

**La disciplina Iva nelle manutenzioni ordinarie e straordinarie sugli immobili di civile abitazione***a cura di Luca Caramaschi*

Con la recente [R.M. n.15/E/13](#) del 4 marzo scorso, l'Agenzia delle Entrate si è pronunciata sul tema della corretta applicazione dell'aliquota ridotta al 10% con riferimento alle prestazioni di manutenzione ordinaria eseguite su immobili di civile abitazione. Il richiamato documento di prassi si sofferma su diversi aspetti di tale agevolazione: dal suo inquadramento oggettivo, alla natura delle prestazioni complesse, fino ad arrivare alle modalità di recupero della eventuale maggior Iva addebitata in eccesso al beneficiario finale.

Partendo, dunque, dalle considerazioni espresse nella citata risoluzione, si coglie l'occasione per fare il punto su una disciplina che solo con la Finanziaria per l'anno 2010 (la L. n.191/09), dopo anni di agevolazioni temporanee, è entrata definitivamente a regime nell'ordinamento tributario. Occorre poi evidenziare che a fronte di una disciplina Iva agevolata applicabile alle manutenzioni su immobili di civile abitazione, che per anni è stata "provvisoria" per poi assumere come detto il carattere di definitività, al contrario, la similare disciplina riferita agli interventi di ristrutturazione ha sempre goduto (e tuttora gode) dell'aliquota Iva ridotta a regime.

Il non sempre facile inquadramento delle due diverse fattispecie (manutenzioni, sia ordinarie che straordinarie, e ristrutturazioni), in quanto *species* ricomprese nel più ampio *genus* degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, ha creato notevoli situazioni di incertezza applicativa, anche alla luce dei diversi adempimenti "collaterali" che interessano le due tipologie di operazioni (a esempio, ai fini dell'applicazione della disciplina riguardante i "beni significativi" di cui si dirà oltre, oppure, ai fini della fruizione del beneficio della detrazione 36% - 50%).

Occorre, infine, ricordare come la fruizione dell'aliquota agevolata sugli interventi di manutenzione sia riservata esclusivamente al corrispettivo richiesto a tale titolo: a esempio, qualora in base al contratto di manutenzione vengano rese anche altre prestazioni, che non consistono nella realizzazione degli interventi di recupero, per le quali non sia indicato un distinto corrispettivo (a esempio, la copertura assicurativa della responsabilità civile verso terzi), l'agevolazione non si rende applicabile poiché l'oggetto del contratto è costituito da una prestazione complessa a fronte di un corrispettivo unitario che andrà pertanto assoggettato ad Iva con l'aliquota ordinaria).

**Individuazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio**

Ai sensi dell'art.7, co.1, lett. b), della L. n.488/99:

*"le prestazioni aventi per oggetto interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'art.31, primo comma, lettere a), b), c) e d), della L. n.457/78, realizzati su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata"* sono soggette all'imposta sul valore aggiunto con l'aliquota del 10%.

Ancorché tale norma, così come altre disposizioni tuttora in vigore, ai fini della corretta qualificazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, facciano riferimento all'art.31 della L. n.457/78, la richiamata R.M. n.15/E/13 evidenzia che tale disposizione è stata da tempo trasfusa nell'art.3 del DPR n.380/01, contenente il Testo Unico delle

disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia. Tale Testo Unico rappresenta, quindi, la normativa a oggi di riferimento per l'individuazione delle tipologie di interventi agevolati.

### Definizioni degli interventi di manutenzione contenute nell'art.3, DPR n.380/01

<i>interventi di manutenzione ordinaria</i>	▶	<i>gli interventi edilizi che riguardano le opere di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti</i>
<i>interventi di manutenzione straordinaria</i>	▶	<i>le opere e le modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso</i>

La precisazione non appare di poco conto in quanto, nel contesto di una sostanziale riproposizione dei contenuti nel precedente art.31 della L. n.457/78, la L. n.380/01 (anche e per effetto di successive modifiche apportate dal D.Lgs. n.301/02) innova alcune definizioni, soprattutto con riferimento alla definizione degli interventi di ristrutturazione edilizia, che vengono qualificati come:

*“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 e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica”.*

La corretta qualificazione degli interventi, quindi, rappresenta il primo passo necessario nel processo di individuazione della corretta aliquota applicabile.

