzate a modificare la struttura dell'immobile
COSTRUZIONE (art. 3, lett. e)	Interventi di trasformazione edilizia e urbanistica del territorio non rientranti nelle categorie precedenti
RISTRUTTURAZIONE URBANISTICA (art. 3, lett. f)	Opere rivolte a sostituire l'esistente tessuto urbano

Contratti di appalto

Ai sensi del n. n. 127-quaterdecies), Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, è prevista l'applicazione dell'aliquota agevolata del 10% ai contratti di appalto relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 3, lett. c), d) ed f), del DPR 380/2001.

Si tratta, pertanto, dei seguenti interventi (già indicati nella tabella di cui sopra):

- restauro e risanamento conservativo;
- ristrutturazione edilizia;
- ristrutturazione urbanistica.

In merito all'ambito applicativo della disposizione in esame, è bene precisare quanto segue:

- l'aliquota ridotta del 10% è accordata indipendentemente dalla natura dell'immobile oggetto dell'intervento, che può quindi essere sia abitativo che strumentale, ed a prescindere dalle opere oggetto dell'intervento, in quanto riconducibili unitariamente al contratto di appalto.

- la C.M. 16.2.2007, n. 11/E, ha precisato che rientrano nell'ambito applicativo degli interventi di ristrutturazione, ai quali si rende quindi applicabile oggettivamente l'aliquota Iva del 10%, quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente.

Relativamente all'applicazione "oggettiva" della disposizione di cui al n. 127-quaterdecies), e quindi indistintamente sia agli immobili di natura abitativa, sia a quelli strumentali, discende un'importante conseguenza: laddove l'intervento sia eseguito in un immobile abitativo, ed il committente possenga i requisiti "prima casa", non è possibile applicare l'aliquota ridotta del 4%, bensì si rende applicabile quella del 10%.

A conferma di quanto esposto, si segnala, infatti, che l'aliquota ridotta del 4% si rende applicabile, a norma del n. 39), Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72, ai contratti di appalto relativa alla costruzione dei fabbricati per i quali il committente possiede i requisiti "prima casa". La locuzione "costruzione" sta a significare che l'ambito operativo dell'aliquota del 4% è limitata ai soli interventi di cui alla lett. e) dell'art. 3 del DPR 380/2001, restando di conseguenza esclusi gli altri interventi, tra cui quelli di ristrutturazione, restauro e risanamento conservativo.

In altre parole, l'aliquota agevolata del 10% è di carattere oggettivo, e pertanto "elimina" qualsiasi agevolazione connessa alle qualità soggettive del committente, tra le quali quelle legate all'agevolazione prima casa. D'altro canto, per gli immobili strumentali, per i quali normalmente l'aliquota applicabile è quella ordinaria del 20%, la disposizione in parola appare vantaggiosa.

Oggetto appalto	Committente	Aliquota
Costruzione fabbricato abitativo non di lusso	Soggetto con requisiti "prima casa"	4%
Costruzione fabbricato abitativo non di lusso	Soggetto senza requisiti "prima casa"	10%
Ristrutturazione, restauro e risanamento conservativo di qualsiasi fabbricato	Chiunque	10%

Cessione di immobili ristrutturati

Dopo aver analizzato il trattamento Iva dei contratti di appalto finalizzati alla "costruzione" o "ristrutturazione" dei fabbricati, nel presente paragrafo si illustra il corretto trattamento Iva della cessione dei fabbricati oggetto di precedente intervento di recupero di cui alle lett. c), d) ed f), dell'art. 3 del DPR 380/2001.

In particolare, ai sensi del n. 127-quinquiesdecies), Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, si applica l'aliquota del 10% alla cessione di immobili oggetto degli interventi di recupero e di ristrutturazione di cui alle lett. c), d) ed f), dell'art. 3 del DPR 380/2001, ossia quelli di:

- restauro e risanamento conservativo;
- ristrutturazione edilizia;
- ristrutturazione urbanistica.

Come visto in precedenza, anche in tale ipotesi, l'aliquota del 10% è di carattere oggettivo, in quanto applicabile a qualsiasi cessione di immobile, e quindi non solo a quelli abitativi, bensì anche a quelli strumentali.

In merito all'individuazione dell'esatto ambito applicativo della disposizione in esame, è interessante analizzare i seguenti aspetti:

- cessione dell'immobile ristrutturato nei confronti di un soggetto con i benefici "prima casa";
- cessione dell'immobile per il quale non sono stati iniziati i lavori di ristrutturazione, pur avendone i requisiti abilitativi;
- verifica dello "stato" dell'immobile oggetto dell'intervento di recupero;
- cessione dell'immobile in un momento antecedente all'ultimazione dei lavori di ristrutturazione.

Cessione dell'immobile ad un soggetto con i requisiti "prima casa"

Come visto in precedenza, la cessione dell'immobile oggetto di un intervento di "ristrutturazione" sconta, a prescindere dalla natura dello stesso, l'aliquota del 10%. E' necessario domandarsi se tale aliquota operi anche nel caso in cui l'acquirente possieda i requisiti, di cui al n. 21) della Tabella A, parte II, allegata al DPR 633/72, ossia quelli per beneficiare dell'aliquota ridotta del 4% in quanto "prima casa".