### L'Iva al 10% sulle manutenzioni degli edifici di tipo abitativo

Come detto in premessa, la Legge Finanziaria 2010 ha reso definitiva, ossia senza termine di scadenza, l'Iva agevolata al 10% sulle manutenzioni degli immobili abitativi. Tale agevolazione inizialmente prevista per l'anno 2000 dall'art.7 della L. n.488/99 (norma da continuare a citare in fattura per giustificare l'applicazione dell'aliquota ridotta), è stata successivamente prorogata con una serie di interventi normativi che hanno però lasciato scoperto il periodo compreso tra il 1° gennaio 2006 e il 30 settembre 2006 durante il quale le prestazioni di manutenzione sono rimaste assoggettate all'aliquota Iva ordinaria allora del 20%.

L'agevolazione riguarda le prestazioni relative ad appalti e contratti d'opera e le vendite con posa in opera per interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria effettuate su fabbricati a prevalente destinazione abitativa (ossia aventi più del 50% della superficie sopra terra destinata ad uso abitativo privato).

Con la [C.M. n.71/E/00](#) l'Agenzia delle Entrate ha fornito i principali chiarimenti sul tema. In particolare, secondo le precisazioni contenute nel citato documento di prassi, rientrano nell'agevolazione le manutenzioni effettuate su:

- ▶ unità immobiliari di tipo abitativo (con categoria catastale da A/1 ad A/11, con esclusione della categoria A/10 relativa agli uffici): non assume rilievo l'effettivo utilizzo o la collocazione o meno in un edificio a prevalente destinazione abitativa con la

conseguenza che è agevolata la manutenzione di un appartamento collocato in un edificio a prevalente destinazione non abitativa mentre non è agevolata la manutenzione di un ufficio o negozio collocato in un edificio a prevalente destinazione abitativa;

- ➔ pertinenze degli immobili abitativi, anche se la manutenzione riguarda la sola pertinenza e anche se la stessa è situata in un edificio che non ha prevalente destinazione abitativa;
- ➔ parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa;
- ➔ edifici residenziali pubblici a prevalente destinazione abitativa, ossia edifici di enti pubblici destinati ad abitazioni o a stabili residenze di collettività come a esempio, case popolari, orfanotrofi, ospizi, brefotrofi (va segnalato che l'agevolazione assume rilievo solo per le manutenzioni ordinarie dato che per quelle straordinarie su tali edifici l'aliquota Iva agevolata al 10% è già prevista dal punto 127-*duodecies* della tabella A parte terza del DPR n.633/72, che non prevede limitazioni in presenza di beni significativi e per i subappalti);
- ➔ edifici assimilati alle abitazioni non di lusso a condizione che costituiscano stabile residenza di collettività (ad esempio, orfanotrofi, ospizi, brefotrofi, conventi), mentre non sono compresi gli immobili privi del carattere di stabile residenza, quali caserme, ospedali, scuole.

Va, inoltre, ricordato che se l'intervento di manutenzione comprende la fornitura dei "beni significativi", tassativamente individuati dal D.M. datato 29 dicembre 1999 (si veda l'elencazione di seguito riportata), sull'importo della prestazione relativa alla fornitura di tali beni, l'aliquota agevolata del 10% si applica solo fino a concorrenza dell'importo complessivo dell'intervento al netto del valore dei predetti beni.

#### **I beni significativi individuati dal D.M. 29/12/99**

- ➔ Ascensori e montacarichi
- ➔ Infissi interni e esterni
- ➔ Caldaie
- ➔ Videocitofoni
- ➔ Apparecchiature di condizionamento e riciclo d'aria
- ➔ Sanitari e rubinetteria da bagno
- ➔ Impianti di sicurezza

In presenza di tali beni, dunque, al fine di applicare correttamente l'aliquota ridotta occorre procedere ad un conteggio non di immediata applicazione. Si veda il seguente esempio.

#### **Esempio**

Viene eseguito in intervento di complessivi €5.000 di valore così suddiviso:

- ➔ valore del bene significativo pari ad €3.500;
- ➔ valore delle prestazioni di lavoro e degli altri beni o materiali non significativi pari a €1.500.

Mentre le prestazioni e i beni non significativi godono direttamente dell'agevolazione consistente nell'applicazione dell'aliquota ridotta al 10%, il bene significativo potrà essere assoggettato all'aliquota agevolata del 10% solo per l'importo di €1.500 (cioè fino a concorrenza dell'importo agevolato direttamente) mentre per i residui €2.000 sarà assoggettato all'aliquota ordinaria nella misura del 21%.

In questo modo l'intervento di complessivi €5.000 di imponibile verrà assoggettato:

- ➔ ad Iva 10% per €3.000 (cioè 1.500 + 1.500)
- ➔ ad Iva 21% per €2.000

Va rammentato che anche nel caso in cui l'intervento sia completamente assoggettato ad aliquota del 10%, in quanto il valore del bene significativo è pari o inferiore al valore delle prestazioni di lavoro e degli altri beni non significativi, nella fattura o nella ricevuta fiscale deve sempre essere comunque riportato il valore complessivo dell'intervento e quello dei beni significativi forniti. Ciò al fine di consentire gli opportuni controlli circa la corretta applicazione dell'agevolazione.

Va, inoltre, segnalato che non possono essere assoggettate all'aliquota Iva agevolata del 10% né le prestazioni dei professionisti (geometri, architetti, ingegneri, ecc.) né le operazioni che configurano fasi intermedie nella realizzazione dell'intervento, vale a dire le cessioni di beni e prestazioni di servizi (subappalti) rese nei confronti dell'appaltatore o prestatore d'opera.

È importante ricordare, poi, che ai fini dell'applicazione dell'Iva agevolata al 10% sulle manutenzioni, non è più richiesta (per le fatture emesse a partire dal 1/1/08) l'indicazione del costo della manodopera, indicazione che dal 14 maggio 2011 non è più necessaria neanche ai fini della fruizione della detrazione del 36%-50% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio o del 55%, per gli interventi diretti al risparmio energetico.

Nel caso, poi, in cui vengano corrisposti degli acconti, la struttura della fattura si complica in quanto il limite di valore dei beni significativi su cui applicare l'aliquota Iva al 10% va calcolato in proporzione all'intero corrispettivo pattuito e non al singolo pagamento. Secondo quanto precisato con la C.M. n.71/E/00, infatti, nella fattura relativa ad ogni pagamento, deve essere evidenziato il valore dei beni significativi corrispondente alla quota di corrispettivo pagato (acconto o saldo), con indicazione sia della parte di valore dei beni significativi assoggettata a Iva al 10% sia della parte con Iva al 21%.

Riprendiamo i dati del precedente esempio.

### Esempio

Viene concordata tra le parti la corresponsione di un acconto pari al 30% dell'imponibile cioè 1.500 (dato dal 30% di 5.000). In tale caso occorrerà *in primis* applicare tale percentuale per ottenere:

- la complessiva quota parte imponibile dell'acconto imputabile al bene significativo e cioè 30% di 3.500 = 1.050;
- la quota parte imponibile dell'acconto, imputabile alla posa in opera e ai materiali e cioè 30% di 1.500 = 450.

Successivamente occorrerà determinare:

- con riferimento al bene significativo:
  - ▶ la quota parte dell'acconto da assoggettare al 10% e cioè 30% di 1.500 = 450;
  - ▶ la quota parte dell'acconto da assoggettare al 21% e cioè 30% di 2.000 = 600.

Considerato che la parte riferita alle prestazioni di posa in opera ed agli altri beni non significativi (450) sconta l'aliquota del 10%, l'imponibile dell'acconto risulta così suddiviso:

- parte dell'acconto da assoggettare ad aliquota ridotta del 10% → 450 + 450 = 900;
- parte dell'acconto da assoggettare ad aliquota ordinaria del 21% → 600.