A differenza di quanto descritto per i contratti di appalto, per i quali si è visto che l'aliquota del 10% prevale in ogni caso, nella fattispecie in esame è possibile applicare l'aliquota del 4%, ferma restando la presenza delle seguenti condizioni

- l'immobile oggetto dell'intervento è di natura abitativa, senza le caratteristiche "di lusso";
- l'acquirente possiede i requisiti "prima casa".

A conferma di quanto esposto, si consideri il contenuto della C.M. 2.3.1994, n. 1/E, secondo cui *"la disposizione relativa alla cessione degli immobili recuperati non trova applicazione nei casi in cui l'immobile ceduto abbia caratteristiche non di lusso e costituisca <<prima casa>> per l'acquirente. Si rende, infatti, applicabile la minore aliquota del 4%"*.

E' appena il caso di ricordare che l'impresa che esegue gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, come sopra elencati, acquisisce, ai fini dell'applicazione dell'Iva, lo status di impresa costruttrice, con la conseguenza che:

- per gli immobili abitativi, ai sensi del n. 8-bis), dell'art. 10 del DPR 633/72, l'Iva (del 10% o del 4%) si rende applicabile qualora la cessione avvenga entro il termine di quattro anni dall'ultimazione dei lavori;
- per gli immobili strumentali, ai sensi dell'art. 10, n. 8-ter), del DPR 633/72, si applica l'aliquota Iva del 10% nel caso sussistano le condizioni previste dalle lett. a), b), c) e d), dello stesso n. 8-ter).

Effettività dei lavori

Una questione particolarmente delicata è quella relativa ai fabbricati a destinazione abitativa, per i quali l'impresa cedente abbia ottenuto i titoli abilitativi per effettuare l'intervento di recupero del patrimonio edilizio (DIA o permesso di costruire), e che proceda alla cessione dell'immobile senza aver effettivamente iniziato i lavori.

Si tratta, infatti, di stabilire se tale cessione possa (o debba) essere assoggettata ad Iva, o se rientri nell'ambito del regime di esenzione, posto che si tratterebbe di cessione di immobile da parte di un soggetto diverso dall'impresa che ha eseguito i lavori di ristrutturazione.

Sulla questione, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, che con la C.M. 1.3.2007, n. 12/E, ha precisato che *“ai fini dell'assoggettamento ad Iva della cessione dell'immobile, sia necessario che i lavori edili, ancorchè in misura parziale, siano stati effettivamente realizzati, non ritenendosi sufficiente la semplice richiesta delle autorizzazioni amministrative alla esecuzione dell'intervento, per poter considerare il fabbricato <<in corso di ristrutturazione>>”*.

Da quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria, deriva che la cessione del fabbricato può entrare nell'ambito di applicazione del regime di imponibilità ad Iva solo laddove i lavori siano materialmente almeno iniziati, altrimenti si tratterebbe di una mera rivendita di un immobile acquistato nello stesso stato. Conseguentemente, lo *status* di impresa ristrutturatrice deve essere acquisito "sul campo", in quanto è necessario dimostrare non solo la potenzialità ad eseguire l'intervento (ottenimento delle autorizzazioni), bensì la materiale esecuzione dei lavori, sia pure parzialmente.

Altri aspetti

In merito al trattamento Iva da riservare alle cessioni di immobili oggetto di interventi di recupero edilizio, è opportuno segnalare anche la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella C.M. 13.3.2009, n. 8/E. In particolare, i chiarimenti riguardano i seguenti aspetti:

- cessione, entro quattro anni dall'ultimazione dei lavori, di fabbricati abitativi da parte delle imprese che lo hanno costruito o ristrutturato: l'Agenzia delle Entrate precisa che in caso di cessione a seguito di ristrutturazione dell'immobile, né l'art. 10, n. 8-bis), del DPR 633/72 (per l'imponibilità ai fini Iva), né il n. 127-quinquiesdecies), della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72 (per l'applicazione dell'aliquota del 10%), prevedono che gli interventi di recupero non siano ricollegati ad uno stato di degrado dell'immobile (come sostenuto nella R.M. 3.3.1992, n. 430791), ragion per cui l'applicazione dell'Iva , con aliquota del 10%, <<può trovare applicazione anche in ipotesi di cambio di destinazione d'uso non collegato a degrado del bene>>;
- applicazione dell'aliquota del 10%, ai sensi del n. 127-quinquiesdecies), Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, da parte delle imprese che hanno eseguito interventi di recupero: nella C.M. n. 8/E/2009, l'Amministrazione Finanziaria precisa che la disposizione

di cui al citato n. 127-quinquiesdecies), nel prevedere l'aliquota del 10%, <<non tratta specificamente anche dei fabbricati non ultimati>>, con la conseguenza che <<la cessione di un fabbricato effettuata dal soggetto che ha realizzato l'intervento di ristrutturazione in un momento anteriore alla data di ultimazione del medesimo è esclusa dall'ambito applicativo del citato n. 127-quinquiesdecies)>>. Pertanto, laddove la cessione intervenga anteriormente all'ultimazione dei lavori, l'aliquota applicabile è quella ordinaria del 20%.

TABELLA – CESSIONE IMMOBILI RISTRUTTURATI		
Oggetto cessione	Acquirente	Aliquota
Fabbricato abitativo non di lusso	Soggetto con requisiti “prima casa”	4%
Fabbricato abitativo non di lusso	Soggetto senza requisiti “prima casa”	10%
Fabbricato strumentale	Chiunque	10%

Sandro Cerato

3 Dicembre 2009