### **L'iva al 10% sugli interventi di ristrutturazione, restauro e risanamento conservativo e sull'installazione di pannelli solari**

L'aliquota ridotta al 10% come detto in premessa, in base al punto 127-*quaterdecies* della Tabella A parte terza allegata al DPR n.633/72, interessa anche la fatturazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica, previsti rispettivamente previsti dalle lettere c), d) ed e) dell'art.31 della L. n.457/78.

In questi casi, però, l'agevolazione si presenta alquanto ampia in quanto non sono previste limitazioni in presenza di beni significativi e l'agevolazione risulta applicabile

anche per i fabbricati diversi dalle abitazioni (quindi anche per gli interventi relativi a fabbricati strumentali) e in caso di subappalto.

In particolare per i suddetti interventi sono assoggettate all'aliquota Iva del 10% sia le vendite di prodotti finiti che le prestazioni relative ad appalti o contratti d'opera e relativi subappalti, indipendentemente dalla tipologia del fabbricato. Per l'applicazione dell'aliquota agevolata occorre un'apposita dichiarazione con cui il cliente dichiara la destinazione dei beni o delle prestazioni alla realizzazione di uno degli interventi agevolati (restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione).

Occorre poi fare particolare attenzione alla individuazione dei "prodotti finiti" in quanto la loro vendita, quando è destinata ad un intervento di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, è soggetta all'aliquota Iva del 10% in base al punto 127-*terdecies* della Tabella A parte terza allegata al DPR n.633/72: per essi si intendono i beni diversi dalle materie prime e semilavorate che anche dopo il loro impiego non perdono la loro individualità (si tratta, a esempio, di caldaie, termosifoni, tubi, sanitari, contatori, pannelli solari, infissi, scale, ecc).

Anche per la vendita e/o l'installazione di pannelli solari l'aliquota agevolata Iva è applicabile anche se l'installazione avviene su fabbricati diversi da quelli di civile abitazione (cioè capannoni, opifici, ecc.) e senza termini di scadenza. In tal caso per le vendite senza installazione l'aliquota Iva al 10% è prevista dal punto 127-*quinquies* della Tabella A parte terza allegata al DPR n.633/72 mentre, per le installazioni con o senza fornitura, dal punto 127-*septies* della Tabella A parte terza allegata al DPR n.633/72.

### **Il recupero dell'Iva fatturata in eccesso**

In presenza di fattispecie ad aliquota agevolata quali quella in commento, non è infrequente il caso di un soggetto che nell'incertezza applicativa delle diverse disposizioni fatturi con applicazione dell'aliquota Iva ordinaria e che successivamente si accorga di aver diritto al beneficio (per la verità è altrettanto o forse più frequente la fattispecie di colui che applica l'agevolazione pur non avendone diritto).

Con riferimento al primo caso evidenziato, particolarmente rilevante nelle operazioni effettuate verso privati (nei confronti dei quali l'Iva rappresenta a tutti gli effetti un maggior costo della prestazione), la recente R.M. n.15/E/13 contiene un passaggio di particolare interesse laddove afferma che:

*"In ragione della necessità di escludere che a seguito della presente risoluzione possano verificarsi indebiti arricchimenti, si precisa che, per ottenere il rimborso dell'imposta applicata in misura eccedente il 10%, non possono essere utilizzati i meccanismi di variazione delle fatture disciplinati dall'art.26 del DPR 26 ottobre 1972" affermando al contrario la possibilità di fruire della "eventuale richiesta di rimborso dell'Iva addebitata agli utenti in misura eccedente il 10%, da presentarsi entro il termine biennale di cui all'art.21 del D.Lgs. n.546/92, decorrente dalla data del versamento dell'imposta applicata nella misura ordinaria" ma solo "a condizione che il prestatore di servizi dimostri l'effettiva restituzione del tributo agli utenti e nel limite della somma effettivamente restituita a questi ultimi".*

Tale posizione, mutuata dalla precedente [R.M. n.108/E/10](#), è in sintonia con quanto affermato dalla Corte di Cassazione, con la [sentenza n.2868/00](#) nella quale si afferma che in ipotesi di fatture con aliquota Iva maggiore, quando cioè il cedente o il prestatore emettono fatture indicando un'aliquota Iva maggiore di quella dovuta, il ricorso alla variazione in diminuzione ai sensi dell'art.26 è precluso, essendo invece possibile ottenere il rimborso della maggiore imposta versata, avvalendosi dell'azione generale di rimborso esperita da parte del cedente.

Occorre in proposito rilevare che tale posizione non ha mancato di sollevare obiezioni (si veda sempre la Corte di Cassazione con la [sentenza n.10405/96](#)) anche perché, secondo quanto espressamente previsto all'art.21, co.7 del DPR n.633/72, se viene emessa fattura con l'indicazione di una maggiore imposta, questa è dovuta per intero, ma la stessa può essere rettificata, appunto come previsto al co.3 dell'art.26, ultimo periodo, in presenza di "inesattezze" della fatturazione.

Al riguardo, con riferimento a tale fattispecie, l'Amministrazione Finanziaria si è sempre espressa per la possibilità di applicare la variazione in diminuzione entro un anno dalla effettuazione della operazione, attraverso una apposita nota di accredito emessa dalle ditte fornitrici ai sensi dell'art. 26, terzo comma.

Ancora la stessa Corte di Cassazione, con la [sentenza n.2247/04](#), ha stabilito che qualora il contribuente abbia versato l'Iva calcolandola erroneamente sulla base di un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta, può emettere una nota di variazione Iva entro un anno dalla data di effettuazione dell'operazione, a norma del comma 3 dell'art.26. E solo decorso tale termine, il contribuente può, comunque, chiedere il rimborso dell'imposta versata in eccesso ai sensi dell'art.21 del D.Lgs. n.546/92 ed, eventualmente, impugnare il silenzio - rifiuto dello stesso.

La rigida interpretazione fornita di recente dall'Agenzia, dunque, tesa a disconoscere la possibilità di emettere una nota di variazione ex art.26 DPR n.633/72, in favore dei lunghi tempi della istanza di rimborso, doveva essere maggiormente motivata non ritenendosi sufficiente invocare l'eliminazione del rischio dell'indebito arricchimento. Tale rischio, infatti, è certamente presente in tutte le ipotesi di "scorretta" applicazione dell'aliquota agevolata, ma estenderlo anche ai casi nei quali il contribuente ne ha effettivamente diritto (ed è incorso in errore fatturando ad aliquota superiore) appare come una eccessiva penalizzazione.

Seminario di 1 giornata

# MODELLO 730

Novità e problematiche applicative di compilazione

Orario Mattina: 09.30-13.00 Pomeriggio: 14.30-17.00

<b>MILANO</b>	Hotel Michelangelo	08 aprile 2013	<b>UDINE</b>	Hotel Là di Moret	15 aprile 2013
<b>TORINO</b>	Lira Srl	09 aprile 2013	<b>PADOVA</b>	Hotel B4 Net	16 aprile 2013
<b>GENOVA</b>	Novotel Genova City	10 aprile 2013	<b>VERONA</b>	Hotel Holiday Inn	16 aprile 2013
<b>BOLOGNA</b>	Hotel NH De La Gare	11 aprile 2013	<b>MESTRE</b>	Park Hotel Ai Pini	17 aprile 2013
<b>FIRENZE</b>	Hotel Londra	11 aprile 2013	<b>BRESCIA</b>	Hotel Brescia Est	19 aprile 2013
<b>ROMA</b>	C. Congressi Cavour	12 aprile 2013	<b>PARMA</b>	Parma & Congressi	22 aprile 2013

**QUOTA INDIVIDUALE DI PARTECIPAZIONE**  
**€ 135,00 + IVA 21%**  
Quote scontate per i possessori delle tessere Privilege Platinum, Gold e Blu

**QUOTA DAL 2° PARTECIPANTE dello stesso Studio/Azienda**  
**€ 100,00 + IVA 21%**  
Offerta non cumulabile con lo sconto Privilege Card

Per maggiori informazioni

[Clicca qui](#)

EUROCONFERENCE\*

SEMINARI DI SPECIALIZZAZIONE

Per maggiori informazioni sugli altri seminari Euroconference visita [www.euroconference.it](http://www.euroconference.it)